



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10665.003361/2008-11
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.321 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 16 de dezembro de 2021
Recorrente PAPI TEXTIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO. ATO ILÍCITO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. APLICAÇÃO DO ART. 149, VII DO CTN.

O parágrafo único do art. 116 do CTN é norma de eficácia limitada que só produzirá efeitos a partir da edição de respectiva lei ordinária instituidora dos procedimentos aplicáveis ao caso.

Entretanto, independente desta regulamentação, o art. 149, VII do CTN prevê o dever de realização de lançamento de ofício sempre que restar devidamente comprovado que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de auto de infração para exigência de Contribuições Previdenciárias, destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), não recolhidas no prazo legal estabelecido e incidentes sobre os valores pagos aos empregados. A fiscalização entendeu ter havido abuso na constituição de pessoa jurídica com a finalidade de redução do pagamento da contribuição, pois referida empresa era optante pelo regime do Simples Federal. Neste cenário, os prestadores de serviços foram classificados como empregados da Contribuinte e o tributo foi apurado nestas condições.

O lançamento compreende as competências de 01/2004 a 12/2004.

Após e o trâmite processual, a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária negou provimento ao recurso sob o entendimento de que a fiscalização, nos termos do art. 116, parágrafo único do CTN c/c Decreto nº 70.235/72, tem o dever de desconsiderar os atos praticados com abuso de forma. Neste cenário, considerando a narrativa e provas juntadas no auto de infração, manteve o lançamento. O Acórdão 2402-008.110 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não caracteriza nulidade com fulcro em cerceamento de defesa (art. 59, II, do Decreto n. 70.235/1972), o fato de a autoridade julgadora de primeira instância ter fundamentado as suas razões de decidir nos elementos fáticos consignados no relatório fiscal, vez que a partir deles firmou a sua convicção, expondo as suas razões de decidir, bem assim os fundamentos de fato e de direito, de forma precisa e sem lacunas.

O julgador, inclusive o administrativo, não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão, vez que possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

NORMA GERAL ANTIELISIVA. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN. EFICÁCIA.

A norma geral antielisiva consignada no parágrafo único do art. 116 do CTN deve ser interpretada no sentido da sua eficácia, vez que esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a CF/88, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com a reprovabilidade social ao abuso de formas jurídicas de direito privado.

O parágrafo único do art. 116 do CTN é uma norma nacional, imediatamente aplicável aos entes federativos que possuam normas sobre o procedimento administrativo fiscal, que, no caso da União Federal, consubstancia-se no Decreto n. 70.235/72, recepcionado pela CF/88 com força de lei ordinária.

A exigência de regulamentação, mediante procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, consignada no parágrafo único do art. 116 do CTN, *in fine*, encontra-se suprida pelo Decreto n. 70.235/1972.

TERCEIRIZAÇÃO. DISSIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. ABUSO DE FORMAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO.

Caracterizado o uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a incidência de tributos, inclusive de contribuições sociais previdenciárias, mediante dissimulação com utilização de empresa terceirizada, optante por regime de tributação favorecido (SIMPLES) e caracterizada a ausência de propósito comercial, impõe-se a desconsideração do ato ou negócio jurídico, com espeque no art. 116, parágrafo único, do CTN, c/c o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil).

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS E OUTRAS ENTIDADES (FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE). PROCEDÊNCIA.

Caracterizada a materialização da hipótese de incidência de contribuições sociais previdenciárias devidas a Terceiros e Outras Entidades (FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), previstas nas respectivas legislações específicas, resta procedente o lançamento de ofício mediante Auto de Infração.

Contra o acórdão o Contribuinte apresentou Recurso Especial o qual foi parcialmente admitido. Com base nos acórdãos paradigmas nº 3401-005.228 e 1302-001.977, defende a Recorrente ser o parágrafo único do art. 116 do CTN, norma de eficácia limitada ainda não regulamentada por lei ordinária, assim tal dispositivo não pode servir como fundamento da presente exigência fiscal. O recurso não foi conhecido quanto aos pontos: a) obrigatoriedade da aplicação do artigo 62, § 1º, inciso II, alínea "b", do RICARF x ADPF 374-DF e RE 958.252/MG; (b) "legitimidade da terceirização do processo produtivo" e (c) "inexistência de dissimulação na hipótese em que o contribuinte é acusado pelo Fisco de realizar o desmembramento das suas atividades".

Intimada a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pugnando pela manutenção do acórdão recorrido por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte contra parte do acórdão que manteve a exigência fiscal de Contribuições Previdenciárias haja vista a caracterização pela Fiscalização dos elementos formadores da relação de emprego ensejadores de exigência fundamentada na alínea "a", inciso I do art. 12 da Lei 8.212. Segundo o entendimento do acórdão "caracterizado o uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a incidência de tributos, inclusive de contribuições sociais previdenciárias, mediante dissimulação com utilização de empresa terceirizada, optante por regime de tributação favorecido (SIMPLES) e caracterizada a ausência de propósito comercial, impõe-se a desconsideração do ato ou negócio jurídico, com espeque no art. 116, parágrafo único, do CTN, c/c o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil)".

Segundo a Recorrente o paragrafo único do art. 116 do CTN é norma de eficácia limitada e, até que ocorra sua regulamentação por lei ordinária, referido dispositivo não pode servir como fundamento para a presente exigência fiscal.

De fato, o art. 116 do Código Tributário Nacional teve sua redação alterada com a edição da Lei Complementar nº 104/2001, passando a trazer a previsão do parágrafo único:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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.

Trata-se de dispositivo exaustivamente debatido, pois a partir dele vislumbrou-se a criação de uma norma geral antielisiva a qual autorizaria o fisco, observados critérios e procedimentos específicos, a desconsiderar negócios jurídicos originalmente válidos realizados pelos Contribuintes na constituição dos chamados planejamentos tributários. Muitas são as polêmicas que envolvem o paragrafo único do art. 116 do CTN, estando em curso, inclusive, ação por meio do qual discute-se sua compatibilidade com o sistema constitucional brasileiro: a ADI 2.446.

Entretanto, bem menos polêmica é a conclusão da maioria da doutrina no sentido de o referido dispositivo não ser norma de aplicação plena. Observa-se que a parte final do parágrafo único é expressa ao condicionar sua aplicação aos procedimentos criados por lei ordinária. Inegavelmente, estamos diante de norma de eficácia limitada onde até o momento inexistente qualquer regulamentação.

Uma primeira tentativa de disciplinar o dispositivo surgiu com a promulgação da Medida Provisória nº 66/2002 a qual, diante das severas críticas sofridas, se quer chegou a ser convertida em lei. Vale destacar que o fato do Poder Executivo ter tentado editar norma para regulamentar o dispositivo, por si só, afasta o entendimento de que o Decreto nº 70.235/72 seria o veículo normativo adequado a esta finalidade.

O professor Sérgio André Rocha, em seu livro “Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco” (Ed. *Lumem Juris*, 2019, p.137), ao discorrer sobre a eficácia limitada do parágrafo único do art. 116 do CTN, cita as lições desse grande jurista:

Ou seja, na medida em que o CTN, neste parágrafo único do artigo 116, prevê a necessidade de uma lei ordinária para disciplinar os procedimentos de aplicação do dispositivo, está determinando que a competência em questão não pode ser exercida de modo e sob forma livremente escolhidos pela Administração Tributária. A desconsideração só poderá ocorrer nos termos que vierem a ser previstos em lei, como corolário da garantia individual do devido processo legal.

Em suma, o CTN deferiu à lei ordinária a disciplina indispensável, de caráter procedimental (e não de direito material), para que a norma possa ser aplicada. Com isto, não veiculou uma norma de eficácia plena, mas uma norma de eficácia limitada, na medida em que a plenitude da eficácia somente será obtida após a edição da lei ordinária dispondo sobre tais procedimentos. Vale dizer, antes da mencionada lei ordinária, o conteúdo preceptivo do dispositivo não comporta aplicação.

Isso significa que, enquanto não for devidamente editada a lei ordinária dispondo a respeito, falta um elemento essencial à aplicabilidade do parágrafo examinado, sendo ilegal o ato administrativo fiscal que, nesse interregno, pretender nele apoiar-se. Enquanto não vier a ser editada a lei ordinária prevista no dispositivo, falta ao dispositivo a plenitude da produção dos seus efeitos e, por consequência, a autoridade administrativa não pode praticar ato de descon sideração nele fundamentado (o que não impede, porém, as reações já examinadas, nos casos de abuso ou fraude à lei)."

Assim, diante da ausência de regulamentação, deve-se afastar a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, na redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001, pois os respectivos procedimentos não foram veiculados por legislação ordinária.

Apesar do entendimento acima fixado, deve-se destacar que embora o voto condutor do acórdão recorrido tenha aplicado ao caso o mencionado art. 116 do CTN, fato é que o auto de infração não faz qualquer menção ao referido dispositivo, se limitando a justificar - com as provas colhidas - a ocorrência de suposta prática de simulação do Contribuinte consistente na constituição de pessoa jurídica interposta.

Analisando sob outra roupagem, não podemos afastar o entendimento do acórdão recorrido no sentido de ter havido a caracterização do abuso de forma e prática de ato fraudulento pelo contribuinte. Analisando as provas juntadas ao autos o Colegiado *a quo*, concluiu: *"que a conduta do Recorrente incorreu no uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a apuração de tributos, inclusive de contribuições sociais previdenciárias, utilizando-se do artifício de terceirizar parte de sua linha de produção com empresa optante por regime de tributação mais favorecido (SIMPLES), que, na verdade, atua, de fato, como longa manus da Recorrente, conforme minuciosamente demonstrado pela autoridade lançadora, sem qualquer propósito negocial (...)".*

Vale lembrar que contra este entendimento o recurso especial do Contribuinte não foi conhecido, ou seja, transitou em julgado o entendimento de ter restado caracterizada a simulação na operação de desmembramento/terceirização de parte do processo produtivo da Contribuinte.

Neste aspecto, concluindo-se pela simulação do negócio jurídico (matéria não conhecida do recurso) e considerando que a fundamentação do auto de infração não passa pelo art. 116, único do CTN, não nos parece impróprio afirmar que estamos diante da aplicação corriqueira da norma prevista no art. 149, VII também do Código Tributário:

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;

...

É uníssono na jurisprudência e na doutrina o poder-dever do Estado de lançar de ofício o tributo devido sempre que restar comprovado o abuso de forma praticado pelo sujeito passivo. Referida possibilidade existe mesmo antes da edição da Lei Complementar nº 104/2001. As hipóteses de simulação absoluta, onde o Contribuinte por meio de atos contrários a lei cria artifícios para reduzir o pagamento de tributos não é tida como planejamento tributário e sempre foi coibida pela Administração na melhor gestão dos recursos públicos.

Um contribuinte ao estruturar um planejamento tributário, prática que se baseia em atos lícitos é, na verdade, um direito do sujeito passivo, sempre o fará no intuito de reduzir o valor do imposto (essa é sua função) e isso por si só não pode ser considerado como ato fraudulento. Foi para este tipo de conduta que o legislador tentou e tenta fazer nascer uma lei geral antielisa. Entretanto, para os demais casos, onde é patente a prática da simulação pelo contribuinte, afastando o negócio do conceito de 'planejamento tributário', estamos diante de hipótese a ser coibida pela aplicação do art. 149, VII do CTN.

Ratificando a posição acima, novamente pedimos vênha para transcrever os ensinamentos do Professor Marco Aurélio Greco na ícone obra “Planejamento Tributário” (Ed. Dialética, 2004. p. 416/417):

A grande questão a ser examinada é se o fato de um determinado **caso** que configure fraude à lei ou abuso de direito **e** tenha o perfil previsto no parágrafo único do artigo 116 do CTN só poderá **ser** submetido à desconsideração de acordo com os procedimentos **a serem** definidos ou se poderá haver reação do ordenamento fora **do** artigo 116, parágrafo único. Ou seja, se o parágrafo único do artigo 116 impediria o Fisco de aplicar os efeitos que o ordenamento contempla às hipóteses de fraude à lei e abuso de direito enquanto não for editada a lei ordinária regulando os procedimentos.

Tratando-se de **abuso de direito**, o Código Civil assumiu postura clara **e** inequívoca no sentido de prever que configura ato ilícito. Isto significa que, na hipótese de abuso de direito no campo tributário, haverá uma ilicitude e, portanto, deixará de ser caso de elisão para configurar conduta ilícita (se evasão, sonegação ou outra figura, não é o momento de examinar). Portanto, ainda que o abuso implique uma dissimulação, a ilicitude originária contamina a operação e, portanto, não é caso de desconsiderar, mas sim de identificar o ilícito cometido. O Fisco não fica jungido aos procedimentos do artigo 116, parágrafo único, pois aplica-se o artigo 149 do CTN.

Da mesma forma, se o caso concreto for de **fraude à lei**, o agente utiliza uma previsão legal existente como cobertura para sua ação, ou promove "montagens jurídicas" que visam contornar normas tributárias de incidência, mediante a busca de previsões mais vantajosas (quase sempre mediante dissimulação). Ocorre que a fraude à lei agride a imperatividade do ordenamento e, por decorrência, a própria legalidade **que o rege e, por isso, deflagram-se as consequências pertinentes, independente do parágrafo único do artigo 116.**

De forma didática o tema também foi objeto de manifestação do então conselheiro Luís Flávio Neto em conhecida declaração de voto apresentada no acórdão **9101-002.429**, valendo citar, pela pertinência, parte daquelas explicações:

No caso, a simulação a que se refere o art. 149, VII, do CTN, corresponderia à “mentira” quanto à prática de um ato relevante para fins tributários. Sonega-se da Administração Fiscal a verdade dos fatos ocorridos. O ato simulado é um ato aparente, que não existe no mundo dos fatos, mas apenas de forma precária no mundo jurídico.

Na simulação absoluta, o contribuinte buscaria construir determinado invólucro que, caso real, lhe atribuiria benefícios fiscais, embora nada exista. Na simulação relativa, a ocorrência do fato gerador de uma obrigação tributária seria ocultada pela oposição do ato simulado.

No Direito tributário brasileiro, então, a simulação se presta à sonegação, ou seja, ao ilícito. O que se combate não é a utilização de formas anormais, atípicas, para se alcançar determinado resultado. Combate-se o ato doloso da evasão de tributos em que as partes realizam um determinado negócio jurídico, mas declaram ao fisco que outro teria sido realizado. Note-se que para se verificar a ocorrência de simulação não se teria relevância o efetivo propósito de uma operação, como a economia de tributos. Interessaria demonstrar que, por meio dos negócios jurídicos apresentados pelo contribuinte, foram ocultadas do Fisco as verdadeira configuração dos atos praticados pelo contribuinte.

Nesse cenário, embora muito se discuta o assunto, o legislador complementar brasileiro sempre limitou os poderes da administração fiscal para desconsiderar atos praticados pelo contribuinte, restringindo-os para tornar inoponíveis apenas atos “simulados”. Não há a outorga, pelo legislador competente (lei complementar), para que a administração fiscal considere inoponível atos que não possam ser qualificados como “simulados”.

Isso significa que o legislador competente não considera o conceito de “simulação”, tal como prescrito pelo Direito civil, tão estreito a ponto de permitir atos que não deveriam ser tolerados, nem tão amplo a ponto de permitir arbitrariedades por parte do fisco. O legislador tributário complementar, desde a edição do CTN (anos 60) até hoje, considera suficiente que a administração fiscal reaja exclusivamente em face de atos simulados, fraudulentos, com o dolo da evasão de tributos, reconhecendo-se a legitimidade das demais práticas (planejamento tributário).

Assim, considerando que no entendimento do Colegiado recorrido os argumentos e provas apresentados pelo contribuinte não foram suficientes para afastar a caracterização da conduta dolosa praticada com o único intuito de lesar o fisco e reduzir indevidamente o valor do tributo devido, temos que a fiscalização atuou nos exatos termos do poder-dever previsto no art. 149, inciso VII do Código Tributário Nacional, inexistindo irregularidade.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri