



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

**Processo n°** 10166.728908/2011-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-005.118 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de setembro de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** JORLAN S/A VEICULOS AUTOMOTORES IMPORT. E COMÉRCIO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**SIMULAÇÃO. PROVA INDIRETA. FORÇA PROBANTE DOS INDÍCIOS.**

A simulação retrata um vício social do negócio jurídico. De maneira intencional, as partes orquestram uma ilusão negocial com a finalidade de induzir terceiros a erro.

A prova direta representa, de forma imediata, a ocorrência do fato com implicações jurídicas. Já a prova indireta baseia-se na existência de outros fatos secundários (indícios) que, por indução lógica, levam à conclusão sobre a ocorrência ou não do fato principal de relevância jurídica. E para que ocorra a referida indução lógica, o quadro de indícios deve ser preciso, grave e harmônico entre si.

**SIMULAÇÃO. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE GESTÃO REALIZADA ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SÓCIOS DA EMPRESA CONTRATADA QUE ATUAM EFETIVAMENTE COMO EMPREGADOS DA EMPRESA CONTRATANTE.**

A contratação realizada entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico para prestação de serviços de gestão, na qual os sócios da empresa contratada atuam, efetivamente, como empregados da empresa contratante configura negócio simulado.

**CO-RESPONSABILIDADE DOS REPRESENTANTES LEGAIS.**

Com a revogação do artigo 13 da Lei nº 8.620/93 pelo artigo 79, inciso VII da Lei nº 11.941/09, a “Relação de Vínculos” passou a ter a finalidade de apenas identificar os representantes legais da empresa e respectivo período de gestão sem, por si só, atribuir-lhes responsabilidade solidária ou subsidiária pelo crédito constituído.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer as alegações de inconstitucionalidade da multa, e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrea Brose Adolfo, João Maurício Vital, Denny Medeiros da Silveira e Thiago Duca Amoni. Acompanharam o julgamento: pelo contribuinte, a Dra. Tatiane Becker Amaral Cury, OAB/DF 16.371 e, pela União, a Dra. Livia da Silva Queiroz, Procuradora da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Bellini Junior – Presidente

(assinado digitalmente)

Fábio Piovesan Bozza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrea Brose Adolfo, Fabio Piovesan Bozza, João Mauricio Vital, Alexandre Evaristo Pinto, Denny Medeiros da Silveira (suplente), Wesley Rocha, Thiago Duca Amoni (suplente), João Bellini Junior (presidente).

## **Relatório**

Conselheiro Relator Fábio Piovesan Bozza

Em julgamento o recurso voluntário interposto por Jorlan S/A Veiculos Automotores Importação e Comércio contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado.

A fiscalização emitiu autos de infração DEBCAD nº 51.016.755-1 e 51.016.756-1 para a cobrança de contribuições previdenciárias patronais e dos seguros empregados, relativa às competências 01/2009 a 12/2010.

A ciência da autuação ocorreu em 15/12/2011.

A descrição das infrações constantes do Termo de Verificação Fiscal (são mais de cem folhas) foi bem resumida pelo acórdão recorrido, merecendo a transcrição a seguir:

*O auditor fiscal explica que o procedimento fiscal foi aberto com objetivo de averiguar, a natureza de despesas com consultoria contabilizadas pelo sujeito passivo. Verificou-se que os serviços eram prestados por Egave Empresa Gestora de Administração e Vendas S/C Ltda., inscrita no CNPJ sob n. 04.832.433/000164, e que esta empresa era utilizada para intermediar pagamentos*

*efetuados pelo contribuinte a segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestavam serviços.*

*Os segurados eram admitidos como sócios da Egave com a finalidade de trabalhar para o sujeito passivo e outras empresas do grupo que integra. Deste modo, os rendimentos destas pessoas eram pagos na forma de lucros distribuídos pela Egave e o contribuinte se beneficiava com a redução indevida de encargos tributários e trabalhistas.*

*Conta o auditor que o contrato assinado entre a Jorlan S/A e Egave previa que em contraprestação pelos serviços prestados pela Egave, seriam pagos R\$2.000,00, acrescidos de honorários equivalentes a 1% do valor do faturamento mensal da contratante. Ressalta que o valor pago à Egave em 2008 foi de aproximadamente R\$ 3.600.000,00; o que representava mais de 50% do lucro líquido contabilizado da Jorlan S/A em 2008. Também estava previsto no contrato que todas as despesas incorridas pela Contratada na prestação de serviços, tais como despesas de transporte, estadia e alimentação, seriam de inteira responsabilidade da Contratante e prontamente reembolsadas por esta última, mediante a apresentação dos respectivos orçamentos e documentos comprobatórios.*

*Informa o auditor que a empresa Jorlan tem como diretores: Orlando Carlos da Silva Júnior, inscrito no CPF sob n. 130.022.0112-0, Antônio Carlos Machado e Silva, inscrito no CPF sob n. 122.496.4519-1 e Luis Fernando Machado e Silva, inscrito no CPF sob n. 281.051.9218-7. Os três diretores são irmãos e filhos de Orlando Carlos da Silva, inscrito no CPF sob n. 003.086.681 20, já falecido e fundador do grupo Orlando Carlos Participações – OCP do qual faz parte a autuada Jorlan.*

*A Egave foi constituída como uma sociedade por quotas de responsabilidade em 1/11/2001. Na última alteração contratual registrada na Junta Comercial do Estado de Goiás, antes do início deste procedimento fiscal (19ª alteração), o capital era composto por 1918 quotas de valor unitário de R\$ 1,00 divididas entre os quotistas da seguinte maneira: Leonardo Carlos da Silva Prudente 1616; Orlando Carlos da Silva Junior 80; Antônio Carlos Machado e Silva 80; Luis Fernando Machado e Silva 80; Outros 62; (as 62 quotas restantes pertenciam a outros 62 sócios, cada um com uma quota no valor de R\$1,00).*

*Ressalta o auditor que, após o início deste procedimento fiscal, ocorreu a 20ª Alteração do contrato social que registra a saída de Orlando Carlos Júnior, Antônio Carlos e Luis Fernando da Egave.*

*Com referência às várias alterações contratuais da Egave, o auditor fiscal apresentou as seguintes conclusões:*

*- Os diretores vice-presidentes da Jorlan Orlando Carlos Júnior, Antônio Carlos e Luis Fernando mantiveram suas quotas desde a criação da Egave.*

- Orlando Carlos da Silva, pai dos três diretores, teve suas quotas canceladas após seu falecimento, provocando redução do capital social da empresa (13ª alteração contratual).

- Leonardo Carlos da Silva Prudente consta como sócio-administrador da empresa e sempre teve a maior participação, apesar disso, Leonardo não recebe rendimentos a título de distribuição de lucros, enquanto os três diretores da Jorlan recebem a maior parcela. Os três receberam aproximadamente 23% dos lucros distribuídos pela Egave no período fiscalizado, enquanto Leonardo, possuidor de aproximadamente vinte vezes o número de quotas de cada um dos três diretores da Jorlan, nada recebeu.

- São freqüentes as transferências de uma quota de R\$1,00 de titularidade de Leonardo Carlos Prudente para sócios que ingressam na sociedade. Do mesmo modo, esta quota unitária é devolvida para o sócio-administrador quando estes sócios saem da sociedade. Estas transferências são registradas em alterações contratuais; assim, as quotas de Leonardo Carlos Prudente funcionam como um verdadeiro "bolsão" de quotas da empresa para facilitar o ingresso ou saída de outros sócios sem necessidade de alteração do capital social total da Egave. Ou seja, a "contratação" de um novo sócio é realizada mediante transferência de uma quota da Egave no valor de R\$1,00 de titularidade de Leonardo Carlos Prudente para o novo sócio/empregado. Já a "rescisão" é realizada no sentido inverso.

- A contratação da mão de obra funciona da seguinte forma: A Jorlan interessada em contratar um novo profissional, o convida a tornar-se sócio da Egave, mediante recebimento de uma quota no valor irrisório de R\$1,00. Este profissional passa a ocupar determinado cargo de chefia na Jorlan e receber pela Egave, sob a forma de distribuição de lucros.

Quanto à relação entre Egave e os vice-presidentes da Jorlan o auditor destacou os seguintes pontos:

- Cada um dos diretores da Jorlan recebeu mais de R\$ 2.500.000,00 nos três anos fiscalizados na forma de distribuição de lucros pagos pela Egave.

- Os valores recebidos por cada sócio no período fiscalizado foram declarados pela Egave em Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ.

- Orlando Carlos Júnior, Antônio Carlos e Luis Fernando administram as empresas do grupo OCP que contrataram os serviços da Egave, conforme atos constitutivos disponibilizados pelas Juntas Comerciais de Minas Gerais, Goiás e Distrito Federal.

- A Egave presta serviços exclusivamente para empresas do grupo OCP de 2008 a 2010.

- A Egave distribuiu lucros a seus sócios de acordo com os serviços prestados por cada um e a distribuição não foi proporcional à participação de cada sócio na empresa. Sobre o tema a autuada argumentou que a distribuição se baseia em

*critérios pautados na cláusula 17ª do contrato social da Egave onde diz que "os lucros serão distribuídos aos quotistas conforme proporção a ser deliberada por maioria absoluta pelos mesmos, que não será necessariamente correspondente à participação de cada um no capital".*

*- Ao Sr. Leonardo Carlos Prudente, titular da maioria absoluta das quotas da Egave, competia decidir sobre a parcela dos lucros que cabe a cada sócio. As pessoas que receberam a maior parcela dos lucros distribuídos pela Egave de 2008 a 2010 foram Orlando Carlos Júnior, Antônio Carlos e Luis Fernando. Os demais sócios receberam, nos três anos fiscalizados, em média R\$ 371.000,00, menos de 15% do valor recebido por cada um dos vice-presidentes (em torno de R\$2.500.000,00)*

*- Orlando Carlos Júnior, Antônio Carlos e Luis Fernando, no exercício das funções de administradores das empresas do grupo OCP, pagaram aproximadamente R\$38.000.000,00 à Egave, deste valor, R\$ 7.600.000,00, lhes retornaram na forma de distribuição de lucro.*

*Do depoimento do sócio Leonardo Carlos Prudente, o auditor destacou os seguintes pontos:*

*- É sócio-administrador da Egave desde sua fundação, em setembro de 2001.*

*- É primo dos três vice-presidentes da Jorlan.*

*- Não tinha experiência com administração de empresas de consultoria antes de ingressar na Egave.*

*- Antes de se tornar sócio da Egave, trabalhava como sócio administrador de uma empresa de construção civil e, ainda hoje, continua se dedicando a esta empresa, sendo esta sua fonte de renda, mediante pró-labore e retirada de lucros.*

*- Não se lembra de todas as empresas para as quais a Egave presta serviços de consultoria.*

*- Disse que a Egave presta serviços para empresas do grupo Jorlan e que, especificamente, lembra da Jorlan S/A, JPAR Distribuidora de Veículos e Orca Veículos.*

*- Não sabe identificar os dois maiores contratos da Egave; não sabe quem eram os ex-sócios da Egave que moveram ações trabalhistas contra a empresa; não sabe quem são os sócios que hoje trabalham na Jorlan S/A e na Orca Taguatinga; não sabe as atividades que cada um desenvolve; citou o nome de alguns sócios que conhece embora não saiba para qual empresa prestem serviços.*

*- Nunca recebeu qualquer quantia da Egave desde sua criação, apesar de administrar a empresa.*

*- Com relação às suas atribuições na Egave, afirmou que se restringem à parte burocrática, assinando contratos pelos quais*

*não é responsável pela negociação e elaboração. Quanto à fixação da parcela dos lucros destinada a cada sócio, disse que apenas é cientificado verbalmente por Maria Rolim dos valores que serão pagos, desconhecendo qualquer documento ou estudo voltado à definição da partilha dos lucros entre os sócios.*

*- Que Maria Rolim é responsável por administrar a empresa, negociar e definir as condições contratuais (inclusive valor do contrato), fixar os rendimentos que serão distribuídos a cada sócio, definir e distribuir as atividades para os sócios, comunicar os sócios a respeito das metas.*

*- Maria Abadia Leão Rolim, inscrita no CPF sob n. 195.425.851-87, é a pessoa de confiança dos três vice-presidentes da Jorlan S/A para desempenhar o controle do grupo OCP atua como "braço direito" da administração.*

*- Sobre o sócio Leonardo Prudente o auditor concluiu que embora seja o administrador da empresa nos atos constitutivos há mais de 10 anos, não desempenha esta função; ou seja, é pessoa interposta, também conhecida como "laranja", pois ignora dados básicos da empresa.*

*Com relação à Egave, onde foi realizada diligência fiscal, o auditor chama a atenção para os seguintes pontos:*

*- É uma empresa de consultoria constituída por especialistas de diferentes áreas, com atuação em três unidades da Federação; no último ano faturou quase R\$ 15.000.000,00; os lucros foram distribuídos a 76 sócios; os clientes são empresas do grupo administrado por seus primos que atuam prioritariamente no ramo automobilístico.*

*- As únicas pessoas que assinaram a 3ª e 4ª alteração contratual da Egave apesar de serem à época, 38 sócios no quadro societário, além de Leonardo Carlos da Silva Prudente (sócio-administrador formalmente), foram os irmãos Antônio Carlos e Orlando Carlos Júnior e seu pai Orlando Carlos da Silva (hoje falecido).*

*- A alteração do contrato social em janeiro de 2008, primeiro mês do período fiscalizado, era a de nº 13. Na data de início do procedimento fiscal já era a de nº 19, registrada na Junta Comercial do Estado de Goiás em 03/03/2011.*

*- O total de sócios na 13ª alteração era 43, na 14ª Alteração 51 sócios, na 15ª alteração e 16ª Alteração Contratual os sócios eram 63, na 17ª o número passou para 71, na 18ª, 69 e, por fim, na 19ª 66 sócios.*

*- Pelo contrato de prestação de serviço formalizado entre as empresas, a Egave é responsável de forma ampla perante a Jorlan pela execução de todos os serviços, nas áreas de "Recursos Humanos, Financeira, Administrativa, Gerenciamento de Força de Vendas e Outras Sociedades", bem como há clausula que exime a contratante de responsabilidade em relação aos trabalhadores contratados para a execução dos serviços.*

- Todas as despesas incorridas pela Egave na prestação dos Serviços, tais como despesas de transporte, estadia e alimentação, serão de inteira responsabilidade da Jorlan e serão prontamente reembolsadas mediante apresentação dos respectivos orçamentos e ou documentos comprobatórios devidamente autorizados.

- O reembolso das despesas segundo a Jorlan era mediante a apresentação da nota fiscal para pagamento o que muitas vezes nem acontecia porque a Egave não cobrava.

- Já a Egave informou que cada sócio encaminha a sua prestação de contas de reembolso de despesas diretamente ao cliente, que não fazia controle nem relatório.

- O pagamento é vinculado ao atendimento de metas (não especificadas) e que existe um mínimo contratual. Quanto ao mínimo contratual, a cláusula quarta do contrato especifica que este parâmetro equivale a R\$ 2.000,00 acrescidos de um por cento do faturamento da contratante, podendo inclusive ser pago em percentuais superiores o contrato especifica as condições para pagamento em percentuais superiores.

- Todas as empresas arroladas como responsáveis solidárias possuem contrato similar com a Egave e são suas únicas clientes. Nenhum contrato foi registrado ou teve reconhecimento de firma dos signatários.

- A Egave apresentou bloco de notas fiscais seqüenciais emitidas de 27/9/2007 (nota fiscal n. 1251) a 28/9/2009 (nota fiscal n. 1778). Na descrição dos serviços, consta o texto genérico "Serviço Consultoria em Gestão Empresarial". A partir de 10/2009, passou a emitir notas fiscais eletronicamente, tendo entregado relação das notas emitidas eletronicamente no período de 28/10/2009 (nota fiscal n. 1) a 31/12/2010 (nota fiscal n. 409).

- A sede da Egave está localizada em Aparecida de Goiânia/GO. No local constatou-se a existência de uma pequena sala, com duas mesas, onde trabalha uma secretária

Informada que se tratava de uma diligência da Receita Federal do Brasil, a secretária ligou para Maria Rolim, sócia da Egave, comunicando a presença da Fiscalização. Ela também informou que apenas realizava tarefas de digitação e que toda e qualquer demanda externa era direcionada para Maria Rolim.

- Em outras salas do edifício em que está localizada a sede da Egave, também há outras empresas do grupo OCP: Jorlan Administradora de Consórcio Ltda., CNPJ 37.137.767/000177; Jorlan S/A (filial), CNPJ 01.542.240/000938; Parsec Corretora de Seguros Ltda. (filial), CNPJ 02.758.654/0003-76.

- Indagada sobre quais sócios prestaram serviços para a autuada a Sra Maria Rolin na Egave respondeu que vários sócios atenderam a Jorlan S/A e apresentou uma lista exemplificativa de sócios, sem informar período e local em que prestaram

*serviços. Também destacou que "a prestação de serviços é feita diretamente pelo sócio que enviava a administração o valor a ser cobrado do cliente".*

*- Verificou-se que várias pessoas que eram empregadas de empresas do grupo OCP, foram demitidas e, em seguida, ingressaram no quadro societário da Egave para prestar serviços para a mesma empresa ou para outra empresa do grupo.*

*Da diligência realizada pela fiscalização na Jorlan destacam-se os seguintes pontos:*

*- Todos os gerentes citados pelos empregados da Jorlan S/A são sócios da Egave. Os nomes completos são Maria Lúcia da Silva Sousa, Alessandra Dorea Figueiredo, Estênio Tibério Pereira da Costa, Carlo Carvalho Farinha, Alessandro Gonçalves Farias e Leandro Lourenço Dias de Mattos. Muitos foram citados por outros sócios da Egave ou empregados da Jorlan S/A que prestaram depoimento durante o procedimento fiscal.*

*- Os gerentes apresentam cartão de visita com logotipos da Jorlan e da Egave, mas todas as informações relatadas referem-se à Jorlan S/A. No cartão consta o site de Internet da Jorlan S/A, seu email na Jorlan S/A (leandro.mattos@Jorlan.com), além de endereço e telefone da Jorlan S/A.*

*- A estrutura organizacional da Jorlan é a seguinte: seis departamentos que compõem a estrutura da empresa Administrativo-financeiro, Facilidades, Veículos Novos, Veículos Seminovos, Peças e Serviços/Oficina. Conforme declarado pelos empregados entrevistados, os gerentes de cada um destes setores são, respectivamente, Maria Lúcia da Silva Sousa, Alessandra Dorea, Estênio Tibério, Alessandro Farias, Leandro Mattos e Carlo Farinha. Todos são sócios da Egave.*

*- Da entrevista realizada com vários gerentes, verificou-se que desempenhavam suas funções, a princípio, como empregados formais de empresas do grupo OCP; posteriormente, eram demitidos sem justa causa e continuavam a fazer o mesmo serviço sem alteração das atribuições e local de trabalho. Os sócios da Egave, assim, eram admitidos para desempenhar funções diretamente relacionadas à atividade-fim da fiscalizada. Na estrutura produtiva da empresa, os ocupantes destes cargos são efetivamente empregados subordinados ao gerente/diretor operacional.*

*- Alguns dos sócios ouvidos não declararam serem gerentes ou chefes de departamento, mas afirmaram serem responsáveis pela gerência e administração de setores das empresas contratantes. Ficou evidente que o rótulo que recebiam gerente, gestor, administrador, chefe não importava, uma vez que ficou comprovado o exercício de funções gerenciais na fiscalizada com subordinação à direção geral da empresa exercida pelos diretores vice-presidentes.*

*- Nas folhas de pagamento da Jorlan constatou-se que não existem empregados na função de gerentes de veículos novos, veículos usados, peças e financiamentos/análise de crédito.*

*Também não consta o diretor operacional. Como gerente de oficina verificou-se que o Sr. Pedro Neres de Azevedo ocupou o cargo até 31/05/2008. Conforme seu depoimento durante o procedimento fiscal e dados de GFIP, ele foi demitido sem justa causa e admitido como sócio da Egave para trabalhar em outra empresa do grupo exercendo a mesma função. Depois de sua saída, não constam outros funcionários exercendo esta função.*

*- Com relação ao departamento administrativo/financeiro, a folha de pagamento identifica Maria Lúcia da Silva Sousa como coordenadora até 31/07/2008. Ainda em 2008, a referida senhora tornou-se sócia da Egave e continua coordenando o mesmo departamento conforme verificado no local e atestado por um empregado do setor que foi entrevistado (Luciano Luiz de Lima).*

*Da diligência realizada pela fiscalização em outra empresa do grupo OCP e na GM do Brasil, destacam-se os seguintes pontos:*

*- Foi visitada a concessionária de veículos Orca Taguatinga, um dos estabelecimentos da empresa OCT Veículos Ltda, integrante do grupo OCP. O gerente Administrativo apresentou-se como sócio da Egave. Em entrevista realizada com vários trabalhadores constatou-se que à exceção de Flávio Souza, todos os gerentes citados pelos empregados da Orca são sócios da Egave. A concessionária da OCT Veículos Ltda, se estrutura da mesma forma que a Jorlan S/A.*

*- Pelas informações prestadas pela GM do Brasil comprovou-se que vários sócios da Egave, apesar de serem formalmente prestadores terceirizados de serviços de consultoria em gestão, participavam dos treinamentos que a GM promovia para os funcionários da Jorlan S/A. Além disso, na GM eram identificados como gerentes ou diretores da Jorlan S/A.*

*Sobre Reclamatórias trabalhistas o auditor apurou que:*

*- No Tribunal Regional do Trabalho TRT da 10ª Região transita o processo 000161260.2010.5.10.0020 em que Jorlan S/A (primeira reclamada) e Egave (segunda reclamada) constam como partes. O reclamante é Éder Leoni dos Anjos, inscrito no CPF sob n. 259.209.956-53. No processo pediu o reconhecimento da relação de emprego com o grupo econômico que seria composto por Jorlan S/A e Egave. Resumidamente, sustenta a unicidade contratual, tendo a relação de emprego se originado em março de 2004, encerrado em dezembro de 2008, com ruptura simulada em março de 2007, quando rescindiu seu contrato de trabalho junto a Jorlan S/A (ao menos formalmente) e foi admitido como sócio da Egave para continuar prestando serviços a Jorlan S/A.*

*O processo atualmente aguarda julgamento de recurso. Na primeira instância foi proferida sentença reconhecendo o vínculo empregatício, tendo o M.M. Juiz assim se pronunciado:*

.....

Ainda que se considerasse válida, a relação societária entre o reclamante e a segunda reclamada, seria, típica, situação configuradora de terceirização de atividade fim, ostentado, portanto, caráter ilícito, na forma da tese da Súmula. 331 do TST.

Tais elementos revelam que o mecanismo fraudulento construído pelas reclamadas de inteligente e sofisticado não tem nada. Trata-se de fraude grosseira, envolvendo a necessidade de pouca mobilização cognitiva por parte de estruturas neurobiológicas de um ser humano com um mínimo de instrução.

Diante do presente cenário, com fundamento nos arts. 3º e 9º da CLT e no princípio da Primazia da Realidade, reconheço a relação de emprego entre o reclamante e a segunda reclamada, no período de 22/03/2007 a 16/12/2008, [...]

[...] condeno a primeira reclamada ao pagamento dos mesmos direitos de forma solidária. [...]

*No TRT da 3ª Região foi localizado o processo 00814-2007-003-03-00-1, com sentença reconhecendo o vínculo empregatício, transitada em julgado em 1/04/2011, onde a Egave figura como 2ª reclamada e JPAR Distribuidora de Veículos Ltda como 1ª reclamada. O reclamante é Arlindo Boemer Antunes Costa, inscrito no CPF sob n. 125.589.661-20.*

*No Termo de Verificação Fiscal o auditor transcreve vários depoimentos de trabalhadores do Grupo OCP. Nestes depoimentos confirmou-se que os contratos de trabalho foram rescindidos e os trabalhadores tornaram-se sócios da Egave.*

*Sustenta, também, a autoridade lançadora a existência, no caso, de Grupo Econômico, situação reconhecida pelos próprios participantes, pois a administração do grupo OCP assume pública e ostensivamente a sua condição de grupo. Esse fato pode ser constatado no sítio da Internet do grupo.*

*Comprovando a existência de fato do grupo econômico diz o fiscal que “no período fiscalizado (2008 a 2010), na escrituração contábil, há dois grupos de contas do ativo que registram direitos da fiscalizada com outras empresas do grupo, evidenciando a estreita relação comercial entre as sociedades: “Adiant. P/ Futuro Aumento de Capital” e “Cred. Com Coligadas e Controladas”. Para aprofundamento desta análise, selecionamos o ano-calendário de 2008. Neste ano, os códigos contábeis utilizados pela empresa para estas contas sintéticas são, respectivamente, 1.2.4.1.51 e 1.2.41.52”.*

*Informa o auditor que “os históricos dos lançamentos nessas contas indicam adiantamentos de recursos sob a forma de mútuo além de alguns recebimentos”.*

*Salienta que as transações entre as empresas ocorrem com habitualidade, pois há centenas de lançamentos tanto a débito como a crédito nas contas analisadas, representando cessão/obtenção de empréstimos e ressarcimentos. Acrescente-se que as quantias movimentadas são significativas. A título exemplificativo, Jorlan S/A registrou em 2008, a débito, uma movimentação superior de R\$ 20.000.000,00 na conta de ativo 1.2.4.1.51.003 Jpar Distribuidora de Veículos Ltda. Já a conta de*

*passivo 2.2.8.1.01.013 (Target Veículos Ltda.) registra mais de R\$ 11.000.000,00 movimentados a crédito em 2010.*

*Destaca que nas notas explicativas, o contribuinte qualifica como sua controlada a empresa Jorlan Participações Societárias Ltda e como empresas ligadas: Parsec Corretora de Seguros Ltda., Orsa Agenciadora de Serviços e Seguros Ltda., Orlando Carlos Participações Societárias, OCS Investimentos, Automarcas Comércio de Veículos Ltda., Sierra Agropastoril, Ltda. e Itaraguaia Agropastoril. Com relação às empresas ligadas, há notas informando que a empresa concede e obtém empréstimos sem incidência de encargos financeiros e com prazo de vencimento indeterminado.*

*Sobre ser a Egave também participante do grupo econômico lembra o auditor que ela é contratada para prestar serviços em todas as empresas do Grupo OCP, possuem sócios em comum, que a maioria dos sócios da Egave trabalhou como empregado de empresas do grupo OCP, contadora responsável pela escrituração contábil da Egave, Vanda Maria Ferreira Caitano, é a mesma da Jorlan S/A.*

*Diante da caracterização que Egave, Jorlan S/A e as demais empresas listadas compõem o mesmo grupo econômico, o auditor realizou os procedimentos exigidos para a imputação de responsabilidade solidária com fundamento legal nos artigos 124, inciso II do CTN c/c art. 30, inc. IX, da Lei n. 8.212/1991, no caso, a lavratura dos termos de sujeição passiva e a intimação do lançamento para todas as empresas enumeradas no início deste relatório.*

*Segundo o Termo de Verificação Fiscal os Autos de Infração sujeitos à solidariedade tributária são os seguintes: DEBCAD n. 37.366.022-7; DEBCAD n. 37.366.023-5; DEBCAD n. 51.16.755-1; DEBCAD n. 51.016.756-0.*

*Na situação em baila, a autoridade lançadora também concluiu pela existência de simulação jurídica na contratação dos serviços de consultoria. Para tanto, a administração do grupo OCP criou a Egave, designou um "laranja" para ser seu sócio-administrador, elaborou contratos de prestação de serviços, emitiu notas fiscais exclusivamente para empresas do grupo OCP e transferiu recursos financeiros das contas das empresas contratantes para a Egave.*

*Segundo o fiscal todo o aparato teve, basicamente, dois objetivos: "aumentar as retiradas pró-labore dos diretores vice-presidentes e pagar a remuneração de empregados que exerciam funções de gerência mediante interposição fraudulenta da Egave para ocultar a ocorrência de fatos geradores de obrigações tributárias e trabalhistas".*

*Sustenta o auditor que os sócios da Egave que possuem uma quota de R\$ 1.00 são, na realidade, empregados do grupo OCP, haja vista a presença dos pressupostos da relação de emprego, previstos no art. 3º da CLT, no art. 12 da Lei nº 8.212/1991 e no*

*art. 9º do Decreto nº3.048/1999, que são: personalidade, onerosidade, não-eventualidade e subordinação jurídica, não sendo relevante a denominação do cargo, mas, sim, a natureza da relação entre o empregador e empregado, pois foi abundantemente provada, nos autos, que tais “sócios” exerciam a administração, gerência, direção de departamentos das empresas do grupo OCP.*

*Para a apuração do valor tributável a Egave foi intimada a apresentar relação de todos os sócios que prestaram serviços no intervalo de 01/2008 a 12/2010, com indicação do período e empresa contratante em que cada sócio prestou os serviços. Porém, limitou a citar, de forma não exaustiva, os nomes de alguns sócios sem indicar local e período de prestação dos serviços.*

*Também foi intimada a apresentar planilha, em meio digital, que indicasse o rendimento mensal de cada sócio no período fiscalizado, desmembrando em valor bruto, líquido, verbas creditadas e debitadas. Entretanto, apenas entregou planilha em papel com os totais anuais pago e comprovantes bancários de transferências para os sócios.*

*Considerando que a Egave prestou serviços para várias empresas, não foi possível relacionar, de forma individualizada, todos os trabalhadores que prestaram serviços para a fiscalizada, bem como o estabelecimento e período em que os serviços foram realizados. Diante desta situação em que informações e documentos necessários à Fiscalização não foram apresentados pelo sujeito passivo, inviabilizando a apuração direta da base tributável, utilizou-se o lançamento por arbitramento legalmente, amparado nos parágrafos 3º e 6º do art. 33 da Lei 8.212/1991.*

*Concluiu a fiscalização que os valores recebidos pelos três diretores vice-presidentes da Jorlan S/A, por meio de empresa interposta, a título de distribuição de lucros da Egave, na verdade, correspondem à remuneração paga/creditada a contribuintes individuais na Jorlan S/A. Portanto, há incidência de contribuições sociais previdenciárias.*

*Para o arbitramento da base de cálculo dos contribuintes individuais, o auditor fiscal calculou primeiro o percentual das receitas da Egave que foram custeadas pela Jorlan a partir de dois índices: o total dos rendimentos que a Egave creditou, na forma de distribuição de lucros, a cada vice-presidente por serviços prestados às empresas do grupo OCP e o montante das receitas da Egave correspondente a cada empresa do grupo OCP, incluindo a Jorlan S/A. Diante destas informações apurou-se como percentual de participação em 2008 = 33,9%; em 2009 = 28,3% e em 2010 = 29,4% incidentes sobre o total anual dos rendimentos pagos pela Egave a cada diretor vice-presidente. Para definição da base tributável mensal o total apurado foi dividido por 12.*

*Com relação à definição da base de cálculo para os segurados caracterizados como empregados, no item 362 do Termo de Verificação Fiscal o auditor esclarece que o valor tributável foi*

*aferido indiretamente da seguinte forma: subtraiu-se o valor pago aos vice-presidentes da Jorlan S/A por intermédio da Egave do total que a fiscalizada contabilizou como despesas de serviços de consultoria prestados pela Egave. Desta forma parte do valor pago à Egave foi considerada remuneração de contribuintes individuais e o restante foi considerado remuneração de segurados empregados.. Tais despesas foram contabilizadas nas contas 5.1.1.1.01.002, 5.1.1.5.04.011 e 5.1.1.5.04.012 em 2008; em 2009 e 2010, as contas utilizadas para registrar estas despesas foram 5.1.1.5.05.008, 5.1.1.5.05.009 e 5.1.1.5.05.010.*

*Neste mesmo item do Termo de Verificação Fiscal foi apresentada planilha indicando, por competência, os valores lançados como remuneração de contribuintes individuais e remuneração de empregados.*

*No tocante à multa, explica o auditor no Termo de Verificação Fiscal, que a partir da vigência da Medida Provisória 449 de dezembro de 2008, a multa em lançamento de ofício sobre as contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas, simultaneamente nos casos de falta de recolhimento e falta de declaração ou declaração inexata, passou a ser regida pelo art. 44 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. A multa prevista no art. 44 visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento do tributo devido, quanto a declaração inexata ou omissa.*

*Relativamente aos fatos geradores ocorridos até 3/12/2008, para ausência de recolhimento e declaração omissa ou inexata, a multa aplicada deve observar o princípio da retroatividade benigna (CTN, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 106. inciso II, c), comparando-se a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente. Assim, a lavratura deve ser feita com a penalidade menos severa resultante da comparação entre a aplicação da multa de ofício estabelecida pelo inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/1996 e a soma da multa de mora do inciso I do art. 35 mais a multa prevista no § 5º do art. 32, ambos da Lei n. 8.212/1991, aplicando-se a que for mais benéfica para o sujeito passivo. A multa prevista no § 5º do art. 32 é objeto de auto de infração de obrigações acessórias capitulado no Código de Fundamentação Legal CFL n. 68 e se refere a apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.*

*Na comparação concluiu-se que a multa de ofício prevista na Lei nº 9.430/1996 é mais benéfica para o contribuinte nas competências 08/2008 a 11/2008. Já para as competências 01/2008 a 07/2008, será aplicada a multa vigente à época da ocorrência do fato gerador da infração (Lei n. 8.212/1991, art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, e art. 35, inciso II, na redação anterior à MP n. 449/2008). E na competência 12/2008 vigora a legislação de regência, qual seja a MP 449/2008.*

*Ressalta o fiscal que as Guias de Pagamento da Previdência Social (GPS) recolhidas pela Jorlan S/A não foram utilizadas nesta fiscalização, visto que os valores apurados não são considerados pela empresa em sua base de cálculo de contribuições previdenciárias.*

*Em virtude dos Autos de Infração lavrados, foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais RFFP constante do Processo Administrativo no 10166.728997/2011-98. O processo de RFFP foi apensado ao Processo Administrativo Fiscal nº10166.728908/2011-11 e cumprirá o rito processual deste, caso o crédito tributário seja impugnado, nos termos da Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, com redação dada pela Portaria RFB nº 3.182, de 29 de julho de 2011.*

A Recorrente e as demais responsáveis solidárias apresentaram impugnação conjuntamente, sendo que os argumentos de defesa também foram adequadamente resumidos pelo relatório do acórdão recorrido, nos seguintes termos:

*Nas peças de defesa as empresas, após qualificarem-se e resumir os fatos que levaram à autuação, apresentaram as alegações contra o lançamento, propugnando pela improcedência do auto efetuado porque os valores pagos aos sócios da EGAVE, ao contrário do que sugerido no Termo de Verificação Fiscal da autoridade previdenciária, não significam, em absoluto, pagamento de pró-labore ou de remuneração a ensejar incidência de contribuição previdenciária.*

*Aduz que a JORLAN S/A e as empresas do grupo OCP, em busca de maior competitividade no mercado, socorreram-se de mecanismo econômico e administrativo absolutamente lícito e comum, consistente da contratação de pessoa jurídica especializada para fornecimento de força de trabalho em áreas específicas.*

*Trata-se da celebração de contrato regulado exclusivamente pelo direito civil, figurando, de um lado, uma empresa especializada em prestar serviços (prestadora) e, de outro lado, a outra que se utiliza desses serviços (tomadora), cujo objeto é a transferência, para a primeira, de atividades que antes eram executadas diretamente pela tomadora de serviços, mediante o pagamento de uma contraprestação.*

*A licitude de tal forma de contratação independe da natureza da atividade transferida (meio ou fim), sendo certo que a utilização de serviço especializado de outra pessoa jurídica somente poderá ser considerada irregular no caso de se encontrarem presentes os pressupostos da relação empregatícia, o que, não restou caracterizado nos presentes autos.*

*Não se pode sequer admitir que a Fiscalização tenha pretendido proibir a utilização de tais contratos previstos no Código Civil, quando o objeto é compatível com esses instrumentos e os respectivos serviços são executados por empresa contratada, com seus próprios sócios, trabalhando sob seu poder de comando e assumindo ela o risco da prestação dos serviços contratados.*

*Nada mais absurdo do que querer descaracterizar um contrato de prestação de serviço entre pessoas jurídicas, feito na mais absoluta legalidade e transparência, em obediência restrita à legislação que regula o Direito Civil. Colaciona jurisprudência e posições doutrinárias sobre a legitimidade na utilização de empresas terceirizadas.*

*Em decorrência desse contrato, há a transferência para a empresa prestadora de atividades que antes eram executadas pela tomadora de serviços. Passa a ser daquela toda a responsabilidade sobre o serviço. Como contraprestação, há o pagamento, pela empresa tomadora, dos valores destinados a cobrir as despesas e o lucro da empresa prestadora.*

*Conclui que nenhuma irregularidade se verifica na constituição da pessoa jurídica da EGAVE, cujos atos constitutivos observaram estritamente as imposições da legislação civil e foram devidamente registrados no órgão competente. Trata-se, pois, de verdadeira empresa de direito, e não meramente de fato.*

*Da mesma forma, nenhuma irregularidade se verifica no fato de a EGAVE haver prestado serviços exclusivamente para empresas do grupo OCP pois inexistente qualquer exigência legal de que a prestação do serviço tenha como destinatários diversos tomadores ou qualquer vedação a que a pessoa jurídica tenha apenas um cliente, se isso lhe for economicamente mais vantajoso.*

*Diferentemente, do entendido pela fiscalização, os sócios da Egave atuaram como verdadeiros empresários, com absoluta autonomia em relação à JORLAN S/A e às demais empresas do grupo OCP, mantendo com estas relação de trabalho indireta, de natureza jurídica absolutamente distinta da empregatícia.*

*Nesse contexto, não se vislumbra na hipótese, sequer de forma dissimulada, a presença dos requisitos previstos nos artigos 2º e 3º da CLT, pois ausente a subordinação do trabalho prestado pelos sócios da EGAVE, sendo certo que coube a esta (prestadora dos serviços) a assunção de todos os riscos do empreendimento, além da direção das atividades e do pagamento da respectiva remuneração, o que afasta a existência de vínculo de emprego entre eles e a JORLAN S/A ou entre eles e as demais empresas do grupo OCP.*

*Ausente o fato gerador da obrigação tributária, impõe-se o afastamento da exação questionada, razão pela qual o presente auto de infração deve ser julgado improcedente em todos os seus termos, desconstituindo-se o respectivo crédito tributário e as multas dele decorrentes.*

*Sobre a multa de ofício pede o afastamento, em face do caráter confiscatório, tanto no percentual de 75%, como no de 150%, pois não há que se falar em qualquer tentativa do sujeito passivo de simular situação diversa da realidade dos fatos e tampouco em utilização de empresa interposta, não restando caracterizada a ocorrência de fraude capaz de autorizar a aplicação da multa*

*de ofício no percentual qualificado de 150% (cento e cinquenta por cento) do tributo a pagar. Sustenta suas alegações com citações doutrinárias e transcrição de decisões judiciais dos tribunais superiores.*

*Em outro tópico alega a ausência de responsabilidade pessoal dos sócios, diretores, gerentes ou representantes pelas dívidas tributárias das pessoas jurídicas de direito privado. Diz que a responsabilização somente decorre de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, na forma do art. 135 do CTN. Cita jurisprudência.*

*Por fim, requer a juntada posterior de documentos que comprovem os fatos ora alegados.*

*Foram acostados pela autuada: contratos, alterações contratuais e notas fiscais de prestação de serviço.*

Ao analisar a impugnação, a DRJ/Juiz de Fora julgou-a improcedente e manteve a integralidade do crédito tributário lançado, nos termos da seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 30/12/2010*

*CONTRIBUIÇÕES A CARGO DA EMPRESA INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS.*

*A empresa deve recolher as contribuições previdenciárias e sociais para custeio da seguridade social a seu cargo, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais.*

*CUSTEIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS. INCIDÊNCIA SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.*

*Compete à empresa a obrigação de arrecadar a contribuição do segurado empregado e contribuinte individual, a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo.*

*RECONHECIMENTO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.*

*São segurados obrigatórios da Previdência Social, na categoria empregado, as pessoas físicas que prestam serviço de natureza urbana à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.*

*A verificação da condição de segurado empregado em relação a titular de firma individual ou sócio de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, resulta da verificação de fatos capazes de ensejar a relação de emprego disfarçada.*

*PERSONALIDADE JURÍDICA. DESCONSIDERAÇÃO. INOCORRÊNCIA. RECONHECIMENTO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO.*

*A desconsideração da personalidade jurídica se constitui fenômeno decorrente de pronunciamento judicial, tendo cabimento em situações específicas, não adequadas ao ato administrativo de lançamento.*

*Não configura desconsideração da personalidade jurídica o afastamento que se faz em relação ao contrato civil de prestação de serviços, reconhecendo-se a condição de segurado empregado.*

**CONTRATAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS POR INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS. SIMULAÇÃO. FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.**

*Configura hipótese de qualificação da multa de ofício, por força da fraude, a situação onde o sujeito passivo simula relação contratual de direito civil, promovendo a contratação de pessoas físicas, por interposição de pessoa jurídica, com vistas a afastar a relação de emprego*

**MULTA. CONFISCO.**

*A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu..*

**RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. RELATÓRIO DE VÍNCULOS. DISTINÇÃO DE PERSONALIDADE.**

*A indicação dos sócios no relatório de Vínculos não atribui, por si só, responsabilidade tributária aos mesmos, a finalidade é dar conhecimento de quais as pessoas físicas compõe o quadro societário da sociedade empresária.*

**PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO TEMPORAL.**

*A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Ainda irresignada, a Recorrente apresenta recurso voluntário reafirmando, em essência, os termos já propugnados na impugnação.

Em 10/09/2014, este colegiado converteu o julgamento em diligência, com o objetivo de sanar dúvida sobre a data de interposição do recurso voluntário. Constatou-se que o protocolo ocorreu dentro do prazo legal.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Relator Fábio Piovesan Bozza

A intimação do acórdão de primeira instância ocorreu em 25/11/2013 e o recurso voluntário foi interposto em 26/12/2013, primeiro dia útil depois do feriado de Natal. Por ser tempestivo e por cumprir com as formalidades legais, dele tomo conhecimento.

### **Mérito**

A Recorrente alega ter se socorrido de mecanismo econômico e administrativo absolutamente lícito e comum, regulado exclusivamente pelo direito civil, consistente da contratação de pessoa jurídica especializada para fornecimento de força de trabalho em áreas determinadas, a Egave Empresa Gestora de Administração e Vendas S/C Ltda.

Por seu turno, a fiscalização, com base em elementos probatórios levantados no curso do procedimento de auditoria, concluiu que os serviços de consultoria em gestão empresarial prestados pela Egave em favor da Recorrente seriam simulados. A implantação de tal estrutura teria por escopo aumentar as retiradas de “pro-labore” dos diretores vice-presidentes e pagar a remuneração dos empregados que exerciam funções de gerência, mediante interposição simulada da Egave, de modo a ocultar os fatos geradores das obrigações previdenciárias.

A discussão travada nos autos envolve diversas questões, como os limites do planejamento tributário, a identificação de vícios nos negócios jurídicos pelas autoridades fiscais (notadamente a simulação), bem como os respectivos reflexos de tais vícios no lançamento de obrigações tributárias.

#### Autonomia Privada e Limites do Planejamento Tributário<sup>1</sup>

Não há dúvida de que o contribuinte possui liberdade para organizar seus atos e negócios de maneira a suportar uma carga tributária menos onerosa.

Ora, se o fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária (art. 114 do CTN), afigura-se lícito e legítimo ao particular não adentrar na situação legal de tributação, ou adentrar em situação legal de menor onerosidade. Caso contrário, restaria configurado o confisco.

Trata-se de garantia assegurada constitucionalmente, fundada no Estado de Direito (art. 1º); na isonomia (art. 5º, “caput”); na liberdade de fazer ou deixar de fazer qualquer coisa que não seja vedada ou exigida pela lei (art. 5º, II); no direito de propriedade (art. 5º, XXII); nas limitações ao poder de tributar, consubstanciadas no princípio da legalidade, evitando a tributação por analogia (art. 150, I), na proibição do tributo com efeito de confisco (art. 150, IV) e no princípio da capacidade contributiva (art. 145, parágrafo único); bem como na liberdade de exercício de qualquer atividade econômica (art. 170, “caput” e parágrafo único), o que pressupõe o planejamento de estratégias que visem à diminuição da carga tributária.

Nesse contexto, o contribuinte exerce sua autonomia privada, que consiste no exercício do poder de criar normas negociais, com autonomia da vontade suficiente para a

---

<sup>1</sup> Muitos trechos foram extraídos e adaptados da seguinte obra acadêmica: BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento tributário e autonomia privada**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

criteriosa seleção das condições e do conteúdo, com fundamento na liberdade contratual. A liberdade ostentada pelo particular é composta de diferentes prerrogativas, como por exemplo<sup>2</sup>:

– a *liberdade de celebração*, abrangendo a aceitação ou a recusa de determinado vínculo contratual;

– a *liberdade de seleção do tipo contratual*, a qual permite a eleição do tipo contratual mais adequado; e

– a *liberdade de fixação do conteúdo do contrato ou de estipulação*, mediante o preenchimento do conteúdo do acordo conforme interesse das partes.

As garantias de liberdade de ação, de propriedade e de iniciativa, asseguradas pela autonomia privada, quando aliadas à legalidade tributária, permitem ao particular antecipar os efeitos jurídicos que advirão da sua conduta. E é justamente essa previsibilidade da atuação do Estado sobre os interesses dos particulares que constitui importante manifestação da segurança jurídica, porque lhes confere a liberdade de atuação dentro das regras do ordenamento jurídico. O planejamento de ações futuras pelos particulares depende do conhecimento do sistema normativo, porquanto o espectro de atuação estatal está adstrito ao império do ordenamento jurídico. Somente desse modo é possível proteger a confiança e tutelar expectativas legitimamente criadas.

No entanto, tal concepção de planejamento tributário tem sofrido ataques por parcela da doutrina, merecendo destacar: (i) a aplicação da eficácia positiva da capacidade contributiva<sup>3</sup> e (ii) a exigência de motivação extratributária como condição de validade dos planejamentos tributários<sup>4</sup>.

Contra tais ataques, é preciso dizer que, no âmbito da tributação, a Constituição Federal de 1988, embora consagre uma ambivalência principiológica – marcada, de um lado, por princípios ditos formais (legalidade, segurança jurídica, Estado de Direito, irretroatividade, anterioridade) e, de outro, por princípio ditos materiais (solidariedade, função social da propriedade, dignidade humana) – acaba por privilegiar **princípios garantistas**, ao

---

<sup>2</sup> Nas palavras de Tercio Sampaio Ferraz Junior, “*afirmar a livre iniciativa como base normativa da ordem econômica é reconhecer na liberdade um dos fatores estruturantes da ordem, é afirmar a autonomia empreendedora do ser humano na conformação da atividade econômica, aceitando sua intrínseca contingência e fragilidade, preferindo uma ordem aberta ao fracasso a uma ordem imune à incerteza e à ineficiência, conjugada, na CF, com a valorização do trabalho humano (art. 170, caput)*” (“Simulação e negócio jurídico indireto no direito tributário e à luz do novo código civil”. **Revista Fórum de Direito Tributário**, v. 48, Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 9-25).

<sup>3</sup> No pensamento de Marco Aurélio Greco, a importância da capacidade contributiva seria enaltecida como expressão de justiça e solidariedade. Não se trataria de desdobramento do princípio da isonomia, nem de limitação ao poder de tributar, como teria feito crer a doutrina tradicional. O fenômeno impositivo contemplado na CF/88 requereria, primeiro, a interpretação da capacidade contributiva para, depois, atingi-la de forma isonômica. A capacidade contributiva constituiria diretriz positiva vinculada, principalmente, “à manifestação da aptidão de participar do rateio das despesas públicas, como instrumento para a busca de uma sociedade mais justa e solidária (CF/88, art. 3º, I) em que os que mais podem contribuem em dimensão maior do que os que menos podem” (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 209, 322 e 350).

<sup>4</sup> Novamente, o pensamento de Marco Aurélio Greco assume papel relevante pois, ao equiparar o conceito de **causa** ao conceito de **motivo**, oferece o respaldo doutrinário necessário para legitimar a aplicação de tal posição pelo Fisco. Isso porque, na visão do respeitado jurista, a prática de atos ou negócios jurídicos despidos de motivação extratributária constitui vício de causa, autorizando a qualificação da operação como simulada (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 278 279).

atribuir poder aos entes tributantes por meio de regras de competência, submetendo-as à rígida limitação e controle<sup>5</sup>.

No Brasil, a capacidade contributiva é concebida como uma limitação ao poder de tributar. Trata-se de uma premissa, de um pressuposto para a aplicação da norma de incidência tributária, e não de uma finalidade que ela deve sempre alcançar. O ordenamento jurídico brasileiro não admite a tributação de todo e qualquer fato revelador de capacidade contributiva, mas tão somente daquele fato tipificado em lei. O Fisco não pode ter expectativa ao tributo, se o fato jurídico tributário não tiver ocorrido. Também impede que o contribuinte seja tributado em relação a eventos que, embora tipificados legalmente, não revelem tal capacidade ou que sejam capazes de destruir a riqueza que lastreia a tributação.

Quanto à motivação extratributária, vale dizer que os **motivos** (razões psicológicas ou circunstâncias) que inspiraram as pessoas a realizar os negócios jurídicos, mesmo que preponderantemente fiscais, tendem a ser irrelevantes para o ordenamento jurídico brasileiro. Essa perspectiva abarca tanto o direito privado, quanto o direito tributário. O fato de as partes visarem à economia tributária constitui um efeito do negócio jurídico, um fim apenas mediato, cuja frustração não torna o negócio jurídico inválido ou ineficaz.

Do ponto de vista do direito privado, a irrelevância decorre da impossibilidade de controle por parte do ordenamento jurídico, visto que os motivos são individuais, subjetivos, internos, contingentes, variáveis e até contraditórios. As disposições do CC/2002 não enaltecem ou conferem função relevante a eles, de modo a interferir na validade do ato. As alusões feitas ao motivo contidas, por exemplo, nos art. 140 e 166, inc. III do CC/2002, prestigiam, na verdade, o propósito, a finalidade, o fim imediato, a causa concreta do negócio jurídico.

Do ponto de vista do direito tributário, a irrelevância decorre da ausência de previsão legal, havendo menção apenas aos vícios de fraude, dolo ou simulação.

Dessa forma, a validade e a eficácia do negócio jurídico dependerão, entre outros requisitos legais, da compatibilidade entre a **causa abstrata** e a **causa concreta**.

A causa abstrata refere-se ao tipo ou modelo negocial idealizado pelo ordenamento. A causa concreta refere-se ao propósito perseguido e efetivado pelas partes; reflete o interesse juridicamente relevante, comum a ambas as partes. A tendência é que a causa concreta coincida com a causa abstrata, isto é, que o fim concretamente buscado pelas partes seja harmônico com o fim abstrato do tipo.

A dissonância entre causa abstrata e causa concreta poderá resultar desde uma mera incongruência, sem afetar a validade ou a eficácia do negócio (caso dos negócios jurídicos indiretos ou dos negócios fiduciários), até provocar uma verdadeira incompatibilidade, com reflexos na validade ou na eficácia do contrato (caso dos negócios simulados).

Assim – para diferenciar o motivo da causa concreta –, o indivíduo que adquiriu determinado bem com o intuito de presentear um amigo não poderá resolver o respectivo contrato de compra e venda em razão do posterior estremecimento da amizade, ainda que o desejo de agraciar o amigo tivesse sido revelado ao vendedor no momento da aquisição. Em outras palavras, a intenção de agradecer ao amigo (motivo) não constitui

---

<sup>5</sup> ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. Anais do XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**, v. 98. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 81.

finalidade comum das partes na realização do negócio de compra e venda (causa concreta), conservando a natureza de mero motivo psicológico pertencente ao comprador.

Consequentemente, o exercício da liberdade contratual por motivos exclusivamente fiscais não caracteriza planejamento tributário abusivo perante o sistema jurídico brasileiro. Não representa ofensa à boa-fé, nem prática atentatória aos bons costumes, nem implica violação ao fim econômico ou social do exercício de um direito. Trata-se de ação voluntária, coordenada para atingir certos fins fixados previamente.

Por isso, Sampaio Dória assevera que “*a motivação subjetiva (certa ou errada) que incitou o contribuinte a minimizar seus custos tributários é indiferente ao direito, importando objetivamente apenas se o que ele concretizou deflagra efetivamente as antecipadas consequências vantajosas da esfera fiscal*”<sup>6</sup>.

Em suma, eventual intervenção do Estado nas estruturas negociais de direito privado legitimamente utilizadas pelos particulares, em razão da obtenção de menor ônus fiscal, implicaria contradição em seus termos, por se voltar contra atos lícitos.

De todo modo, o exercício da autonomia privada não outorga aos particulares uma liberdade ilimitada, livre de controles e oponível contra todos. Na atualidade, não há mais espaço para conceber o negócio jurídico como resultado exclusivo da vontade das pessoas, justamente porque a atribuição de vínculos obrigacionais não decorre somente dela, mas é um efeito outorgado pelo ordenamento jurídico. Em outras palavras, não há efeitos jurídicos “ex voluntate”. Todos eles são “ex lege”, porque decorrem de imputação feita aos fatos pela norma jurídica.

Para que os negócios entabulados no mundo social sejam recepcionados como fatos jurídicos – sendo, assim, aptos a emanar efeitos jurídicos –, eles deverão ser configurados de acordo com os termos e o modo dos institutos disponibilizados pelo ordenamento, sem vícios ou defeitos.

É por essa razão que a análise dos vícios que assolam a validade e a eficácia do negócio jurídico – como é o caso da simulação, no presente processo – constitui providência elementar para determinar a legitimidade do planejamento realizado pela Recorrente.

### Simulação dos Negócios Jurídicos

A simulação costuma ser mencionada pelo CTN juntamente com outros dois vícios – o dolo e a fraude – de modo a compor a expressão “dolo, fraude ou simulação”. A tríade é aludida em diversos dispositivos do código, merecendo destaque o art. 149, inc. VII, o qual autoriza o Fisco a lançar de ofício, “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”.

A definição e o alcance da simulação não se encontram no CTN, devendo ser buscados no CC/2002:

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

<sup>6</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: LAEL, 1971, p. 44. No mesmo sentido, SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 441.

§ 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.*

§ 2º *Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.*

A simulação retrata um vício social do negócio jurídico, e não um vício de consentimento (as partes sabem muito bem o que querem e assim agem). De maneira intencional, as partes orquestram uma ilusão negocial com a finalidade de induzir terceiros a erro. O negócio simulado, desse modo, apenas aparenta preencher os requisitos de validade do negócio jurídico, quando, na verdade, não preenche, uma vez que as partes neutralizam os efeitos típicos do ato.

O negócio simulado apresenta uma incompatibilidade consciente e intencional entre a **causa abstrata** e a **causa concreta**. Em outras palavras, há uma dissonância grave entre a função típica do negócio selecionado e o fim concreto almejado pelas partes. É o caso de uma compra e venda publicamente declarada em que as partes intencionalmente apenas encenam o pagamento do preço.

A prova da simulação consiste em demonstrar que o negócio jurídico em discussão é mera aparência ou dissimula uma relação jurídica de natureza diversa. Para tanto, é necessário provar uma situação fática existente, só que divergente da realidade da declaração, do negócio ou do sujeito dissimulado.

O ideal é demonstrar a existência do **acordo simulatório** (*causa simulandi*) a fim de descortinar a cooperação entre os simuladores para a realização da maliciosa preordenação de uma aparência diversa da realidade. Tal tarefa, no entanto, não se apresenta de fácil execução, já que raras vezes essa prova será direta e estará consubstanciada num documento em que aflore claramente a intenção dos simuladores de enganar terceiros por meio de um negócio aparente.

Por esse motivo, a simulação costuma ser provada pelo comportamento concludente das partes (ou seja, a atitude do agente que permite concluir acerca da respectiva intenção e dos efeitos jurídicos perseguidos). E isso geralmente acontece mediante a reunião de **indícios**.

A produção de prova indireta deve ser baseada na existência de outros fatos (indícios) que, por indução lógica, levam à conclusão sobre a ocorrência do fato principal. A natureza da prova indireta, entretanto, sujeita-a a diferentes graus de crença. Por isso, o quadro de indícios deve ser preciso, grave e harmônico, isto é:

- (a) preciso: o fato controvertido deve ter ligação direta com o fato conhecido, podendo dele extrair consequências claras e efetivamente possíveis, a ponto de rechaçar outras possíveis soluções;

- (b) grave: resultante de uma forte probabilidade e capacidade de induzir à persuasão; e
- (c) harmônico: com os indícios concordantes entre si e não contraditórios, os quais convergem para a mesma solução, de modo a aumentar o grau de confirmação lógica sobre uma dada ilação.

#### Prova da Simulação no Caso Concreto

Ao longo do procedimento de auditoria, as autoridades fiscais reuniram uma série de indícios, a fim de provar que a prestação dos serviços de gestão empresarial pela Egave consistia em um negócio simulado.

(i) **“Causa Simulandi”**: a ilusão criada pela contratação simulada dos serviços da Egave pela Recorrente teria por objetivo (1) evitar o pagamento de encargos trabalhistas aos gerentes (férias, décimo terceiro salário, aviso prévio etc.), FGTS e contribuições previdenciárias patronais e do segurado empregado; (2) possibilitar o pagamento de remuneração expressiva aos três vice-presidentes da Recorrente, Srs. Orlando Carlos da Silva Junior, Antônio Carlos Machado e Silva e Luis Fernando Machado e Silva.

Ao compulsar os autos, ainda é possível identificar outro propósito na realização do negócio simulado: (3) a geração de despesa dedutível na apuração do lucro real pela Recorrente (em 2008, o valor dessa despesa representou mais de 50% do lucro líquido contabilizado).

(ii) **Interposição Simulada de Pessoa**: o sócio-administrador da Egave, Sr. Leonardo Carlos Prudente, é primo dos três vice-presidentes da Recorrente (que também são sócios da Egave). Nos depoimentos prestados, relatou não ter experiência com administração de empresas de consultoria antes de ingressar na Egave e que continua dedicado a administrar uma empresa de construção civil, de onde retira todos os seus proventos. Nunca recebeu qualquer quantia da Egave, mesmo depois de figurar por mais de dez anos como o principal executivo dessa empresa. Revela contradição ao afirmar que deixava a sua parcela dos lucros na empresa ora como parte de plano de expansão das atividades, ora para fazer frente a eventuais emergências. Mais importante, desconhece os principais eventos empresariais da Egave; não sabe dizer quais seriam os principais contratos firmados pela Egave; não sabe dizer quais seriam os ex-sócios que moveram ações trabalhistas contra a empresa; não realiza atividades de acompanhamento dos serviços de consultoria prestados pelos sócios; não orienta o cumprimento de metas; não sabe elencar os critérios para distribuição dos lucros da Egave entre seus sócios; embora assine contratos em nome da Egave, não é responsável pela negociação e elaboração. O Sr. Leonardo indica como responsável por gerir as atividades da Egave a sócia Mahria Abadia Leão Rolim, considerada como pessoa de confiança dos três vice-presidentes da Recorrente.

Diante dessas evidências, a conclusão natural é a de que a mera figuração do Sr. Leonardo como sócio majoritário e administrador da Egave (1616 do total de 1918 quotas) cumpre com a função de proporcionar, ao menos, dois efeitos. Primeiro, mascarar os reais sócios majoritários e administradores da Egave. Segundo, garantir o controle e o sigilo do conluio simulatório, dado o vínculo familiar existente entre o Sr. Leonardo e os três vice-presidentes da Recorrente.

(iii) **Realização de Negócios com Pessoas Vinculadas:** logicamente, o mero fato de partes ligadas transacionarem não representa, por si só, simulação, uma vez que resta consagrado juridicamente a independência de personalidades jurídicas e de patrimônios entre as várias pessoas com laços mais estreitos. O fato de se tratar de operação realizada apenas dentro do mesmo grupo empresarial pode ser tomado como mais um elemento circunstancial que, associado a outros, pode dar densidade à ilação lógica quanto à presença da simulação. Ou seja, isoladamente, as transações entre partes ligadas não constituem prova suficiente da simulação; mas, quando inseridas dentro de um contexto probatório, acabam por atribuir peso às demais evidências, favorecendo a conclusão quanto ao cometimento do ilícito. Afinal, a simulação é um vício cuja caracterização depende do conluio, sendo tal compromisso facilitado pela proximidade existente entre as partes. Na espécie, a Egave prestou serviços exclusivamente para empresas do grupo da Recorrente. O cargo de direção da Egave era ocupado por parente dos vice-presidentes da Recorrente. Além disso, há depoimento de outros sócios da Egave, afirmando que a gerência da Egave se confundia com a gerência das empresas do grupo da Recorrente e era exercida pelos três vice-presidentes.

(iv) **Ausência de Efetiva Execução Material do Negócio:** questionadas sobre o contrato de prestação de serviços, a Egave e a Recorrente não sabiam explicar os critérios adotados para mensurar o valor dos serviços; não possuíam relatórios com discriminação dos serviços prestados; não sabiam justificar a necessidade da contratação (a Recorrente alegava que a contratação de especialistas para assessorar o pessoal interno era uma exigência do mercado, em prol de uma modernização administrativa); afirmavam que a demanda por serviços de consultoria era feita verbalmente, em reuniões periódicas, não existindo documentos a respeito.

(v) **Pagamento de Preço de Serviço:** as empresas contratantes não sabiam explicar os critérios utilizados na formação do preço cobrado para a prestação de serviços de gestão (1% do valor do faturamento), o qual permanecia invariável, independentemente do número de prestadores utilizados (havendo acentuada variação no número de sócios da Egave ao longo do período auditado).

(vi) **Exercício das Funções como Empregados da Recorrente:** as investigações conduzidas pela fiscalização demonstraram que os sócios da Egave, formalmente prestadores de serviços de gestão, operavam como verdadeiros empregados da Recorrente, ocupando os cargos de gerência de departamentos, com poderes de mando, direção e fiscalização. Dentre os diversos elementos trazidos pela fiscalização para comprovar a condição de empregado da Recorrente dos sócios da Egave, encontram-se as diversas entrevistas feitas com os próprios gerentes e com seus subordinados. Materialmente, os cartões de visita dos sócios da Egave possuíam logomarca da Recorrente.

(vii) **Ausência de Propósito Negocial:** a falta de propósito negocial com relação à prestação de serviços de gestão é demonstrada pelo comportamento tanto da Egave, que sequer gerencia seus contratos e adota controle dos serviços prestados, quanto de seus sócios, que efetivamente trabalham como empregados da Recorrente.

A situação fática acima relatada restou comprovada nas sentenças proferidas em reclamações trabalhistas ajuizadas por ex-sócios da Egave, valendo transcrever o seguinte trecho:

*Por outro lado, entendo que não apenas inexistente demonstração da validade da alegada relação societária, como também os autos revelam uma aparentemente inteligente – mas que de inteligente não tem absolutamente nada – engenharia societária-contratual para fraudar e ocultar relações de emprego. Isto é,*

*trata-se de típica situação a exigir a incidência do art. 9º da CLT.*

*Tais elementos revelam que o mecanismo fraudulento construído pelas reclamadas de inteligente e sofisticado não tem nada. Trata-se de fraude grosseira, envolvendo a necessidade de pouca mobilização cognitiva por parte de estruturas neurobiológicas de um ser humano com um mínimo de instrução.*

Todos esses fatos constituem indícios precisos, graves e harmônicos entre si, convergentes para demonstrar a existência de um contrato simulado de prestação de serviços de gestão entre a Egave e a Recorrente.

A principal evidência trazida pela Recorrente para afastar as conclusões acima é parecer emitido pelo Ministério Público do Trabalho, de 19/12/2005, em procedimento de investigação aberto contra as empresas do grupo da Recorrente<sup>7</sup>.

No entanto, as premissas utilizadas pelo MPT para embasar seu parecer não condizem com os elementos indiciários colacionados aos autos pela fiscalização. O documento, emitido anos antes do período fiscalizado, menciona que os sócios da Egave realizariam “análise de relatórios e balanços, no estudo de tendências, no estabelecimento de estratégias para melhor performance da empresa”, mas não há qualquer prova do desempenho dessa função. Por esse motivo, entendo que o referido parecer não é apto a afastar as conclusões fiscais.

Concluo, assim, pela existência de simulação no contrato de prestação de serviços de gestão firmado entre a Egave e a Recorrente, o qual teve por escopo dissimular a relação de emprego existente com os sócios da Egave, os quais efetivamente atuavam como gerentes de departamento da Recorrente.

---

<sup>7</sup> “De início estava inclinada a entender que a consultoria prestada pela EGAVE, por estar entre as atividades de gestão, gerência, administração da empresa, estaria obviamente dentro suas atividade fim. Um fator que muito contribui para isso é a duração mais permanente do que temporária de tal consultoria, sendo uma constante a sua prestação.

Entretanto, há uma sofisticação entre o que se realiza agora e o que se realizou anteriormente, pelo que compreendi. A consultoria se concentra na análise de relatórios e balanços, no estudo de tendências, no estabelecimento de estratégias para melhor performance da empresa. Este papel, efetivamente, se era exercido pelos gerentes, o era de forma muito precária, eis que o gerente está obrigado a estar todo tempo a atender pessoas e resolver incidentes de percurso não pode ao mesmo tempo estar concentrado em analisar documentos, relatórios, balanços, e atualizar-se sobre os destinos do mercado. A sofisticação é evidente, e parece um movimento de adequação aos novos tempos de mercados mais competitivos porque juntamente, globalizados.

Nesse diapasão não se pode dizer que os ex-gerentes do grupo JPAR, atuais sócios da EGAVE, exercem as mesmas funções que os ex-gerentes faziam, enquanto os sócios da EGAVE executam uma atividade especializada que antes não era realizada efetivamente, ou com tal riqueza de detalhes, por ninguém.

Nesse sentido, não vislumbro a existência de terceirização ilícita nos termos do E. 331 do TST. A atividade fim é a venda de veículos. Assim, as investigadas tomadoras dos serviços não podem deixar de comprar veículos e vendê-los, não pode terceirizar a venda ao cliente. Certamente isso não pode. Mas encomendar a terceiros o estabelecimento de estratégias mediante análise de relatórios, balanços, agências e negócios em geral, para incrementar essas mesmas vendas a meu ver é uma terceirização lícita, típica da reestruturação produtiva que reage à especialização e à complexificação dos mercados num mundo globalizado. Tanto que as clientes da EGAVE podem ou não seguir as sugestões e análises dos consultores EGAVE. Podem ou não executar aquilo que eles indicam. Podem inclusive não contratar tais serviços, hipóteses em que nas vendas poderiam seguir sendo feitas como eram feitas antes, ou seja, sem tal especialização”.

### **Inconstitucionalidade de Multa**

A alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada, por violar os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco, não deve ser conhecida no âmbito administrativo, conforme entendimento já sumulado neste CARF e de observância obrigatória por estes conselheiros:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Não conheço, portanto, as alegações de inconstitucionalidade.

### **Responsabilidade de Dirigentes**

Com a revogação do artigo 13 da Lei nº 8.620/93 pelo artigo 79, VII da Lei nº 11.941/09, a “Relação de Vínculos” passou a ter a finalidade de apenas identificar os representantes legais da empresa e respectivo período de gestão sem, por si só, atribuir-lhes responsabilidade solidária ou subsidiária pelo crédito constituído.

Consequentemente, as pessoas constantes da Relação de Co-Responsáveis – CORESP não foram arroladas como sujeitos passivos do auto de infração, servindo o documento apenas como subsídio à Procuradoria da Fazenda Nacional, caso haja a necessidade de execução judicial do crédito previdenciário, após a conclusão do contencioso administrativo. É o que dispõe a Súmula CARF nº 88, de observância obrigatória pelos conselheiros deste órgão administrativo.

*Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.*

### **Conclusão**

Em face do exposto, voto por não conhecer o recurso voluntário relativamente às alegações de inconstitucionalidade e, quanto às demais matérias, por conhecê-las, mas lhes negar provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Fábio Piovesan Bozza – Relator

Processo nº 10166.728908/2011-11  
Acórdão n.º **2301-005.118**

**S2-C3T1**  
Fl. 15

---