



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



**Processo nº** 19515.000438/2010-04  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.050 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de julho de 2023  
**Recorrente** TECPAR SERVICOS DE TECNOLOGIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA.**

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço.

**LIVROS CONTÁBEIS. REGISTROS. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS DE ORIGEM. PROVA CONTRA A EMPRESA.**

Os livros contábeis fazem prova contra a empresa, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Identificados lançamentos escriturados que, pelo seu histórico, estavam relacionados a fatos geradores de contribuições previdenciárias, cumpria ao contribuinte a apresentação de prova documental de que o lançamento não corresponde à descrição contida no registro contábil.

**EXTINÇÃO DE EMPRESA INCORPORADA. DATA DA ALTERAÇÃO CONTRATUAL QUE APROVOU A INCORPORAÇÃO E O LAUDO DE AVALIAÇÃO.**

Por força do disposto na Instrução Normativa DNRC nº 88/2001, que trata do registro dos atos de incorporação de sociedades, este registro somente poderá ser efetivado após a extinção da sociedade incorporada. Deverá ser considerada como data da extinção aquela da assinatura da alteração contratual que aprovou o laudo de avaliação e a incorporação.

**ESTAGIÁRIO. CONTRATAÇÃO EM DESACORDO COM A LEI 6.494/77. CARACTERIZAÇÃO COMO EMPREGADO. REMUNERAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

O estagiário contratado em desacordo com a Lei nº 6.494/77 reveste as características de segurado empregado e a remuneração paga não está excluída do Salário de Contribuição, conforme previsto na alínea i, § 9º, art. 28 da Lei 8.212/91. Verificado o desrespeito à legislação regente, a remuneração paga integrará o Salário de Contribuição mensal.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ALIMENTAÇÃO. VALE ALIMENTAÇÃO. VALE REFEIÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.**

Não incide contribuições previdenciárias (parte patronal, inclusive GILRAT), bem como a contribuições devidas à seguridade social e destinadas a terceiros, sobre os pagamentos realizados pela contribuinte, a título de alimentação, a seus empregados e diretores (contribuintes individuais), sob a forma de vale refeição e de vale alimentação, por meio de ticket ou cartão, por tais valores não integrarem o salário-de-contribuição, diante da ausência de natureza salarial destes pagamentos.

**CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa quando os relatórios integrantes da autuação oferecem à impugnante todas as informações relevantes para sua defesa, confirmada por meio de impugnação na qual demonstra conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados.

**DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. INOCORRÊNCIA.**

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário deve seguir as regras previstas no Código Tributário Nacional, em face da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, declarada pela Súmula Vinculante STF nº08. No caso de lançamentos de ofício referentes a obrigações principais, para os quais não há pagamento parcial, o prazo decadencial é o previsto no inciso I do art. 173 do CTN.

**NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 ou caso de vício em um dos elementos estruturais dos atos administrativos atacados.

**INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO. ENDEREÇO DIVERSO. IMPOSSIBILIDADE.**

O Decreto nº 70.235/72, em seu art. 23, inciso II, com a redação dada pela Lei nº 9.532/97, determina que as intimações sejam feitas por via postal ou por qualquer outro meio com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo. Inexistindo previsão legal para intimação em endereço diverso, indefere-se o pedido de endereçamento de intimações ao escritório dos procuradores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para exonerar a parte do lançamento relativa ao crédito tributário constituído pelo pagamento de auxílio alimentação na forma de tickets ou congêneres.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Christiano Rocha Pinheiro, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Sonia de Queiroz Accioly.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo n.º 19515.000438/2010-04, em face do acórdão n.º 16-49.810 (fls. 2171/2209), julgado pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (DRJ/SP1), em sessão realizada em 27 de agosto de 2013, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente em parte o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

### “AUTUAÇÃO

1. Trata-se de Auto de Infração (AI – DEBCAD n.º 37.259.938-9), lavrado contra a empresa acima identificada, concernente às contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social incidentes sobre parte da remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais nas competências 01/2005 a 12/2005. O crédito tributário foi consolidado em 03/03/2010 no valor de R\$ 292.335,40 (duzentos e noventa e dois mil, trezentos e trinta e cinco reais e quarenta centavos) e cientificado ao contribuinte em 05/03/2010 (fls.3).

1.1. De acordo com o Discriminativo do Débito – DD (fls. 9/15), foram incluídas na presente autuação as seguintes contribuições sociais: (a) contribuição patronal de 20% e (b) contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GIILRAT

– 2%) incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, bem como a (c) contribuição patronal (20%) incidente sobre a remuneração paga a contribuintes individuais.

1.2. De acordo com o Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 55/68), em análise à documentação entregue pelo Contribuinte foi constatado que a empresa não procedeu de acordo com a legislação no tocante às despesas com contribuintes individuais (autônomos), despesas com Alimentação-PAT, despesas salariais e estagiários bolsa. Essas despesas foram caracterizadas como salário de contribuição, razão pela qual foram levantadas as contribuições incidentes sobre os valores pagos a esses títulos.

1.2.1. Os fatos geradores supracitados não foram declarados em GFIP, o que acarretou a emissão de Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória respectiva (código de fundamentação legal – CFL 68), bem como o AI CFL 59 em consequência da empresa ter deixado de arrecadar, mediante desconto, as contribuições dos segurados.

1.2.2. As contribuições incluídas no presente lançamento foram apuradas por aferição com base nos registros contábeis (art. 33, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212/91) uma vez que, apesar das reiteradas intimações, o contribuinte não apresentou os documentos solicitados pela auditoria fiscal referente aos lançamentos efetuados em contas contábeis verificadas em seus Livros Diários, bem como não apresentou relação individualizada dos segurados. Em razão da recusa no cumprimento do solicitado, houve a emissão do AI com base no CFL 35.

1.3. Sobre as contribuições previdenciárias incluídas na presente autuação, a Autoridade Fiscal teceu as seguintes considerações:

1.3.1. A empresa é obrigada a recolher a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos contribuintes individuais a seu serviço. No caso em tela, foram verificados na contabilidade da empresa pagamentos efetuados a pessoas físicas (contribuintes individuais) por serviços prestados, os quais não foram comprovados pela empresa, conforme quadro analítico apresentado. As contribuições devidas foram incluídas nos levantamentos “CI”, “CII”, “CP” e “CP1”.

1.3.2. O contribuinte incorporou, a partir de 06/2005, a empresa Tecpar Service Provider – São Paulo Ltda – EPP (03.005.325/0001-55), conforme “Proposta Justificativa e Protocolo de Incorporação total da empresa Tecpar Service Provider – São Paulo Ltda, pela empresa Tecpar Serviços de Tecnologia Ltda”. Porém, deixou de declarar os contribuintes individuais, juntamente com seus segurados, em suas próprias GFIP no período 06/2005 a 12/2005. Comprovado o recolhimento da parte dos segurados, a contribuição da empresa (quota patronal) foi lançada na presente autuação nos levantamentos “CI”, “CII”, “CP” e “CP1”.

1.3.3. Para que a parcela “in natura” referente à alimentação fornecida pela empresa a seus empregados não integre o salário de contribuição, deverá ser fornecida de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, sendo irrelevante se o benefício é concedido a título gratuito ou a preço subsidiado. No presente caso a empresa não possuía cadastro no PAT em nenhum período; não realizou o recadastramento no ano de 2004; bem como não fez a inclusão em 2005. As contribuições ora tratadas foram incluídas nos levantamentos “AL” e “AL1”.

1.3.4. O Auditor Fiscal identificou, na contabilidade da empresa, despesas referentes a pagamentos de verbas de natureza salariais, conforme demonstrativo apresentado no Relatório Fiscal. As contribuições incidentes sobre as essas verbas foram incluídas nos levantamentos “SL”, “SL1”, “SP” e “SP1”.

1.3.5. Identificou também pagamentos efetuados aos empregados vinculados à empresa Tecpar Service Provider – São Paulo Ltda – EPP, incorporada pela autuada, os quais foram corretamente declarados na DIPJ (período 06/2005 a 12/2005), porém não foram declarados em suas GFIP. Comprovado o recolhimento da parte dos segurados, a contribuição da empresa (quota patronal) foi lançada na presente autuação nos levantamentos “SL”, “SL1”, “SP” e “SP1”.

1.3.6. A partir da análise dos Termos de Compromisso de Estágio de Juliana Rodrigues dos Santos e de Diego Campos G. Cunha, a Autoridade Fiscal constatou que o período compromissado de estágio foi extrapolado, o que motivou a caracterização da remuneração paga depois de expirado os termos como salário de contribuição. As contribuições incidentes sobre a citada remuneração foram incluídas no levantamento “BE1”.

1.4. No presente lançamento, foram analisados, dentre outros, os seguintes documentos: Livro Diário nº 08 de 2005, registrado na JUCESP em 17/11/2006 (nº 191.539), DIPJ, GFIP, etc.

1.5. Compõem a presente autuação, além do Relatório Fiscal, os seguintes discriminativos: Discriminativo do Débito (DD) – relaciona (por estabelecimento, competência e levantamento) as bases de cálculo, as rubricas, as alíquotas, as deduções e os valores devidos, acrescidos de juros SELIC e da multa; Relatório de Lançamentos (RL) – relaciona as bases de cálculo para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo, com observações, quando necessárias, sobre sua natureza ou fonte documental.

1.6. Ressalta, por fim, a Autoridade Fiscal que foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP, uma vez que foram verificados fatos que, em tese, configuram a prática de Sonegação de Contribuição Previdenciária. Por sua vez, não houve a emissão de RFFP de Apropriação Indébita, por não ter ficado comprovada a retenção das contribuições dos segurados que integraram o Auto de Infração DEBCAD n.º 37.259.939-7.

## IMPUGNAÇÃO

2. Dentro do prazo regulamentar (conforme fls. 645) a empresa impugnou a autuação por meio do instrumento de fls. 73/125, com a juntada de documentos de fls. 126/643 (Procuração Ad Judicia et Extra e documentos dos patronos; cópia de Alteração Contratual e consolidação do Contrato Social, Proposta Justificativa e Protocolo de Incorporação e outros documentos societários; GFIP e folhas de pagamento; Acordo Coletivo de Trabalho; Notas Fiscais empresa Sodexho; Contratos de Estágio; planilhas; relação de pagamentos a autônomos; demonstrativos de despesas), alegando, em síntese, os argumentos que seguem:

2.1. Preliminarmente, afirma ter ocorrido o cerceamento de seu direito de defesa vez que, depois de cientificada do lançamento (05/03/2010) dirigiu-se à Receita Federal do Brasil (30/03/2010) para vista do processo referente ao presente AI e foi informada que o mesmo encontra-se em “trânsito”, não sendo possível o acesso ao mesmo. Dessa forma, a Autuada não teve acesso aos documentos e demais informações apresentadas pelo Auditor- Fiscal nos autos, prejudicando a elaboração de sua defesa.

2.1.1. Assim, sustenta que resta configurada a afronta ao princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório, tornando nula a presente autuação, tendo em vista a indisponibilidade do processo à Autuada durante o seu prazo para apresentação de defesa.

2.2. Sustenta a decadência das contribuições lançadas nas competências 01/2005 e 02/2005 de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) expresso na Súmula n.º 8, que reduziu de dez para cinco anos o prazo de decadência de tributos vinculados à Seguridade Social, como PIS, COFINS e contribuições previdenciárias.

2.2.1. Portanto, para todos os casos, o prazo decadencial passou a ser de apenas cinco anos, com base nos artigos 150, parágrafo 4º, e 173 do CTN. Consumada a decadência, não há como exigir os valores referentes ao período de janeiro e fevereiro de 2005, uma vez que decorreram mais de cinco anos entre a data em que o lançamento poderia ter sido efetuado e a Notificação de Lançamento Fiscal datada de 05/03/2010.

2.3. Afirma que, no caso em questão, faltou ao Auditor Fiscal atuar com legalidade e responsabilidade na apuração dos fatos apontados como fundamentos do lançamento efetuado, o que viola os princípios norteadores do Processo Administrativo.

2.3.1. Em face do princípio da inquisitorialidade, cabia ao agente da administração, utilizando-se das prerrogativas inerentes à sua função fiscalizadora, o ônus de comprovar a ocorrência dos elementos necessários ao lançamento tributário. Os valores lançados contabilmente como “Diversos” foram considerados como base de cálculo de contribuições previdenciárias, mas, no entanto, não fora apontada a origem desses valores, nem tampouco se deveriam de fato ser incluídos nesse cálculo do tributo.

2.3.2. Ressalta que a empresa, desde o início, disponibilizou documentos cabais na demonstração do alegado, inclusive para verificação da origem dos valores lançados na conta “Diversos”, especialmente as notas das despesas reembolsadas, conforme apresentado em anexo.

2.3.3. Com relação à lista individualizada dos segurados, não cabe à empresa fiscalizada elaborar tal documento. De fato, a Autuada disponibilizou documentos suficientes para que o Fiscal identificasse de forma individualizada esses segurados, como folha de salário e GFIP.

2.4. Sustenta que a aferição indireta é realizada em razão da omissão ou de não merecerem fé as declarações ou documentos apresentados pelos contribuintes. No entanto, cabe ao Fisco comprovar, ainda que mediante indícios, a existência das circunstâncias que legitimam a prática do arbitramento.

2.4.1. O arbitramento é procedimento unilateral e não contencioso, que a Fazenda desenvolve com o intuito de obter, ao final, o seu título executivo extrajudicial. Faz-se necessário que a base de cálculo arbitrada seja determinada de tal forma que se aproxime do valor real da operação, sob pena de provocar um aumento do tributo total devido.

2.4.2. Salaria que foram disponibilizados os documentos solicitados e que a documentação fiscal da empresa se encontra regular. Portanto, refuta a possibilidade de apurar-se o tributo pelo modo de arbitramento.

2.4.3. Ressalta que parte do débito apurado decorreu de procedimento por aferição e parte por arbitramento, sem, no entanto, a apresentação da respectiva fundamentação legal. Não pode a fiscalização adotar dois métodos de análise e investigação antagônicos. No presente caso, percebe-se que o agente fiscal adotou a aferição direta dos documentos e igualmente arbitrou indevidamente valores, utilizando-se de suposição de ocorrência de determinados dados disponíveis, o que é vedado em matéria tributária.

2.4.4. Conclui que a base de cálculo utilizada pelo Auditor Fiscal não retrata a realidade dos fatos. O Auditor Fiscal procurou desestabilizar o procedimento de fiscalização para tentar fazer crer que a Autuada agiu de maneira evasiva, o que não é verdade conforme se demonstra claramente através dos documentos e informações apresentados.

2.5. Alega a incompetência material dos Auditores da RFB para reconhecer e declarar verbas trabalhistas e o alegado vínculo empregatício entre os estagiários e a Autuada, que sofreu imposições referentes aos valores de bolsa de estágio pagos a dois estagiários. A suposta relação de emprego deve ser analisada e reconhecida pela Justiça do Trabalho. Colaciona julgados.

2.5.1. Afirma que a relação entre a Autuada e seus estagiários estava amplamente suportada por contrato de estágio devidamente firmado entre as partes e a Instituição de Ensino, relação essa que não há incidência de contribuição social. Portanto, não há que se falar em fato gerador da contribuição social incidente sobre salários.

2.6. Sustenta não haver qualquer comprovação de que os valores lançados como “despesas diversas” constituam base de cálculo das contribuições ora lançadas, não podendo o Sr. Auditor Fiscal presumir sua natureza salarial.

2.7. Afirma que foram incluídas na base de cálculo das contribuições da empresa, objeto do presente AI, valores pagos pela empresa Tecpar Service Provider – São Paulo Ltda – EPP a empregados e contribuintes individuais vinculados a essa empresa. Portanto, esses pagamentos não foram efetuados pela Autuada e sim por empresa distinta na época.

2.7.1. A empresa Autuada é incorporadora da Tecpar Provider, no entanto essa operação se consumou somente em 20/09/2006, com o registro da Proposta Justificativa e Protocolo de Incorporação e respectivos atos societários pela Junta Comercial do Estado de São Paulo. Apesar do ato societário que deliberou a aprovação da incorporação datar de 31/05/2005, seu registro pela Junta Comercial do Estado de São Paulo se deu somente em 20/09/2006.

2.7.2. De acordo com o entendimento pacificado pela própria RFB, “se entre a data de assinatura dos documentos e de seu arquivamento na Junta Comercial decorrerem mais de 30 (trinta) dias, a data do evento de incorporação (ou fusão ou cisão) será a do registro pelo órgão”. Apresenta Acórdão da 4ª Turma da DRJ/RJ.

2.7.3. Portanto, a Autuada não era contribuinte das contribuições sociais incidentes sobre o pagamento de empregados da empresa Tecpar Provider, empregados esses registrados por aquela empresa na época do alegado fato gerador das contribuições ora em cobrança.

2.7.4. Assim, o erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária torna ineficaz o presente AI e, por consequência, insustentável a exigência do crédito tributário nele formalizado.

2.8. Sustenta que somente a partir de 20/09/2006 a Tecpar Provider oficialmente deixou de existir, uma vez que todo o seu patrimônio foi definitivamente incorporado pela empresa Tecpar Serviços, que absorveu todas as contas contábeis (seja ativo, seja passivo) da empresa Incorporadora, bem como todos os direitos, deveres e obrigações decorrentes. No entanto, o Auditor Fiscal desrespeitou tal data, considerando a incorporação como se efetivada a partir de junho/2005.

2.8.1. Contesta a afirmação da Autoridade Fiscal de que, de junho a dezembro de 2005, a Autuada teria declarado os segurados da empresa incorporada na sua própria DIPJ, deixando de declará-los em GFIP: não há qualquer informação declarada na DIPJ 2006, referente ao exercício de 2005, entregue pela Autuada que fundamente as alegações do Fiscal e a própria autuação.

2.9. Com base nessas informações, a Impugnante refuta a sua responsabilização pelo alegado débito previdenciário em nome da Tecpar Provider (incorporada), no período de janeiro a dezembro de 2005, vez que a operação de incorporação somente se efetivou em 20/09/2006.

2.9.1. Ressalta que a JUCESP demorou quase um ano para arquivar definitivamente a operação de incorporação da empresa Tecpar Provider pela Autuada e que o próprio protocolo de incorporação informa que somente após a aprovação da junta comercial a incorporação passara a gerar efeitos.

2.9.2. Reforça seu argumento apresentando entendimento da própria Receita Federal do Brasil de que “se entre a data de assinatura dos documentos e de seu arquivamento na Junta Comercial decorrerem mais de 30 (trinta) dias, a data do evento de incorporação (ou fusão ou cisão) será a do registro pelo órgão”.

2.9.3. Conclui que somente após o registro na JUCESP e alteração do contrato social da Incorporadora é que a operação de incorporação estaria completa, encerrada, deixando de existir definitivamente a empresa incorporada. Dessa forma, demonstra-se um grave erro técnico, por parte do auditor fiscal, impor o pagamento de tributos derivados de operações em que a empresa Incorporada ainda existia, posto que ainda não havia chancela da JUCESP corroborando a intenção de incorporação de uma empresa na outra.

2.10. No exercício fiscalizado, os empregados mencionados pela fiscalização eram registrados e de exclusiva responsabilidade da Tecpar Provider e não da Autuada, posto

serem empresas distintas. Portanto, não procede a alegação de que a Autuada deixou de declarar em GFIP esses pagamentos, posto que essa informação foi devidamente providenciada pela empregadora à época, qual seja, a empresa Tecpar Provider.

2.10.1. Acrescenta que a empresa Tecpar Provider era constituída na forma de Empresa de Pequeno Porte (“EPP”) e optante pelo Simples, ou seja, isenta do recolhimento de contribuições sociais na forma imposta pela fiscalização.

2.11. Quanto aos valores despendidos com a alimentação dos trabalhadores da empresa durante o ano de 2005, alega que o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) não é o único meio reconhecido em direito para concessão desses benefícios, sendo certo que as normas coletivas de trabalho também podem garanti-los aos trabalhadores.

2.11.1. No caso presente, a Cláusula Nona do Acordo Coletivo de Trabalho, ao qual a autuada encontra-se vinculada, previa a obrigatoriedade na concessão de Vale Refeição ou Vale Alimentação aos empregados das empresas subscritoras do acordo.

2.11.2. Sustentando o entendimento de que a Convenção ou o Acordo Coletivo de Trabalho tem natureza de norma jurídica, de modo que é lei não apenas entre as partes, mas perante toda a sociedade, conclui pela necessidade de afastamento de quaisquer pretensões arrecadatórias sobre tais pagamentos.

2.11.3. Acrescenta que as despesas depreendidas para a alimentação dos trabalhadores foram intermediadas por uma terceira empresa: Sodexho Pass do Brasil Serviços e Comércio S.A, inscrita no PAT sob o nº 080029457. Assim, os pagamentos não foram realizados diretamente pela Autuada; o modo de entrega das quantias (“tiquet alimentação”) vincula sua utilização para alimentação, o que reforça seu caráter indenizatório; a empresa que efetivamente efetuou o fornecimento da alimentação é inscrita no PAT, nos termos da Portaria MTb nº 03, de 01 de março de 2002.

2.12. Sobre a cobrança de contribuição incidente sobre os valores pagos a dois estagiários, afirma a Defendente que observou fielmente os requisitos da Lei nº 6.494/77, vigente à época da contratação dos estagiários Diego Campos G. Cunha e Juliana Rodrigues dos Santos, realizada mediante convênio com o Centro Federal de Educação Tecnológica – Celso Suckow da Fonseca. Este, na qualidade de Interviente, jamais constatou qualquer desrespeito ou irregularidade no trato com seus alunos Diego e Juliana, tendo os respectivos contratos se desenvolvido normalmente.

2.12.1. Sendo assim, é razoável entender que qualquer lapso temporal entre os pagamentos efetuados e a formalidade contratual decorre de trâmites burocráticos típicos desta relação triangular mantida entre empresa, interveniente e aluno estagiário. Tal realidade fática não pode ser ignorada pela Administração, que inclusive consagra a Razoabilidade e a Proporcionalidade como princípios norteadores do ato administrativo, do qual o lançamento é uma espécie.

2.12.2. Também, reafirma que não é da alçada da Receita Tributária do Brasil decidir sobre vínculo de emprego.

2.13. Contesta a Impugnante a aferição das contribuições incidentes sobre os valores lançados na conta contábil “Diversos” vez que, dentro desta conta, foram lançados pagamentos que não podem ser considerados base de cálculo de contribuição social, tais como reembolso de despesas incorridas por empregados ou autônomos contratados, indenizações pelas despesas incorridas pela transferência de cidade de alguns empregados da empresa Tecpar Provider.

2.13.1. Sobre os pagamentos realizados aos contribuintes individuais: Eliseu Francisco da Silva (R\$ 150,00), Marcos Paulo Campos Luzio (R\$ 154,15), Pedro Severino de Lima (R\$ 210,00), Geraldo Barbosa dos Santos (R\$ 960,00) e Angela Cristina M.

G. C. Magalhães (R\$ 500,00), relembra que, de acordo com a Instrução Normativa MPS/SRP n.º 03/2005 vigente à época dos fatos, a Autuada não estava obrigada à retenção de contribuição social por força do disposto no art. 148, incisos I, II e III.

2.13.2. Afirma que os pagamentos feitos em favor de Pedro Severino de Lima e Geraldo Barbosa dos Santos englobam o reembolso dos materiais utilizados para prestação dos serviços contratados. Logo, sobre tais valores, também não é devida a contribuição previdenciária.

2.13.3. Anexa comprovantes de despesas incorridas pelo Sr. Marcos Aurélio de Souza, as quais foram devidamente reembolsadas pela Autuada. Considerando que sobre o valor pago a título de reembolso de despesas (xerox, cópias de chave, etc.) não há incidência de contribuição social, todos devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições sociais ora em cobrança, conforme estipulado no item 7 da alínea “e” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91.

2.13.4. Parte dos valores lançados na conta de “Diversos” corresponde a pagamentos indenizatórios efetuados por ocasião da transferência de empregados da Tecpar Provider residentes na Cidade do Rio de Janeiro para a Cidade de Jaguariúna no Estado de São Paulo, no período de 09/2005 a 12/2005, para ajudar na instalação e funcionamento da fábrica inaugurada na Cidade de Jaguariúna em outubro de 2005. A utilização de empregados da Tecpar Provider na abertura da fábrica em Jaguariúna pela Autuada se deu em razão do Contrato de Prestação de Serviços existente entre as partes, que tinha como objeto serviços de gestão. Fundamenta sua alegação na alínea “m” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91 e relaciona os pagamentos mensais realizados a este título.

2.14. Ainda que se julguem devidos os valores em discussão, sustenta a Impugnante que não deve prevalecer a cobrança de multa de ofício vez que pautou sua conduta em normas válidas do direito do trabalho, sendo totalmente escusável qualquer violação que eventualmente tenha ocorrido na seara tributária. Fundamenta sua alegação no art. 112, inciso I, do CTN.

2.15. Por fim, requer: i) seja declarado nulo o presente feito por ofensa ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, acarretando o cerceamento de defesa da Autuada; ii) seja reconhecida a decadência referente ao período de 01/2005 e 02/2005; iii) seja declarado o erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, que reveste de nulidade o lançamento por desatender requisito essencial; iv) seja reconhecida a incompetência da administração previdenciária para reconhecer e declarar verbas trabalhistas e vínculo empregatício; v) seja integralmente desconstituído o presente AI uma vez que a fiscalização e a conclusão do Sr. Auditor Fiscal, além de não corresponder à realidade dos fatos, não observou os ditames legais e os princípios da oficialidade, a inquisitorialidade, a vinculabilidade, a motivação e a verdade material. No mérito, requer seja desconstituído o débito previdenciário e a multa aplicada em razão da ausência de conduta contrária à legislação previdenciária.

#### DILIGÊNCIA FISCAL

3. Considerando as alegações apresentadas pelo contribuinte em sua Impugnação, esta 13ª Turma de Julgamento solicitou a realização de diligência fiscal, por meio do Despacho n.º 5/2013 (fls. 646/651), para que fossem prestados esclarecimentos necessários ao julgamento quanto aos questionamentos formulados nos itens 5.1 a 5.4.

4. Em atendimento, a Autoridade Fiscal responsável pela diligência pronunciou-se por meio de Informação Fiscal (fls. 1940/1950) na qual apresentou os seguintes esclarecimentos, em resumo:

4.1. Inicialmente, ressalta que a Informação Fiscal diz respeito, conjuntamente, aos seguintes Autos de Infração: AI DEBCAD n.º 37.259.938-9 (19515.000438/2010-04),

AI DEBCAD n.º 37.259.939-7 (19515.000439/2010-41), AI DEBCAD n.º 37.259.940-0 (19515.000440/2010-75) e AI DEBCAD n.º 37.259.945-1 (19515.000445/2010-06).

4.2. Em resposta ao questionamento formulado no item 5.1, a Auditora- Fiscal esclareceu que solicitou esclarecimentos quanto às contas contábeis e respectivos valores que compõem a DIPJ/2006 (ano calendário 2005), especificamente no que diz respeito à Ficha 05A - Despesas Operacionais - PJ em Geral, itens 01 (Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração) e 02 (Orden., Sal., Grat. e Outras Remun. a Empr.).

4.2.1. Ainda, solicitou esclarecimentos das rubricas que compuseram a base de cálculo de contribuições previdenciárias constantes das folhas de pagamento dos segurados empregados e contribuintes individuais, e identificasse as contas contabilizadas e respectivos valores, mês a mês, no período de 01/2005 a 12/2005, inclusive 13º salário/2005.

4.2.2. Em resposta, a empresa Tecpar Serviços de Tecnologia Ltda identificou os valores que compuseram os itens 01 (Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração) e 02 (Orden., Sal., Grat. e Outras Remun. a Empr.), da Ficha 05A, bem como demonstrou as origens das remunerações pagas, o valor contabilizado, a conta contabilizada e a conta de acesso.

4.2.3. A partir dessas informações, a Autoridade Fiscal responsável pela diligência confirmou as afirmações realizadas pelo Auditor Fiscal atuante de que a fiscalizada incluiu na DIPJ 2006 remunerações pagas pela empresa Tecpar Serviços de Tecnologia Ltda (CNPJ 00.986.656/0001-25) a administradores (contribuintes individuais), empregados e estagiários, bem como as remunerações pagas a empregados e autônomos (contribuintes individuais) vinculados, em GFIP, à empresa Tecpar Service Provider - São Paulo Ltda - EPP (CNPJ 03.005.325/0001-55).

4.2.4. Acrescenta que, no período de 06/2005 a 12/2005, as despesas com remunerações dos segurados empregados e autônomos constantes das folhas de pagamento da empresa Tecpar Service Provider - São Paulo Ltda - EPP, foram lançadas na escrituração contábil da empresa Tecpar Serviços de Tecnologia Ltda, conforme verificado a partir da análise dos balancetes de verificação e lançamentos contábeis extraídos do Livro Razão apresentados pela atuada.

4.3. Em resposta ao questionamento formulado no item 5.2, a Auditora- Fiscal informa que, após análise dos esclarecimentos fornecidos pela fiscalizada, elaborou o quadro constante do Anexo I no qual discrimina os lançamentos registrados na conta “43502-3

- Despesas Diversas”, com a identificação dos beneficiários, a empresa a qual pertence, motivo da operação, e a empresa pagadora.

4.3.1. Constatou que vários desses pagamentos (itens 1, 5, 8, 9, 10, 14, 17, 19, 25, 26, 27, 28 e 29 do Anexo I), ocorridos durante todo o ano de 2005, foram efetuados à Sra. Denise Françoza Martiniano - NIT 123.73660.34-4, segurada empregada da empresa Tecpar Service Provider SP Ltda no ano de 2005, conforme verificado nas folhas de pagamento e Demonstrativo da Composição da Base de Cálculo – DCBC/GFIP (obtido nos sistemas informatizados à disposição da Receita Federal do Brasil).

4.3.2. De forma análoga, especificamente no que se refere aos itens 18, 20, 23, 24, 26 e 28 do Anexo I, confirmou o pagamento de remunerações (diferença de salários/complemento de salários), pela atuada a funcionários vinculados à empresa Tecpar Service Provider SP Ltda.

4.3.3. Verificou, também, o pagamento de verba adicional (não integrante da folha de pagamentos) à funcionária da autuada Sra. Ana Paula Saito (item 13 do Anexo I), no valor de R\$ 3.670,83 em 08/09/2005.

4.3.4. No que diz respeito aos pagamentos identificados nos itens 11, 12, 16, 21, 22, e 27 do Anexo I, embora a empresa alegue tratar-se de reparação de gastos extraordinários incorridos por funcionários da empresa Tecpar Service Provider SP Ltda para ajudar na instalação e funcionamento da fábrica inaugurada na cidade de Jaguariúna em outubro/2005, verificou a Auditora Fiscal que os documentos apresentados pela impugnante correspondem, de fato, a despesas pagas pela própria empresa Tecpar Serviços de Tecnologia Ltda ao estabelecimento Jaguary Hotéis e Turismo Ltda (conforme demonstrativos de diárias, respectivos boletos de pagamento e notas fiscais), não servindo de comprovação de despesas supostamente incorridas pelos funcionários e passíveis de reembolso.

4.3.5. Especificamente quanto aos itens 7 e 15 do Anexo I, a Auditora- Fiscal considerou comprovado que tais pagamentos não se referiam a remuneração de segurados, sugerindo sua exclusão dos lançamentos tributários.

4.4. Em resposta ao questionamento formulado no item 5.3, a Auditora- Fiscal responsável pela diligência concluiu que a própria empresa Tecpar Serviços de Tecnologia Ltda, de fato, considerou a data da Proposta Justificativa e Protocolo como a data da efetiva incorporação da empresa Tecpar Service Provider - São Paulo Ltda - EPP, e não aquela constante do registro da incorporação na JUCESP. Apresenta os seguintes fatos como justificativas:

4.4.2. A empresa Tecpar Serviços de Tecnologia Ltda informa em sua DIPJ/2006 (ano calendário 2005) as despesas com remuneração dos segurados empregados e autônomos pertencentes à empresa Tecpar Service Provider - São Paulo Ltda - EPP, relativo ao período de 06/2005 a 12/2005.

4.4.3. Também, a autuada lançou, a partir de 06/2005, os valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais (autônomos) constantes da folha de pagamento da Tecpar Service Provider - São Paulo Ltda - EPP, na sua própria escrituração contábil como despesas operacionais, reduzindo o seu resultado do exercício vez que era optante pelo Lucro Real no ano calendário de 2005.

4.4.4. A empresa Tecpar Service Provider, optante pelo regime do Simples Federal no período de 01/2005 a 12/2005, entregou declaração PJSI 2006 na qual informou receita bruta da prestação de serviços apenas no período de 01/2005 a 06/2005, não apresentando informação de receita para o período 07/2005 a 12/2005.

#### MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE

5. Cientificado em 06/05/2013 do resultado da diligência fiscal (fls. 1950), o contribuinte apresentou Manifestação (fls. 2106/2137) na qual apresenta as seguintes alegações, em resumo:

5.1. Sobre a resposta ao item 5.1 do Despacho que solicitou a realização da diligência, discorda da conclusão emitida pela Auditora Fiscal, sustentando que esta se esquivou dos exatos termos da solicitação realizada ao informar que, dentre os valores constantes na DIPJ entregue pela autuada, constam despesas com remunerações dos segurados empregados e autônomos constantes das folhas de pagamento da empresa Tecpar Service Provider - São Paulo Ltda -EPP, vez que o referido Despacho teria solicitado a análise apenas das remunerações pagas a segurados vinculados à impugnante.

5.1.1. Baseia suas afirmações na premissa de que a base de cálculo das contribuições sociais objeto do auto de infração em epígrafe não decorrem de pagamento de

remuneração de empregados da Tecpar Provider, os quais eram registrados por ela no exercício de 2005, conforme comprovam as GFIP devidamente entregues por ela à RFB (Previdência Social na época).

5.1.2. Ainda, reitera as alegações apresentadas em sua Impugnação de que os empregados mencionados pela fiscalização eram registrados e de exclusiva responsabilidade da Tecpar Provider e não da autuada posto que, para fins tributários, a incorporação surtiu seus efeitos somente a partir do registro do ato na Junta Comercial, em setembro de 2006.

5.1.3. Complementa que, como a empresa Tecpar Provider era optante pelo Simples, estaria isenta do recolhimento de contribuições sociais na forma imposta pela fiscalização.

5.2. Discorda da resposta da Auditora Fiscal ao item 5.2, afirmando que comprovou, em sua peça recursal, que os valores lançados em sua conta contábil “Despesas Diversas” se referem a lançamento de reembolso de despesas incorridas por empregados ou autônomos contratados, bem como indenizações pagas pelas despesas incorridas pela transferência de cidade de alguns empregados da empresa Tecpar Provider.

5.2.1. Afirma não haver razoabilidade na conclusão de que a Impugnante pagou diretamente as despesas dos funcionários da empresa Tecpar Provider para a Jaguary Hotéis e Turismo Ltda apenas pelo fato de os demonstrativos de diárias, boletos de pagamento e notas fiscais terem sido emitidas em nome da Impugnante.

5.2.2. Reitera a alegação de incompetência material dos Auditores da RFB para reconhecer e declarar verbas trabalhistas e o alegado vínculo empregatício entre os funcionários da empresa Tecpar Provider e a Impugnante.

5.2.3. Sobre os lançamentos individuais realizados na conta “Diversos” e mantidos na base de cálculo dos tributos devidos, a manifestante apresenta as mesmas alegações constantes de sua Impugnação:

5.2.3.1. Sobre os pagamentos realizados em contraprestação a serviços executados por contribuintes individuais, afirma que não estava obrigada à retenção de contribuição social (art. 148 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005) sobre os honorários pagos a advogada, concluindo que a lei é clara ao dispensar a Impugnante de efetuar o recolhimento.

5.2.3.2. Reitera a afirmação de que os pagamentos feitos em favor de parte dos contribuintes individuais englobam o reembolso dos materiais utilizados para prestação dos serviços contratados sobre os quais não é devida a contribuição previdenciária. Justifica suas alegações afirmando que esses “reembolsos” estariam excluídos da base de cálculo das contribuições sociais em cobrança, conforme estipulado no item 7 da alínea “e” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 (não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário).

5.2.3.3. Insiste na alegação de que restou comprovado por meio dos documentos apresentados que grande parte dos valores lançados na conta de “Diversos” corresponde a pagamentos indenizatórios efetuados por ocasião da transferência temporária (período determinado de 4 meses: 09/2005 a 12/2005) de empregados da Tecpar Provider residentes na Cidade do Rio de Janeiro para a Cidade de Jaguariúna no Estado de São Paulo. Com isso tais valores não integrariam a base de cálculo das contribuições previdenciárias por força da alínea “e”, item 7, e alínea “m”, ambos do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

5.3. Refuta a conclusão emitida pela Autoridade Fiscal quanto ao questionado no item 5.3, sustentando que as alegações sobre a ocorrência da incorporação em 06/2005 tratam-se, na verdade, de claras suposições.

5.3.1. Reafirma que obedeceu a legislação sobre o tema ao considerar a incorporação efetivada somente em 20/09/2006, com o registro da Proposta e Justificativa e Protocolo de incorporação e respectivos atos societários pela Junta Comercial do Estado de São Paulo.

5.3.2. Insiste não ter qualquer informação declarada na DIPJ 2006, referente ao exercício de 2005, entregue pela Impugnante que fundamente as alegações do Fiscal e a própria autuação, vez que não mencionada qual foi a declaração DIPJ analisada.

5.3.3. Acrescenta que, para que se processe a incorporação, deverão ser cumpridas as formalidades exigidas no art. 21, caput e § 4º, da Lei nº 9.249/95, art. 1º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96 e art. 5º da Lei nº 9.959/00, antes de sua baixa nos termos da Instrução Normativa SRF nº 200/2002.

5.3.4. Afirma que a JUCESP demorou quase um ano para arquivar definitivamente a operação de incorporação da empresa Tecpar Provider na impugnante, pelo que se conclui que havia ainda dúvidas ou exigências a serem cumpridas para que a operação se tornasse legítima e eficaz.

5.3.5. Apresenta decisões administrativas que tratam da data em que se considera ocorrido o evento de incorporação.

5.4. Por fim, reafirma os argumentos ventilados na sua peça recursal e requer sejam todas as intimações e notificações publicadas no Diário Oficial exclusivamente em nome e endereço do patrono.

É o Relatório.”

Transcreve-se abaixo a ementa do referido julgado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço.

LIVROS CONTÁBEIS. REGISTROS. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS DE ORIGEM. PROVA CONTRA A EMPRESA.

Os livros contábeis fazem prova contra a empresa, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Identificados lançamentos escriturados que, pelo seu histórico, estavam relacionados a fatos geradores de contribuições previdenciárias, cumpria ao contribuinte a apresentação de prova documental de que o lançamento não corresponde à descrição contida no registro contábil.

EXTINÇÃO DE EMPRESA INCORPORADA. DATA DA ALTERAÇÃO CONTRATUAL QUE APROVOU A INCORPORAÇÃO E O LAUDO DE AVALIAÇÃO.

Por força do disposto na Instrução Normativa DNRC nº 88/2001, que trata do registro dos atos de incorporação de sociedades, este registro somente poderá ser efetivado após a extinção da sociedade incorporada. Deverá ser considerada como data da extinção aquela da assinatura da alteração contratual que aprovou o laudo de avaliação e a incorporação.

**ESTAGIÁRIO. CONTRATAÇÃO EM DESACORDO COM A LEI 6.494/77. CARACTERIZAÇÃO COMO EMPREGADO. REMUNERAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

O estagiário contratado em desacordo com a Lei nº 6.494/77 reveste as características de segurado empregado e a remuneração paga não está excluída do Salário de Contribuição, conforme previsto na alínea i, § 9º, art. 28 da Lei 8.212/91. Verificado o desrespeito à legislação regente, a remuneração paga integrará o Salário de Contribuição mensal.

**REFEIÇÃO IN NATURA. EMPRESA SEM INSCRIÇÃO NO PAT.**

O pagamento in natura do auxílio-alimentação, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho, não integra o salário de contribuição dos trabalhadores.

Diferentemente, integrará o salário de contribuição dos segurados o pagamento de auxílio-alimentação em espécie e com habitualidade, bem como nos casos em que o pagamento se dá por meio de tickets ou vale refeição e não for comprovada a adesão da empresa ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005 CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa quando os relatórios integrantes da autuação oferecem à impugnante todas as informações relevantes para sua defesa, confirmada por meio de impugnação na qual demonstra conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados.

**DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. INOCORRÊNCIA.**

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário deve seguir as regras previstas no Código Tributário Nacional, em face da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, declarada pela Súmula Vinculante STF nº 08. No caso de lançamentos de ofício referentes a obrigações principais, para os quais não há pagamento parcial, o prazo decadencial é o previsto no inciso I do art. 173 do CTN, conforme dispõe o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/08.

**LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. ALTERAÇÃO NOS CÁLCULOS E LIMITES DA MULTA. APLICAÇÃO DA NORMA MAIS BENÉFICA.**

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei nova a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, assim observando, quando da aplicação das alterações na legislação tributária referente às penalidades, a norma mais benéfica ao contribuinte (art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN).

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005 NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972 ou caso de vício em um dos elementos estruturais dos atos administrativos atacados.

**INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO. ENDEREÇO DIVERSO. IMPOSSIBILIDADE.**

O Decreto n.º 70.235/72, em seu art. 23, inciso II, com a redação dada pela Lei n.º 9.532/97, determina que as intimações sejam feitas por via postal ou por qualquer outro meio com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo. Inexistindo previsão legal para intimação em endereço diverso, indefere-se o pedido de endereçamento de intimações ao escritório dos procuradores.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 2212/2253, reiterando as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### **Da decadência.**

Alega a recorrente a ocorrência de decadência. A DRJ de origem assim apreciou a matéria:

#### **“INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA**

9. Conforme relatado, o presente processo administrativo diz respeito a autuação na qual foram incluídas contribuições devidas pela impugnante nas competências 01/2005 a 12/2005 não recolhidas nos respectivos prazos legais, tendo o contribuinte tomado ciência dos lançamentos em 05/03/2010. Considerando o prazo decorrido entre os fatos geradores e a ciência do lançamento, a análise da alegada ocorrência da decadência apresenta-se relevante.

9.1. Em sessão de 12 de junho de 2008, o Tribunal Pleno do STF editou o seguinte enunciado de súmula vinculante (de observância obrigatória pela Administração Pública de acordo com o art. 2º da Lei n.º 11.417/06), que foi publicado no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União, em 20 de junho de 2008:

*Súmula vinculante n.º 8 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei n.º 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*

9.2. Em virtude da declaração de inconstitucionalidade do art. 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, que estabeleciam o prazo decenal para constituição e cobrança dos créditos relativos às contribuições sociais previdenciárias, devem ser observadas pela

Administração Pública as regras gerais previstas no Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25/10/1966, que trata da decadência em dois artigos principais, a saber: art. 150, § 4º e art. 173, inciso I.

9.3. Observe-se que de acordo com o art. 150, § 4º, o lançamento por homologação tem como pressuposto básico a apuração do fato gerador e o pagamento da obrigação surgida com a ocorrência do fato gerador, tendo a Fazenda Pública que se pronunciar em 5 anos a contar da sua ocorrência, ou do contrário, considerar homologado e extinto o crédito. Não ocorrendo os dois requisitos mencionados, a decadência será regida pelo art. 173, inciso I.

9.4. Nesse sentido, o Parecer PGFN/CAT n.º 1.617/2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18/08/2008, estabeleceu orientação acerca da aplicação da legislação retro mencionada aos créditos previdenciários:

*40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN; a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.*

(...)

*42. Persistem, ainda, alguns outros problemas ligados à prescrição. Especialmente, deve-se levar em conta a natureza e os desdobramentos fáticos da GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, documento que guarda natureza análoga à DCTF – Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais. Tendo-se como adequada a premissa, isto é, GFIP e DCTF têm natureza análoga, aponta-se para o decidido no Recurso Especial n.º 707.356 – PR, relatado pelo Ministro Herman Benjamin:*

(...)

49. (...)

*b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar) ;*

*c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;*

*d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (destaques não constam do original)*

9.5. Do conjunto de informações estampadas no Parecer em epígrafe emerge, inicialmente, que GFIP e DCTF têm natureza análoga, consoante item '42', a partir do que sobrevém que as informações prestadas por intermédio destes documentos constituem crédito tributário, havendo que se perquirir, a partir da respectiva entrega, acerca do prazo prescricional e não mais quanto à decadência.

9.6. Assim, em regra, tudo o quanto declarado em GFIP até o início de procedimento fiscal resta fora do campo de colmatação de qualquer das regras decadenciais previstas no CTN1.

9.7. Neste ponto, cumpre observar o que entende a doutrina pátria acerca da modalidade de lançamento usualmente aplicável às contribuições previdenciárias, lançamento por homologação, mormente quanto ao seu objeto. Conforme ensina Hugo de Brito Machado (Curso de direito Tributário, 25a ed., 2004, Malheiros, pp 180/181), in verbis:

*Lançamento por homologação é aquele aplicável aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, no que concerne a sua determinação. (...)*

*Objeto da homologação não é o pagamento, como alguns têm afirmado. É a apuração do montante devido, de sorte que é possível a homologação mesmo que não tenha havido pagamento. (...)*

*O que caracteriza essa modalidade de lançamento é a exigência legal de pagamento antecipado. Não o efetivo pagamento antecipado.*

9.8. Corroborando o que afirma o próprio Parecer, tendo havido apuração do montante devido e a correspondente informação ao Fisco (declaração em GFIP), considera ser efetuado o “autolancamento”, abrindo-se espaço, a partir de então, à contagem do prazo prescricional.

9.9. Note-se que a homologação, que segundo Celso Antônio Bandeira de Melo, “é o ato vinculado pelo qual a administração concorda com ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão” (Curso de Direito Administrativo, 9ª. Ed., São Paulo, Malheiros, 1997), tem por efeito dar ao ato homologado a eficácia que até então não se lhe atribuía. Homologar, portanto, pressupõe não apenas concordar com o ato praticado, mas também, conferir-lhe validade ou eficácia que antes não possuía. É somente diante desta ótica que se pode aceitar a ideia de “autolancamento”, como muitos doutrinadores intitulam esta modalidade, sem entender ferido o art. 142 do CTN.

9.10. Exsurge do conjunto das interpretações apresentadas que somente poderá haver homologação de tributo com relação ao qual, e na exata medida em que, o contribuinte haja dimensionado e informado a ocorrência do fato gerador ou efetuado o pagamento.

9.11. Reforça-se que, quanto aos valores declarados em GFIP, somente há que se verificar o prazo próprio para fins de prescrição, não havendo espaço para inquirir-se acerca da decadência tributária. Ademais, ainda que não tenha havido declaração por parte do Sujeito Passivo (não inclusão em GFIP), mas tenha havido pagamento, ainda que parcial frente ao montante do tributo efetivamente devido, caberá ao fisco homologar o quanto pago.

9.12. Nos demais casos, referentes a imprecisão, inexistência ou incompletude do lançamento por homologação (art. 149, V), restará à autoridade fiscal a possibilidade de lançar os valores ainda devidos utilizando-se, neste caso, do lançamento de ofício (modalidade prevista no art. 149 do CTN) que, naturalmente, rege-se-á, para fins do cômputo decadencial, pelo previsto no art. 173, I, do CTN.

9.13. No caso concreto, verifica-se que a presente autuação decorre da falta de recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pela empresa, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais nas competências 01/2005 a 12/2005. Conforme mencionado no Relatório Fiscal (fls. 55/68), esta remuneração não foi declarada em GFIP, tendo sido apurada pela Autoridade Fiscal depois de constatado que a empresa não procedeu de acordo com a

legislação no tocante às despesas com contribuintes individuais (autônomos), despesas com Alimentação-PAT, despesas salariais e estagiários bolsa.

9.14. Desta forma, ao contrário do que pretende a impugnante, uma vez que deixou de praticar a atividade de apuração, não apresentando ao Fisco as informações pertinentes ao tributo em questão por meio de GFIP, e considerando que a presente autuação, por óbvio, diz respeito apenas a contribuições não pagas, não há que se falar em lançamento por homologação, mas sim de lançamento de ofício previsto no art. 149, do Código Tributário Nacional, ao qual se aplica o prazo decadencial determinado pelo art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal.

9.15. Frise-se, por fim, que o Parecer PGFN/CAT n.º 1.617/2008 possui força normativa, vinculando a Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme disposto no artigo 42 da Lei Complementar n.º 73/93.

9.16. Assim, no caso em tela, aplica-se, em relação à decadência, a regra geral prevista no art. 173, inciso I, do CTN. Tendo em vista que a competência inicial deste Auto de Infração é 01/2005, a Fazenda Pública pode constituir o respectivo crédito tributário no período de 01/01/2006 a 31/12/2010, correspondente aos 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Como o Contribuinte foi cientificado dos lançamentos em 05/03/2010, tais atos ocorreram dentro do período quinquenal, não havendo que se falar em decadência, nem mesmo parcial.”

Embora discorde, em parte do entendimento da DRJ de origem, a teor do que dispõe a Súmula CARF n.º 99, verifica-se que, por não haver provas nos autos de que houve antecipação de pagamento, não há como realizar a contagem da decadência na forma do art. 150, §4º, do CTN.

Desse modo, realizando-se a verificação da decadência pela regra prevista no art. 173, I, do CTN, conforme já expôs a decisão recorrida, não há períodos do lançamento abrangidos pela decadência.

Portanto, rejeita-se a alegação de decadência.

#### **Art. 112 do CTN. Multa.**

Sustenta a recorrente que não deve prevalecer a cobrança de multa de ofício na presente autuação, vez que pautou sua conduta em normas válidas do direito do trabalho, sendo totalmente escusável qualquer violação que eventualmente tenha ocorrido na seara tributária, fundamentando sua alegação no art. 112, inciso I, do CTN.

No entanto, tal dispositivo é aplicado no caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato. Ocorre que inexistente a dúvida em questão, razão pela qual entendo por inaplicável o disposto no art. 112, I, do CTN, no caso em análise.

#### **Auxílio-alimentação.**

A contribuinte se insurge quanto aos levantamentos “AL” e “AL1”, referente a contribuições incidentes sobre o fornecimento de alimentação na forma de vale-refeição, sem inscrição no PAT.

Ocorre que compartilho do entendimento exarado no acórdão n.º 2301-005.539, julgado em 08/08/2018, onde por unanimidade se compreendeu que o fornecimento de

alimentação, na modalidade ticket-refeição (ou vale-alimentação) não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

Também neste sentido, cito outros precedentes deste Conselho:

Acórdão CARF nº 2201-003.600, de 09/05/2017

ALIMENTAÇÃO NA FORMA DE TICKET. PAGAMENTO IN NATURA. CARÁTER INDENIZATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O ticket-refeição (ou vale-alimentação) se aproxima muito mais do fornecimento de alimentação in natura do que propriamente do pagamento em dinheiro, não havendo diferença relevante entre a empresa fornecer os alimentos aos empregados diretamente nas suas instalações ou entregar-lhes ticket-refeição para que possam se alimentar nos restaurantes conveniados.

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos ao empregado a título de alimentação in natura.

Acórdão CARF nº 2201-003.549, de 06/04/2017

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. TERCEIROS (INCRA, SENAC, SESC, SEBRAE, SALÁRIOEDUCAÇÃO). BASE DE CÁLCULO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT). FALTA DE INSCRIÇÃO. AUXÍLIOALIMENTAÇÃO. FORNECIMENTO DE TICKET. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE SALÁRIO IN NATURA. CARACTERIZAÇÃO DE ALIMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. ALINHAMENTO COM ENTENDIMENTO DO STJ, CARF E PGFN. RESP Nº 1.119.787SP, DJE 13/05/10, ADE Nº 03/11, PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117/11, IN RFB Nº 1.456/14, REGIMENTO INTERNO CARF (PORT. MF Nº 343/15 ART. 62, PAR ÚN., II, "A"), PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117/11

Na relação de emprego, a remuneração representada por qualquer benefício que não seja oferecido em pecúnia configura o denominado "salário utilidade" ou "prestação in natura". Nesse contexto, se a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação abrange todas as distribuições e prestações in natura, ou seja, que não em dinheiro, tanto a alimentação propriamente dita como aquela fornecida via ticket, mesmo sem a devida inscrição no PAT, deixam de sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

Por oportuno, transcrevo o voto do Conselheiro Dilson Jatáhy Fonseca Neto proferido no acórdão nº 2202-004.338, no qual, embora vencido, bem tratou da questão:

"(...)necessário concluir pela não incidência da Contribuição Social Previdenciária sobre os valores fornecidos em ticket refeição/alimentação.

Em primeiro lugar, e suficientemente, porque a própria autoridade lançadora, no presente caso, afirma peremptoriamente que os valores que compõem a base de cálculo são "alimentos in natura" (vide item 18.5 do relatório fiscal, supratranscrito). Portanto, entender diversamente a essa altura é inovar o lançamento, o que é vedado.

Em segundo lugar, e ainda que assim não fosse, é necessário registrar que nos termos dos arts. 45, VI, e 62, § 1º, II, 'c', do Anexo II ao RICARF, os conselheiros deste tribunal administrativo são obrigados a aplicar o quanto determinado em Ato Declaratório da PGFN aprovado pelo Ministro da Fazenda. No presente caso, convém

observar que o AD PGFN n.º 3/2011 admite a não incidência de Contribuições Sociais Previdenciárias sobre o auxílio-alimentação (sic) *in natura*.

Ora, o Parecer PGFN n.º 2.117/2011, que fundamentou tal AD, foi cristalino ao afirmar que:

*4. O entendimento sustentado pela União em juízo é o de que o auxílio-alimentação pago in natura ostenta natureza salarial e, portanto, integra a remuneração do trabalhador, razão pela qual deve haver incidência da contribuição previdenciária.*

*5. Ocorre que o Poder Judiciário tem entendido diversamente, restando assente no âmbito do STJ o posicionamento segundo o qual o pagamento in natura do auxílio-alimentação, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho. Entende o Colendo Superior Tribunal que tal atitude do empregador visa tão-somente proporcionar um incremento à produtividade e eficiência funcionais.*

**6. Por outro lado, quando o auxílio-alimentação for pago em espécie ou creditado em contacorrente, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.**

De um lado, por força das decisões judiciais, admite a não incidência quando o pagamento é *in natura*; de outro, reforça a incidência quando o pagamento é feito "em espécie ou creditado em conta-corrente".

Uma vez que não menciona expressamente os tickets refeição/alimentação como uma terceira alternativa, então é necessário enquadrá-los em uma ou em outra categoria.

Percebe-se, já na primeira análise, que tickets não podem ser equiparados a pagamento em espécie nem a creditamentos em conta-corrente.

Efetivamente, o papel-moeda do real tem curso forçado no Brasil. Isso significa que não pode ser recusado como forma de pagamento do preço. Logo, recebendo pagamento feito em dinheiro, o trabalhador poderia "tredestinar" tais recursos para outras despesas suas. Em sentido similar, o depósito bancário configura moedacontábil, garantindo ao seu titular o direito de sacá-lo e utilizá-lo como bem entender. Então, mesmo que o fornecedor não aceite uma transferência bancária ou cartão de débito, cheque etc. , o consumidor pode sacar os recursos para a seguir utilizá-los.

Diferentemente, o ticket refeição/alimentação não pode ser utilizado como bem entender o seu titular. Não tem curso forçado no país e o fornecedor não é obrigado a aceitá-lo. Pelo contrário, o fornecedor deve se cadastrar para poder aceitá-lo. Mais, o cadastro está sujeito ao preenchimento de determinados requisitos por parte do fornecedor. Especificamente, o ticket refeição/alimentação deve ser utilizado para a aquisição de gêneros alimentícios. Em outras palavras, o ticket não pode ser equiparado ao pagamento em espécie nem ao creditamento em conta-corrente.

Assim, a Contribuinte poderia montar ela própria um refeitório em seu estabelecimento, onde fornecesse diretamente o gênero alimentício. Contudo, esse tipo de empreendimento envolve gastos de pessoal e logística, vez que será necessário separar um espaço para tanto, pessoas que comprem e administrem o estoque etc. Além disso, envolve riscos, como alimentos estragados. De outro lado, fornecendo o ticket, o Contribuinte isenta-se desses inconvenientes ao mesmo tempo em que garante o fornecimento do alimento, apenas o faz por meio de um fornecedor intermediário. Frisa-se que o ticket refeição/alimentação só é (ou só deveria ser) aceito por estabelecimentos que produzam ou vendam alimentos.

Diante desse confronto, conclui-se que os tickets refeição/alimentação efetivamente se aproximam muito mais da noção de alimentos in natura do que da noção de pagamento em espécie.

Consequentemente, (1) seja porque os alimentos foram fornecidos em gêneros alimentícios diretamente, (2) seja porque a autoridade lançadora não distingue essas espécies, configurando-se inovação distinguir agora, (3) seja porque os tickets não se configuram pagamento em espécie, entendo que é necessário dar provimento ao recurso nesse ponto.

Por tais razões, adotando a fundamentação acima como minhas razões de decidir, entendo pela não incidência de contribuições previdenciárias (parte patronal, inclusive GILRAT), bem como a contribuições devidas à seguridade social e destinadas a terceiros, sobre os pagamentos realizados pela contribuinte, a título de alimentação, a seus empregados e diretores (contribuintes individuais), sob a forma de vale refeição e de vale alimentação, por meio de ticket ou cartão, por tais valores não integrarem o salário-de-contribuição, diante da ausência de natureza salarial destes pagamentos.

Por fim, insta considerar que em 23/02/2022 foi publicado no DOU Edição 38, Seção 1, pág. 15, despacho do Presidente da República que aprovou e tornou vinculante para a administração pública o Parecer nº 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU que traz a ementa abaixo reproduzida:

PARECER n. 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU

NUP: 00695.001437/2019-16

INTERESSADOS: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

ASSUNTOS: AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO

EMENTA: Exame acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelo empregado na forma de tíquetes ou congêneres. Dissonância interna apontada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Exame sob a disciplina do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, até 10 de novembro de 2017. Natureza jurídica de parcela não salarial, para os fins da exação em testilha. Consequências concretas da decisão e princípio da eficiência. O auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Extrai-se da fundamentação do Parecer/AGU:

38. Do exame de toda a questão em testilha parece ter ficado evidenciado, de fato, uma fundada dúvida no âmbito da Administração fiscal federal acerca de o auxílio-alimentação em tíquete ou congêneres compor, ou não, a base de cálculo da contribuição previdenciária, antes da entrada em vigor do novel art. 457, §2º da CLT. Dessa feita, considerando as potenciais consequências práticas da definição da questão, bem detalhadas no DESPACHO Nº 25/2022/PGFN-ME, não me parece razoável, sob a perspectiva da repercussão concreta e do princípio da eficiência, permanecer dúvida acerca da interpretação mais adequada, no caso, a de que o auxílio alimentação em tíquete ou congêneres não compôs a base de cálculo da contribuição previdenciária, em momento algum.

39. Conclui-se, pois, que o auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991. Em

paralelo, sob perspectiva das consequências concretas da decisão e em deferência ao princípio da eficiência, igualmente, chegamos a mesma conclusão.

### 3. CONCLUSÃO:

40. Ante o exposto, concluiu-se que o auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Desse modo, merece provimento o recurso para decotar do lançamento os levantamentos “AL” e “AL1”.

### **Demais alegações do recurso voluntário.**

Por oportuno, transcrevo, em parte, o voto proferido no acórdão da DRJ, conforme faculta o artigo 57, §3º, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, haja vista não haver novas razões de defesa no recurso voluntário além daquelas já analisadas pela decisão de primeira instância, bem como àquelas matérias acima tratadas. Desse modo, transcrevo, em parte, o voto proferido no acórdão da DRJ e que, desde logo, acolho o trecho abaixo transcrito como minhas razões de decidir:

“6.1. Destaca-se que, por força do disposto no art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, os créditos tributários objetos do presente processo administrativo estão com sua exigibilidade suspensa até a decisão administrativa definitiva.

6.2. Em sede de preliminar, torna-se importante observar que a doutrina e a jurisprudência citadas pela impugnante, em processos dos quais não tenham participado ou que não apresentem eficácia erga omnes, servem apenas de reforço aos seus argumentos, não vinculando a Administração àquelas interpretações, vez que não têm eficácia normativa (art. 100 do CTN).

### PRELIMINARES

#### INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

7. A leitura do Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 55/68), complementado pela Informação Fiscal resultante da diligência (fls. 1940/1950), permite a constatação de que foram narrados, com clareza e coerência, os fatos verificados durante a ação fiscal e sua subsunção às normas legais de regência.

7.1. Também, integra a presente autuação o relatório DD – Discriminativo do Débito (fls. 7/15) que discrimina, de forma detalhada, as bases de cálculo das contribuições lançadas, as alíquotas aplicáveis e os valores de principal, juros e multa devidos, e o relatório RL – Relatório de Lançamentos (fls. 16/21) que demonstra os fatos geradores apurados pela Autoridade Fiscal e incluídos em cada levantamento que integra a autuação. Ainda, o relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito (fls. 22/23) relaciona, de forma detalhada, toda a legislação relacionada ao lançamento fiscal em análise.

7.2. O contribuinte foi regularmente cientificado em 05/03/2010 dos documentos integrantes do lançamento em comento, por meio de procurador (fls. 52 e 68), tendo-lhe sido conferido tempo hábil para apresentar seus questionamentos, consubstanciados na Impugnação (fls. 73/125) e na manifestação sobre a diligência fiscal (fls. 2106/2137), nas quais demonstrou conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados.

7.2.1. Por oportuno, ressalta-se que o contribuinte solicitou vista do processo em 14/05/2010, tendo sido atendido na mesma data (fls. 72), inexistindo o alegado impedimento à análise do processo administrativo.

7.3. Assim, verificado que o contribuinte conhecia a origem das contribuições previdenciárias lançadas, que tomou plena ciência dos relatórios integrantes da autuação, tendo-lhe sido concedido tempo hábil para apresentar sua impugnação, constata-se que o contencioso administrativo respeitou o contraditório e a ampla defesa, não havendo como se cogitar em cerceamento de seu direito de defesa.

7.4. Ressalte-se que o direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório, assegurado pela Constituição de 1988, tem por escopo oferecer aos litigantes, seja em processo judicial ou administrativo, o direito à reação contra atos desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerce o direito à ampla defesa, cujo conceito abrange o princípio do contraditório. A observância da ampla defesa ocorre quando é dada ou facultada a oportunidade à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vista a demonstrar a sua razão no litígio. Dessa forma, quando a Administração, antes de decidir sobre o mérito de uma questão administrativa, dá à parte contrária a oportunidade de impugnar da forma mais ampla que entender, não está infringindo, nem de longe, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

#### NULIDADE NÃO VERIFICADA

8. Considerando o anteriormente tratado, constata-se que as preliminares de nulidade do lançamento fiscal arguidas pela impugnante não encontram amparo no quanto previsto no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF).

*Art. 59. São nulos;*

*I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

8.1. O Auto de Infração foi lançado por Autoridade Competente, devidamente investida nas atribuições legais inerentes ao cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (art. 6º, incisos I e II, da lei nº 10.593/02, na redação da Lei nº 11.457/07).

8.2. Conforme anteriormente tratado, estão presentes no processo administrativo todos os relatórios e demonstrativos necessários para cientificar o contribuinte dos tributos lançados na presente autuação, tendo sido respeitado o contraditório e a ampla defesa, não havendo como se cogitar em cerceamento de seu direito de defesa.

8.3. Assim, não se vislumbra qualquer vício insanável nos lançamentos tributários que integram o presente processo administrativo. Observa-se que quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas em Auto de Infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio, nos termos do art. 60 do PAF (Decreto nº 70.235/72).

(...)

#### MÉRITO

#### APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

10. Alega a impugnante que o lançamento combatido não poderia ser apurado através de aferição indireta, cabendo ao Fisco Federal a prova de que o contribuinte remunerou

segurados a seu serviço sem oferecer à tributação a totalidade dos fatos geradores ocorridos.

10.1. Inicialmente, importante esclarecer que a apuração dos fatos geradores das contribuições previdenciárias incluídas na presente autuação não se deu pela modalidade de aferição indireta prevista no § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91. Depreende-se dos documentos que integram o lançamento que a Autoridade Administrativa efetuou o lançamento com base na prerrogativa prevista no § 3º do referido artigo, conforme transcrição abaixo do Relatório Fiscal:

*3. O presente levantamento foi efetuado tendo em vista os motivos abaixo relacionados:*

(...)

*e. O presente levantamento foi feito por aferição, uma vez que apesar das reiteradas solicitações, não apresentou os documentos solicitados por esta auditoria fiscal, referente aos lançamentos efetuados em suas contas contábeis com base em seus Livros Diários, bem como não individualizou os segurados. Pela recusa dessas solicitações, houve a emissão do AI com base no CFL n. 35.*

(...)

*6. A aferição citada no item 3, letra “e” acima, tem respaldo na legislação abaixo transcrita:*

*Art. 33. A Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, a arrecadação, á 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941. de 2009).*

*§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941. de 2009).*

*§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (destaques não constam do original)*

10.2. Corroborando tal informação, verifica-se que o presente lançamento tem como suporte fático os lançamentos apurados nos livros contábeis da fiscalizada, os quais possuem grande relevância para a identificação dos fatos geradores das contribuições previdenciárias (assim como de qualquer outro tributo).

10.2.1. Relembre-se que os livros comerciais fazem prova contra a empresa, e em seu favor apenas quando acompanhado de outros elementos (documento) que confirmem os lançamentos:

*Lei nº 5.869/73 (CPC):*

*Art. 378. Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.*

*Lei nº 10.406/02 (CC):*

*Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios. (destaques não constam do original)*

10.3. Uma vez que a Autoridade Fiscal identificou contas que registravam lançamentos relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, solicitou, por meio do Termo de Intimação e Reintimação Fiscal para Apresentação de Documentos n.º 7 (fls. 49/50), a apresentação de esclarecimentos, documentalmente comprovados, sobre a origem dos valores lançados nas contas contábeis de Despesas Diversas (43502-3, 48502-0, 49502-6, 46502-0, 46103-2, 42502-8) e Prestação de Serviços (48110-6). No entanto, deixou o contribuinte de apresentar os documentos que justificaram os lançamentos identificados pelo Auditor Fiscal.

10.3.1. Por oportuno, destaca-se que a recusa da fiscalizada em apresentar os documentos que comprovariam a origem dos registros contábeis apontados, bem como a não apresentação de relação individualizada de segurados, justificou a emissão do Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória de prestar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização (CFL 35), o qual foi julgado procedente em 19/12/2011 por meio do Acórdão n.º 16-35.482.

10.4. Em consequência, a não apresentação de todos os documentos por parte da empresa, conforme apontado no Relatório Fiscal (fls. 55/68), permitiu à Autoridade Fiscal fazer uso do disposto no § 3º do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91 acima transcrito.

10.4.1. Importante esclarecer que, haja vista a aplicação da palavra aferição no Relatório Fiscal (conforme trecho transcrito anteriormente), que aferir consiste em obter-se ou determinar-se valores através dos mecanismos previstos em lei. Diga-se que normalmente é o conhecimento dos elementos necessários e indispensáveis ao lançamento do crédito tributário, situação esta que corresponde à aferição direta (terminologia não utilizada normalmente pela doutrina pátria, sendo, contudo, tecnicamente correta). Aferição indireta é meio excepcional, utilizável quando da impossibilidade de identificação da base-de-cálculo real e se presta ao lançamento por arbitramento.

10.4.2. No caso em análise, a aferição realizada pela Autoridade Fiscal teve como suporte os elementos suficientes para a identificação dos fatos geradores, vez que adotou os lançamentos contábeis realizados pela própria empresa: relacionou como integrantes do Salário de Contribuição mensal apenas aqueles registros que, de acordo com seu histórico, demonstravam tratar-se de pagamentos realizados a pessoas físicas (empregados ou contribuintes individuais) para os quais o contribuinte não apresentou os documentos de origem.

10.5. Dessa forma, não houve arbitrariedade no procedimento adotado pela Autoridade Fiscal. A identificação de lançamentos contábeis registrados nas contas Despesas Diversas (43502-3, 48502-0, 49502-6, 46502-0, 46103-2, 42502-8) e Prestação de Serviços (48110-6), cujo histórico permite sua vinculação com pagamentos realizados a pessoas físicas constitui elemento probatório suficiente da ocorrência de fatos geradores das contribuições previdenciárias e inverte o ônus da prova.

10.5.1. A partir deste ponto, por força da legislação acima citada, competia ao contribuinte apresentar os documentos e esclarecimentos necessários para demonstrar que os lançamentos contábeis em questão diziam respeito a pagamentos que não integrariam o Salário de Contribuição dos segurados que lhe prestaram serviços, comprovação esta que não ocorreu durante o procedimento de fiscalização.

**INCORPORAÇÃO DA EMPRESA TECPAR SERVICE PROVIDER**

11. Em sua Impugnação, confirma a autuada que é incorporadora da empresa Tecpar Service Provider – São Paulo Ltda – ME (CNPJ 03.005.325/0001-55), mas sustenta que essa incorporação somente ocorreu em 20/09/2006 com o registro da Proposta Justificativa e Protocolo de Incorporação e respectivos atos societários pela Junta Comercial do Estado de São Paulo. Justifica suas alegações na Lei nº 8.934/94 e na Instrução Normativa DNRC nº 88/2001, sustentando que, apesar do ato societário que deliberou a aprovação da incorporação datar de 31/05/2005, seu registro pela Junta Comercial do Estado de São Paulo se deu somente em 20/09/2006.

11.1. De início, importante destacar as determinações contidas na Instrução Normativa DNRC nº 88/2001 sobre o registro dos atos de incorporação de sociedades:

*Art. 8º Incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades, de tipos iguais ou diferentes, são absorvidas por outra que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo ser deliberada na forma prevista para alteração do respectivo estatuto ou contrato social.*

*Art. 9º A incorporação de sociedade mercantil, de qualquer tipo jurídico, deverá obedecer aos seguintes procedimentos:*

(...)

*III aprovados em assembleia geral extraordinária ou por alteração contratual da sociedade incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, devendo os administradores da incorporadora providenciar o arquivamento dos atos e sua publicação, quando couber. (destaques não constam do original)*

11.2. A partir das orientações transcritas, nota-se que o arquivamento do ato que formalizou a incorporação de sociedade mercantil se dá apenas após sua efetiva extinção.

11.3. De fato, toda a análise realizada pelo Auditor Fiscal notificante (Relatório Fiscal de fls. 55/68), complementada pelos esclarecimentos apresentados pela Autoridade Fiscal responsável pela diligência (Informação Fiscal de fls. 1940/1950), aponta nesse sentido: a partir da competência 06/2005 a incorporada deixou de existir, passando a incorporadora a assumir todos os seus direitos e obrigações. Foram apontados os seguintes fatos relevantes que sustentam essa conclusão:

11.3.1. O Balancete de Verificação referente ao mês de 05/2005 demonstra um aumento do capital social da empresa Tecpar Serviços de Tecnologia Ltda (no valor de R\$ 10.000,00), conforme previsão constante da alínea “c” do item II da Proposta Justificativa e Protocolo de Incorporação datada de 31/05/2005.

11.3.2. A empresa Tecpar Serviços de Tecnologia Ltda informa em sua DIPJ/2006 (ano-calendário 2005) as despesas com remuneração dos segurados empregados e autônomos vinculados à empresa Tecpar Service Provider – São Paulo Ltda – EPP, relativo ao período de 06/2005 a 12/2005.

11.3.3. Também, a autuada lançou, a partir de 06/2005, os valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais (autônomos) constantes da folha de pagamento da Tecpar Service Provider – São Paulo Ltda – EPP, na sua própria escrituração contábil como despesas operacionais, reduzindo o seu resultado do exercício vez que era optante pelo Lucro Real no ano calendário de 2005.

11.3.4. A empresa Tecpar Service Provider, optante pelo regime do Simples Federal no período de 01/2005 a 12/2005, entregou declaração PJSI 2006 na qual informou receita bruta da prestação de serviços apenas no período de 01/2005 a 06/2005, não apresentando informação de receita para o período 07/2005 a 12/2005.

11.4. Considerando o exposto, é certo que, para todos os efeitos econômico-contábeis, a incorporadora assumiu as obrigações referentes aos segurados que lhe prestaram serviços no período 06/2005 a 12/2005, efetuando o pagamento das remunerações devidas muito embora parte desses segurados estivesse formalmente vinculada à empresa incorporada por meio da declaração GFIP.

11.4.1. A declaração PJSI 2006 da empresa Tecpar Service Provider confirma que a mesma não desempenhou qualquer atividade comercial após sua incorporação, visto que não foram declaradas quaisquer receitas para o período 07/2005 a 12/2005.

11.4.2. Nessa linha de raciocínio, considerando ainda que a empresa incorporada não possuía mais atuação autônoma em decorrência de sua total absorção pela incorporadora, a prestação de serviços realizada pelos segurados empregados e contribuintes individuais, de fato, teve como destinatária a própria empresa autuada Tecpar Serviços de Tecnologia Ltda.

11.4.3. Com isso, considerando o disposto no art. 22, e incisos I a III, da Lei nº 8.212/91 abaixo transcritos, estão presentes todos os requisitos para a ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias a cargo da empresa (bem como da contribuição destinada aos Terceiros), tendo como sujeito passivo a própria autuada.

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

*I vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*II para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).*

(...)

*III vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (destaques não constam do original)*

11.5. Em conclusão, são improcedentes as alegações da impugnante de que parte dos segurados que lhe prestaram serviços estaria vinculada à empresa Tecpar Service Provider – São Paulo Ltda – EPP em período posterior à sua completa incorporação vez que, para todos os efeitos, a incorporada deixou de existir a partir da aprovação da Proposta Justificativa e Protocolo de Incorporação (31/05/2005).

11.5.1. Com isso, os vínculos desses segurados, para efeitos tributários, devem ser reconhecidos diretamente para com a empresa autuada, a qual foi corretamente identificada como sujeito passivo das contribuições em discussão.

11.5.2. Refuta-se, neste ponto, a alegação produzida pela impugnante de que a própria empresa Tecpar Service Provider – São Paulo Ltda – EPP teria efetuado o pagamento da remuneração dos segurados a ela vinculados (conforme GFIP) vez que frontalmente contra as provas produzidas nos autos, em especial a constatação realizada pelos

Auditor Fiscal responsáveis pelo lançamento tributário e pela realização da diligência de que as despesas com remuneração foram lançadas na contabilidade da própria atuada.

11.5.3. Também, uma vez caracterizada a vinculação dos segurados diretamente com a empresa incorporadora (atuada), não poderiam ser aplicadas as regras próprias do regime tributário simplificado, conforme requerido pela impugnante, vez que a atuada, no período objeto dos lançamentos, era optante pelo regime do Lucro Real tendo, inclusive, reconhecido as despesas com a remuneração formalmente vinculada à empresa incorporada em sua própria declaração DIPJ.

11.5.4. Ainda, a confirmação de que os segurados empregados e contribuintes individuais prestaram serviços diretamente à atuada acarreta na conclusão de que os mesmos deveriam ter sido declarados na GFIP mensal da empresa Tecpar Serviços de Tecnologia Ltda e não da empresa Tecpar Service Provider – São Paulo Ltda – EPP que, como visto, já se encontrava incorporada. Tal conclusão, no entanto, mostra-se relevante para análise da multa aplicada em decorrência do descumprimento da obrigação acessória de declarar corretamente, em GFIP, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, objeto de processo administrativo distinto (19515.000445/2010-06 – AIOA DEBCAD nº 37.259.945-1).

#### COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL PARA CARACTERIZAR ESTAGIÁRIO COMO SEGURADO EMPREGADO

12. Quanto à alegação da impugnante de que a Secretaria da Receita Federal do Brasil não teria competência para desqualificar situações jurídicas e declarar vínculos empregatícios, ressalta-se:

12.1. No âmbito previdenciário, a competência da Auditoria Fiscal para caracterizar a existência do segurado empregado está configurada nos dispositivos que remetem à competência de arrecadação, fiscalização, lançamento e normatização, previstos no art. 33 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/09, anteriormente transcritos.

12.2. No mesmo sentido encontram-se as disposições do Decreto nº 3.048/99:

Art. 229 ...

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29.11.99) (destaques não constam do original)

12.3. Nesse contexto, verificada a subsunção dos fatos às normas legais, é dever do Auditor Fiscal efetuar o lançamento das correspondentes contribuições, em face da competência que lhe é atribuída pelo art. 2º da Lei nº 11.457/07, bem como do disposto no artigo 33 da Lei nº 8.212/91 e do parágrafo 2º do artigo 229 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. Assim, resta comprovada a legitimidade do ato praticado pela Autoridade Notificante, com o único objetivo de adequar a situação encontrada à realidade dos fatos (princípio da verdade material).

12.4. Ressalta-se que a atividade do Auditor Fiscal se encontra amparada em legislação própria e específica, em nada se confundindo com a competência da Justiça do Trabalho, que é diversa: enquanto a esta compete processar e julgar as ações oriundas da relação de trabalho, com atributo de definitividade, à Autoridade Fiscal compete apenas constituir o crédito previdenciário incidente sobre as remunerações pagas aos segurados enquadrados como empregados.

12.5. Este é o entendimento consolidado do Colendo Superior Tribunal de Justiça. Cabe trazer à baila a manifestação exarada pelo eminente Ministro FRANCISCO FALCÃO, quando do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 894.015/AL, exarado no v. Acórdão nº 2006/0227932-9, de 06/02/2007:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INSS. FISCALIZAÇÃO DE EMPRESA. CONSTATAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO NÃO DECLARADO. COMPETÊNCIA. AUTUAÇÃO. POSSIBILIDADE. REEXAME DO SUBSTRATO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA Nº 07/STJ.

I O INSS, “ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento das contribuições por parte do contribuinte, possui o dever de investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Caso constate que a empresa erroneamente descaracteriza a relação empregatícia, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação” (REsp nº 515.821/RJ, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 25/04/05).

II Destaque-se que remanesce hígida a competência da Justiça do Trabalho na chancela da existência ou não do aludido vínculo empregatício, na medida em que: “O juízo de valor do fiscal da previdência acerca de possível relação trabalhista omitida pela empresa, a bem da verdade, não é definitivo e poderá ser contestado, seja administrativamente, seja judicialmente” (REsp nº 575.086/PR, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 30/03/06).

III O acórdão recorrido, ao dirimir a controvérsia, entendeu que inexistiu prova que afastasse a validade da NFLD, sendo que, para rever tal posicionamento, seria necessário o seu reexame, que serviu de sustentáculo ao convencimento do julgador, ensejando, no caso, a incidência da Súmula nº 07/STJ.

IV Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 894.015/AL, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/02/2007, DJ 12/04/2007 p. 251)

12.6. Cabe registrar que o Direito Previdenciário, nada obstante a sua autonomia científica, tem ligação com o Direito do Trabalho. Assim, em ambos os ramos do direito prevalece o princípio da realidade dos fatos (contrato-realidade), que repudia manobras destinadas a desvirtuar a autêntica relação de emprego com o intuito de colocar o obreiro à margem da proteção legal.

12.7. No caso concreto, a caracterização dos segurados Juliana Rodrigues dos Santos e Diego G. Cunha como empregados da autuada foi justificada pela constatação de que eles continuaram prestando serviços à empresa após o término de seus respectivos Termos de Compromisso de estágio. Sobre o assunto, tornam-se necessários esclarecimentos adicionais.

12.7.1. O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 lista, taxativamente, quais verbas não sofrem incidência de contribuição previdenciária. Por sua vez, a remuneração paga ao estagiário não integrará o salário de contribuição somente quando esta contratação estiver de acordo com os termos da Lei nº 6.494/77 (alínea i, § 9º, art. 28. Lei 8.212/91).

12.7.2. Por sua vez, o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, considera segurados obrigatórios, como empregados, o bolsista e o estagiário que prestam serviços a empresa em desacordo com a Lei nº 6.494/77:

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

*I como empregado:*

(...)

*h) o bolsista e o estagiário que prestam serviços a empresa, em desacordo com a Lei n.º 6.494, de 7 de dezembro de 1977;*

12.7.3. A citada Lei n.º 6.494/77 apresentava as regras gerais sobre a contratação de estagiários:

*Art. 1.º As pessoas jurídicas de Direito Privado, os órgãos de Administração Pública e as Instituições de Ensino podem aceitar, como estagiários, os alunos regularmente matriculados em cursos vinculados ao ensino público e particular. (Redação dada pela Lei n.º 8.859, de 23.3.1994)*

(...)

*Art. 3.º A realização do estágio dar-se-á mediante termo de compromisso celebrado entre o estudante e a parte concedente, como interveniência obrigatória da instituição de ensino.*

12.7.4. Ainda, o Decreto n.º 87.497/82, ao regulamentar a Lei n.º 6.494/77, destacou a importância do Termo de Compromisso como prova efetiva da inexistência de vínculo empregatício entre o estagiário e a empresa contratante:

*Art. 6.º A realização do estágio curricular, por parte de estudante, não acarretará vínculo empregatício de qualquer natureza.*

*§ 1.º O Termo de Compromisso será celebrado entre o estudante e a parte concedente da oportunidade do estágio curricular, com a interveniência da instituição de ensino, e constituirá comprovante exigível pela autoridade competente, da inexistência de vínculo empregatício. (destaques não constam do original)*

12.7.5. Diante do exposto, verificado que os “estagiários” Juliana Rodrigues dos Santos e Diego G. Cunha permaneceram trabalhando para a autuada após o término dos respectivos Termos de Compromisso de estágio, forçoso concluir que essa prestação de serviços se deu sem o amparo de ato válido nos termos da Lei n.º 6.494/77. Decorre dessa constatação que esses segurados serão considerados empregados nos períodos não albergados pelo Termo de Compromisso vigente (aplicação do disposto na alínea “h” do inciso I do art. 9.º do RPS).

12.8. Nesses termos, atuou corretamente a Autoridade Fiscal ao lançar as contribuições que deixaram de ser recolhidas face o incorreto enquadramento realizado pela empresa, contribuições estes incidentes sobre a remuneração dos segurados estagiários caracterizados como empregados.

12.9. Acrescente-se, por fim, que a impugnante, a despeito de suas alegações, não logrou êxito em comprovar que os citados Termos de Compromisso de Estágio teriam sido prorrogados, ou que teriam sido substituídos por outros válidos nos períodos incluídos nos lançamentos tributários.

(...)

#### ANÁLISE DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS PELA IMPUGNANTE

14. Conforme relatado, as alegações e documentos apresentados pela impugnante justificaram a realização de diligência fiscal cujas conclusões se encontram na Informação Fiscal de fls. 1940/1950. Considerando essas observações, que complementam as análises realizadas pela Autoridade Autuante, passa-se à apreciação das alegações específicas sobre os fatos geradores incluídos na presente autuação.

14.1. Inicialmente, com base no exposto até o momento, confirmam-se integralmente as contribuições incluídas nos seguintes levantamentos (DD – fls. 7/15): AL e AL1 –

DESP COM ALIMENTACAO VR; BE1 – DESP BOLSA ESTÁGIO; CP e CP1 – CONTR INDIVID INCORPORADA; SP e SP1 – EMPREGADOS INCORPORADA.

Levantamento CI e CII – despesas com contribuinte individual (autônomo)

14.2. No que diz respeito ao levantamento intitulado despesas com contribuinte individual (autônomo), verifica-se que o Auditor Fiscal relacionou diversos valores pagos a contribuinte individuais, obtidos a partir da análise das contas 46502-0, 46103-2, 48502-2, 42502-2 (Despesas Diversas) e 48110-6 (Prestação de Serviços), que a empresa deixou de incluir em folhas de pagamentos e na base de cálculo declarada em GFIP.

14.2.1. A empresa questionou a inclusão de tais valores na presente autuação, afirmando que (i) não estava obrigada à retenção de contribuições sociais por força do disposto no art. 148 da Instrução Normativa nº 03/2005 e (ii) os reembolsos de despesas, comprovados por meio dos documentos anexados às fls. 472/483, não integrariam o salário de contribuição.

14.2.2. Inicialmente, importante ressaltar que o disposto no art. 148 da IN nº 03/2005 citado pela impugnante diz respeito à retenção de contribuições previdenciárias sobre os valores dos serviços prestados por pessoas jurídicas. Nesse ponto, constata-se uma primeira incoerência nas alegações da empresa: tal normatização não seria aplicável ao caso vez que os pagamentos relacionados pela Autoridade Fiscal foram destinados a pessoas físicas.

14.2.3. Destaca-se o disposto no art. 140 da citada instrução normativa:

*Art. 140. A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, a partir da competência fevereiro de 1999, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e recolher à Previdência Social a importância retida, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada, observado o disposto no art. 93 e no art. 172.*

(...)

*Art. 141. O valor retido deve ser compensado pela empresa contratada com as contribuições devidas à Previdência Social, na forma prevista no Capítulo II, do Título III. (destaques não constam do original)*

14.2.3.1. Além disso, a sistemática da retenção prevista nesses dispositivos diz respeito a uma antecipação das contribuições previdenciárias que seriam devidas pela empresa contratada sobre a remuneração paga aos seus próprios funcionários, a qual utilizaria os valores retidos para compensar as contribuições devidas (art. 141 da IN nº 03/2005).

14.2.4. Embora infundadas as alegações apresentadas pela empresa com base na sistemática da retenção das contribuições previdenciárias, os documentos anexados às fls. 451/483 (doc. 10 e 11 da Impugnação), que justificariam os valores relacionados à fls. 56 do Relatório Fiscal, foram individualmente analisados por esta Autoridade Julgadora, sendo insuficientes para as pretensões da impugnante, com exceção do caso abaixo discriminado:

14.2.4.1. (...)

14.2.5. É de se ressaltar que, embora a impugnante tenha apresentado uma suposta vinculação entre os pagamentos realizados à pessoa física Geraldo Barbosa dos Santos e a Nota Fiscal de prestação de serviços nº 601 emitida pela empresa Opção Montagens, Construções e Instalações Industriais Ltda (CNPJ 01.531.446/0001-05), os documentos

apresentados (doc. 10) se mostram insuficientes para que se conclua que os valores foram destinados à citada pessoa jurídica.

14.2.6. Acrescente-se que, de acordo com as informações obtidas nos sistemas informatizados à disposição da RFB, o segurado Geraldo Barbosa dos Santos não se encontra vinculado, quer como sócio, quer como empregado, à empresa Opção Montagens, Construções e Instalações Industriais Ltda (CNPJ 01.531.446/0001-05), não havendo assim qualquer ligação que poderia legitimá-lo a receber pagamentos referentes a serviços prestados pela empresa.

14.2.7. Diante do exposto, mantêm-se os valores incluídos no levantamento intitulado despesas com contribuinte individual (autônomo), (...).

Levantamento SL e SL1 – despesas salariais

14.3. No que diz respeito ao levantamento intitulado despesas salariais, todos os registros contábeis relacionados pela Autoridade Autuante como prestação de serviços de pessoas físicas, foram novamente analisados em diligência fiscal.

14.3.1. No decorrer da diligência, a Auditora Fiscal responsável analisou todos os documentos apresentados pelo contribuinte, tendo concluído, em síntese, o que segue:

14.3.1.1. Confirmou o pagamento de verbas de natureza remuneratória a diversos segurados empregados vinculados à empresa Tecpar Service Provider no ano de 2005.

14.3.1.2. Especificamente no que diz respeito aos pagamentos identificados nos itens 11, 12, 16, 21, 22, e 27 do Anexo I (fls. 1951), confirmou a Auditora Fiscal que os documentos apresentados pela impugnante correspondem a despesas pagas pela própria empresa Tecpar Serviços de Tecnologia Ltda ao estabelecimento Jaguary Hotéis e Turismo Ltda (conforme demonstrativos de diárias, respectivos boletos de pagamento e notas fiscais). Assim, não havendo comprovação de que o próprio funcionário incorreu com despesas relativas à sua transferência para a cidade de Jaguariúna, conforme alegado pela empresa, não há que se falar em reembolso de despesas, pelo que estes pagamentos integram o salário de contribuição por força da regra geral do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

14.3.1.3. Quanto aos itens 7 e 15 do Anexo I, a Auditora Fiscal considerou comprovado que tais pagamentos não se referiam a remuneração de segurados, sugerindo sua exclusão dos lançamentos tributários.

14.3.2. Assim, a Auditora-Fiscal responsável pela diligência analisou todos os documentos apresentados pela empresa que, supostamente, justificariam os pagamentos relacionados no Anexo I. No entanto, em apenas dois casos os documentos se mostraram suficientes para esclarecer que os valores contabilizados não diziam respeito a pagamentos de pessoas físicas, o que motivou a manutenção dos pagamentos restantes (não justificados) como integrantes do Salário de Contribuição dos segurados empregados.

14.3.3. Por sua vez, o contribuinte, intimado do resultado da diligência fiscal, limitou-se a apresentar os mesmos argumentos já produzidos em sua Impugnação, não trazendo aos autos quaisquer novos elementos que pudessem refutar as conclusões resultantes da diligência realizada.

14.3.4. Nesses termos, mantêm-se os valores incluídos no levantamento intitulado despesas salariais, com exceção dos pagamentos de R\$ 150,00 (datado de 15/05/2005) e de R\$ 1.586,00 (datado de 15/09/2005) cujos documentos de origem, analisados em sede de diligência, comprovaram não estar relacionados a pagamentos de remuneração a segurados.

(...)

#### PEDIDO PARA INTIMAÇÃO NO ENDEREÇO DO PATRONO

16. Em relação ao requerimento da impugnante para que as intimações/notificações sejam enviadas ao escritório de seu procurador, indefere-se o pedido pois, na atual fase processual, o art. 23, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 (com a redação dada pela Lei nº 9.532/97), determina que elas sejam feitas por via postal ou por qualquer outro meio com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, sendo este definido no parágrafo 4º do mesmo dispositivo legal, no qual não se enquadra o endereço do advogado/representante legal:

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

(...)

*II por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

(...)

*§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*I o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*II o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005). (destaques não constam do original) “*

Portanto, entendo que não merece reforma a decisão recorrida, salvo para exonerar a parte do lançamento relativa ao crédito tributário constituído pelo pagamento de auxílio alimentação na forma de tickets ou congêneres.

#### **Conclusão.**

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para exonerar a parte do lançamento relativa ao crédito tributário constituído pelo pagamento de auxílio alimentação na forma de tickets ou congêneres.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator