



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.729379/2013-27
ACÓRDÃO	2002-009.362 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ATRIUM EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

LANÇAMENTO FISCAL. CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO.

É segurado obrigatório da Previdência Social, como empregado, a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

RECONHECIMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS. PRIMAZIA DA REALIDADE.

Se o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, interposta pessoa jurídica, ou sob qualquer outra denominação, na realidade mantém vínculo empregatício com o contratante, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS.

A autoridade fiscal possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos eivados de vícios, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora, consagrando o princípio da substância sobre a forma.

LANÇAMENTO FISCAL.DESPESAS PESSOAIS.

O pagamento de despesas pessoais de dirigentes e segurados empregados é considerado salário de contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

Constatado que a conduta do contribuinte esteve associada à prática de simulação e sonegação fiscal, é aplicável a multa de ofício qualificada de 150%.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

Considera-se a existência de grupo econômico de fato quando duas ou mais empresas encontram-se sob a direção, controle ou a administração de um mesmo grupo de pessoas.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas contribuições previdenciárias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das arguições de inconstitucionalidades e violação a princípios constitucionais e, na parte conhecida, por rejeitar a preliminar de conversão do julgamento em diligência à Unidade de Origem e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros André Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Henrique Perlatto Moura (substituto[a] integral), Joao Mauricio Vital, Ricardo Chiavegatto de Lima, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo em parte o relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de crédito lançado contra o contribuinte identificado em epígrafe, referente ao período de 01 a 12/2010, compreendendo contribuições da empresa (artigo 22, incisos I, II e III, da Lei nº 8.212/91) e contribuições da parte dos

segurados (art 20 e 21 da Lei nº 8.212/91), conforme consta do relatório fiscal, fls. 05/30.

Compõem o lançamento os autos de infração abaixo discriminados:

Debcad's:

51.048.734-3 art 22 incisos I, II e III da Lei 8.211/91

51.053.335-3 art 20 e 21 da Lei nº 8.212/91 29.928,32

Na mesma ação fiscal foram lavrados ainda autos de infração que fazem parte do processo 10166.729380/2013-51, que se encontra apensado a este auto.

Constam ainda do relatório fiscal as informações que seguem resumidamente.

Da remuneração não considerada como base de contribuição previdenciária pela empresa

Os fatos geradores foram apurados nas folhas de pagamento e registros contábeis fornecidos pelo contribuinte em meio digital.

Do Contribuinte Individual

A empresa não recolheu contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga a Isaias Raimundo Lima, conforme Anexo VII. Tais fatos geradores estão escriturados na conta contábil 311101020003 (Serviços prestados Pessoa física), conforme Anexo VIII.

Do Cartão corporativo

Na análise das cópias das faturas do cartão corporativo Bradesco VISA (Corporate Gold), documentos que deram suporte aos lançamentos escriturados na conta contábil 311101040011 (Viagens e estadas), verificou-se que foram pagas despesas pessoais, não relacionadas às atividades da empresa, do sócio José César Valadares Gontijo e da segurada empregada Melissa Baeta Valadares Gontijo, conforme Anexo IX, consideradas pela fiscalização como pagamento de remuneração indireta sob forma de utilidades.

Da Remuneração paga a segurados empregados por meio de empresas interpostas

Durante a análise dos documentos apresentados pelo contribuinte fiscalizado verificou-se remuneração a segurados empregados por meio de empresas interpostas, cujos sócios-gerentes prestaram serviços com exclusividade à Atrium Empreendimentos Imobiliários SA.

O pagamento pelos serviços prestados era feito por meio da emissão de notas fiscais pelas empresas interpostas, apenas com a finalidade de recebimento por parte dos supostos sócios dessas empresas de remuneração pelos serviços prestados à Atrium Empreendimentos Imobiliários SA.

Da análise das notas fiscais emitidas constatou-se que a descrição dos serviços era "prestação de serviços de consultoria jurídica imobiliária", "serviços prestados de

consultoria", e que eram emitidas em sequência para a empresa Atrium Empreendimentos Imobiliários SA, em valores fixos e mensais.

Foram então realizadas diligências nas seguintes pessoas físicas e jurídicas:

- ROBERTA AUGUSTO GOMES PEREIRA (CPF: 705.335.121-15), sócia da empresa RP Engenharia e Consultoria Ltda-ME (CNPJ: 09.391.538/0001-49) - Mandado de Procedimento Fiscal - MPF-D nº 01.1.01.00-2013-02364-8.

No Anexo XII, juntado depoimento de Roberta Augusto Gomes Pereira, e no Anexo XI os documentos solicitados e apresentados, concluindo a fiscalização que esta presta serviços à Atrium Empreendimentos Imobiliários SA recebendo remuneração por intermédio da empresa RP Engenharia e Consultoria Ltda-ME, constituída para fins de emissão de notas fiscais para que a empresa Atrium Empreendimentos Imobiliários SA remunerasse a Roberta Augusto Gomes Pereira, sem que sobre essa remuneração fizesse incidir contribuição previdenciária.

- CESG CONSULTORIA E ADMINISTRAÇÃO DE IMÓVEIS LTDA – ME (CNPJ: 10.309.073/0001-13) - Mandado de Procedimento Fiscal - MPF-D nº01.1.01.00-2013-02363-0.

A empresa CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda foi intimada a apresentar as notas fiscais do período de 08/2008 a 13/2010, assim como, indicar os segurados que executaram os serviços constantes nas respectivas notas, e apresentar folhas de pagamento, conforme Anexo XXI.

Em resposta à intimação a empresa CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda apresentou as notas fiscais informando que os serviços constantes nestas foram executados diretamente pelo sócio Carlos Eduardo Quilici Gurgulino de Souza, conforme Anexos XXII e XXIII.

Em análise das notas fiscais verificou-se que a CESG Consultoria e Administração de Imóveis emitiu notas fiscais primeiramente para a empresa José Celso Gontijo Engenharia S.A (CNPJ 06.056.990/0001-66), uma nota por mês no valor fixo de R\$ 30.000,00, sequenciais no período de 09/2008 a 05/2009, e, posteriormente, de 06/2009 a 12/2010, notas sequenciais com valores fixos e reajustados em alguns meses para a Atrium Empreendimentos Imobiliários.

Conforme dados extraídos das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte/DIRF, Anexos XXV e XXVI, a Atrium Empreendimentos Imobiliários aparece como única empresa tomadora dos serviços prestados pela CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda, no período de 09/2009 a 12/2012.

Da análise dos documentos apresentados a fiscalização conclui que a constituição da empresa CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda. se deu com o único intuito de que as empresas Atrium Empreendimentos Imobiliários S.A e José Celso Gontijo Engenharia S.A remunerassem Carlos Eduardo Quilici Gurgulino de

Souza, sem que sobre essa remuneração fizesse incidir contribuição previdenciária.

Observa a fiscalização que Melissa Baeta Valadares Gontijo, sócia da empresa CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda, é segurada empregada da Atrium Empreendimentos Imobiliários SA, e foi sócia desta última, conforme Anexo III.

Para todo o período de atividade a CESG apresentou GFIP sem movimento, apesar de ficar comprovado que houve prestação de serviços, conforme notas fiscais apresentadas e informação de que o sócio Carlos Eduardo Quilici Gurgulino de Souza prestou diretamente os serviços.

A CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda tem sede dentro do complexo empresarial "JC Gontijo" onde funcionam todas as demais empresas do grupo econômico listadas no Anexo IV, e onde funciona a própria Atrium Empreendimentos Imobiliários SA: ST SHC/S EQ 114/115 Conjunto A Bloco 1, 41.

Conclui a fiscalização que a Atrium Empreendimentos Imobiliários SA remunerou segurados utilizando-se de empresas interpostas constituídas para emissão de notas fiscais com o único intuito de remunerar os sócios das supostas empresas, que pela realidade dos fatos são considerados segurados empregados da própria Atrium Empreendimentos Imobiliários.

O Anexo XXVII discrimina, por competência, os valores pagos aos segurados empregados por meio de notas fiscais emitidas por empresas interpostas, e utilizados para constituição do crédito previdenciário. Os referidos valores foram extraídos dos registros contábeis apresentados pelo contribuinte em meio digital, lançados na conta contábil 311101020004 (Serviços prestados-Pessoa jurídica), conforme Anexos XXVIII e XXIX.

Em item intitulado "Da Desconsideração da Pessoa Jurídica" a fiscalização cita os fundamentos legais para que as empresas RP Engenharia e Consultoria Ltda-ME e CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda sejam desconsideradas para fins previdenciários, não significando que essas pessoas jurídicas foram desconstituídas, mas que os pagamentos efetuados pela Atrium Empreendimentos Imobiliários SA por intermédio dessas pessoas jurídicas serão considerados salários-de-contribuição para fins previdenciários.

Aplicou-se a multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), uma vez que restou comprovado o intuito do contribuinte em sonegar tributos mediante fraude, quando simulou negócios jurídicos com empresas interpostas para remunerar segurados e evitar a incidência de tributação sobre tais remunerações.

Em virtude da constatação, em tese, de crime sonegação de contribuição previdenciária, foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais/RFFP.

Da Caracterização como grupo econômico e da responsabilidade solidária

A fiscalização constatou a existência de grupo econômico de fato formado pelas empresas discriminadas no Anexo IV, tendo como sócios/administradores o mesmo grupo de pessoas, com inclusão de pelo menos um dos sócios das demais participantes do grupo, conforme demonstrado nos Anexos IV e V.

As empresas estão localizadas no mesmo endereço, qual seja, "Q SHCS EQ 114/115 Conjunto A Bloco 01, 41 " sendo distintos apenas os números das salas, conforme Anexos IV e V.

O responsável pelo preenchimento das informações constantes nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica de todas as empresas do grupo é a mesma pessoa, Carlos Cesar da Silva Dutra (Anexo V-1).

Na análise da escrita contábil da empresa Atrium Empreendimentos Imobiliários apresentada pelo contribuinte havia operações financeiras e comerciais entre as empresas do grupo, conforme Anexo VI.

Segundo a fiscalização a empresa Atrium Empreendimentos Imobiliários SA e as empresas listadas no Anexo IV formam um grupo econômico de fato, sendo responsáveis solidárias pelas contribuições previdenciárias lançadas nos autos de infração Debcad nº 51.048.734-3 e 51.053.335-3, nos termos do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991; art. 222, do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 e art. 152 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009.

Da Impugnação

Após ciência pessoal das autuações em 01/11/2013, Atrium Empreendimentos Imobiliários S/A apresentou defesa, fls.1.148/1.191, alegando em síntese o que segue.

Da Inexistência de Grupo Econômico

Afirma que a fiscalização entendeu presentes os elementos para a caracterização de grupo econômico de fato, apesar de, em resposta ao Termo de Intimação, a fiscalizada ter esclarecido que não pertence a qualquer grupo.

Após discorrer sobre os conceitos de grupo econômico de direito e de fato, sustenta que a fiscalização não apontou qual seria a empresa controladora do grupo, necessário para a caracterização deste, além de ter feito referência à legislação trabalhista que não se aplica ao caso por se tratar de questão tributária.

Salienta que a doutrina e a jurisprudência firmaram entendimento no sentido da necessidade de alguns requisitos para a configuração de um grupo econômico, a saber:

- a) pluralidade de empresas;
- b) direção e/ou administração das empresas pelos mesmos sócios e gerentes;

c) direção geral, ou coordenação do interesse econômico comum, por uma das empresas, ou seja, é necessário que haja uma empresa no controle/administração das demais.

Conforme se verifica por meio dos documentos apresentados nos autos, não há qualquer relação de coordenação entre a impugnante e as empresas citadas no Anexo IV, afastando-se, assim, o requisito da pluralidade de empresas.

O simples fato de um ou alguns dos sócios de uma empresa também figurarem como sócio em outras empresas, não permite concluir acerca da existência de grupo econômico, uma vez que necessária se faz a comprovação de coordenação, controle e direção entre as empresas, o que não restou configurado nos autos.

Conforme entendimento dos Tribunais Federais da 1ª e 3ª Regiões é indispensável que as empresas atuem de forma conjunta para fraudar o Fisco e demais credores e, ainda, que os patrimônios das empresas se confundam.

Acrescenta que se mantido este entendimento, quanto à existência de sócios comuns para caracterizar um grupo econômico, nenhuma pessoa física iria querer fazer parte de outras sociedades empresárias, porquanto acarretaria na sua responsabilização, independentemente de quaisquer outros fatores, em afronta ao art. 170 da Constituição Federal.

Argumenta que, dentre as empresas citadas no Anexo IV, não foi indicada qual delas é a controladora, não podendo se falar em grupo econômico por se tratar de empresas diversas, com CNPJ distintos conforme se verifica da planilha que apresenta.

Ausência de Responsabilidade Solidária

Caso o entendimento seja pela existência de grupo econômico, somente a título de argumentação, afirma que o simples fato de pertencer a um grupo de sociedades não atribui de forma automática a responsabilidade tributária de forma solidária às demais empresas.

Destaca que o CTN distingue como sujeitos passivos: contribuinte e o responsável, e para a responsabilização solidária disposta no art. 30, inciso IX da Lei nº 8.212/91, é necessária a comprovação de que o grupo atuou concretamente na realização do fato gerador e no descumprimento da obrigação tributária.

Argumenta que lei que conflitar com a disposição dos artigos 128 e 138 do CTN deve ser afastada, sendo equivocada a responsabilização solidária das empresas do grupo com base no artigo 124, inciso I do CTN, pois o interesse comum não revela a co-realização de fatos geradores, transcrevendo jurisprudência do STJ.

Conclui que o art. 30, IX da Lei nº 8.212/91 apenas pode ser utilizado para impor responsabilidade tributária solidária à sociedade controladora ou ao órgão de direção do grupo, com fundamento no art. 124, II e 128 do CTN quando constatado, mediante provas concretas, que as empresas atuaram junto à

sociedade contribuinte de forma a determinar a realização do fato gerador e decidir pelo (des) cumprimento das obrigações tributárias.

Da Improcedência do Auto de Infração - Premissas Fáticas Equivocadas - Insubsistência dos Lançamentos - Não Incidência de Contribuição Previdenciária sobre as Rubricas Apontadas pela Fiscalização

1) Regularidade das Empresas Prestadoras de Serviço Trabalho Intelectual sem Relação de Emprego

Afirma que a Lei admite que uma Pessoa Jurídica preste serviço, diretamente por seus sócios, em caráter personalíssimo, sem que essa relação jurídica seja necessariamente uma relação de emprego, conforme artigo 129 da Lei nº 11.196/05, constituído norma de modernização do trabalho, não podendo o fisco impor qualificação diversa dos fatos econômicos em desacordo com a vontade das partes e considerar, como no caso, ocultação de contrato de trabalho.

Defende que a contratação das empresas RP Engenharia e Consultoria e CESH Consultoria e Administração de Imóveis Ltda se inserem nas características da contratação disposta pelo artigo 129 da Lei nº 11.196/05, quais sejam, ser os contratos regulados pelo código civil (Doc 3), a prestação de serviços ser de natureza intelectual, pois a sócia da primeira empresa é engenheira registrada no CREA-DF e o da segunda empresa é advogado inscrito na OAB-DF, além de ser constituída pessoa jurídica pelos prestadores de serviço, conforme contratos registrados na Junta Comercial (Doc 07 e 05).

Acrescenta que a própria fiscalização reconheceu o caráter personalíssimo dos serviços prestados pelos sócios das referidas empresas para sustentar a caracterização do suposto vínculo empregatício, o que é inerente a atividade intelectual prestada neste tipo de contratação de pessoa jurídica de forma lícita, conforme doutrina que transcreve, sendo os rendimentos sujeitos apenas à tributação aplicável às pessoas jurídicas.

Argumenta que os sócios das empresas em referência não possuem contrato de trabalho com a autuada, mas contrato de prestação de serviços nos termos dos artigos 593 e seguintes do Código Civil, transcrevendo as cláusulas 5.1 e 5.2 do contrato firmado com a empresa RP Engenharia e Consultoria, a demonstrar que não há irregularidade na contratação de pessoas jurídicas para a terceirização de determinados serviços.

Além disto, este tipo de contratação acaba por substituir os tributos sobre a folha de pagamento pelos tributos específicos de contratação de pessoa jurídica, não significando que haverá redução da carga tributária, e ainda que houvesse, não se poderia desconsiderar a relação contratual por se tratar de elisão fiscal legítima fundada nos artigos 110 e 116, parágrafo único do CTN.

Ressalta que no caso em exame as empresas existem e possuem autonomia inclusive com recolhimento dos tributos devidos, sendo inviável a presunção sustentada pela fiscalização, ainda porque não houve demonstração da

ocorrência do fato gerador da exação como prescreve o artigo 142 do CTN e a situação concreta que autorizaria a exigência fiscal, sendo insubsistente o lançamento.

Da Impossibilidade de Desconsideração da Personalidade Jurídica -

Ausência de Observância dos Requisitos do Art.50, do Código Civil pela Autoridade Fiscal Sustenta que a fiscalização não demonstrou a ocorrência da situação descrita no art. 50 do Código Civil, que autorizaria a não incidência do art. 129 da Lei nº 11.196/05, sendo imprescindível demonstrar o desvio de finalidade, confusão patrimonial e a existência de decisão judicial reconhecendo esta realidade para desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras, colacionando doutrina a respeito.

Assevera que não foi demonstrado que as empresas prestadoras de serviço estavam envolvidas em negócios não relacionados com seu objeto social, o que nem poderia ocorrer, pois além destas empresas não possuem ativos alheios ao objeto social, os sócios realizam atividades vinculadas ao objeto social das sociedades a que pertencem, o que pode ser verificado no depoimento pessoal da engenheira Roberta Gomes Pereira, aceito sem qualquer ressalva pela fiscalização.

Igualmente não teria êxito a tentativa de se demonstrar a existência de confusão patrimonial entre as empresas prestadoras de serviços e a contratante, uma vez que ambas as empresas prestadoras não possuem bens (Doc 08).

Alega ser inadmissível a desconsideração da personalidade jurídica das empresas RP Engenharia e Consultoria e CESG Consultoria e Administração de Imóveis, ainda que para fins previdenciários, por ser regra excepcional deve ser decretada pelo judiciário, não se cogitando em afastamento das regras do Código Civil em face dos poderes de fiscalização atribuídos pelo CTN, nem na aplicação do artigo 229 do Decreto nº 3048/99 por estar em confronto com o artigo 50 do Código Civil.

Também não se aplicam ao caso os artigos 9º e 444 da CLT, pois ínsitos às reclusões ajuizadas na justiça do trabalho, em que se declara o vínculo empregatício por decisão judicial e observados o contraditório e ampla defesa, sendo que deveria ter sido aplicado ao caso o artigo 129 da Lei nº 11.196/05, que possui natureza fiscal .

Diante dos documentos trazidos aos autos (contratos de prestação de serviços, recibos de pagamento, contratos sociais das empresas que prestam serviços), propugna pela improcedência da autuação.

Da Violação ao Princípio Fundamental da Livre Iniciativa

Argumenta que a sede arrecadatória do Estado está desferindo golpe no princípio fundamental da livre iniciativa, sendo o Estado, conforme se extrai de reportagem da Revista The Economist, o principal entrave para o crescimento do Brasil,

fulminando as atividades empresariais com uma das maiores cargas tributárias do mundo e com aplicação ineficiente dos seus recursos.

Entende que não cabe à fiscalização desconsiderar as relações contratuais estabelecidas segundo a livre iniciativa das partes para se presumir a existência de vínculo empregatício, em grave violação aos artigos 1º, IV, 5º, XIII, e 170 todos da Constituição Federal.

Acrescenta que não há qualquer dispositivo legal vedando a possibilidade de um indivíduo constituir uma pessoa jurídica para prestação de serviços, como corrobora o artigo 647 do Regulamento do Imposto de Renda/RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, sem que se configure fraude à lei tributária, além de que o princípio da livre iniciativa permite a escolha da forma mais conveniente na contratação de prestação de serviços seja na forma do artigo 2º e 3º da CLT ou na forma da lei civil, disciplinado pelo artigo 129 da Lei nº 11.196.

Conclui que a contratação das empresas RP Engenharia e Consultoria Ltda e CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda pela autuada não teve por objetivo fraudar a legislação tributária, mas permitir que os sócios das prestadoras exercessem suas atividades com maior autonomia e liberdade, por esta razão que o sócio da CESG Carlos Gurgulino decidiu após anos de trabalho na advocacia se dedicar integralmente a sua própria empresa, o que pode ser dito também em relação à engenheira Roberta Augusto Gomes Pereira ao encerrar as atividades na Via Engenharia e abrir sua própria empresa, devendo ser respeitada a forma de contratação das pessoas jurídicas sob pena de violação a ordem econômica constitucional.

Da Ausência de Comprovação da Existência de Vínculo Empregatício

Ainda que se admitisse que a autoridade fiscal tem competência para declarar a existência de relação de emprego, somente a título de argumentação, deveria o fisco demonstrar os requisitos da relação empregatícia de maneira individualizada ou por grupo de trabalho, presentes no artigo 3º da CLT, sob pena de insubsistência do lançamento por ausência de descrição do fato gerador do tributo nos moldes do artigo 142 do CTN.

De acordo com os contratos firmados os sócios das empresas prestadoras de serviço à impugnante: não obedeciam horário de trabalho; não eram obrigados ao cumprimento de metas e resultados; eram independentes em sua atuação; poderiam trabalhar em empresas de natureza comercial diversa e escolhiam o período que iriam tirar férias, informando apenas o período de sua ausência, mas não solicitavam autorização da empresa contratante, ressaltando que os sócios estavam inscritos nos Conselhos Profissionais competentes.

Acrescenta que os aspectos acima poderiam ser demonstrados, se suscitados eventualmente em reclamações trabalhistas, por depoimentos testemunhais, e caso seja interesse da autoridade julgadora podem ser trazidos na esfera administrativa.

Afasta as alegações da fiscalização quanto ao suposto vínculo empregatício argumentando que a existência de remuneração mensal também está presente no trabalho prestado por pessoa jurídica, assim como os reajustes anuais são considerados prática comum no mercado para qualquer tipo de contrato continuado, além de o fato da atuada ser única cliente das empresas que lhe prestaram serviços não ser suficiente para a configuração do vínculo de emprego, pois é comum a terceirização das atividades e a existência no mercado de várias empresas que sobrevivem prestando serviços a um único cliente.

Em relação a empresa CESG Consultoria e Administração de Imóveis, afirma que o contrato de prestação de serviços com a atuada foi assinado praticamente após um ano da constituição da referida empresa, a comprovar não se tratar de fraude à legislação tributária, não sendo relevante a coincidência da sede atual das atividades da ATRIUM e da CESG pois esta última quando iniciou suas atividades possuía endereço diverso, além de que, o sócio da CESG apontado pela fiscalização como sendo empregado da atuada, participou da sociedade Bettiol Advogados até 05/02/2010, sendo incabível a existência de vínculo de emprego com a impugnante neste período.

Em relação a empresa RP Engenharia e Consultoria Ltda, o fato de a engenheira Roberta Gomes Pereira ter sido funcionária da Via Engenharia, cujo sócio José Celso Gontijo é também sócio da atuada, não demonstra o alegado pela fiscalização pois não há qualquer relação entre a participação de José Celso Gontijo na Via Engenharia e a contratação da RP Engenharia, isto porque o contrato firmado pela impugnante com esta última empresa em 01/03/2008 se deu quase 5 anos após a retirada de José Celso Gontijo da Via Engenharia, em 17/12/2003, não havendo a alegada proximidade entre as datas (Doc 11).

Complementa que o fato de a sócia da RP Engenharia informar o período de ausência por motivo de férias não é suficiente para a caracterização do vínculo empregatício, sendo comum que profissionais liberais comuniquem a seus clientes o período de sua ausência.

Aduz que a fiscalização não comprova a subordinação dos profissionais para a diferenciação entre segurados empregado e contribuinte individual, sendo seu o ônus da prova, conforme jurisprudência que colaciona, destacando que os sócios das prestadoras não cumprem ordens, não bastando que a fiscalização presuma a existência do fato gerador devido a pagamentos reiterados a uma pessoa jurídica.

Conclui que os sócios das empresas RP Engenharia e Consultoria Ltda e CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda não são empregados da impugnante e por consequência não há incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores por eles percebidos.

2) Do Cartão Corporativo

Sustenta ser insubsistente o lançamento relativo a valores registrados na conta contábil 311101040011 (viagens e estadas), Anexo X, pois em torno de 50%

destes valores correspondem a despesas com viagens e com combustíveis que possuem natureza indenizatória, não podendo ser considerado salário na acepção jurídica do termo conceituado na esfera trabalhista, devendo ser aplicado o artigo 110 do CTN na interpretação de normas oriundas de outro ramo do direito, além de que as despesas com combustível pelo uso de veículo particular não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, a teor do artigo 28, § 9º, “s” da Lei nº 8.212/91 e jurisprudência que transcreve.

Do Não Cabimento da Multa de Ofício Qualificada

Salienta que não deixou de declarar nenhum dado referente a fato gerador, base de cálculo ou valores devidos de contribuições previdenciárias, pois não comprovado que foram feitos pagamentos que não aqueles declarados em GFIP, além de que a multa tem evidente caráter confiscatório diante da majoração sem a demonstração do evidente intuito de fraude.

Acrescenta que não houve descrição da conduta fraudulenta a justificar a multa qualificada, não podendo ser aplicada por presunção, colacionando julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/CARF.

Reforça que o princípio da vedação ao confisco aplica-se também às multas, conforme entendimento do STF e, no presente caso, o valor da multa supera em muito o valor da obrigação principal, pelo que deve ao menos ser reduzida para que não comprometa a atividade do contribuinte.

Do Pedido Requerido ao final:

- o conhecimento da impugnação por ser tempestiva e a improcedência do lançamento fiscal para
- reconhecer a equivocada assertiva de que haveria relação de emprego entre a Impugnante e as empresas RP Engenharia e Consultoria LTDA e CESG Consultoria e Administração de Imóveis LTDA,
- reconhecer que o reembolso de despesas com combustíveis não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Pleiteia ainda a juntada de outros documentos que se façam necessários ou ainda a conversão do feito em diligência para oitiva de testemunhas.

Juntou Documentos: fls. 745/1.355.

As empresas integrantes do grupo econômico listadas no Anexo IV do relatório fiscal foram cientificadas das autuações, conforme Termos de Sujeição Passiva Solidária acostados às fls. 620/721, porém não se manifestaram nos autos.

Conforme Termo de apensação, fls. 734, se encontra apensado ao presente o processo nº 10166.729380/2013-51.

A 17ª Turma da DRJ/RPO por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

LANÇAMENTO FISCAL. CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO.

É segurado obrigatório da Previdência Social, como empregado, a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

RECONHECIMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS. PRIMAZIA DA REALIDADE.

Se o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, interposta pessoa jurídica, ou sob qualquer outra denominação, na realidade mantém vínculo empregatício com o contratante, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS.

A autoridade fiscal possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos eivados de vícios, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora, consagrando o princípio da substância sobre a forma.

LANÇAMENTO FISCAL.DESPESAS PESSOAIS.

O pagamento de despesas pessoais de dirigentes e segurados empregados é considerado salário de contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

Constatado que a conduta do contribuinte esteve associada à prática de simulação e sonegação fiscal, é aplicável a multa de ofício qualificada de 150%.

MULTA CONFISCO.

A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, é dirigida ao legislador, não cabendo a autoridade administrativa afastar a incidência da lei.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

Considera-se a existência de grupo econômico de fato quando duas ou mais empresas encontram-se sob a direção, controle ou a administração de um mesmo grupo de pessoas.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas contribuições previdenciárias.

PROVAS.

As provas documentais devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções legais.

DILIGÊNCIA. OITIVA DE TESTEMUNHAS.

O pedido de diligência deve ser motivado e acompanhado dos quesitos necessários para o exame da matéria, sob pena de seu indeferimento.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 25/08/2014, o sujeito passivo interpôs, em 24/09/2014, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão reiterando todos os termos de sua impugnação.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Entretanto, dele não conheço em relação às arguições de inconstitucionalidade e violação de princípio constitucionais relativa à multa qualificada em razão da aplicação da Súmula CARF n. 2, segundo a qual:

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

Na parte conhecida, o litígio recai sobre a contribuição previdenciária patronal, bem como sobre as contribuições da parte dos segurados relativas às competências de 01 a 12/2010.

Embora todos os contribuintes tenham sido notificados dos autos, apenas o sujeito passivo sobre o qual ele se firmou diretamente apresentou impugnação e o recurso em apreciação.

No que concerne ao pleito de conversão do julgamento em diligência para oitiva de testemunha, a jurisprudência deste E. CARF se mostra bastante sólida no sentido de que, em que pese a busca pela verdade material orientar o processo administrativo fiscal, o procedimento não deve ser deferido para substituir a atuação do contribuinte na produção probatória, de acordo com o que se ilustra, por meio das ementas trazidas à colação:

Acórdão nº 2401-007.403 Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física Ano-calendário: 2006 Relator Matheus Soares Leite ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

(...)PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A prova produzida em processo administrativo tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Nesse sentido, sua realização não constitui direito subjetivo do contribuinte.

Acórdão nº 1802-001.283 Assunto: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE SIMPLES Ano-calendário: 2004, 2005, 2006 Relator Calos André Soares Nogueira DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

O indeferimento de diligências e perícias, solicitadas tão somente com o propósito de transferir para a Administração o ônus da produção da prova que competia ao interessado, não configura hipótese de cerceamento do direito de defesa passível de acarretar a nulidade do acórdão de primeira instância.

Acórdão nº 2301-005.064 Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de Apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009 Relator Fábio Piovesan Bozza DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Não vislumbrando a necessidade de qualquer diligência para elucidação dos fatos, o julgador pode indeferir o pleito do contribuinte, sem que isto interfira de alguma forma no exercício do seu direito de defesa.

É dizer, em resumo: a diligência não é procedimento que se preste a substituir o dever de produção de provas dos fatos alegados, atribuído ao recorrente. É possível a determinação de exames posteriores, sim, mas desde quando destinados a esclarecer pontos específicos sobre os quais restaram dúvidas ao julgador administrativo, após a averiguação primeira de acervo documental já carreado aos autos, não sendo esta, contudo, a situação que aqui se apresenta.

Tendo em vista que quanto ao mérito a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na manifestação de inconformidade, nos termos

do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Da Matéria Não Impugnada

O impugnante silenciou a respeito do Levantamento 4 A – “Serviços Pessoa Física”, referente às contribuições incidentes sobre a remuneração paga a Isaias Raimundo Lima, conforme recibos constantes do Anexo VII e valores discriminados no Anexo VIII .

Cumprе ressaltar que as matérias não expressamente questionadas não serão objeto de análise, vez que não se tornaram controvertidas, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 9.532/97, verbis:

Decreto nº 70.235/72 Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Da Inexistência de Grupo Econômico

No entender da defesa, o simples fato de haver sócios em comum entre as empresas não demonstra a existência de grupo econômico de fato, não tendo a fiscalização apontado qual seria a empresa controladora do grupo, necessário para a caracterização deste, além de ter feito referência à legislação trabalhista que não se aplica ao caso por se tratar de questão tributária.

No entanto não há como se concordar com o impugnante quanto à inexistência de qualquer relação de coordenação entre a Atrium e as empresas citadas no Anexo IV.

A Auditoria Fiscal identificou, consoante explanação no Relatório Fiscal, a caracterização de grupo econômico de fato formado pela autuada e as empresas listadas no Anexo IV, imputando-lhes a responsabilidade solidária pelo crédito exigido nesta autuação, com fulcro no estabelecido no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91, verbis:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei; grifei De acordo com o mencionado dispositivo o legislador, sabiamente, quis abarcar grupos econômicos de qualquer natureza, tanto os constituídos formalmente de acordo com a legislação societária, como os grupos de fato, não regularmente constituídos.

Ou seja, a abrangência da disposição “de qualquer natureza” do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 é mais ampla que a prevista na Lei nº 6.404/1976 e, por isso, não necessita se revestir das modalidades jurídicas típicas do Direito Empresarial. Não se exige, sequer, a prova de sua formal institucionalização cartorial: pode-se acolher a existência do grupo desde que surjam evidências

probatórias de que estão presentes os elementos da integração entre as empresas.

No Direito Empresarial a definição de grupo econômico está contida nos artigos 265 e seguintes da Lei nº 6.404/1976:

Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

§ 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

O art. 2º, § 2º, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), citado pela fiscalização trata do tema, estabelecendo que:

Art. 2º (...)

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

E a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, assim define grupo econômico:

Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Ainda que o impugnante entenda não ser aplicável à seara tributária o disposto no artigo 2º, § 2º da CLT, é visível a similitude de redação entre o dispositivo inserto na CLT e o constante da Instrução Normativa acima colacionada, sendo viável que os conceitos doutrinários trabalhistas sejam utilizados na seara previdenciária, inclusive em face do estreito liame que conecta estes dois ramos do direito.

Voltando à caracterização de grupo econômico inserto no artigo 494 da Instrução Normativa RFB 971/2009, apesar da literalidade do preceito, podem ocorrer, na prática, situações em que a direção, o controle ou a administração não estejam exatamente nas mãos de uma empresa, pessoa jurídica. Pode não existir uma subordinação específica em relação a uma empresa-mãe, mas sim uma coordenação, horizontal, entre as empresas, submetidas a um controle geral, exercido por pessoas jurídicas ou físicas, nem sempre revelado nos seus atos constitutivos. Provados, fartamente, o controle e a direção por determinadas pessoas físicas que, de fato, mantém a administração das empresas, sob um

comando único, configurado está o grupo econômico, incidindo a responsabilidade solidária.

No presente caso, a unidade de gestão entre as sociedades empresárias foi claramente demonstrada pela fiscalização:

- as empresas ocupam o mesmo endereço, havendo apenas a diferença das salas ocupadas, realizam a mesma atividade;
- o quadro societário elaborado pela fiscalização e anexo aos autos, que abaixo reproduzo, é conclusivo ao apontar que Jose Celso Valadares Gontijo participa e administra todas as empresas do grupo;
- o mesmo profissional contador responde pela contabilidade de todas elas, conforme se verifica do Anexo V-1;
- a dependência financeira demonstrada por meio de mútuos efetuados entre a autuada e a empresa Jose Celso Gontijo Engenharia S/A, e pagamento de distribuição de lucros à empresa JCVG Participações S/A verificada na conta Interveniências Financeiras, fls. 53/71 constando transferências bancárias de uma para a outra.

À vista do exposto e à míngua de qualquer prova em contrário nos autos, identificada a existência de “grupo econômico de qualquer natureza” (portanto, inclusive os “de fato”), é exigível a contribuição previdenciária de qualquer de seus integrantes, por força da responsabilidade solidária fundada, em especial, no artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91.

Ausência de Responsabilidade Solidária

Sustenta o impugnante que o simples fato de pertencer a um grupo de sociedades não atribui de forma automática a responsabilidade tributária de forma solidária às demais empresas, sendo necessária a comprovação de que o grupo atuou concretamente na realização do fato gerador e no descumprimento da obrigação tributária.

Conclui que o art. 30, IX da Lei nº 8.212/91 apenas pode ser utilizado para impor responsabilidade tributária solidária à sociedade controladora ou ao órgão de direção do grupo, com fundamento no art. 124, II e 128 do CTN quando constatado, mediante provas concretas, que as empresas atuaram junto à sociedade contribuinte de forma a determinar a realização do fato gerador e decidir pelo (des) cumprimento das obrigações tributárias.

Entretanto, são descabidos tais argumentos, podendo se afirmar que a imputação da responsabilidade solidária a todas as empresas integrantes do grupo econômico encontra amparo no artigo 30, inciso IX da Lei nº 8.212/91, o qual não impõe a ocorrência de qualquer outro requisito legal, apenas a existência do grupo econômico, seja ele de qualquer natureza.

No campo tributário, a previsão legal que autoriza a responsabilização solidária pelos tributos está insculpida no art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN), o qual possui a seguinte redação, verbis:

LEI Nº 5.172, de 25/10/966 (CTN)

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

O art. 124 trata de duas espécies de responsabilidade tributária, quais sejam, a responsabilidade solidária de fato (inciso I) e a de direito (inciso II).

No caso da responsabilidade prevista no inciso I, faz-se necessário que esteja presente o “interesse comum” e, neste sentido, as empresas agrupadas, apenas pelo fato de serem integrantes do mesmo grupo econômico, não podem ser chamadas para integrarem o pólo passivo da obrigação tributária, segundo a jurisprudência do STJ citada pelo defendente.

Contudo, o inciso que dá respaldo para a aplicação da responsabilização de empresas de mesmo grupo econômico, no âmbito da legislação previdenciária não é o inciso I, mas o II do art. 124 do CTN, que dispõe que são solidariamente responsáveis “as pessoas expressamente designadas por lei”.

Assim, a Lei nº 8.212/91 encontrou respaldo neste inciso II do CTN para prever a exigência da responsabilização pelas empresas que integram grupo econômico, in verbis:

LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991.

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93) (...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei; Portanto, amparada pelo CTN e dentro da estrita legalidade, a Lei nº 8.212/91 determinou que as empresas de mesmo grupo econômico figurem no pólo passivo da exigência tributária.

Não procede, portanto, a argumentação do defendente, uma vez que as contribuições previdenciárias possuem norma específica, perfeitamente válida e em vigência, quanto à responsabilização de empresas pertencentes a grupo econômico.

E também não se pode acolher o argumento de que a lei que conflitar com a disposição dos artigos 128 e 138 do CTN deve ser afastada, já que o artigo 30, IX

da Lei nº 8.212/91 representa dispositivo legal em plena vigência e o seu questionamento caracteriza argüição de ilegalidade e inconstitucionalidade da Lei.

Entendimento confirmado pela Súmula Carf 210, de observância obrigatória no âmbito administrativo, segundo a qual:

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

A respeito, não cabe à Administração Pública deixar de aplicar a legislação vigente em virtude de alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade de lei pois a autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, deve cumprir as determinações legais e normativas de forma plenamente vinculada. Assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca dos efeitos que gerou.

Prossegue a decisão de piso:

Da Improcedência do Auto de Infração - Premissas Fáticas Equivocadas - Insustentação dos Lançamentos - Não Incidência de Contribuição Previdenciária sobre as Rubricas Apontadas pela Fiscalização

1) Regularidade das Empresas Prestadoras de Serviço Trabalho Intelectual sem Relação de Emprego Sustenta o impugnante que a contratação das empresas RP Engenharia e Consultoria e CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda se inserem nas características da contratação disposta pelo artigo 129 da Lei nº 11.196/05, quais sejam, ser os contratos regulados pelo código civil (Doc 3), a prestação de serviços ser de natureza intelectual, pois a sócia da primeira empresa é engenheira registrada no CREA-DF e o da segunda empresa é advogado inscrito na OAB-DF, além de ser constituída pessoa jurídica pelos prestadores de serviço, conforme contratos registrados na Junta Comercial (Doc 07 e 05).

Entretanto, a regra do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 – ao estabelecer que a prestação de serviços intelectuais, para fins fiscais e previdenciários, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas – não tem o condão de afastar a realidade fática encontrada na atividade laboral dos prestadores de serviços, eis que tal regra deve ser interpretada sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro – inclusive com as normas pertinentes à legislação tributária –, não possuindo o arrimo de afastar o reconhecimento do vínculo de emprego entre o trabalhador, contratado sob o manto de pessoa jurídica, quando constatada esta situação pela fiscalização.

Eis a norma citada:

Lei nº 11.196/2005:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil grifei Esse entendimento de que a regra do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 deve ser interpretada sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro é extraído das lições de Alice Monteiro de Barros³ que registra: (...) O fato de o trabalho executado ser intelectual não descaracteriza o liame empregatício, pois ele consistirá sempre na exteriorização e no desenvolvimento da atividade de uma pessoa em favor de outrem. Por outro lado, inexistente incompatibilidade jurídica, tampouco moral, entre o exercício dessa profissão e a condição de empregado.

Isso porque a subordinação é jurídica, e não econômica, intelectual ou social; ela traduz critério disciplinador da organização do trabalho, sendo indispensável à produção econômica. (grifei)No Direito Previdenciário tem aplicação o Princípio da Primazia da Realidade sobre a Forma, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições ajustadas numa determinada relação jurídica e as verificadas em sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em assentamentos públicos, documentos ou acordos, prevalece a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

Com efeito, o Fisco tem competência para afastar os efeitos de negócios jurídicos formalizados com aparência de licitude tributária, quando, de acordo com os elementos fáticos evidenciados no procedimento de auditoria fiscal, revelarem que foram celebrados com o objetivo de não possibilitar a incidência da contribuição social previdenciária, haja vista que relativamente ao plano da eficácia, tais negócios não são oponíveis ao Fisco. Nesse sentido, deve o auditor fiscal efetuar o lançamento, constituindo o crédito tributário, como determinam os artigos 142 e 149, incisos I e VII, ambos do CTN, combinados com o art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei nº 8.212/1991.

Ou seja, o auto de infração em tela teve por escopo identificar a real sujeição passiva em relação aos fatos geradores identificados (remuneração de segurados empregados), constituindo-os de imediato em face do contribuinte direto. Se algo foi desconsiderado pela fiscalização não foi a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, mas a natureza da contratação de segurados de maneira a reconhecer a existência de vínculo entre os prestadores pessoa física e a atuada, como expressamente autoriza o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, verbis:

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para: (...).

§ 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).

Deve-se dizer que a autoridade administrativa fiscal possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos que não reflitam a realidade, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora que não pode ficar adstrita aos aspectos formais dos atos e fatos.

Tal poder do Fisco encontra-se calcado no Código Tributário Nacional (CTN) que, em seu artigo 1164 prevê a possibilidade de buscar a realidade subjacente a quaisquer formalidades jurídicas a partir da identificação concreta e material da situação legalmente necessária à ocorrência do fato gerador. Corolário de tal premissa culmina no poder de requalificar o negócio aparente entre duas ou mais empresas, apurando e cobrando o tributo efetivamente devido.

No presente caso, a fiscalização apurou no exame dos documentos apresentados que “a Atrium Empreendimentos Imobiliários SA remunerou segurados utilizando-se de empresas interpostas constituídas para emissão de notas fiscais com o único intuito de remunerar os sócios das supostas empresas, que pela realidade dos fatos são considerados segurados empregados da própria Atrium Empreendimentos Imobiliários”.

Há elementos nos autos a corroborar tal assertiva da fiscalização, senão vejamos.

A engenheira Roberta Augusto Gomes Pereira, sócia da empresa RP Engenharia e Consultoria Ltda prestou serviços com exclusividade para a Atrium Consultoria Imobiliária com emissão de notas fiscais sequenciais em valor fixo e descrição genérica “Serviços Prestados de Consultoria”, Anexo XIX 1.

O contrato de prestação de serviços, fls. 477/480, demonstra a ausência de autonomia da prestadora de serviços, no caso a contratada engenheira Roberta Pereira, com pagamento de remuneração em valor fixo e cláusula típica de relação de emprego com previsão de indenização por rescisão contratual somente devida à contratada (engenheira Roberta Pereira):

As despesas da prestadora de serviço eram custeadas integralmente pela tomadora de serviços, o que pode se verificar nas cláusulas contratuais abaixo, e ainda no Termo de cessão gratuita de sala para as atividades da prestadora em idêntico endereço da tomadora de serviços com prazo indeterminado, fl. 481:

Destaque-se do Termo de Cessão de Imóvel acima, que a sala 26 corresponde a sede da empresa JCVG PARTICIPAÇÕES S/A (CNPJ 04.169.690/0001-68), empresa participante do grupo econômico, conforme se verifica dos Anexos IV e V.

Além disto, em depoimento pessoal à fiscalização, fls. 473/474, a engenheira Roberta Augusta Gomes Pereira reconhece que:

- os serviços são prestados apenas pela depoente (Roberta Augusta Gomes Pereira) que tem como sócio o pai; - o pagamento pelos serviços é feito por notas fiscais, que são emitidas uma vez por mês;
- o endereço comercial da Atrium Empreendimentos Imobiliários fica no mesmo prédio onde funciona a RP Engenharia e Consultoria Ltda-ME;
- representa a Atrium Empreendimentos Imobiliários juntamente com outros funcionários desta empresa perante terceiros.

Aliado a estes fatos, verifica-se na Carteira de Trabalho/CTPS da engenheira Roberta Augusta Gomes Pereira, fls. 482/484, que esta prestou serviços para a empresa Via Engenharia (CNPJ 00.584.755/0001-80), no período de 14/06/2004 a 21/12/2007 (Anexo XVI), onde José César Valadares Gontijo, sócio da Atrium Empreendimentos Imobiliários SA, foi sócio no período de 01/04/1980 a 27/04/2007, fls. 487 (Anexo XVII).

Ainda, conforme dados extraídos das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte/DIRF, Anexo XIX, desde 04/2008 até 12/2012 a Atrium Empreendimentos Imobiliários aparece como única empresa tomadora dos serviços prestados pela RP Engenharia e Consultoria Ltda-ME.

Do exposto acima, não há como se concordar com o impugnante, que o contrato entabulado com a RP Consultoria era típico de relação regulada pelo Código Civil, pois os elementos coligidos nos autos apontam para nítida relação de emprego.

Outrossim, o registro no CREA da Engenheira Roberta Augusta Gomes Pereira juntado pela defesa, fls. 950, só vem a corroborar o constatado pela fiscalização quanto à existência de grupo econômico, pois consta no campo complementar ao endereço do profissional, o seguinte endereço eletrônico (e mail): Roberta.pereira@jcgontijo.com.br Situação semelhante à acima relatada, quanto à prestação de serviços de sócio de pessoa jurídica em caráter pessoal e com vínculo e subordinação com a tomadora dos serviços, foi verificada em relação a Carlos Eduardo Quilici Gurgulino de Souza, sócio da empresa CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda, como se passa a expor.

Em resposta à intimação, fls. 516, a empresa CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda. apresentou notas fiscais informando que os serviços constantes nestas foram executados diretamente pelo sócio Carlos Eduardo Quilici Gurgulino de Souza.

Curiosamente, a pessoa designada para atender a fiscalização, Sr Carlos César da Silva Dutra, nomeado procurador da CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda, é também o responsável pelas Declarações de Informações Econômico-Fiscais das empresas do grupo econômico, juntadas pela fiscalização, fls. 434/452, onde se constata o seguinte endereço eletrônico: DUTRA@JCGONTIJO.COM.BR, e ainda foi nomeado procurador pela Atrium Empreendimentos Imobiliários para atendimento à fiscalização, conforme resposta ao Termo de Intimação, fl. 97 e procuração, fl. 269.

A empresa CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda foi constituída em 28/08/2008, conforme Anexo XXIV, sendo que em 12/09/2008, 15 dias depois de sua constituição, foi emitida a nota fiscal nº 1, e seqüencialmente, desde 08/2009, primeiramente em nome da empresa José Celso Gontijo Engenharia SA (CNPJ 06.056.990/0001-66), e depois para a Atrium Consultoria Imobiliária., fls. 531/573.

Desde 09/2009 até 12/2012 a Atrium Empreendimentos Imobiliários S/A aparece como única empresa tomadora dos serviços prestados pela CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda, conforme dados extraídos das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte/DIRF, fls. 561/567.

As notas fiscais emitidas pela CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda apresentam descrição genérica "Serviços de Consultoria Jurídica Imobiliária", e no período fiscalizado, de 01 a 12/2010, foram emitidas em valor fixo com reajuste anual em junho, exatamente como observado em relação à prestadora de serviços RP Engenharia e Consultoria Ltda.

A CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda tem sede dentro do complexo empresarial "JC Gontijo" onde funcionam todas as demais empresas do grupo econômico listadas no Anexo IV, e onde funciona a própria Atrium Empreendimentos Imobiliários S A.

A aparente autonomia na prestação de serviços pela pessoa jurídica CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda cai por terra, quando se constata a amplitude do objeto social desta empresa, conforme abaixo transcrito, em oposição à informação prestada pela CESG de que os serviços eram prestados unicamente pelo sócio Carlos Eduardo Quilici Gurgulino de Souza, fl. 516, revelando ser improvável a prestação de serviços profissionais somente no ramo de advocacia como induz a defesa:

Resposta ao Termo de Intimação, fl. 516:

Aliás, o objeto do contrato de prestação de serviços da CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda com a autuada, juntada pela defesa, fls. 1348/1355, transcrita abaixo, revela a mesma amplitude de serviços, o que contrasta com a informação de que os serviços eram prestados unicamente pelo sócio Carlos Eduardo Quilici Gurgulino de Souza:

Constitui objeto do presente contrato a prestação dos serviços da CONTRATADA, em favor do CONTRATANTE, consistente nos serviços especializados de administração de imóveis e condomínios, de consultoria jurídica na área de direito imobiliário, consultoria, assessoria e intermediação de negócios imobiliários, assessoria e consultoria empresarial, assessoria e consultoria de informática e processamento de dados para terceiros e atendimento personalizado através de solução completa de sistemas informatizados, implantação, operação e gerenciamento, em caráter de confidencialidade grifei Ressalte-se que, conforme apurado pela fiscalização, a CESG apresenta GFIP sem movimento para todo o

período de atividade, apesar de ficar comprovado que houve prestação de serviços, conforme notas fiscais apresentadas e informação de que o sócio Carlos Eduardo Quilici Gurgulino de Souza prestou diretamente os serviços.

Ademais, na composição societária da CESG, a sócia minoritária Melissa Baeta Valadares Gontijo é também segurada empregada da Atrium Empreendimentos Imobiliários SA, e foi sócia desta (Atrium), conforme demonstrado pela fiscalização no Anexo III.

O impugnante tenta afirmar o caráter intelectual da prestação de serviços, ressaltando o fato de o sócio Carlos Eduardo Quilici Gurgulino de Souza ter inscrição na Ordem dos Advogados.

No entanto, como já destacado acima, o objeto social da empresa CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda não era exclusivo para prestação de serviços advocatícios e o fato de um dos sócios ser inscrito na OAB em nada altera as constatações feitas quanto ao vínculo pessoal do sócio Carlos Eduardo Quilici Gurgulino de Souza com a atuada, inclusive porque a prestação dos serviços se deu na área de atuação da Atrium Empreendimentos Imobiliários, conforme consta de seu estatuto, fl. 281:

Da análise conjunta da situação fática e de todos os elementos colhidos nos autos permitem caracterizar os vínculos com a Previdência Social dos segurados que prestavam serviço através das empresas interpostas para com a atuada na qualidade de segurados empregados. Pode-se verificar que os serviços prestados estão ligados à atividade fim da Atrium Empreendimentos Imobiliários, são efetuados nas dependências desta, mediante remuneração mensal, com caráter não eventual e subordinação.

Aliás, serviços relacionados às atividades-fim sempre demandam controle e acompanhamento mais próximos e permanentes (é a própria razão de ser da empresa), constituindo, segundo a própria construção jurisprudencial, características típicas da subordinação, e, por consequência, da relação de emprego, tendo sido, neste contexto, por tais razões, editado o Enunciado TST 331, que, na sua versão atual (Res. 174/2011, DEJT em 27, 30 e 31/05/20115), determina:

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011.

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). (...)

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

Deve-se ainda tecer algumas considerações sobre a subordinação jurídica inerente aos contratos de trabalho, uma vez que as novas formas de organização produtiva que não revelam de maneira tão clara os tradicionais requisitos necessários à configuração do vínculo empregatício.

A subordinação como foi originalmente idealizada centrava-se na ordem direta do superior hierárquico, havendo constante supervisão da execução do trabalho prestado.

Ocorre que no sistema de gestão flexível prevalece a colaboração, a cooperação dos trabalhadores para com o sucesso do sistema produtivo.

A subordinação jurídica, elemento imprescindível à relação empregatícia, deve ser analisada de forma estrutural. E assim deve ser feito pois se a sociedade mudou, a interpretação a ser dada às leis que a regem devem também mudar para se adaptar à nova realidade.

A nova concepção de subordinação analisa a posição do trabalhador no contexto da atividade econômica desenvolvida pela empresa. Estrutural é a subordinação que se manifesta pela inserção do trabalhador na dinâmica do tomador de seus serviços, independentemente de receber (ou não) suas ordens diretas, mas acolhendo, estruturalmente, sua dinâmica de organização e funcionamento.

Assim, para que seja configurada tal subordinação, basta a comprovação de que o trabalhador tenha exercido uma atividade produtiva inserida na dinâmica empresarial, sem a necessidade da constante fiscalização direta pelo empregador.

Para a concepção estrutural da subordinação, conceito mais flexível do que aquele previsto na subordinação jurídica tradicional, não se faz mais necessária a prova acerca da existência de ordens diretas, imediatas e da constante supervisão das atividades laborativas desenvolvidas pelo empregado por parte de seu empregador.

Assim, está perfeitamente demonstrado que Roberta Augusta Gomes Pereira e Carlos Eduardo Quilici Gurgulino de Souza, sócios das empresas prestadoras em questão, laboravam nas instalações da autuada, eram vinculados à sua atividade fim e subordinados a sua política administrativa/produtiva/econômica, afastando-se da hipótese de prestação de serviços pelas pessoas jurídicas das prestadoras RP Engenharia e Consultoria Ltda-ME e CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda, respectivamente.

Da Impossibilidade de Desconsideração da Personalidade Jurídica -

Ausência de Observância dos Requisitos do Art. 50, do Código Civil pela Autoridade Fiscal Aduz o impugnante que não houve comprovação dos requisitos para a desconsideração da pessoa jurídica descrita no art. 50 do Código Civil.

Entretanto, deve ser esclarecido que no presente caso não está sendo aventada pela fiscalização a ocorrência da situação prevista no artigo 50 do Código Civil, verbis:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. Isto porque não se cogitou do afastamento da personalidade jurídica das prestadoras de serviços para se adentrar no patrimônio pessoal dos sócios, mas sim da interposição de pessoa jurídica na contratação de segurados empregados que prestaram serviços à atuada, suprimindo com esse expediente as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações destes segurados.

Ou seja, apesar da citação feita pela fiscalização quanto à “Desconsideração da Pessoa Jurídica” não adotou este procedimento, mas sim, desconsiderou a existência do contrato de prestação de serviços entre a impugnante e as referidas pessoas jurídicas, o que é bem diferente, para considerar, como segurados empregados dela, os prestadores de serviços pessoas físicas vinculados às pessoas jurídicas contratadas. Em tese, as pessoas jurídicas se mantêm íntegras enquanto entes personalizados, como inclusive descrito no relatório fiscal:.

Cabe ressaltar que a personalidade jurídica das empresas RP Engenharia e Consultoria Ltda-ME e CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda foi desconsiderada apenas para fins previdenciários. Isso não significa que essas pessoas jurídicas foram desconstituídas.

Sustenta ainda o impugnante que não se aplicam ao caso os artigos 9º e 444 da CLT, pois ínsitos às reclamações ajuizadas na justiça do trabalho, em que se declara o vínculo empregatício por decisão judicial e observados o contraditório e ampla defesa.

No entanto, a fiscalização apenas fez referência aos artigos 9º e 444 da CLT para logo em seguida determinar os efeitos dos fatos apurados na esfera fiscal e previdenciária, como transcrevo:

Observou-se, portanto, uma situação fática divergente da situação jurídica, onde os pagamentos efetuados pela Atrium Empreendimentos Imobiliários SA a segurados por meio de empresas interpostas camuflavam a relação de emprego efetivamente existente por intermédio de aparentes prestações de serviço de pessoas jurídicas. Muito embora as empresas interpostas tenham sido registradas regularmente, a realidade dos fatos demonstra que os pagamentos efetuados a essas empresas por meio de notas fiscais era uma forma de remunerar segurados sem a devida incidência da contribuição previdenciária.

Com efeito, evidenciado que a forma jurídica adotada não reflete o fato concreto, o Fisco encontra-se autorizado a determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio realmente realizado, no lugar daqueles que seriam produzidos pelo negócio retratado na forma simulada pelas partes, de acordo com a doutrina de Luciano Amaro, que reconhece a validade de atos praticados pela autoridade fiscal, tais como na presente atuação:

O que se permite à autoridade fiscal nada mais é do que, ao identificar a desconformidade entre os atos ou negócios efetivamente praticados (situação jurídica real) e os atos ou negócios retratados formalmente (situação jurídica aparente), desconsiderar a aparência em prol da realidade.

Assim, no presente caso a fiscalização buscou determinar os efeitos decorrentes dos atos efetivamente realizados, ou seja, vinculando os trabalhadores ao seu verdadeiro empregador, buscando a realidade dos fatos.

Diante do exposto, portanto, percebe-se que autoridade fiscal, caso se depare com uma situação como a presente, de dissimulação de vínculos empregatícios por meio de interposta pessoa jurídica (dissimulação de fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias), não têm apenas o poder, mas também o dever de efetuar o reconhecimento do vínculo empregatício dos trabalhadores com o verdadeiro empregador para fins de fiscalização e lançamento de contribuições sociais previdenciárias. Essa atribuição decorre diretamente do Código Tributário Nacional e da Lei nº 8.212, de 1991.

É importante considerar, nesse contexto, que não necessita o Fisco demandar judicialmente a nulidade do negócio simulado para que possa tributar a real operação ocorrida, visto que os atos simulados são ineficazes perante ele, conforme art. 118 do CTN Código Tributário Nacional, verbis:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

I – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos A respeito do tema, leciona Alberto Xavier⁸ :

O interesse do Fisco contenta-se com a ineficácia relativa de tais atos, ineficácia esta que se traduz na insuscetibilidade de os atos lhe causarem prejuízo, atingindo a sua esfera jurídica, independentemente de tais atos serem considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre simuladores e terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes Ainda no campo do direito tributário, é importante destacar as disposições do CTN, que permitem a desconsideração de negócios jurídicos simulados, bem como autorizam que o lançamento seja efetuado e revisto de ofício pela autoridade tributária nos casos de ocorrência de simulação, verbis:

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 10.1.2001) (...)

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;

Destarte, sempre houve o dever de desconsiderar o negócio jurídico por meio do qual o contribuinte se utiliza de artifícios vedados em lei de forma a causar prejuízo ao Fisco. Tal dever decorre principalmente do princípio da prevalência do interesse público, princípio este basilar do ordenamento jurídico brasileiro.

Sobre a possibilidade de desconsideração pela autoridade tributária de negócios jurídicos simulados, Fabiana Del Padre Tomé 9 assim se manifesta:

Por outro lado, caso o particular, no desenvolvimento de suas atividades negociais, pratique atos simulados, com vistas a evitar ou mitigar a aplicação de normas tributárias, subtraindo-se ao tributo que seria devido ou reduzindo seu impacto, ou, ainda, incorra em simulação para garantir uma vantagem ou benefício ao qual não teria direito, tem-se por preenchido requisito indispensável à desconsideração dos negócios jurídicos pelo Fisco, competindo à autoridade administrativa lavrar o lançamento tributário, nos termos do art. 149, VII, do Código Tributário Nacional, e impor as penalidades cabíveis.” R esta evidente que, antes mesmo da inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do CTN, a autoridade fiscal já detinha poderes de desconstituir os negócios jurídicos do contribuinte nos casos de simulação, efetuando o lançamento tributário de ofício com base no real negócio jurídico celebrado.

Acrescente-se que, dentre os princípios que norteiam o processo administrativo tributário, encontra-se o da verdade material, de acordo com o qual a realidade fática deve prevalecer sobre a realidade formal. Trata-se de via de mão dupla, que tanto se aplica ao contribuinte quanto ao Fisco ao apreciar os fatos narrados e expostos no âmbito do processo administrativo fiscal, devendo sempre prevalecer a realidade quando se trata de verificar a ocorrência dos fatos geradores de contribuições previdenciárias. Vejamos o que nos ensina a doutrina de Lídia Maria Lopes Ribas¹⁰:

O princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante às provas, desde que obtidas por meios lícitos, a Administração detém a liberdade plena de produzi-las.

No caso dos autos, restou evidente que não agiu a fiscalização no sentido de desconsiderar um planejamento tributário lícito, mas, sim, de buscar a realidade subjacente.

Nesse norte, vejo que foi acertado o procedimento da fiscalização, de imputar responsabilidade à empresa impugnante, na condição de real empregadora dos sócios vinculados às prestadoras de serviço.

Da Violação ao Princípio Fundamental da Livre Iniciativa No entendimento do impugnante, não cabe à fiscalização desconsiderar as relações contratuais estabelecidas segundo a livre iniciativa das partes para se presumir a existência de vínculo empregatício, pois em ofensa aos artigos 1º, IV, 5º, XIII, e 170 todos da Constituição Federal. Vejamos.

O contribuinte, desde que pratique atos válidos e lícitos, sem dissimulação, pode organizar seus negócios de forma a evitar a ocorrência de fatos delineados em lei como passíveis de tributação. Isso porque a Constituição Federal confere aos cidadãos a liberdade de fazer qualquer coisa que não seja vedada, ou exigida pela lei (artigo 5º, II), e prevê que um dos fundamentos do Estado Brasileiro é a livre iniciativa (artigo 1º, IV). Desse direito, constitucionalmente assegurado, e do fato de que a obrigação tributária só pode nascer validamente pela ocorrência efetiva de uma hipótese de incidência prevista em lei (art. 150, I da CF), decorre a legitimidade de o contribuinte planejar suas atividades de forma a procurar incorrer em situações legais de menor tributação.

No entanto, esta liberdade de escolha não é ilimitada, existindo parâmetros traçados pelo ordenamento jurídico, e é justamente na quebra da legalidade verificada quando se extrapolam esses limites, que deve a fiscalização se pautar quando atribui a responsabilidade pelos tributos apurados a sujeito diverso daquele que seria responsável à luz das formalidades com as quais se revestem os atos e negócios jurídicos praticados.

Oportuno aqui trazer ao presente voto a conclusão de Natanael Martins no artigo “Considerações sobre o Planejamento Tributário e as Decisões do Conselho de Contribuintes”, parte integrante da obra “Grandes Questões Atuais do Direito Tributário” – 11º . Volume, editora Dialética, São Paulo, 2007, páginas 343/344:

A conclusão que se extrai desses breves comentários é que constitui princípio básico do direito positivo brasileiro a liberdade de associação e de contratação, ressalvadas as hipóteses em que a lei, expressamente, indique comportamento diverso.

Assim, nada obsta que na constituição de um determinado modelo de negócio, com vistas à maximização de lucros e minimização de custos, inclusive os de ordem tributária, constitua-se uma ou mais empresas que, conjuntamente, operem o modelo idealizado.

Todavia, se por um lado a liberdade de contratação e de associação é a regra, por outro lado, esses conceitos devem, necessariamente, estar conectados à idéia

que, de fato e de direito, negócios efetivos tenham sido praticados e que, embora ligadas em cadeia e negociando entre si, sociedades empresariais existam, operando, cada uma, na busca do seu específico objeto empresarial, todas, enfim, buscando a verdadeira razão de existência de qualquer sociedade empresarial, a percepção de lucros.

Isso porque, se é verdade que no Direito brasileiro existe a ampla liberdade de associação e a possibilidade da busca do melhor modelo empresarial, sobretudo em face da excessiva carga tributária hoje existente, não menos verdade é o fato de que na busca de tais ideais é imperativo que realidades, de fato e de direito, estejam sendo objeto de criação, sob pena de, no contexto do Direito Tributário, as autoridades fiscais buscarem a essência daquilo que se procurou evitar.

Desse modo, a busca pela estrutura tributária mais eficiente, apesar de não vedada pelo ordenamento jurídico, não deve corromper os institutos de direito privado, devendo o contribuinte se sujeitar às conseqüências típicas dos negócios praticados.

E é justamente essa linha interpretativa do Direito que vem sendo adotada pelo Tribunal Administrativo, que na busca da essência do negócio praticado pelos contribuintes, cada vez mais vem se desvinculando da forma com que as operações estão sendo externadas.

A linha divisória entre a economia fiscal legítima, denominada pela doutrina de elisão fiscal, e a redução ilegítima da carga tributária, designada de evasão fiscal, é, por vezes, extremamente tênue. Contudo, no presente caso, restou evidente que não agiu a fiscalização no sentido de desconsiderar um planejamento tributário lícito, mas, sim, de buscar a realidade subjacente. Isso porque, dentre os princípios que norteiam o processo administrativo tributário encontra-se o da verdade material, onde o que prevalece é a realidade fática sobre a realidade formal.

Caracterizado que a forma jurídica adotada não reflete o fato concreto, o Fisco encontra-se autorizado a determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio realmente realizado.

Portanto, diante das circunstâncias evidenciadas e em razão da primazia da verdade material sobre a formal, o procedimento adotado pela autoridade fiscal se mostra correto, porquanto a realidade subjacente demonstra que a atuada “tomou serviços de pessoas físicas travestidas de pessoas jurídicas constituídas com o objetivo de reduzir indevidamente o montante de tributos devidos”, como restou demonstrado pela autoridade fiscal.

Da Ausência de Comprovação da Existência de Vínculo Empregatício Afirma o impugnante que a fiscalização deveria ter demonstrado os requisitos da relação empregatícia presentes no artigo 3º da CLT, não restando comprovado a subordinação dos profissionais, não bastando que a fiscalização presuma a existência do fato gerador devido a pagamentos reiterados a uma pessoa jurídica

Conclui que os sócios das empresas RP Engenharia e Consultoria Ltda e CESG Consultoria e Administração de Imóveis Ltda não são empregados da impugnante e por conseqüência não há incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores por eles percebidos.

Contudo, como já visto nos tópicos anteriores deste voto, todos os elementos caracterizadores da relação de segurado empregado para fins de vínculo previdenciário, consubstanciados do artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrito, foram demonstrados pela fiscalização :

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

Pode-se verificar que os serviços prestados estão ligados à atividade fim da atuada, são efetuados nas dependências desta, mediante remuneração mensal, com caráter não eventual e sob subordinação jurídica estrutural.

Neste contexto é oportuno lembrar o Enunciado TST 331 e a vedação à terceirização de serviços relacionados às atividades-fim do contribuinte, já tratados anteriormente, na medida em que a relação – objetos das contratações versus atividades-fim – está claramente demonstrada pelos respectivos documentos.

Está suficientemente demonstrado que os serviços foram efetivamente realizados sob as condições e no âmbito da relação de emprego e, definitivamente, não sob as condições do direito privado (contrato civil).

Do Cartão Corporativo Sustenta ser insubsistente o lançamento relativo a valores registrados na conta contábil 311101040011 (viagens e estadas), Anexo X, pois em torno de 50% destes valores correspondem a despesas com viagens e com combustíveis que possuem natureza indenizatória, não podendo ser considerado salário na acepção jurídica do termo conceituado na esfera trabalhista, devendo ser aplicado o artigo 110 do CTN na interpretação de normas oriundas de outro ramo do direito, além de que as despesas com combustível pelo uso de veículo particular não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, a teor do artigo 28, § 9º, “s” da Lei 8.212/91 e jurisprudência que transcreve.

Não há como se dar razão à defesa.

Analisando-se os valores pagos no cartão corporativo ao dirigente da empresa José Cesar Valadares Gontijo e à segurada empregada Melissa Baeta Valadares Gontijo, discriminados no Anexo IX, a fiscalização assim constatou:

Na análise das despesas constantes nas faturas entregues pelo contribuinte, verificou-se que se tratam de despesas pessoais não relacionadas às atividades da

empresa, tais como compras em empresas como joalherias, sapatarias, lojas de conveniências, lojas de decoração, farmácias, lojas de departamentos, lojas de brinquedos, perfumaria, institutos de beleza, postos de gasolina, lojas de eletrodomésticos, roupas, chocolates, livrarias, cama/ Mesa/banho.

O fato é que o impugnante alega que tais despesas eram em sua maioria despesas com combustível mas nada prova a respeito de ter ocorrido efetivamente o reembolso de despesas de viagem.

Ressalte-se que as despesas de viagens realizadas por empregados e dirigentes, inclusive por meio de cartão de crédito corporativo ou empresarial, devidamente comprovadas por meio de relatório acompanhado das respectivas notas fiscais, não fazem parte da remuneração, conforme dispositivo citado na defesa:

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

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

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas

Também não se deve confundir as despesas de viagem com as diárias de viagem. As diárias, por força do disposto na alínea “h” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, integram o salário-de-contribuição se excederem 50% da remuneração mensal do trabalhador, ao passo que as despesas de viagem, se regulares e comprovadas, não integram o salário-de-contribuição.

Não havendo qualquer prova nos autos comprovando as alegações da defesa, não pode se dar guarida ao pleito do impugnante quanto a insubsistência dos levantamentos “5 A” e “6 A” - cartão corporativo.

Do Não Cabimento da Multa de Ofício Qualificada Argumenta o impugnante que não deixou de declarar nenhum dado referente a fato gerador, base de cálculo ou valores devidos de contribuições previdenciárias, pois não comprovado que foram feitos pagamentos que não aqueles declarados em GFIP, além de que não houve descrição da conduta fraudulenta a justificar a multa qualificada, não podendo ser aplicada por presunção. Vejamos.

Em relação à multa qualificada, seu fundamento de validade vem do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, que assim disciplinam:

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 (grifei)

Lei nº 9.430/96 Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata (...)

§ 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. Como se percebe, a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) tem lugar quando se configurar uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que assim dispõem:

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72. (grifei)

A conduta a ser punida ensejadora da multa exorbitante, portanto, é aquela que decorre do emprego de artifício doloso, vale dizer, intencional, qualquer que seja ele, capaz de iludir a Administração Tributária quanto à ocorrência do fato gerador.

No presente caso, a multa qualificada somente foi aplicada em relação aos Levantamentos 1A e 2A em que apuradas contribuições sobre pagamentos feitos a segurados por interpostas pessoas jurídicas, tendo a fiscalização fundamentado o agravamento da multa da seguinte forma:

Considerando ainda que restou comprovado o intuito do contribuinte em sonegar tributos mediante fraude, quando simulou negócios jurídicos com empresas interpostas para remunerar segurados e evitar a incidência de tributação sobre tais remunerações, conforme situações fáticas descritas nas linhas anteriores, aplicou-se a qualificadora disposta no parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Claro está que a qualificação da multa se deu com base na constatação de que o sujeito passivo remunerou segurados por meio de empresas interpostas, cujos sócios são considerados em realidade segurados empregados do contribuinte

fiscalizado, como relatado nos itens do relatório fiscal “Da Remuneração paga a segurados empregados por meio de empresas interpostas” e “Da desconsideração da Pessoa Jurídica”.

Neste contexto, a fiscalização considerou a existência de simulação citando o artigo 9º da CLT que reza pela nulidade dos atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação, e por via de consequência, simultaneamente fraude à legislação previdenciária.

Além disto, deve-se considerar que a autuada ao adotar a prática de dissimular a contratação de empregados com a interposição de pessoa jurídica, deixou de recolher aos cofres da União as contribuições previdenciárias devidas sobre a remuneração deles, além de que os valores distribuídos às empresas prestadoras de serviços aos sócios a título de lucro não sofreram incidência do imposto de renda.

O contribuinte, ao remunerar seus empregados por intermédio de interpostas pessoas jurídicas com o propósito de afastar a incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros, praticou, de forma inequívoca, uma ação dolosa, ou seja, intencional e consciente, a qual, claramente, retardou o conhecimento dos fatos por parte do Fisco, além das reais circunstâncias materiais do fato gerador. Ademais, houve a modificação de característica essencial do fato gerador, uma vez que os montantes das contribuições devidas foram reduzidos, mediante a utilização de pessoas jurídicas na intermediação do pagamento de parte de seus empregados.

É nítido que a fiscalização não presumiu a ocorrência de fraude, como aduz a defesa, pois todos os fatos imputados foram devidamente comprovados com a juntada de elementos de prova, como visto no decorrer deste voto.

No caso aqui tratado, como acima demonstrado, os serviços das pessoas físicas se deram por interpostas pessoas jurídicas apenas no aspecto formal, situação que se apresentou diversa da realidade.

A situação relatada pela fiscalização enquadra-se no fenômeno da "pejotização do trabalhador", que consiste na contratação de trabalhadores para a prestação de serviços intelectuais através de pessoa jurídica.

Nesse contexto, é indiscutível que o ordenamento jurídico não pode permitir a existência de simulação na contratação de pessoas jurídicas, cujos sócios atuam, na verdade, como empregados da empresa contratante. Isto porque, os direitos sociais, trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores estariam sendo violados, situação esta não permitida tanto pelo direito pátrio como também em âmbito internacional.

Quer dizer, restou caracterizada a situação descrita no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 para a imposição da multa qualificada, pois a autuada, de forma intencional, agiu visando impedir o conhecimento da autoridade fazendária da

ocorrência do fato gerador de obrigação tributária principal (trabalho remunerado prestado por segurados empregados), devendo, pois, ser mantida a multa em seus exatos termos.

Insurge-se ainda o impugnante contra a multa de ofício alegando ter efeito confiscatório, devendo ser reduzida para que não comprometa a atividade do contribuinte.

No entanto, a vedação constitucional consubstanciada no princípio do não confisco dirige-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas. Portanto, a observância desse princípio relaciona-se com o momento de criação do tributo, de modo que, vencida esta etapa, não configura confisco a simples aplicação da lei tributária.

Outro aspecto que também deve ser salientado é que a vedação do confisco se insere como cláusula integrante das limitações ao poder de tributar, ou seja, o art. 150, IV, da Constituição Federal, prescreve comando destinado ao legislador, para que este não crie tributo que supere as forças patrimoniais do contribuinte, subtraindo-lhe, indevidamente, os recursos de que necessita à sua manutenção.

Dessa forma, as alegações de afronta a princípios constitucionais visando o afastamento das multas aplicadas são de todo inócuas no âmbito administrativo, pois a autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, deve cumprir as determinações legais e normativas de forma plenamente vinculada. Assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca dos efeitos que gerou.

Outrossim, o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, incluído pela Lei nº 11.941 de 27/05/2009, que rege o contencioso administrativo fiscal federal, veda expressamente o afastamento da aplicação de dispositivos de Lei que o impugnante entende ser inconstitucionais, conforme transcrevo, verbis:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Quanto às decisões judiciais afastando a aplicação das multas, em que o contribuinte não figura como parte, cumpre mencionar que não vinculam esta instância administrativa, pois desprovidas de efeitos erga omnes.

Em conclusão, não merece reparo a imposição da multa qualificada incidente sobre as contribuições lançadas.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das arguições de inconstitucionalidades e violação a princípios constitucionais e, na parte conhecida, por rejeitar a preliminar de conversão do julgamento em diligência à Unidade de Origem e no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura