



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

Processo n° 10670.721013/2015-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.752 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL
Recorrente VALLEE S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

NULIDADE. DEVIDO PROCESSO LEGAL. AMPLA DEFESA. OFENSA. DESCABIMENTO. CIÊNCIA REGULAR DA EXAÇÃO. PLENO ACESSO ÀS INFORMAÇÕES.

Descabe a alegação de nulidade do lançamento por ofensa ao devido processo legal e à ampla defesa quando há nos autos prova de que o contribuinte foi regularmente cientificado da exação tributária e teve pleno acesso a todas as informações necessárias para elaborar a sua defesa.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

A autoridade administrativa pode desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

NORMA DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. EFICÁCIA. APLICAÇÃO. AUTORIDADE TRIBUTÁRIA.

O art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, se constitui em norma de eficácia contida, tendo, pois, total eficácia por si só, em que pese poder vir a sofrer restrições por outras normas. Dessa forma, pode ser aplicado de forma imediata e direta pela Autoridade Tributária.

CARACTERIZAÇÃO. RELAÇÃO DE EMPREGO. ENQUADRAMENTO. SEGURADO EMPREGADO. DEVER DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA.

Estando caracterizada a relação de emprego, a Autoridade Tributária deve enquadrar, na condição de empregado, o segurado inicialmente contratado como contribuinte individual, avulso ou sob qualquer outra denominação.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO. DETERMINAÇÃO LEGAL.

Deve ser aplicada a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

MULTA QUALIFICADA.

É cabível a multa qualificada quando restar demonstrada a intenção de ocultar a real situação do sujeito passivo perante o Fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Gregório Rechmann Junior.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente em Exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Gregório Rechmann Junior, Jamed Abdul Nasser Feitoza, João Victor Ribeiro Aldinucci, José Ricardo Moreira, Luís Henrique Dias Lima, Maurício Nogueira Righetti e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, reproduzo o relatório constante do Acórdão nº 03-071.238 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) de Brasília/DF, fls. 2.757 a 2.783:

O presente processo trata de Autos de Infração de Obrigação Principal (AIOP), lavrados em desfavor da empresa acima qualificada, incluindo os seguintes debcads:

***AIOP DEBCAD Nº 51.065.792-3** – no valor de R\$10.876.084,84, destinados ao lançamento das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, no período de 01/2010 a 12/2011, inclusive 13o salário, incidente sobre o total das remunerações pagas aos segurados empregados contratados por meio de várias empresas.*

***AIOP DEBCAD Nº 51.065.793-1** – no valor de R\$1.499.561,49, destinados ao lançamento da contribuição devida a Outras Entidades e Fundos (FNDE, INCRA e SEBRAE), correspondente ao mesmo período e incidentes sobre a mesma base de cálculo do AIOP descrito acima. Não foram lançadas contribuições ao SESI e SENAI tendo em vista a existência de convênio da empresa autuada com essas entidades.*

RELATÓRIO FISCAL

Conforme Relatório Fiscal, o fato gerador da contribuição lançada é o pagamento de remuneração dos sócios das 34 empresas listadas, considerados pela fiscalização, para fins previdenciários, como segurados empregados da empresa autuada.

A autoridade lançadora informa que a remuneração da mão-de-obra total, não informada em GFIP, foi arbitrada via aferição indireta, e expõe os motivos pelos quais entende que a Valle é a real empregadora das pessoas físicas que lhe prestaram serviços por intermédio das empresas listadas.

Esclarece que várias dessas empresas contratadas prestaram serviços à autuada em regime de exclusividade, sendo que, em diligência fiscal, grande parte dessas prestadoras atendeu prontamente às intimações fiscais, apresentando informações e documentos solicitados e, para aquelas que não atenderam a intimação, a autuada apresentou os contratos de prestação de serviços e indicou as pessoas físicas que lhe prestaram os serviços em nome de cada uma das empresas contratadas.

Relata que, da análise dos contratos de prestação de serviços, Notas Fiscais e demais esclarecimentos prestados pelas contratadas, observou-se a existência de relação jurídica empregatícia entre o contribuinte e os profissionais, com a prestação de serviços inerentes à atividade fim da empresa.

Informa que, em fiscalização anterior, foi desconsiderada a personalidade jurídica das empresas prestadoras e considerado o vínculo de emprego diretamente com o contribuinte, tendo sido a impugnação então apresentada julgada improcedente pela DRJ.

Observa que o contribuinte desistiu do recurso para inclusão do débito em parcelamento e, inobstante o resultado da fiscalização anterior, o contribuinte continuou com a prática de contratação de pessoas jurídicas no período da auditoria, sendo que diversas empresas continuaram prestando os serviços nos anos de 2010 e 2011.

A autoridade fiscal verificou que diversas dessas empresas tinham o mesmo endereço de um de seus sócios, e que alguns dos segurados que prestaram serviços por meio das contratadas eram, também, empregados da autuada no mesmo período, o que, no entendimento da fiscalização, demonstra que a pessoa jurídica fora criada com o propósito de efetuar pagamentos “por fora” via pessoa jurídica visando sonegar impostos, já que não seria possível alguém, ao mesmo tempo, ser empregado da empresa e prestador de serviços via pessoa jurídica.

A seguir, discorre sobre cada empresa prestadora, trazendo ações trabalhistas movidas por sócios de algumas delas visando o reconhecimento do vínculo de emprego, e observa que os próprios diretores e gerentes da Vallee constituíram empresas para prestar serviços à autuada, sendo cúmplices em firmar

contratos fraudulentos com as demais empresas constituídas pelos demais diretores.

Elabora o Relatório Resultado Diligências, contendo a diagramação das informações coletadas por meio das diligências realizadas, e expõe as razões para a desconsideração da personalidade jurídica dos prestadores de serviços e para a caracterização do vínculo previdenciário na condição de segurados empregados, discorrendo sobre cada elemento caracterizador da relação de emprego.

Salienta que a desconsideração da personalidade jurídica, no caso em tela, não significa desconstituição da pessoa jurídica, mas apenas não a reconhecer como tal no que diz respeito à ocorrência do fato gerador tributário, para que sejam considerados salário de contribuição os pagamentos efetuados a essas sociedades fictícias.

Transcreve os dispositivos legais que autorizam o procedimento fiscal, colacionando jurisprudência e doutrina sobre a matéria, e explica que, devido a utilização indevida de pessoa jurídica para prestação de serviços, a caracterização do vínculo de emprego foi feita diretamente com a prestadora de serviços.

Informa que foram considerados os valores pagos a pessoas jurídicas como sendo pagamento de salários, e lançadas as correspondentes contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada.

Enquadra a conduta da empresa nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, entendendo que ocorreria simulação e fraude com o intuito de sonegação de imposto, motivo pelo qual aplicou o disposto no art. 35-A, da Lei 8.212/91, duplicando a multa de ofício, que de 75% passou a 150% sobre as contribuições que deixaram de ser confessadas e recolhidas à Previdência Social.

IMPUGNAÇÃO

Dentro do prazo regulamentar, o contribuinte apresentou sua defesa, alegando, em apertada síntese, que:

PRELIMINARMENTE

- o presente procedimento administrativo encontra-se nulo desde o seu nascedouro, pois as autuações lavradas contra a ora impugnante refletem em pessoas jurídicas várias, estranhas ao procedimento, e às quais não se foi dada sequer oportunidade de se manifestar ou de se defender;

- essas sociedades, assim como as pessoas naturais que figuram no seu quadro societário, foram severamente atingidas pelo presente processo administrativo, com reflexo direto na esfera dos seus direitos patrimoniais;

- há, no caso, nítida ofensa ao devido processo legal e ao direito à ampla defesa, não se podendo admitir procedimento administrativo válido que impute conduta supostamente ilícita a

terceiras pessoas, e aplique severas penalidades sem que essas nem mesmo tenham conhecimento dos fatos ou participem do processo, devendo ser reconhecida a nulidade e cancelamento dos autos de infração;

- não é possível a desconsideração da personalidade jurídica das sociedades prestadoras de serviço contratadas pela impugnante, uma vez que os contratos celebrados entre a autuada e as contratadas não simulam absolutamente nada;

- os contratos não aparentam conferir ou transmitir direitos a outras pessoas que não as partes contratantes, e não contêm declaração ou cláusula não verdadeira, bem como não foram antedatados ou pós datados, se constituindo em atos jurídicos perfeitos e acabados, devendo, como tais, serem respeitados pelo fisco;

- não há lei ordinária regulamentando o procedimento da norma geral antielisiva prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN, sendo impossível sua aplicação aos casos em concreto, até para garantia dos contribuintes como forma de se evitar abusos do Estado;

- o art. 116, parágrafo único, do CTN tem eficácia limitada, carecendo, portanto, de regulamentação por lei ordinária para sua aplicação;

- ao contrário do que sustenta o fisco, o art. 229, do Decreto 3.048/99 não pode servir de base para o procedimento da desconsideração, pelo simples fato de exigir o parágrafo único do art. 116, do CTN, lei regulamentadora, o que não se confunde com o Decreto;

- sendo as sociedades contratadas pela impugnante regularmente constituídas, e sendo regulares, ainda, as contratações efetivadas, não há como a administração pretender a desconsideração de suas personalidades jurídicas com base na norma antielisiva ou naqueles outros dispositivos indicados na decisão recorrida;

- o procedimento adotado pelo fisco fere o princípio constitucional da tipicidade cerrada e depende de lei ordinária para sua aplicação, o que ainda não ocorreu.

- não há que se falar em desconsideração de personalidades jurídicas em procedimento administrativo fiscal porque, para tanto, seria imprescindível o procedimento próprio, assegurando aos envolvidos o direito ao contraditório e a ampla defesa, no caso, flagrantemente ignorados;

- não restou demonstrada, no curso da fiscalização, a fraude ou o abuso de direito supostamente cometida pela impugnante ou pelas pessoas jurídicas contratadas, o que impõe a anulação dos Autos de Infração.

MÉRITO

-
- a impugnante sempre investiu na capacitação de seus funcionários, motivo pelo qual muitos deles hoje são referências técnicas e científicas em suas respectivas e específicas áreas de atuação;
 - os funcionários da impugnante, altamente qualificados, sempre foram assediados por sociedades concorrentes, mesmo para a prestação de assessoria e consultoria, razão que levou, há tempos, um primeiro funcionário a se desligar, por vontade própria, dos quadros da empresa, com o objetivo de constituir sociedade própria, de consultoria;
 - em razão do sucesso alcançado por esse profissional, vários outros adotaram procedimento similar ao invés de se manterem como empregados fixos, de modo que pudessem ter maior liberdade para atender outras empresas e terceiras pessoas, além de outros motivos de ordem pessoal, como dedicação a outros projetos, aposentadorias, falta de tempo, entre outras;
 - exatamente por se tratar de ex-funcionários detentores de conhecimento técnico específico e notório é que a impugnante os procurou, após desligamento da sociedade, para atuarem como prestadores de serviço, precipuamente em atividades de treinamento e formação de equipe técnica;
 - não há qualquer correlação entre o fato de determinados prestadores de serviços serem também responsáveis técnicos da impugnante com eventual relação de emprego, uma vez que a legislação pertinente aponta como exceção, e não regra, o fato de ser o responsável técnico celetista, sendo isso uma opção e não uma obrigação, o que desnatura a atuação quanto a esse argumento;
 - muitos desses prestadores de serviços, ao contrário do alegado, não passaram a exercer as mesmas atividades que antes desenvolviam como empregados da impugnante;
 - deve ser afastada do lançamento a nota fiscal emitida pela Ocupar, cuja sócia era a médica do trabalho da impugnante, pois se refere a prestação de serviços especializados, realizados extra-expediente e sem qualquer relação com a função desempenhada pela funcionária;
 - a fiscalização enquadrou todas as empresas contratadas em uma mesma situação, deixando de analisar contratos, notas fiscais, indo de encontro à verdade real e material;
 - o fato de os serviços serem executados exclusivamente pelos sóciosgerentes das sociedades não tem o condão de caracterizar qualquer irregularidade, pois os serviços altamente técnicos e especializados traduzem em um mercado restrito, sendo os serviços prestados tão somente pelos sócios gerentes porque a natureza do serviço não demandava a contratação de outras pessoas;

-
- não é da ingerência da impugnante ou da autoridade fiscalizadora o modo como tais pessoas constituem as sociedades, tratando-se de exercício regular de um direito constitucionalmente protegido, que é o princípio da livre iniciativa;
 - a existência de atividade econômica organizada é exigida apenas para sociedade empresária, e não para a simples, cuja estrutura é irrelevante e amplamente utilizadas por profissionais liberais e autônomos, como no presente caso;
 - os prestadores nunca ocuparam e nem poderiam ocupar cargo específico dentro da impugnante, sendo os dados constantes dos recibos de pagamento, como CPF dos sócios prestadores dos serviços e remunerações por serviços extras, são apenas para fins de controle interno da autuada, mero controle gerencial, considerando que o sistema de dados da empresa contratante está alimentado tão somente com a opção de inserção de CPF e com opções restritas de cargos;
 - a qualificação atribuída aos terceirizados foi adotada por critérios subjetivos de aproximação com a função exercida, mas não demonstram qualquer relação de emprego;
 - não é verdade a afirmação de que os serviços eram executados com exclusividade pelos terceirizados, pois observa-se que os contratos firmados faziam expressa menção à não-exclusividade;
 - a impugnante resguardou-se apenas da concorrência direta, exigindo que a prestação de assessoria e consultoria a concorrentes diretos fosse precedida de comunicação, o que é rotineiro e usual em contratos dessa natureza, o que não afasta a não-exclusividade, uma vez que os serviços poderiam ser prestados livremente a sociedades não concorrentes diretas da impugnante;
 - a fiscalização faz má interpretação do dispositivo contratual para configurar a relação de emprego, sendo que o excesso rigor aplicado pelo fisco não pode ser admitido;
 - a impugnante sempre buscou a capacidade técnica e não a pessoa do prestador de serviços, e é evidente que cada consultoria se relaciona com uma gerência ou um departamento da autuada, sendo esse o único motivo pelo qual os prestadores de serviços constaram do organograma da impugnante, o que é natural e legal;
 - irrelevante o valor do capital social das sociedades, já que o objeto social de cada uma é a prestação de serviço eminentemente intelectual, que prescinde de sede própria, móveis ou equipamentos, sendo seu maior capital é o capital intelectual de seus sócios, não cabendo à impugnante ou ao fisco questionar ou decidir onde aquelas pessoas instalariam a sede das sociedades, pois isso fere o mérito da decisão da Administração;

-
- há diversos outros prestadores de serviços que foram jogados na vala comum pela autoridade fiscal e que nada têm a ver com autuação, pois tratam-se de empresas que prestam serviços regulares à impugnante e cujos sócios nunca foram seus funcionários, devendo todos serem excluídos dos lançamentos;
 - causa espanto o argumento constante da decisão recorrida, de que a semelhança dos atos constitutivos das sociedades prestadoras evidenciaria a simulação, pois atualmente os contratos sociais são cada vez mais e mais padronizados, sendo esse argumento totalmente irrelevante;
 - a terceirização é fenômeno econômico-social recente, representativo da descentralização empresarial, e a súmula 331 do TST desautoriza a decisão recorrida a considerar como empregado o prestador de serviço relacionado com as atividades normais da empresa;
 - tratando-se de contratação para prestação de serviços especializados, instrumentais à atividade fim da empresa, sem caracterização da pessoalidade e da subordinação não se caracteriza o vínculo empregatício, como é o caso em questão;
 - as pessoas jurídicas contratadas recolhem as contribuições previdenciárias das respectivas pessoas naturais de seus sócios, não havendo porque suscitar eventual prejuízo à previdência social;
 - nenhuma das contratações realizadas pela impugnante configura vínculo empregatício, sendo as conclusões manifestadas no relatório fiscal do auto de infração equivocadas;
 - não há que se discutir que os serviços tenham sido executados pelas pessoas naturais dos sócios daquelas sociedades, pois, na realidade, foram as pessoas jurídicas dotadas de personalidade própria as contratadas pela impugnante, como comprovam os respectivos contratos e as notas fiscais apresentadas;
 - a alegada insuficiência do capital social e a ausência de estrutura e mão-de-obra contratada não podem ser consideradas motivo para se concluir pela prática de simulação;
 - os serviços contratados são específicos, de caráter técnico e científico, e somente aquelas pessoas poderiam executá-los em razão do grande grau de complexidade e do profundo nível de conhecimento exigido, não havendo qualquer prova, nos autos, de que o trabalho seria intuitu personae;
 - a impugnante contratou as pessoas jurídicas em questão tendo em vista, exclusivamente, a especificidade do serviço buscado, a capacidade técnica dos profissionais que as compõe, pois trata-se de serviço de alta especialização, não existindo provas de que se buscou especificamente as pessoas naturais de seus sócios;

-
- o fato de que, em alguns casos, a impugnante tenha procurado a capacidade técnica de profissionais que já haviam trabalhado como seus empregados não retira o caráter de impessoalidade que permeia a nova relação ajustada entre as partes, exatamente porque não se afastou o alto grau de especialização exigido para a execução do serviço-meio pelas referidas pessoas jurídicas;
 - o argumento utilizado na decisão recorrida de que a emissão sequencial de notas fiscais pelas sociedades prestadoras configuraria a não eventualidade não é suficiente para sustentar o inexistente vínculo empregatício e a caracterização do segurado empregado;
 - cuida a impugnante de comprovar que as pessoas jurídicas em questão prestam serviços não só para ela, mas a outras pessoas jurídicas e terceiras pessoas, o que descaracteriza a não-eventualidade exigida para a relação de emprego;
 - o fato de que muitos desses contratos foram encerrados, corroborando o argumento da eventualidade, foi desconsiderado sem qualquer motivo pela fiscalização;
 - a prestação de serviços por profissionais liberais autônomos, ainda que habitual, como é o caso, por exemplo, do consultor, auditor, contador, advogado, biólogo, e tantos outros trabalhadores intelectuais, não possui o caráter da subordinação, porquanto possuem uma especificidade que não permite ingerência por parte do tomador do serviço;
 - todos os contratos de prestação de serviços firmados pela impugnante possuem características de trabalhos autônomos, não permitindo ingerência ou subordinação do prestador a quem quer que seja, sendo esse quem definir todas as diretrizes do serviço a ser prestado, de acordo com as necessidades apresentadas pelo tomador, inclusive horas trabalhadas;
 - em qualquer tipo de contratação dessa natureza é comum e recomendável que algumas regras sejam observadas, tanto pela contratante como pela contratada, mas, para a configuração da subordinação é necessária a prova do efeito e definitivo poder de direção do trabalhador, o que não está comprovado no presente caso;
 - os julgados colacionados demonstram a ilegalidade da cobrança de contribuições previdenciárias quando descaracterizado o vínculo empregatício entre a sociedade e as pessoas jurídicas que lhe prestam serviços especializados e que constituem atividades instrumentais às atividades fins da sociedade;
 - que seja acolhida a impugnação, para julgar improcedente os lançamentos diante da inexistência de todos os elementos necessários para a configuração do vínculo empregatício e da caracterização do segurado empregado;

MULTA

- *A multa aplicada é desproporcional e confiscatória, o que é repudiado pela CF;*
- *a multa não pode exceder os justos limites, pois deve ser graduada em função da gravidade da infração, do dolo na consecução do fato delituoso, entre outros requisitos;*
- *as multas impostas contra a impugnante não observam o princípio da gradação da penalidade, isto é, da dosimetria da penalidade, levando-se em conta a natureza e as circunstâncias da falta supostamente cometida;*
- *consoante restou demonstrado, todas as sociedades contratadas são reais, devidamente constituídas e registradas, não tendo ocorrido alteração de dados e/ou informações, tampouco se omitiu ou se afastou a verificação de qualquer fato gerador, pois aqueles que realmente ocorreram, quais sejam, prestação de serviços, foram devidamente reconhecidos e recolhidos pelas partes responsáveis;*
- *as multas aplicadas violam o princípio do não-confisco, uma vez que gravam sobremaneira o patrimônio da impugnante, devendo, portanto, serem anuladas;*
- *a penalidade, ainda que prevista em lei, deve estar em perfeita sintonia com os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da moralidade, o que implica em obstáculo à edição de normas arbitrárias, discriminatórias e abusivas;*
- *a cobrança de multas nos patamares pretendidos pela autoridade fiscalizadora mostra-se ilegal, razão pela qual devem ser declaradas nulas, caso alguma condenação seja imposta à impugnante, ou, no mínimo, devem ser reduzidas a um patamar proporcional e condizente, devendo ser afastada a aplicação da multa em dobro;*

IMPRESCINDIBILIDADE DAS PROVAS

- *deve-se buscar a verdade material dos fatos e, em homenagem aos princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, a impugnante protesta pela ampla produção de provas nos autos, inclusive pela posterior juntada de mais documentos, considerando que alguns contratos de prestação de serviços já se encerraram e alguns prestadores têm sede em outros Estados.*

CONCLUSÃO

Requer:

- *que seja recebida a impugnação, acolhida a preliminar suscitada, reconhecendo a nulidade do Auto de Infração por ofensa ao devido processo legal e a ampla defesa;*
- *que sejam acolhidas as razões esposadas, cancelando-se as autuações, seja pela impossibilidade de se desconsiderar a personalidade jurídica das pessoas contratadas pela*

impugnante, seja pela inexistência de vínculo empregatício entre as pessoas físicas que compõem as sociedades contratadas e a impugnante;

- que sejam excluídas dos presentes autos as pessoas jurídicas constituídas por pessoas físicas que nunca compuseram o quadro de funcionários da impugnante;

- que sejam excluídos os valores referentes às multas confiscatórias, substituindo-as por multas em patamares condizentes com as supostas obrigações, devendo ser afastada, em qualquer caso, a aplicação de multa em dobro;

- seja julgada totalmente procedente a presente impugnação, cancelando-se definitivamente os Autos de Infração lançados contra a impugnante, por todas as razões expostas.

Por fim, protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente as provas documentais e pericial técnica e contábil, caso necessário.

Ao julgar a impugnação, a 5ª Turma de Julgamento da DRJ de Brasília/DF, por unanimidade de votos, concluiu pela sua improcedência.

Para maior clareza quanto à decisão *a quo*, transcrevemos, a ementa consignada no Acórdão nº 03-071.238:

AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA

Não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa quando os relatórios que integram o AI trazem todos os elementos que motivaram a sua lavratura e expõem, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, elencando todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento.

DESCARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO

Na ocorrência da simulação, é atribuída à fiscalização a prerrogativa de, seja qual for a forma de contratação, desconsiderar o vínculo pactuado.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO

Os elementos caracterizadores do vínculo empregatício estão devidamente demonstrados no relatório fiscal do Auto de Infração.

JUROS E MULTA DE MORA

A utilização da taxa de juros SELIC e a multa de mora encontram amparo legal nos artigos 35 e 35A da Lei 8.212/91.

MULTA QUALIFICADA

A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que caracterizada a prática de ato com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária.

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços por meio de empresa interposta, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

Cientificada da decisão, em 23/6/16, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 2.784, a contribuinte, por meio de seus advogados (procuração de fl. 2.855 a 2.856), interpôs o Recurso Voluntário de fls. 2.786 a 2.819, em 25/7/16, nos termos do art. 33 do Decreto 70.235, de 6/3/72, no qual traz as seguintes alegações:

III

Preliminarmente: a nulidade do procedimento por ofensa ao devido processo legal e à ampla defesa.

[...] o presente procedimento administrativo encontra-se nulo desse o seu nascedouro. Isto porque as autuações lavradas contra a ora Recorrente refletem em empenhos jurídicos várias, estranhas ao procedimento, e às quais não foi dada sequer oportunidade de se manifestar ou de se defender.

E que não se alegue que as sociedades não deveriam participar do procedimento, pois as sociedades, assim como as pessoas naturais que figuram no seu quadro societário, foram severamente atingidas pelo presente processo administrativo, com reflexo direto na esfera dos seus direitos patrimoniais.

[...]

Além disso, houve a v. acórdão por negar à Recorrente a realização de provas a tempo e modo requeridas, provas também indispensáveis ao correto julgamento administrativo.

[...] foi expressamente requerida, também, a realização de perícia [porém] não houve manifestação da autoridade fiscalizadora ou da Turma Julgadora, sendo certo que a diligência, que levou apenas à ratificação do relatório fiscal, não foi suficiente para esclarecer os pontos questionados e especificados pela Recorrente.

Houve no caso, portanto, nítida ofensa ao devido processo legal e ao direito à ampla defesa. Não se pode admitir procedimento administrativo válido que impute conduta supostamente ilícita à terceiras pessoas – e aplique severas penalidades – sem que estas nem, mesmo tenham conhecimento dos fatos ou participem do processo. Elementar. (sic)

Este fato, aliado à indevida negativa de instrução probatória, está a fulminar a autuação objeto do presente Recurso. Há

nulidade “ex radice” que não pode ser olvidada. Pede-se, pois, por esta primeira razão, seja reconhecida a nulidade dos Autos de Infração e o conseqüente cancelamento das autuações lavradas contra a ora Recorrente.

IV

Da impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica das sociedades prestadoras de serviço contratadas pela Recorrente. Impossibilidade de tributação por analogia e ausência de regulamentação do procedimento próprio. Exigência de lei para regulamentação.

Na espécie, não bastasse a nulidade absoluta da autuação em razão do atropelo a normas e princípios basilares de direito, afigura-se impossível a desconsideração da personalidade jurídica das sociedades prestadoras de serviço contratadas pela Recorrente.

De acordo com a decisão recorrida, este procedimento (da desconsideração) seria possível em função da não oponibilidade ao Fisco de todo e qualquer ato tendente à economia de tributos e da permissão contida nos arts. 116, parágrafo único, e 118 do Código Tributário Nacional e 229 do Decreto nº 3.048/1999.

Além disso, diz a decisão recorrida que teria havido a prática de ato simulado pela Recorrente.

Sem razão, consoante se passa a demonstrar.

IV.1 – Da inexistência de ato simulado (dissimulado). Necessidade de LEI para regulamentar o procedimento de desconsideração de ato jurídico para fins de tributação. Impossibilidade de tributação por analogia.

[...]

No presente caso, os contratos celebrados entre a Recorrente e as sociedades prestadoras de serviço não simulam absolutamente nada. Desejam as partes contratantes a definição do seu escopo como prestação de serviço, sem exclusividade e com eventualidade. Os contratos, portanto, não aparentam conferir ou transmitir direitos a outras pessoas que não as partes contratantes; não contêm declaração ou cláusula não verdadeira; não foram antedatados ou pós datados.

São atos jurídicos perfeitos e acabados e como tais devem ser respeitados pelo Fisco.

Analisando o conteúdo material do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, cabe agora o exame da sua norma de caráter formal ou procedimental, para também se concluir pela impossibilidade legal do procedimento adotado pelo Fisco.

Se não há ainda lei ordinária regulamentando o procedimento da norma geral antielisiva prevista no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, é impossível sua aplicação aos

casos em concreto, até para garantia dos contribuintes e como forma de se evitar abusos do Estado.

[...]

IV.2 – Ainda da impossibilidade de se desconsiderar a personalidade jurídica em procedimento fiscal. Da necessidade de ação própria.

[...]

[...] somente por meio de procedimento próprio, em que sejam assegurados a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal, é que se poderá determinar a desconsideração da personalidade jurídica. O contrário representa verdadeira heresia, que deve ser rechaçada.

[...]

Vê-se, portanto, que a desconsideração da personalidade jurídica em procedimento fiscal é medida descabida e flagrantemente inconstitucional.

[...]

Diante do exposto, impõem-se seja acolhido o presente Recurso, anulando-se os Autos de Infração DEBCAD's n.ºs 51.065.792-3 e 51.065.793-1, por mais essa razão.

V

No mérito, sobre as premissas equivocadas do relatório fiscal dos autos de infração

[...]

A Recorrente é uma empresa especializada e reconhecida empresa que atua em segmento altamente especializado e pouco difundido no país. [...]

Sendo um mercado relativamente restrito, os funcionários da Recorrente, altamente qualificados, sempre foram assediados por sociedades concorrentes, mesmo para a prestação de assessoria e consultoria. Esta, aliás, a razão que levou, há tempos, atrás um primeiro funcionário a se desligar, por vontade própria, do quadro de empregados da Recorrente, com o objetivo de constituir sociedade própria, de consultoria.

Em razão do sucesso alcançado por este profissional, muitos outros preferiram adotar procedimento similar ao invés de se manterem como empregados fixos, de modo que pudessem ter maior liberdade para atender outras empresas e terceiras pessoas. [...]

[...]

De acordo com o relatório fiscal, um indício de que esta prática seria fraudulenta, encontra-se no argumento de que alguns

destes funcionários, após o seu desligamento da sociedade, passaram a prestar atividades similares através das pessoas jurídicas por eles constituídas. Sem razão.

[...]

Por qualquer ângulo que se analise a questão percebe-se claramente que são totalmente infundados os fundamentos fáticos que estão os autos de infração.

VI

Da regularidade das prestações de serviços de consultoria. Inexistência do vínculo empregatício

Demonstrar-se-á em seguida que nada de irregular há na contratação de pessoas jurídicas para prestar serviços de altíssima complexidade em favor da ora Recorrente [...]

VI.1 – Sobre a terceirização de atividade-meio (serviços de consultoria) mediante a contratação de prestadores de serviços. Prática regular admitida pela súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho

[...] a Súmula nº 331 do TST desautoriza a decisão recorrida a considerar como segurado empregado o prestador de serviço relacionado com as atividades normais da empresa, com base no art. 9º, § 4º, do Decreto nº 3.048/1999.

Tem-se, assim, que, tratando-se da contratação para prestação de serviços especializados, instrumentais à atividade-fim da empresa, sem caracterização da personalidade e da subordinação, como se verá, não se caracteriza o vínculo empregatício. Esta exatamente a hipótese em questão.

VI.2 - Da inexistência de vínculo empregatício em face da ausência de TODOS os requisitos exigidos pela legislação. Se ausente qualquer um dos requisitos, inda que presentes os demais, não há vínculo empregatício.

[...]

Na espécie, o relatório fiscal concluiu que as relações de trabalho travadas entre a Recorrente e uma série de pessoas jurídicas prestadoras de serviços configuraria, na verdade, relação de emprego entre a Recorrente e as pessoas naturais sócias das pessoas jurídicas contratadas.

Entretanto, tal conclusão não se sustenta.

[...]

Não há que se discutir, no caso, que os serviços tenham sido executados pelas pessoas naturais dos sócios daquelas sociedades, pois, na realidade, foram as pessoas jurídicas dotadas de personalidade jurídica própria as contratadas pela ora Recorrente.

[...]

Não há qualquer prova nos autos (e este ônus é do Fisco) de que o trabalho seria “intuito personae”, conforme consta da decisão recorrida.

[...]

O argumento utilizado pela decisão recorrida, de que a emissão sequencial de notas fiscais pelas sociedades prestadoras configuraria a não eventualidade, não é suficiente para sustentar o inexistente vínculo empregatício e a caracterização do segurado empregado.

[...]

[...] não se pode admitir [...] o destaque de algumas obrigações corriqueiras em qualquer tipo de contrato de prestação de serviço, como a observância de algumas (e apenas algumas) condições para a execução do seu objeto, para a caracterização da subordinação.

VI.3. Do posicionamento pacífico da jurisprudência.

[Os julgados colacionados no recurso] se adequam com perfeição à hipótese presentemente enfrentada, uma vez que demonstram a ilegalidade da cobrança de contribuições previdenciárias quando descaracterizado o vínculo empregatício entre a sociedade e as pessoas jurídicas que lhe prestam serviços altamente especializados e que constituem atividades instrumentais às atividades-fim da sociedade. É o caso.

VII

Da exorbitância das multas. Infringência ao princípio da razoabilidade.

[...]

[...] a cobrança de multas nos patamares pretendidos pela autoridade fiscalizadora mostra-se, “data venia”, absolutamente ilegal, razão pela qual devem ser declaradas nulas as referidas penalidades, caso alguma condenação seja imposta à Recorrente. No mínimo, as multas deverão ser reduzidas para um patamar proporcional e condizente, afastada, em qualquer caso, a aplicação de multa em dobro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira - Relator

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto 70.235, de 6/3/72. Assim, dele se toma conhecimento.

Da preliminar de nulidade por ofensa ao devido processo legal e à ampla defesa

A Recorrente alega nulidade por ofensa ao devido processo legal e à ampla defesa, uma vez que, em seu entendimento, o procedimento administrativo teria imputado “conduta supostamente ilícita à (sic) terceiras pessoas – e [aplicado] severas penalidades – sem que estas nem, mesmo tenham [tido] conhecimento dos fatos ou [participado] do processo”.

Aduz, ainda, na esteira da nulidade, que o acórdão recorrido teria negado à Recorrente “a realização de provas a tempo e modo requeridas”, bem como não teria se manifestado sobre a perícia também requerida.

Pois bem, primeiramente, insta destacar que não houve a imputação de “conduta supostamente ilícita” a terceiras pessoas e nem a aplicação de penalidades em relação a estas, tendo as autuações sido lavradas, unicamente, em relação à Recorrente (VALLEE S/A) e isso restou muito claro no acórdão recorrido, conforme se observa na transcrição a seguir:

Preliminarmente, a impugnante alega desrespeito ao devido processo legal e à ampla defesa, argumentando nulidade do procedimento administrativo por não ter sido dada oportunidade às pessoas jurídicas, estranhas ao procedimento, de se manifestarem ou de se defenderem.

Sustenta que não se pode admitir procedimento administrativo válido que impute conduta supostamente ilícita a terceiras pessoas, e aplique severas penalidades sem que essas nem mesmo tenham conhecimento dos fatos ou participem do processo.

Ocorre que não foram aplicadas penalidades severas a terceiras pessoas e nem lhes foram imputadas condutas ilícitas.

Cumpre esclarecer que a ação fiscal foi desenvolvida na empresa autuada, VALLEE S.A, que é o contribuinte em nome do qual foram lavrados os Autos de Infração O que a fiscalização constatou, e comprovou com vasta documentação, foi a ocorrência de simulação de prestação de serviços entre pessoas jurídicas.

A autoridade fiscal verificou que é o impugnante o verdadeiro contribuinte em relação aos fatos geradores relativos à remuneração auferida pelos sócios das empresas contratadas, relacionadas no relatório dos Autos de Infração, caracterizados como empregados da empresa impugnante.

É oportuno ainda ressaltar que os AIs em tela não foram lavrados com amparo no instituto da solidariedade, mas sim tendo em vista a constatação de que as pessoas físicas que prestaram serviços por intermédio de empresa interposta, são, na verdade, empregados da empresa autuada.

No processo administrativo fiscal, o interessado é o contribuinte em nome do qual foram lavrados os Autos de Infração.

Constata-se que, no caso dos presentes autos, o interessado é a Vallee SA, contra a qual foi lançado o débito discutido por meio

do processo administrativo fiscal, e não as empresas interpostas, cujos sócios foram caracterizados como segurados empregados da autuada.

E o contencioso administrativo foi instaurado com a impugnação do débito pelo sujeito passivo, que, no caso, é a Vallee, interessado no processo em discussão.

Portanto, no presente processo administrativo fiscal, os ônus, as sanções e os deveres foram impostos à empresa autuada, que é quem deve pagar o débito lançado, e não aos seus empregados.

Assim, não há que se falar em nulidade por ausência de intimação dos interessados, que, no presente caso, é a própria empresa autuada, que foi regularmente intimada de todos os atos praticados no processo.

Também não merece guarida a alegação quanto à realização de provas.

Segundo dispõe o art. 16, § 4º, do Decreto 70.235, de 6/3/72, a provas devem ser apresentadas com a impugnação, precluindo o direito de apresentá-las em outro momento, salvo se tais provas estiverem contempladas pelas exceções previstas no art. 16, § 4º, alíneas “a”, “b” ou “c”, do mesmo decreto:

Art. 16 [...]

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos

Vejamos, então o que restou consignado da decisão *a quo* quanto ao pedido, constante da impugnação, para a “posterior juntada de mais documentos”:

Por fim, a impugnante protesta pela ampla produção de provas nos autos, inclusive pela posterior juntada de mais documentos, considerando que alguns contratos de prestação de serviços já se encerraram e alguns prestadores têm sede em outros Estados.

*Todavia, o Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal relativo às contribuições de que tratam os artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/07, estabelece, em seu art. 16, que a impugnação deverá mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em complemento, o § 4º do citado artigo é manifesto ao prescrever que a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, **precluindo o direito de o***

impugnante fazê-lo em outro momento processual, ressalvados os casos específicos descritos.

Dessa forma, considerando-se que a impugnante não atendeu às exigências contidas nos dispositivos normativos supramencionados, em especial as exceções previstas nas alíneas “a”, “b” ou “c” do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, não há razões para deferir a solicitação de produção de provas.

Como se vê, o acórdão recorrido foi cristalino ao informar que o pedido para a produção de mais provas não teria atendido às exigências quanto às exceções previstas nas alíneas “a”, “b” ou “c”, do § 4º, motivo pelo qual, acertadamente, concluiu não haver razão para que o pedido fosse deferido.

Quanto à realização de perícia, há que se observar que no item VIII da impugnação, fl. 2.655, cujo título é “Da imprescindibilidade das provas”, a Impugnante (ora Recorrente) não fez qualquer menção expressa à perícia. Vejamos:

VIII

Da imprescindibilidade das provas

Desde o início da presente Impugnação já informava a ora Impugnante que seu escopo seria a busca da verdade material dos fatos, o que esteve por demonstrar a inconsistência das imputações lançadas no Auto de Infração.

Dessa forma, em homenagem aos irrenunciáveis princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, a ora Impugnante protesta pela ampla produção de provas nos autos, inclusive pela posterior juntada de mais documentos, considerando que alguns contratos de prestação de serviços já se encerraram e que alguns prestadores de serviços têm sede em outros Estados, de modo que lhe seja facultada a utilização de todos os meios de prova em direito admitidos para comprovar as alegações esposadas na presente Impugnação.

E como visto mais acima, tais alegações, ventiladas na impugnação, foram devidamente refutadas pela decisão *a quo*.

Todavia, na conclusão da impugnação, onde consta um resumo dos pedidos, a Recorrente pleiteou, de forma bastante genérica, e, quiçá, *en passant*, a produção de perícia técnica e contábil. Veja-se:

IX

Conclusão

[...]

g) protesta por fim, pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente as provas documentais e pericial técnica e contábil caso necessário.

Como se nota, a Recorrente sequer asseverou a necessidade de prova pericial, mas, pelo contrário, protestou pela sua produção “caso necessário”. Além do que, não

apresentou nenhum quesito que gostaria de ver respondido e nem indicou qualquer perito, o que é exigido pelo art. 16, inciso VI, do Decreto 70.235/72.

Ademais, conforme se depreende dos autos, o Relatório Fiscal de fls. 215 a 302 e seus anexos são perfeitamente compreensíveis, estando devidamente motivado o lançamento e cumprindo todas as formalidades essenciais relacionadas à sua lavratura, tais como: a qualificação do sujeito passivo; discriminação dos fatos geradores das contribuições devidas e dos períodos a que se referem; o valor do crédito lançado e o prazo para recolhimento ou impugnação; a disposição legal infringida; a assinatura do Auditor-Fiscal, a indicação do seu cargo e o número de matrícula. Atende, pois, às exigências do art. 142 do Código Tributário Nacional.

O relatório Fundamentos Legais do Débito (FLD), fls. 112, 113, 210 e 211, contém a legislação vigente no período de ocorrência dos fatos geradores. Esse relatório é claro ao discriminar a legislação de regência, classificando-a de acordo com o tipo do débito, por ordem cronológica e por tópicos.

Nesse contexto, não há que se falar em ofensa ao devido processo legal e à ampla defesa, máxime quando há nos autos prova de que o contribuinte foi regularmente cientificado do presente lançamento, tendo tido acesso a todas as informações necessárias para elaborar a sua defesa. Tanto foi possível o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório que utilizou dessa prerrogativa, conseguindo contestar (na impugnação e no recurso voluntário) tanto os aspectos formais como materiais do lançamento, de uma forma bastante abrangente e extensa.

Pelo exposto, conclui-se pela improcedência das alegações recursais quanto à nulidade do procedimento administrativo em análise por ofensa ao devido processo legal e à ampla defesa.

Da alegada inexistência de ato simulado

Segundo a Recorrente, os contratos celebrados com as sociedades prestadoras de serviço não teriam simulado “absolutamente nada” e as partes teriam contratado a prestação de serviços sem exclusividade e com eventualidade.

Aduz, ainda, que os contratos não contêm declaração ou cláusula não verdadeira e que não foram antedatados ou pós-datados, razão pela qual seriam atos jurídicos perfeitos e acabados e como tais devem ser respeitados pelo Fisco.

Todavia, não é o que se observa no relatório fiscal, no qual, inclusive, a fiscalização traz as constatações feitas em procedimento fiscal anterior que já havia desconsiderado as contratações com pessoas jurídicas e enquadrado os trabalhadores como empregados da Recorrente.

Em face do lançamento anterior, a Recorrente apresentou impugnação, que foi julgada improcedente pela Delegacia de Julgamento, tendo, então apresentado recurso voluntário do qual desistiu em 9/10/17, para incluir o débito em parcelamento.

A partir desse breve relato acima, o relatório fiscal traz as seguintes informações:

6.8. PERSISTÊNCIA NA CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS

6.8.1. *Inobstante o resultado da fiscalização anterior, a contribuinte continuou com a prática de contratação de pessoas jurídicas no período objeto desta auditoria conforme veremos adiante. Inclusive diversas empresas continuaram a prestar serviços nos anos de 2010 e 2011. Sem deixar de tomar emprestado as informações do citado Relatório Fiscal anterior, apresentamos mais elementos que comprovam a perpetuação da fraude.*

6.9. ENDEREÇOS DAS EMPRESAS NO MESMO ENDEREÇO RESIDENCIAL DOS SÓCIOS

6.9.1. *Conforme tabela abaixo, constatou-se que diversas empresas sequer possuíam um endereço comercial, o endereço das empresas era o mesmo da residência de pelo menos um dos seus sócios.*

[...]

6.10. DIRETORES EMPREGADOS

6.10.1. *Dentre os sócios das prestadoras exclusivas, alguns foram identificados como empregados ou diretores não empregados quando comparados com os trabalhadores declarados pela empresa em GFIP do período, da folha de pagamento de 2010/2011 coletadas por essa auditoria e da DIRF.*

6.10.2. *Na tabela abaixo listamos alguns destes segurados que prestaram serviços à empresa concomitantemente como segurados empregados ou contribuintes individuais (informação em GFIP) e também como Pessoas Jurídicas:*

[...]

6.10.3. *Nestes casos resta patente que a pessoa jurídica fora criada com o firme propósito de, além dos proventos declarados em GFIP, efetuar pagamentos “por fora” via pessoa jurídica com intuito inegável de sonegação de impostos por ambas as partes.*

6.10.4. *Não seria possível alguém, ao mesmo tempo, ser empregado da empresa e prestador de serviços via pessoa jurídica. Os pagamentos efetuados às referidas empresas de consultoria na verdade são salários indiretos pagos ao alto escalão da empresa.*

6.11. DETALHAMENTO E OBSERVAÇÕES DE CADA EMPRESA

[...]

6.12. PAGAMENTOS DE DIÁRIAS E DESPESAS DE ALIMENTAÇÃO

6.12.1. *Em análise da contabilidade da empresa, verificamos diversos pagamentos de diárias, alimentação e também de despesas médicas e farmacêuticas para os sócios das referidas empresas terceirizadas.*

6.12.2. *No relatório anexo denominado “Relação de Diárias Pagas a Sócios de Empresas” discriminamos alguns dos pagamentos efetuados sob a natureza acima citada.*

6.13. MESMO CONTADOR DAS EMPRESAS

6.13.1. *O contador, Sr. José Lamark Ladeia Neves Torres era, ao mesmo tempo contador da empresa Vallée e também, dentre outras, das empresas J FERREIRA CONSULTORIA S/S LTDA - EPP, L MACHADO CONSULTORIA E ASSESSORIA S/S LTDA - ME, LBG ASSESSORIA E CONSULTORIA COMERCIAL LTDA – ME, M & M CONSULTORES S/C LTDA – EPP e MDJ ASSESSORIA E CONSULTORIA COMERCIAL DE AGRONEGÓCIOS LTDA – ME. Todas estas constituídas com finalidade de fraudar a relação de emprego.*

6.13.2. *Este simples fato une-se aos demais para corroborar a tese de sua participação na fraude na constituição destas empresas.*

6.14. DIRETORES RESPONSÁVEIS PELA CONTRATAÇÃO DAS PJ

6.15. *Foi solicitado que a empresa informasse de quem foi a decisão de contratação de algumas das empresas para prestarem serviços à Vallée.*

6.16. *Em resposta a empresa apresentou a seguinte listagem:*

6.16.1. *Farina Assessoria Técnica: a decisão desta contratação foi dos conselheiros da CARFEPE.*

6.16.2. *Mentoring – Educação Empresarial: Diretoria Administrativa e Financeira*

6.16.3. *Tendency Consult. e Representação Comercial: Diretoria Comercial*

6.16.4. *Rodrigo Castilhos de Paiva – ME: da Gerência de Controle de Qualidade*

6.16.5. *LF Ramos Consultoria e Repres. Empresarial S/S: Diretoria Administrativa Financeira*

6.16.6. *Neitzke & Neitzke Ltda: Diretoria Comercial*

6.16.7. *Prisma Assessoria de Marketing Ltda: Diretoria Comercial*

6.16.8. *SP Brasil Eventos S/C Ltda: Diretoria Comercial*

6.16.9. *Zardini e Melo Consultoria S/S Ltda: Presidência*

6.16.10. *Pinho Consultoria S/S Ltda: Gerência de Controle de Qualidade*

6.16.11. *Afrivet Consultoria Veterinária Ltda – Gerência de Recursos Humanos*

6.16.12. *Ocupar – Serviços Especializados em Medicina e Saúde Ocupacional – Diretoria Comercial.*

6.17. *Os contratos com as empresas RODRIGO CASTILHOS DE PAIVA - ME , PINHO CONSULTORIA S/S LTDA., MENPISS - CONSULTORIA S/S LTDA - ME , MONICA CAPPELLI CONSULTORIA E ASSESSORIA S/S LTDA - ME, MAGALHAES & MAGALHAES CONSULTORIA EM LOGISTICA S/S LTDA – ME, FARINA ASSESSORIA foram assinados pelo Sr. JOSÉ AUGUSTO FERREIRA DIAS ora na qualidade de Diretor de Operações, ora como Diretor de Gestão Industrial. O mesmo sócio gerente da empresa POLE - CONSULTORIA S/S LTDA - EPP e também sócio da empresa J FERREIRA CONSULTORIA S/S LTDA - EPP que figuram como contratadas da Vallée.*

6.18. *Os contratos com as empresas SP BRASIL EVENTOS S/C LTDA, NEITZKE & NEITZKE LTDA, MDJ ASSESSORIA E CONSULTORIA COMERCIAL DE AGRONEGÓCIOS LTDA – ME, AFRIVET CONSULTORIA VETERINÁRIA LTDA – ME, FAR CONSULTORIA, TENDENCY CONSULTORIA foram assinados pelo Sr. MANOEL RICARDO PINTO DOS SANTOS na qualidade de Diretor de Diretor Comercial. Este é o mesmo sócio gerente da empresa BEAR CONSULTORIA LTDA – EPP que figura como contratada da Vallée.*

6.19. *Os contratos com as PRISMA - ASSESSORIA DE MARKETING LTDA e TENDENCY CONSULTORIA foram assinados pelo Sr. LUIZ FERNANDO REIS BRITO RAMOS, na qualidade de Diretor de Gerente Financeiro. Este é o mesmo sócio gerente da empresa LF RAMOS CONSULTORIA E REPRES. EMPRESARIAL S/S que figura como contratada da Vallée.*

6.20. *O contrato com as SOLUTIONS - CONSULTORIA E ASSESSORIA S/S LTDA - ME e PRISMA - ASSESSORIA DE MARKETING LTDA foram assinados pelo Sr. ABÍLIO CARNIELLI FILHO, na qualidade de Gerente de Recursos Humanos. Este é o mesmo sócio gerente da empresa MENTORING – EDUCAÇÃO EMPRESARIAL que figura como contratada da Vallée.*

6.21. *O contrato com a SOLUTIONS - CONSULTORIA E ASSESSORIA S/S LTDA - ME foi assinado pelo Sr. JOSÉ NELSON DE ANDRADE, na qualidade de Gerente de Controladoria. Este é o mesmo sócio gerente da empresa JNP CONSULTORIA S/S LTDA - ME que figura como contratada da Vallée.*

6.22. *Os contratos com as empresas RODRIGO CASTILHOS DE PAIVA - ME , PINHO CONSULTORIA S/S LTDA. , MENPISS -*

CONSULTORIA S/S LTDA - ME , VIDA VET CONSULTORIA VETERINÁRIA S/S LTDA – ME, JNP CONSULTORIA S/S LTDA - ME , J FERREIRA CONSULTORIA S/S LTDA - EPP, GABRIEL CONSULTORIA VETERINÁRIA S/C LTDA – ME, CALCAGNOTTO CONSULTORES ASSOCIADOS S/S LTDA - ME foram assinados pelo Sr. ARIIVALDO DE MELO FILHO, na qualidade de Diretor Administrativo e Financeiro.

Este é o mesmo sócio gerente da empresa ZARDINI E MELO CONSULTORIA S/S LTDA. que figura como contratada da Vallée. 6.23. O contrato com a NS CONSULTORIA E PROJETOS ESPECIAIS LTDA – ME foi assinado pelos Srs., RONAN DE FREITAS na qualidade de Presidente e. ARIIVALDO DE MELO FILHO, na qualidade de Diretor Administrativo e Financeiro. Este é o mesmo sócio gerente da empresa ZARDINI E MELO CONSULTORIA S/S LTDA. que figura como contratada da Vallée.

6.24. Como se vê, os próprios diretores e gerentes da Vallée constituíram empresas para prestar serviços àquela e também foram cúmplices em firmar contratos fraudulentos com as demais empresas constituídas pelos demais diretores.

6.25. Em diversos contratos figura como testemunha a Sra. Luciana Oliva Vasconcelos Andrade, procuradora da empresa, bacharel em direito, Identidade M-6.593.209, CPF 867.987.156-72.

Conforme se observa, o rol de indícios apontados, tanto no presente procedimento fiscal, quanto no procedimento anterior, converge para uma presunção muito forte de que, de fato, a Recorrente empreendeu esforços com o fim de reduzir as contribuições devidas, mediante a contratação de empregados disfarçada de contratação de pessoas jurídicas.

Ademais, como o recurso voluntário foi interposto contra a decisão de primeira instância, cabe trazermos à baila, também, as considerações constantes da decisão recorrida, quanto à simulação:

A fiscalização constatou, da análise dos contratos de prestação de serviços, notas fiscais e esclarecimentos prestados pela empresa autuada e pelos prestadores, a existência de relação de emprego entre o contribuinte e os profissionais que lhe prestaram serviços por meio dessas empresas contratadas.

Observou que os serviços prestados são inerentes à atividade fim da empresa contratante e que, em muitos casos, as contratadas prestaram serviços exclusivamente ao contribuinte.

Verificou, ainda, que várias pessoas que prestaram serviços à autuada por intermédio de pessoas jurídicas também o prestaram como pessoas físicas, no mesmo período, na condição de segurado empregado ou de contribuinte individual, além de que muitas dessas pessoas que constituíram PJ foram empregados da autuada e continuaram a prestar os mesmos serviços após se desligarem dos quadros da Vallée.

Ou seja, muitos desses contratados prestaram serviços à empresa concomitantemente como empregado ou contribuinte individual e também como pessoas jurídicas.

A autoridade autuante transcreve, também, trecho de relatório fiscal de fiscalização anterior, tomando emprestado as informações nele contidas, que comprovam a reiterada conduta do contribuinte.

Em sua defesa, a autuada não nega essas constatações feitas pela autoridade autuante. Apenas se justifica alegando que contratou ex-funcionários, após desligamento da sociedade, para atuarem como prestadores de serviço por serem estes detentores de conhecimento técnico específico e notório, precipuamente em atividades de treinamento e formação de equipe técnica.

Assevera que não há qualquer correlação entre o fato de determinados prestadores de serviços serem também responsáveis técnicos da impugnante com eventual relação de emprego, uma vez que a legislação pertinente aponta como exceção, e não regra, o fato de ser o responsável técnico celetista.

Todavia, da análise dos fatos apresentados, verifica-se a existência de uma simulação no procedimento de terceirização adotado pela autuada em relação às empresas apontadas no RELFISC.

Na definição de Clóvis Beviláqua, a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado (Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado – 15ª Edição).

O Código Civil Brasileiro de 2002 traz, no § 1º, do art. 167, as hipóteses em que fica configurada a ocorrência de simulação:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados

E, conforme demonstrado nos autos, a situação verificada pela auditoria fiscal se enquadra perfeitamente no dispositivo legal transcrito acima.

Segundo Orlando Gomes, ocorre simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiro (Introdução ao Estudo do Direito – 7ª Edição).

Como se pode ver, o fato das contratações se constituírem em atos jurídicos perfeitos e acabados, conforme alegou a Recorrente, não tem o condão de afastar a simulação, pois, mesmo que esses atos sejam formalmente perfeitos, não espelham a realidade dos fatos, mas sim evidenciam abuso de forma, uma vez que os atos formais praticados (contratação de pessoas jurídicas) divergiram da real intenção subjacente (contratação de empregados).

Logo, diante do quadro que se apresenta, tem-se por evidenciada a simulação, não cabendo retoque, pois, na decisão de primeira instância.

Da fundamentação legal para a desconsideração de atos jurídicos

Segundo o recurso, não há lei ordinária regulamentando o procedimento da norma antielisiva prevista no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional”, razão pela qual, entende a Recorrente ser “impossível sua aplicação aos casos em concreto”, como no caso em exame.

Pois bem, de início, vejamos quais foram as considerações da decisão recorrida a esse respeito, fl. 2.768:

Quanto ao argumento de que o art. 116, parágrafo único, do CTN tem eficácia limitada, carecendo de regulamentação por lei ordinária para sua aplicação e de que não há lei ordinária regulamentando o procedimento da norma geral antielisiva prevista no referido dispositivo legal, sendo impossível sua aplicação aos casos em concreto, cumpre observar que a autoridade autuante fundamentou o procedimento no art. 118, do mesmo CTN, além de transcrever outros normativos legais que amparam a autuação.

O fato de constar, no Relatório Fiscal, a transcrição do parágrafo único do art. 116 não invalida o procedimento, já que a autoridade fiscal fundamentou a autuação nos dispositivos legais transcritos no Relatório Fiscal e relacionados no relatório FLD, anexos ao Auto de Infração.

Conforme se observa, a decisão *a quo* informa que o procedimento fiscal foi realizado com fundamento no art. 118 do CTN, além de outros atos normativos e que a citação ao art. 116, parágrafo único, do mesmo diploma, não teria invalidado o procedimento.

De fato, compulsando o relatório fiscal, constata-se a existência de um tópico exclusivo tratando da “autorização legal para descaracterização da contratação via pessoa jurídica”, fls. 289 e 290.

Nesse tópico, a fiscalização relacionou, além do citado art. 116, § único do CTN, o art. 118 do mesmo código, bem como o art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048, de 6/5/99, que traz a seguinte redação:

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

No dispositivo transcrito acima, tem-se claro o dever da auditoria de enquadrar como empregados os segurados contratados como contribuintes individuais, avulsos ou sob qualquer outra denominação, quando restarem evidenciados os elementos caracterizadores da relação de emprego, que foi exatamente o que aconteceu no caso em análise.

Nesse particular, insta transcrevermos, também, as seguintes palavras da decisão *a quo*, com as quais concordamos:

[...] de acordo com o art. 118, inciso I do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Assim, em respeito ao Princípio da Verdade Material e pelo poder-dever de buscar do ato efetivamente praticado pelas partes, a Administração, ao verificar a ocorrência de simulação, pode superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária aos verdadeiros participantes do negócio.

Como se pode ver, a desconsideração das pessoas jurídicas contratadas, no caso em exame, está devidamente amparada em dispositivos legais de eficácia não questionada, porém, dada a ênfase da defesa quanto ao parágrafo único do art. 116 do CTN e o fato desse dispositivo ter sido mencionado no relatório fiscal, teceremos algumas considerações que entendemos serem pertinentes.

O parágrafo em questão, cuja redação transcreve-se a seguir, foi introduzido no art. 116 do CTN pela Lei Complementar nº 104, de 10/1/01, que teve origem no Projeto de Lei Complementar de iniciativa da Câmara dos Deputados¹ (PLP) nº 77, apresentado em 13/10/99:

Art. 116. [...]

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

¹ Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2001/leicomplementar-104-10-janeiro-2001-355753-norma-pl.html> em lei ordinária> Acessado em: 6/8/18.

Da exegese desse dispositivo, tem-se que a autoridade administrativa está autorizada a desconsiderar atos e negócios jurídicos simulados e que tal desconsideração deve observar procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Oportuno transcrevermos, também, a seguinte justificativa que seguiu em anexo ao PLP 77/1999:

6. A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direto.

Como se percebe, o legislador foi inequívoco ao afirmar que a inclusão do parágrafo único, no art. 116, teve por escopo permitir a desconsideração, pela autoridade tributária, de atos e negócios jurídicos praticados com o fim de “dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, como ocorre no caso em tela, onde temos contratos dissimulados (contratos de emprego) e contratos simulados (contratos de prestação de serviços por pessoas jurídicas).

Todavia, em que pese o claro propósito do parágrafo único, sua redação restou um tanto quanto genérica e simplista, além do que, ao justificar a sua inclusão no art. 116, o legislador apontou a “elisão” como elemento motivador para a desconsideração de atos e negócios jurídicos, o que, em princípio, assinala um equívoco teórico ou uma falha na escolha do termo (da palavra), pois a elisão, em regra, se apresenta como um planejamento tributário lícito. Veja-se:

[...] evasão fiscal: “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária [...] fuga artilosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita em suma, a um dever ou obrigação. [...] A expressão elisão fiscal é preferencialmente utilizada para denominar procedimentos legítimos, permitidos ao contribuinte, no intuito de fazer reduzir o ônus tributário, ou, ainda, significando a possibilidade de diferimento de obrigações fiscais. Visa, assim, à economia fiscal, mediante a utilização de alternativas lícitas, menos onerosas ao contribuinte, afinando-se à ideia de planejamento tributário.”²

[...] a organização das atividades negociais com o objetivo de obter economia tributária pode representar tanto uma conduta lícita quanto ilícita, por isso, é fundamental o delineamento entre elisão fiscal (conduta dentro do código de licitude do sistema do direito positivo) e evasão fiscal (conduta vedada pelo sistema do direito positivo).³

Diante desse controvertido parágrafo único e da confusa justificativa apresentada pelo legislador, o mundo jurídico entrou em acirrada discussão doutrinária,

² COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 314-315.

³ Acórdão CARF nº 3301-004.593, de 17/4/18.

sobretudo porque tal dispositivo poderia estar colocando em xeque planejamentos tributários até então considerados como sendo legalmente permitidos.

Essa situação levou doutrinadores de peso a se pronunciarem contra a eficácia desse dispositivo até que lei ordinária estabelecesse os procedimentos para a desconsideração de atos e negócios jurídicos.

Ives Gandra da Silva Martins⁴, por exemplo, asseverou que "a eficácia da norma é futura e condicionada, não podendo, pois, dar suporte a qualquer ação fiscal para fazê-la efetiva, sem lei que crie os procedimentos pertinentes para tal fim".

Paulo Ayres Barreto⁵, por sua vez, defendeu que "enquanto lei ordinária não disciplinar o procedimento de desconsideração dos negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, será inaplicável o parágrafo único do art. 116 do CTN. Há ineficácia técnica, de natureza sintática."

Todavia, com arrimo no processo dialético de construção do conhecimento jurídico, ousou discordar dessas autoridades e das demais que trilham o mesmo caminho, sendo que, para tal, emprego duas linhas de argumentação: (i) a redação do dispositivo em comento e (ii) a análise dos demais dispositivos legais que amparam a desconsideração dos atos e negócios jurídicos.

Quanto à redação do parágrafo único do art. 116, observo que tal dispositivo, em verdade, confirma (ratifica) a possibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos, pela autoridade administrativa (tributária), e que a sua parte final apenas determina a observância da desconsideração a procedimentos que, por ventura, venham a ser estabelecidos, futuramente, em lei ordinária.

À luz desse entendimento e tomando emprestada a classificação das normas constitucionais de José Afonso da Silva⁶, podemos dizer que tal dispositivo infraconstitucional possui eficácia contida, ou seja, apresenta total eficácia por si só, em que pese poder vir a sofrer restrições por outras normas. Desse modo, pode ser aplicado de forma imediata e direta pela Autoridade Tributária.

Sobre as normas de eficácia contidas, assim esclarece José Afonso da Silva⁷

A peculiaridade das normas de eficácia contida configura-se nos seguintes pontos: I – São normas que, em regra, solicitam a intervenção do legislador ordinário, fazendo expressa remissão a uma legislação futura; mas o apelo ao legislador ordinário visa a restringir-lhes a plenitude da eficácia regulamentando os direitos subjetivos que delas decorrem para os cidadãos, indivíduos ou grupos. II – Enquanto o legislador ordinário a normação restritiva, sua eficácia será plena; nisso também diferem das normas de eficácia limitada, de vez que a

⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica. RDDT 119/120, ago/2005. In PAULSEN, L. Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 949.

⁵ BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário Limites Normativos, 1ª edição, São Paulo, Noeses, 2016, p. 256.

⁶ SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. São Paulo, Malheiros Editores, 1998.

⁷ SILVA, José Afonso da, op. cit., p. 104 -105.

interferência do legislador ordinário, em relação a estas, tem o escopo de lhes conferir plena eficácia e aplicabilidade concreta e positiva. III – São de aplicabilidade direta e imediata, visto que o legislador constituinte deu normatividade suficiente aos interesses vinculados à matéria de que cogitam. IV – Algumas dessas normas já contém um conceito ético juridicizado (bons costumes, ordem pública etc.), como valor societário ou político a preservar, que implica a limitação de sua eficácia. V – Sua eficácia pode ainda ser afastada pela incidência de outras normas constitucionais, se ocorrerem certos pressupostos de fato (estado de sítio, por exemplo)

Um exemplo clássico de norma de eficácia contida é aquele do art. 5º, inciso XIII, da Constituição Federal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

Pois bem, se compararmos a redação do inciso XIII do art. 5º com a redação do parágrafo único do art. 116, perceberemos, nitidamente, que possuem a mesma estrutura sintática⁸, senão, vejamos:

Inciso XIII do art. 5º:

“é livre o exercício [...] atendidas as qualificações [...] que a lei estabelecer”.

Parágrafo único do art. 116:

“[...] poderá desconsiderar [...] observados os procedimentos [...] a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Ademais, em julgamento realizado no CARF, já houve pronunciamento nesse sentido, segundo se observa no Acórdão nº 2301-005.126, de 12/9/17, cuja ementa transcrevemos a seguir:

APLICAÇÃO DO ART. 116, § ÚNICO DO CTN. VINCULAÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL.

O referido artigo é classificado como norma de eficácia contida, de aplicação imediata e direta. A análise de constitucionalidade de normas é vedada aos julgadores administrativos, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

⁸ A parte da gramática que estuda a colocação e organização das palavras em uma frase para comunicar um pensamento chama-se Sintaxe (BUENO, Francisco da Silveira. Gramática de Silveira Bueno. 20ª ed. rev. e atualizada. São Paulo: Global, 2014, p. 296).

Na sequência, corroborando o entendimento exposto acima e compondo a nossa segunda linha argumentativa, questionamos qual validade teria a eficácia limitada do parágrafo único do art. 116 do CTN, se outros dispositivos legais autorizam a desconsideração de atos e negócios jurídicos?

O art. 229, § 2º, do RPS, por exemplo, como já visto neste voto, determina, categoricamente, que o Auditor-Fiscal desconsidere o ato pelo qual um segurado foi contratado como contribuinte individual, avulso ou sob qualquer outra denominação e o enquadre como empregado, se detectar que a contratação, na realidade, encobre uma relação empregatícia.

Podemos citar, também, o art. 149, do CTN, que, ao elencar situações nas quais o lançamento é efetuado, contempla, em seu inciso VII, a “simulação”, nos seguintes termos:

*Art. 149. **O lançamento é efetuado** e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

[...]

*VII - **quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;***

(Grifo nosso)

Nesse particular, para Orlando Gomes⁹, “a simulação existe quando em um contrato se verifica, para enganar terceiro, divergência entre a vontade real e a vontade declarada pelas partes”.

Ora, nos termos do art. 149, inciso VII, do CTN, se o contribuinte agiu com simulação, ocultando a vontade real, por meio de uma vontade meramente formal (declarada), visando, com isso, enganar a Administração Tributária e reduzir, indevidamente, as contribuições devidas, o Auditor-Fiscal está autorizado a proceder ao lançamento e, nesse caso, o faz, obviamente, desconsiderando os atos formais incompatíveis com a realidade material evidenciada.

Nesse particular, segundo Paulo de Barros Carvalho, citado por Mario Augusto Carboni¹⁰:

A Lei Complementar nº 104, de 2001, ao acrescentar o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, não introduziu qualquer efetiva alteração normativa no ordenamento jurídico brasileiro, servindo apenas para ratificar regra já existente no direito pátrio, qual seja, aquela prevista no art. 149, VII do Código Tributário Nacional, que já autorizava, desde 1966, a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados.

Portanto, no cenário que se apresenta, além dos demais dispositivos que dão suporte à desconsideração de atos e negócios jurídicos, entendemos que o parágrafo único do

⁹ GOMES, Orlando. Introdução ao Direito Civil, 19ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2007, p. 381/382.

¹⁰ CARBONI, Mario Augusto. Concepções Hermenêuticas a Respeito do Propósito Negocial como Elemento da Elisão Tributária no Direito Brasileiro. Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - v. 3, n. 2 (jul./dez. 2013). – Brasília: PGFN, 2013, p. 132.

art. 116 se mostra, sim, apto a legitimar a desconsideração, inclusive, seguido essa linha, temos as seguintes decisões proferida no CARF:

Acórdão nº 2201-003.674, de 6/7/17

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS COM A FINALIDADE DE DISSIMULAR O FATO GERADOR. POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO. DESNECESSIDADE DA LEI ORDINÁRIA.

Não há que se falar em regulamentação do art. 116 do CTN para que a autoridade lançadora efetue lançamento sobre atos considerados dissimulados. A permissão legal que a autoridade fiscal tem para realizar lançamento sobre atos dissimulados decorre da combinação do art. 116, parágrafo único, com o art. 149, VII, ambos do CTN

Acórdão nº 9101-002.953, de 3/7/17

SIMULAÇÃO RELATIVA. VÍCIO DE VONTADE. CTN, ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO.

É legítima a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do IRPJ, nos termos do artigo 116, parágrafo único do CTN.

Dessa forma, em face a todo o exposto nesse tópico, concluímos pela improcedência das alegações recusais quanto à ausência de fundamentação legal para a desconsideração das contratações efetuadas, devendo, pois, ser mantida a decisão de primeira instância.

Da alegada necessidade de ação própria

Segundo a Recorrente, “somente por meio de procedimento próprio, em que sejam assegurados a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal, é que se poderá determinar a desconsideração da personalidade jurídica”.

Alega, ainda, que “a desconsideração da personalidade jurídica em procedimento fiscal é medida descabida e flagrantemente inconstitucional”.

Dessa forma, requer a anulação dos Autos de Infração DEBCADs nºs 51.065.792-3 e 51.065.793-1.

Em que pese defesa pretendida, não assiste razão à Recorrente.

Como visto nos tópicos anteriores deste voto, a desconsideração das pessoas jurídicas contratadas se deu com o devido amparo legal e sem necessidade de “ação própria”, além do que, foi e está sendo assegurado ao contribuinte, no presente processo, o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Quanto à alegada “inconstitucionalidade”, esclarecemos que esta autoridade julgadora não possui competência para se pronunciar a respeito:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Sendo assim, nega-se provimento ao recurso quanto à alegada necessidade de ação própria.

Das alegadas premissas equivocadas do relatório fiscal

Segundo a defesa, ao considerar os prestadores de serviço como empregados, a fiscalização teria partido das seguintes premissas:

- (i) os serviços seriam todos prestados nas dependências da Recorrente, que assumiria todas as despesas;*
- (ii) a remuneração dos serviços prestados seria fixo;*
- (iii) os atos constitutivos das sociedades contratadas pela Recorrente seguiram um mesmo modelo;*
- (iv) as sociedades prestadoras possuiriam um capital social simbólico, sede nos endereços dos sócios e não teriam empregados contratados;*
- (v) as sociedades teriam sido contratadas para prestar serviço com exclusividade;*
- (vi) os sócios das empresas prestadoras ocupariam posições específicas no organograma funcional da Recorrente;*
- (vii) a Recorrente elaboraria recibos de pagamento com a discriminação do cargo exercido pelo prestador de serviço;*
- (viii) a maioria dos prestadores de serviço foram ex-empregados da Recorrente;*
- (ix) as empresas não assumiriam o risco da atividade econômica e não possuiriam atividade econômica organizada.*

Após relacionar tais premissas, a Recorrente buscou rebatê-las, alegando, por exemplo, o seguinte em relação aos ex-empregados que voltaram a trabalhar na empresa como pessoas jurídicas:

De acordo com o relatório fiscal, um indício de que esta prática seria fraudulenta, encontra-se no argumento de que alguns destes funcionários, após o seu desligamento da sociedade, passaram a prestar atividades similares através das pessoas jurídicas por eles constituídas. Sem razão.

Exatamente por se tratar de ex-funcionários detentores de conhecimento teórico específico e notório, cada qual em sua área de especialização, é que a Recorrente os procurou, após o

desligamento da sociedade, para atuarem como prestadores de serviço, precipuamente em atividades de treinamento e formação de equipe técnica, de acordo com agenda negociada entre as partes

Pois bem, se considerarmos, isoladamente, cada uma das premissas relacionadas nesse item do recurso, lembrando que a fiscalização apontou várias outras, as razões trazidas pela Recorrente até podem ter o condão de justificar uma ou outra, porém, no conjunto, essas premissas se mostraram como indícios suficientes ao convencimento da autoridade lançadora de que as contratações ocultaram verdadeiras relações trabalhistas, como assim articulou a decisão de primeira instância:

Restou demonstrado, pela fiscalização, que os expedientes utilizados pela impugnante tinham por objetivo simular negócio jurídico, no qual a intenção das partes é uma, a forma jurídica adotada é outra.

[...]

Ao contrário do que afirma a impugnante, houve, sim, por parte da fiscalização, êxito na demonstração da realidade dos fatos, que, no caso, diverge totalmente da realidade jurídica adotada pela autuada.

Além do que, algumas razões trazidas pela Recorrente se revelam frágeis, sobretudo esta quanto à contratação de ex-empregados, conforme se extrai do seguinte trecho da decisão *a quo*:

O fato de vários sócios das empresas contratadas serem empregados da impugnante reforça a convicção de que essas pessoas jurídicas foram criadas para disfarçar um pagamento “por fora” a esses empregados, via contratação de empresa interposta, com a clara intenção de sonegar tributos, pois não é crível que uma mesma pessoa seja, ao mesmo tempo, empregado da empresa e prestador de serviços à mesma empresa via pessoa jurídica.

Observa-se que algumas dessas pessoas moveram ação trabalhista pleiteando o reconhecimento do vínculo empregatício no período objeto do lançamento, tendo sido proferidas sentenças favoráveis aos reclamantes.

A impugnante afirma que muitos de seus funcionários, altamente qualificados, se desligaram por vontade própria dos quadros da empresa com o objetivo de constituir sociedade própria, de consultoria.

Entretanto, da leitura do processo trabalhista movido pela Sra Maria Elizete Oliveira Magalhães, por exemplo, verifica-se que a empresa forçou a empregada a criar pessoa jurídica para mascarar a relação de emprego, procedendo da mesma forma com outros empregados.

Tal fato corrobora o entendimento da autoridade lançadora de que houve simulação na contratação dos serviços prestados pelas pessoas jurídicas.

Portanto, não vemos as premissas da fiscalização como equivocadas, mas sim como elementos probatórios consistentes e que formam um conjunto robusto o suficiente para legitimar a desconsideração das contratações efetuadas.

Dessa forma, concluímos pela improcedência das alegações recursais, quanto a esse ponto.

Da alegação de que a terceirização é prática regular admitida pela Súmula 331 do TST

Segundo a Recorrente, a terceirização seria uma prática admitida pela Súmula nº 331 do Tribunal Superior do Trabalho e, tratando-se da contratação para prestação de serviços especializados, instrumentais à atividade-fim da empresa, sem caracterização da personalidade e da subordinação, não se caracteriza o vínculo empregatício.

Nesse ponto do recurso, a Recorrente não traz nenhuma razão nova, mas apenas repete a sua impugnação, *ipsis litteris*. Sendo assim, nos termos do disposto no art. 57, § 3º, do RICARF, adotaremos as razões de decidir da decisão de primeira instância, com as quais concordamos e transcrevemos a seguir:

É fato notório que a terceirização é um procedimento legal, com vistas a um planejamento tributário lícito.

Entretanto, o que foi constatado na ação fiscal foi uma simulação nos serviços de terceirização, e isso não é lícito, não encontrando amparo legal.

Se a intenção da empresa fosse, como ela insiste em afirmar, terceirizar alguns serviços, ela poderia ter contratado, de fato, empresas que cedessem mão de obra, ou realizasse serviços contratados, e que fosse completamente independente da contratante.

Mas não foi isso que ocorreu.

No caso em tela, a simulação está muito clara quando muitos dos sócios das empresas contratadas já trabalham para a contratante como empregados, prestam serviços exclusivos à impugnante, utilizando-se das instalações da contratante, para executar serviços relacionados com a atividade fim da autuada.

Em relação à terceirização da atividade fim, a citada súmula 331, do STF (sic), dispõe que:

Nº 331 Contrato de prestação de serviços. Legalidade

I - A CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES POR EMPRESA INTERPOSTA É ILEGAL, FORMANDO-SE O VÍNCULO DIRETAMENTE COM O TOMADOR DOS SERVIÇOS, SALVO NO CASO DE TRABALHO TEMPORÁRIO (LEI Nº 6.019, DE 03.01.1974).

O enunciado 331 apresenta copiosa aplicação da qual extrai-se os seguintes acórdãos:

ACÓRDÃO TP: Nº 0396/2001 PROCESSO TRT: RO Nº 1552/2000

RECORRENTE: MELO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA ADVOGADO: DR. PAULO ROBERTO NEVES DE SOUZA RECORRIDO: NILTON CÉSAR JACINTO BRAGE ADVOGADOS: DR. LUCIANO DE MIGUEL E OUTROS RELATOR: JUIZ NICANOR DE ARAÚJO LIMA REVISOR: JUIZ MÁRCIO EURICO VITRALA AMARO ORIGEM: 1ª VARA DO TRABALHO DE CAMPO GRANDE/MS EMENTA: ENUNCIADO 331. TERCEIRIZAÇÃO. ATIVIDADE FIM. ILEGALIDADE. "A contratação de serviços ligados às atividades-fim da empresa por intermédio de empresa interposta é ilegal, formando-se vínculo de emprego diretamente com a empresa tomadora, sendo o caso da atividade de moto-entrega, em estabelecimento cujo ramo de atividade seja o comércio varejista de produtos alimentícios, lanches e refeições rápidas, servidos em seu estabelecimento e em domicílio.

TRIBUNAL: 24ª Região Tipo:RO Número1552 ANO:2000

EMENTA: RELAÇÃO DE EMPREGO. Demonstrada a contratação fraudulenta por interposta pessoa, impõe-se o reconhecimento da relação de emprego com a locadora dos serviços. Recurso a que se nega provimento. TRIBUNAL 4ª Região. Número do processo: 01054-2002-014-04-00-3 (RO)

Pelos motivos já expostos, restou claro que as empresas relacionadas no relatório do AI foram criadas com o único objetivo de a contratante deixar de recolher as contribuições sociais sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, aos seus segurados empregados.

O enunciado 331 do Tribunal Superior do Trabalho, transcrito acima, é no sentido de que "a contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços".

Nesse sentido, entendo que as pessoas físicas que prestaram serviços à atuada por meio de pessoas jurídicas interpostas são, conforme demonstrado pela fiscalização nos autos, segurados empregados da Vallee S.A.

Sendo assim, nega-se provimento ao recurso quanto a esse ponto.

Da alegada inexistência de vínculo empregatício

Nesse ponto da defesa, a Recorrente alegar a inexistência de vínculo empregatício "em face da ausência de TODOS os requisitos exigidos pela legislação", porém, não é isso o que se observa, tanto no relatório fiscal quanto na decisão recorrida.

Após fazer um detalhamento da relação que havia entre a Recorrente e cada uma das empresas contratadas, a fiscalização demonstrou, no item 8.10, e subitens, do relatório fiscal, as evidências caracterizadoras da relação de emprego em relação à pessoalidade, a não eventualidade, à subordinação e à onerosidade, nos seguintes termos:

8.10. Os requisitos descritos acima são plenamente identificados nos documentos que lastreiam o presente lançamento e estão abaixo identificados:

*8.10.1. **Pessoa física** – a prestadora de serviços é, de fato, pessoa natural conforme acima. Consoante supramencionado os serviços foram prestados pelos sócios das empresas contratadas. Ressalta-se que, quando o contratante acorda com outra pessoa jurídica para que esta lhe preste determinados serviços, não se leva em conta a especialização e a capacitação de determinado profissional, são considerados, de outra forma, os serviços que podem ser prestados por qualquer especialista que possua vínculo com o contratado. No caso em questão, o serviço foi prestado exclusivamente por uma única pessoa física. Existiu a pessoalidade na contratação;*

*8.10.2. **Não eventualidade** – os serviços prestados pelos trabalhadores, diretores e gerentes, são de natureza não eventual, estando relacionados com as atividades normais e indispensáveis à consecução das finalidades do Contribuinte. A atividade executada pelo profissional é imprescindível à obtenção de um dos principais fins da empresa. Observa-se, ainda, que os serviços foram prestados de forma contínua e durante todo o período fiscalizado. Os profissionais, inclusive, como gestores, tinham vários empregados a eles subordinados;*

*8.10.3. **Subordinação** – a própria natureza dos serviços, as obrigações contratuais e as condições em que foram prestados afastam do trabalhador a autonomia que é observada quando o trabalho é realizado sem vínculo de emprego. Os serviços foram prestados em locais, dias e horários de acordo com a necessidade da CONTRATANTE. Os trabalhadores agiam sob a direção ou sob as normas da empresa que ditava os critérios, as regras e a forma a serem seguidos na execução dos serviços. Isto, inclusive, pode ser extraído das próprias cláusulas contratuais como: sigilo profissional, disponibilização pela empresa de um local e material para execução dos trabalhos, pagamento de diárias pelo deslocamento dos trabalhadores;*

8.10.3.1. O pagamento de horas extras sob a alcunha de "serviços extras" já é suficiente para comprovar a subordinação a carga horária normal definida pela empresa. Nas fichas de registro de empregados também é possível constatar a definição de horários de trabalho, inclusive subordinação a assinatura de ponto.

8.10.3.2. *A subordinação, no caso, é jurídica e decorre da própria natureza dos serviços prestados.*

8.10.4. **Remuneração** – *corresponde ao pagamento dos serviços prestados sendo os valores pagos mensalmente aos trabalhadores distribuídos em todos os meses correspondentes à prestação dos serviços. Constatou-se inclusive, em diversos casos, pagamento em dobro na competência dezembro de cada ano ou em mês próximo a ela, o que indica indelevelmente o pagamento de 13º salário também disfarçado de pagamento a pessoa jurídica.*

8.10.4.1. *Em diversas notas fiscais também foi constatado pagamentos de horas extras trabalhadas.*

(Grifos no original)

A decisão de primeira instância, por sua vez, tece as seguintes considerações com as quais concordamos e tomamos a liberdade de transcrever, até por que, nesse ponto do recurso voluntário, o Recorrente repete as mesmas alegações trazidas em sua impugnação:

Para afastar a acusação fiscal de que os serviços eram executados com exclusividade pelos terceirizados, a impugnante apenas argumenta que os contratos firmados faziam expressa menção à não-exclusividade, e que ela se resguardou da concorrência direta, exigindo que a prestação de assessoria e consultoria a concorrentes diretos fosse precedida de comunicação.

Ora, a exclusividade é comprovada pelas notas fiscais sequenciais emitidas pelas prestadoras e a simples exigência constante do contrato de que a contratada se compromete a prestar serviços a concorrentes da contratante somente com sua expressa anuência, por escrito, demonstra a falta de liberdade das contratadas para atuarem no mercado.

Ou seja, para prestar serviços a outras empresas que não a impugnante, a contratada deveria antes pedir autorização para Vallee.

A citação pela autuada do princípio da livre iniciativa não resiste a uma análise crítica, uma vez que ela própria nega a livre iniciativa das contratadas de prestarem serviços a toda e qualquer empresa que atue no mercado.

Ademais, se ela mesmo afirma que os serviços contratados são específicos, de caráter técnico e científico, e somente aquelas pessoas poderiam executá-los em razão do grande grau de complexidade e do profundo nível de conhecimento exigido, eles também só poderiam ser prestados a concorrentes diretos da impugnante, tendo em vista a especificidade de sua natureza. Assim, entendo que, ao proibir que as contratadas prestem esses serviços a outras empresas, a Valle está a exigir a exclusividade na prestação dos serviços.

A impugnante argumenta, ainda, que o fato de os serviços serem executados exclusivamente pelos sócios-gerentes das sociedades não tem o condão de caracterizar qualquer irregularidade, pois os serviços altamente técnicos e especializados traduzem em um mercado restrito, sendo os serviços prestados tão somente pelos sócios gerentes porque a natureza do serviço não demandava a contratação de outras pessoas;

De fato, essa situação, isoladamente, não seria suficiente para caracterizar a simulação.

Ocorre que esse não foi o único motivo que levou a fiscalização a concluir que houve uma simulação no procedimento adotado pela impugnante.

Tudo isso, somado às outras constatações feitas pela fiscalização, expostas no Relatório Fiscal e devidamente comprovadas nos autos, nos levam à conclusão de que as empresas prestadoras foram criadas com o objetivo de ocultar o fato gerador da contribuição previdenciária de responsabilidade da Vallee.

As notas fiscais eram emitidas mensalmente, em valores fixos não contratualmente previstos e, em alguns meses, eram incluídos pagamentos por serviços extras.

A fiscalização constatou, da análise da contabilidade da autuada, a existência de diversos pagamentos a título de diárias, alimentação e despesas médicas e farmacêuticas para os sócios das referidas empresas contratadas.

Verificou, ainda, que várias dessas empresas tinham o mesmo contador, e que os próprios diretores e gerentes da Vallee constituíram empresas para lhe prestarem serviços, além de serem cúmplices em firmar contratos fraudulentos com as demais empresas constituídas pelos demais diretores.

Era a Vallee que assumia despesas com alimentação e hospedagem das prestadoras, que possuíam capital social simbólico, sem sede própria e sem empregados declarados em GFIP.

Portanto, os fatos narrados pela fiscalização reforçam a convicção de que a impugnante se utilizou de empresas interpostas para atingir seus objetivos, pois não é crível que ela cederia suas instalações, sem qualquer ônus, para uma empresa independente.

Como já exposto acima, a autuada tem todo direito de reestruturar o seu negócio de modo a se adequar à realidade do setor, mas, como foi amplamente demonstrado, não houve terceirização das empresas citadas, e sim uma simulação, uma contratação de empregados por meio de empresa interposta, o que não é permitido em nosso ordenamento jurídico.

Dessa forma, não procede o inconformismo da impugnante, já que restou comprovado que os empresários das empresas citadas são, na verdade, empregados da autuada.

No caso, restou comprovada, nos autos, a ocorrência de todos os requisitos necessários para a caracterização da relação de emprego, exigidos pelo art. 12, I, "a" da Lei nº 8.212/91 c/c art. 9º, I, "a", do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, quais sejam, a não-eventualidade (habitualidade), a remuneração e a subordinação. E o parágrafo 2º do art. 229 do Decreto 3.048/99, permite ao Auditor Fiscal desconsiderar o vínculo pactuado.

Assim, o Auditor Fiscal, ao verificar a ocorrência dos requisitos da relação de emprego, agiu em conformidade com ditames legais e enquadrou corretamente os trabalhadores na categoria de segurado empregado para efeitos da legislação previdenciária.

Esse enquadramento será automático quando estiverem presentes, na prestação do serviço, os pressupostos da relação de emprego, quais sejam, a remuneração, a habitualidade e a subordinação, porque a lei assim determina, mesmo que no contrato formalizado entre as partes esteja definido de forma diversa, pois a relação de emprego não é aferida pelos elementos formais do ajuste, mas do conteúdo emergente de sua execução.

Portanto, com base nas informações prestada pela fiscalização e pela decisão *a quo*, no entendimento desta autoridade julgadora, não resta dúvida de que havia, sim, uma relação empregatícia entre a Recorrente e os titulares das empresas contratadas, tendo sido devidamente demonstrados os elementos caracterizados do vínculo de emprego.

Dessa forma, não merece ser acolhida a alegação de inexistência de vínculo empregatício.

Do alegado posicionamento pacífico da jurisprudência

A Recorrente traz, nesse tópico do seu recurso, três julgados do Tribunal Regional Federal (TRF) da 1ª Região, com os quais pretende demonstrar "a ilegalidade da cobrança de contribuições previdenciárias quando descaracterizado o vínculo empregatício entre a sociedade e as pessoas jurídicas que lhe prestam serviços".

Todavia, em que pese a pretensão da defesa, esses julgados não beneficiam a Recorrente, haja vista que tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, não constituem normas complementares do Direito Tributário, porquanto não haja lei que lhes atribua eficácia normativa. Destarte, não podem ser estendidas, genericamente, a outros casos, somente se aplicando às partes envolvidas nos litígios correspondentes, ou seja, não produzem efeitos *erga omnes*, mas apenas *inter partes*.

Do valor das multas aplicadas

Segundo a defesa, o valor das multas aplicadas seria desproporcional e desviaria da sua função precípua, “implicando em verdadeiro confisco, prática repudiada pela Carta Magna”, segundo dispõe o seu art. 150, inciso IV.

A Recorrente questiona, ainda, a aplicação da multa de 75%, em dobro, alegando, em síntese, que não teria praticado condutas que justificassem essa penalidade.

Contudo, não merecem guarida tais argumentos.

As multas de que tratam o presente julgamento estão previstas no art. 44, inciso I, combinado com o parágrafo primeiro, da Lei 9.430, de 27/12/96, tendo sido aplicadas em observância ao comando do art. 35-A da Lei 8.212/91, nos seguintes termos:

Lei 8.212/91

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Lei 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Para justificar a aplicação da multa qualificada, ou seja, da multa de 75%, em dobro, a autoridade tributária consignou, em tópico próprio do relatório fiscal, fl. 296, os seguintes esclarecimentos:

9. DAS MULTAS APLICADAS

9.1. Diante da ação do contribuinte e em obediência ao artigo 35-A da Lei 8.212/91, (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009), à

Fiscalização não restou outra alternativa, senão aplicar o disposto no inciso I e § 1º do artigo 44 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1.996 [...]

9.2. A fictícia criação de sociedades empresárias configura-se, [...], fraudulenta, onde o contribuinte agiu de forma intencional e simulada, mediante conluio, com a finalidade única de evitar ilicitamente a incidência de contribuições previdenciárias destinadas à Previdência Social e a Outras Entidades sobre as remunerações dos segurados que lhe prestaram serviço e estes, uma forma de sonegar o pagamento da contribuição previdenciárias ao seu encargo e também Imposto de Renda sobre os rendimentos auferidos, configurando assim, de forma cabal, o disposto nos artigos 71, 72 e 73 da lei 4.502, de 30 de novembro de 1964 [...].

9.3. A fraude decorre do fato de tentar modificar a natureza jurídica da relação de trabalho existente. O conluio foi o meio encontrado para efetivar a referida fraude. A fraude e o conluio visaram justamente a sonegação fiscal por parte da autuada.

9.4. Considerando o exposto, a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) prevista no art. 35-A da Lei 8.212/91, acrescentado pela Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, foi duplicada, sendo, desta forma, aplicada a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre as contribuições que deixaram de ser confessadas e recolhidas para a Previdência Social.

Como se vê, ao contrário do que alega a Recorrente, a condutas praticadas e evidenciadas no procedimento fiscal justificam, sim, a aplicação em dobro, da penalidade.

Quanto à alegação de que as multas em análise implicam em “verdadeiro confisco, repudiado pela Carta Magna”, impende ressaltar que o princípio do não-confisco, estabelecido na Constituição Federal de 1988, é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional.

Além do mais, independente do seu *quantum*, as multas ora impostas decorrem de lei e devem ser aplicadas, pela autoridade tributária, sempre que for identificada a subsunção da conduta à norma punitiva, haja vista o disposto no art. 142, § único, do CTN:

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

Sendo assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade tributária aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos dela decorrentes.

Portanto, improcedem as alegações recursais quanto às multas de ofício.

Processo nº 10670.721013/2015-71
Acórdão n.º **2402-006.752**

S2-C4T2
Fl. 2.909

Conclusão

Isso posto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira