



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10680.722450/2010-89  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-004.640 – 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de novembro de 2016  
**Matéria** CSP - CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO SEGURADO EMPREGADO - PEJOTIZAÇÃO  
**Recorrente** INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO GERENCIAL S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO SEGURADOS NÃO DESCONTADA. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. FALTA DE JUNTADA PELO FISCO DE PROVA. APRESENTAÇÃO DOS ELEMENTOS PROBATÓRIOS POR AMOSTRAGEM. AUSÊNCIA DE NULIDADE

Não deve ser aceita como causa de nulidade a alegação de que o fisco descreveu em seu relato apenas por amostragem as situações que seriam suficientes à conclusão de ocorrência dos fatos geradores, principalmente quando deixa claro a autoridade fiscal que os contratos apresentavam um padrão.

CONTRATAÇÃO DE PESSOA FÍSICA POR INTERPOSTA EMPRESA. OCORRÊNCIA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO. EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A SEGURADO EMPREGADO.

O fisco, ao constatar a ocorrência da relação empregatícia, dissimulada em contratação de pessoa jurídica, deve desconsiderar o vínculo pactuado e exigir as contribuições sociais sobre remuneração de segurado empregado.

SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DO ART. 129 DA LEI N. 11.196/2005. POSSIBILIDADE.

Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, é possível ao fisco, desde que consiga comprovar a ocorrência da relação de emprego, caracterizar como empregado aquele trabalhador que presta serviço intelectuais com respaldo em contrato firmado entre pessoas jurídicas.

RESULTADO DE AUTUAÇÃO DO MINISTÉRIO DO TRABALHO. IMPROCEDÊNCIA PERANTE JUSTIÇA DO TRABALHO. AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DAS MESMAS PROVAS. NÃO VINCULAÇÃO DO RESULTADO.

A existência de ações judiciais para desconstituir autuação do Ministério do trabalho seja procedentes ou improcedentes, servem como subsídio para a identificação da existência de desvirtuamento, mas não como elemento capaz de desnaturar o fato gerador, quando o conjunto probatório é suficiente para formação do vínculo de emprego para efeitos previdenciários.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS RECOLHIDA POR PESSOA JURÍDICA. APROVEITAMENTO. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. POSSIBILIDADE.

As contribuições previdenciárias pagas pelos segurados enquanto sócios das pessoas jurídicas e por essas recolhidas, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego, deverão ser deduzidas aos valores lançados no auto de infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para permitir a imputação dos valores das contribuições previdenciárias patronais recolhidas pelas pessoas jurídicas relativos às operações reclassificadas como relação de emprego, aos valores lançados no auto de infração. Vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que deram provimento ao recurso. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Ana Paula Fernandes. Nos termos do art. 60 do Anexo II do RICARF, originalmente os conselheiros votaram por: a) negar provimento: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora); b) dar provimento parcial: Maria Helena Cotta Cardozo, Heitor de Souza Lima Junior e Luiz Eduardo de Oliveira Santos; c) dar provimento integral: Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração DEBCAD nº 37.283.340-3, consistente em contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social a cargo dos segurados empregados, incidentes sobre os seus respectivos Salário de Contribuição, que não foram inclusos nas folhas de pagamento, conforme descrito no relatório Fiscal a fls. 15/31.

De acordo com o relatório da Fiscalização, a exigência fiscal consubstancia-se em contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados, incidentes sobre seus respectivos Salários de Contribuição, apurados por aferição indireta a partir dos valores informados nas notas fiscais de serviço emitidas por pessoa jurídica em face da INDG, estando presentes entre a Autuada e os trabalhadores todos os elementos caracterizadores da relação de segurado empregado, nos termos do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, quais sejam, a pessoalidade, a natureza não eventual, a subordinação e a onerosidade.

Com a relatoria, ficou constatado que a empresa de consultoria empresarial Instituto de Desenvolvimento Gerencial S/A INDG realizou sistemática irregular de contratação de centenas de empregados - profissionais da área de consultoria -, realizando-as através de acordos de parceria celebrados com estes profissionais na figura de empresários sócios de centenas de pessoas jurídicas PJ.

A contratação de empregados de forma irregular nessa empresa houve-se também por constatada e levantada pelo Ministério do Trabalho e Emprego – MTE, que através da Superintendência Regional do Estado de Minas Gerais - Seção de Fiscalização do Trabalho - SFISC representou à Receita Federal do Brasil as autuações incidentes sobre o levantamento de 492 empregados contratados pelo INDG de forma irregular através de pessoas jurídicas dentro do período de Março/2003 a Dezembro/2008.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG julgado o lançamento procedente.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo.

No Acórdão de Recurso Voluntário, o Colegiado, por voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário, quanto ao mérito, mantendo o lançamento quanto à descon sideração da prestação de serviços através de interpostas pessoas jurídicas; vencidos na votação os Conselheiros Fábio Pallaretti Calcini, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, que entenderam pela nulidade do lançamento, por descumprimento do artigo 142 do Código Tributário Nacional, já que as provas, quanto aos fatos geradores, foram trazidas aos autos por amostragem; ainda, por voto de qualidade, deu parcial provimento ao recurso voluntário, devendo a contribuição social a cargo dos segurados empregados ser recalculada, tomando como Salário de Contribuição os valores de remuneração de cada segurado empregado, mediante a incidência das alíquotas 8%, 9% e 11%, na forma fixada no art. 20 da Lei nº 8.212/91, observado o reajustamento previsto no §1º desse mesmo Dispositivo Legal e o limite do Salário de Contribuição encartado no §5º do art. 28 da Lei de Custeio da Seguridade Social; e ainda, por voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário, mantendo a multa como aplicada, considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº

8.212/91; vencidos na votação os Conselheiros Fábio Pallaretti Calcini, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP nº 449/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Portanto, em sessão plenária de 09/09/2014, deu-se parcial provimento ao recurso, prolatando-se o Acórdão nº 2302-003.344, assim ementado:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS. ARRECADAÇÃO E RECOLHIMENTO.*

*A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as das respectivas remunerações, e a recolher o produto arrecadado nos prazos definidos em Lei. O desconto da contribuição dos segurados empregados sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto na Lei.*

*FATO GERADOR DISSIMULADO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGOCIO JURÍDICO. POSSIBILIDADE.*

*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.*

*PERSONALIDADE JURÍDICA DE EMPRESA TERCEIRIZADA. DESCONSIDERAÇÃO. INOCORRÊNCIA.*

*Estando presentes todos os elementos caracterizadores da relação de segurado empregado, impõe-se a incidência imperativa das normas tributárias inscritas na Lei nº 8.212/91 sobre a empresa tomadora e sobre o segurado, sem que tal sujeição implique a desconsideração da personalidade jurídica da empresa terceirizada, a qual permanece produzindo todos os demais efeitos no mundo jurídico.*

*CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. SUBSUNÇÃO DO FATO À HIPÓTESE NORMATIVA.*

*Impera no Direito Previdenciário o princípio da primazia da realidade sobre a forma, sendo necessária e suficiente a subsunção do fato à hipótese legal prevista no art. 12, inciso I, letra "a" da Lei nº 8.212/91 para que se opere a caracterização de segurado empregado.*

*É prerrogativa da autoridade administrativa a desconsideração de 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, a teor do Parágrafo Único do art. 116 do CTN.*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DOCUMENTAÇÃO DEFICIENTE. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.*

*A constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, é motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPETÊNCIA PRIVATIVA DO AUDITOR FISCAL.*

*Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias previstas na Lei nº 8.212/91, a fiscalização lavrará de ofício notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.”*

O processo foi encaminhado, para ciência da Fazenda Nacional, em 08/10/2014 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional, que em 11/11/2014, tomou ciência do acórdão informando que não haveria interposição de recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Devidamente cientificado da decisão proferida em 04/03/2015, o contribuinte interpôs, tempestivamente, em 19/03/2015, Recurso Especial. Em seu recurso requer seja reconhecida a nulidade do auto de infração que deu origem ao presente recurso e a consequente extinção do crédito tributário correspondente, nos termos do art. 156, IX do CTN. Ainda, requer a reforma do acórdão recorrido para compensar os tributos já recolhidos com as contribuições previdenciárias exigidas e para que seja determinada a aplicação retroativa da lei mais benéfica na imputação da multa de mora, no caso do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

A Recorrente aponta divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e outros julgados em relação a seis matérias, tendo sido dado seguimento a cinco matérias, a saber: a) art. 12, I da Lei nº 8.212/91 e dos requisitos para a configuração do segurado-empregado (existência de processos trabalhista no bojo do qual foi reconhecida a inexistência de vínculo empregatício entre as mesmas partes do presente caso); b) art. 142 do CTN (suficiência e ônus da prova, bem como a necessidade de inequívoca demonstração do fato gerador); c) art. 129 da Lei nº 11.196/05 (impossibilidade de desconsideração das pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais); d) subsidiariamente: arts. 31 e 22, I da Lei nº 8.212/91 e do equívoco na composição de base de cálculo da cobrança (necessidade de exclusão dos valores de tributos retidos nas notas fiscais e consequente abatimento ds contribuições sociais pagas pelas pessoas jurídicas desconsideradas; e) subsidiariamente: art. 106, II do CTN e a nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (retroatividade das leis benéficas ao contribuinte em caso de imposição de penalidade).

Portanto, ao Recurso Especial foi dado parcial seguimento, conforme Despacho s/n da Terceira Câmara, de 28/08/2015.

A recorrente traz como alegações, em relação a cada um dos cinco itens listados acima, que:

Item (a): art. 12, I da Lei nº 8.212/91 e dos requisitos para a configuração do segurado-empregado (existência de processos trabalhista no bojo do qual foi reconhecida a inexistência de vínculo empregatício entre as mesmas partes do presente caso

- a juntada aos autos dos fatos supervenientes relativos ao deslinde do processo trabalhista deveria ter sido considerada pela turma julgadora, pois é a justiça especializada para a constatação do vínculo empregatício, além do que é questionável a alegação do acórdão recorrido de ser possível ter segurado-empregado para fins tributários (inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91) distinto do empregado definido pela CLT a justificar a irrelevância da definição da justiça do trabalho.
- a caracterização de segurados como empregados requer a comprovação cabal da existência do vínculo empregatício, nos termos do art. 3º da CLT, bem como do art. 12, inciso I da Lei nº 8.212/91 e que, de igual modo, o lançamento por arbitramento é medida extrema e é preciso que o relatório fiscal justifique a motivação, a adoção e o alcance do procedimento, sendo que a falta de entrega de determinados documentos não pode ser motivo único para justificar o arbitramento.

Item (b): art. 142 do CTN (suficiência e ônus da prova, bem como a necessidade de inequívoca demonstração do fato gerador;

- - a decisão recorrida deixou claro ter-se embasado nas amostragens para manter os lançamentos tributários, desconsiderando as provas juntadas aos autos e considerando a amostragem fiscal como comprovação suficiente, havendo, portanto, violação ao art. 142 do CTN, na medida em que o fisco se desincumbiu do ônus de provar o fato gerador da contribuição previdenciária, como a não eventualidade da prestação de serviços pelo segurado empregado; inclusive, os votos vencidos do acórdão recorrido deram provimento para anular o lançamento fiscal nesse ponto.
- - a caracterização de segurados como empregados requer a comprovação cabal da existência do vínculo empregatício, nos termos do art. 3º da CLT, bem como do art. 12, inciso I da Lei nº 8.212/91, e, de igual modo, o lançamento por arbitramento é medida extrema sendo preciso que o relatório fiscal justifique a motivação, a adoção e o alcance do procedimento, sendo que a falta de determinados documentos não pode ser motivo único para justificar o arbitramento.
- - o acórdão recorrido também mencionou a possibilidade do lançamento fiscal se basear em exemplos e presunções, legitimando a ausência de comprovação cabal da ocorrência do fato gerador, mantendo o lançamento com base em amostragens, exemplos e presunções, dificultando a ampla defesa e contraditório através da demonstração individualizada de cada um dos elementos que mostram inexistir o fato gerador das contribuições, e que, por essas razões, o

processo trabalhista foi julgado procedente para anular as autuações trabalhistas.

- - a jurisprudência do CARF mostra-se uníssona em não admitir a lavratura dos autos de infração genéricos, que desincumbem a fiscalização do dever de apurar o fato gerador (CTN, art. 142) e demonstra o entendimento que deve nortear o julgamento do presente caso: deve haver o atendimento absoluto ao art. 142 do CTN nos lançamentos tributários, sendo inválidos aqueles que não comprovam de forma clara e precisa todos os elementos que ensejaram o tributo exigido.

Item (c): art. 129 da Lei nº 11.196/05 (impossibilidade de desconsideração das pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais

- - em se tratando de sociedades prestadoras de serviços intelectuais contratados pela Recorrente (serviços de consultoria na área de gestão empresarial), a desconsideração das PJs deve subsunção ao art. 129 da Lei nº 11.196/2005 e ao art. 50 do Código Civil, não obstante, o acórdão recorrido entendeu que o art. 129 não é aplicável ao caso, entendendo que não houve ofensa ao artigo citado, uma vez que no caso não houve desconsideração da pessoa jurídica, mas somente a consideração do seu sócio como segurado empregado.
- - esse argumento trata-se de mero jogo de palavras, pois, na medida em que o Fisco impede ou afasta os efeitos jurídicos da existência da pessoa jurídica, de fato, desconsidera sim a pessoa jurídica da sociedade de advogados.
- - as empresas legalmente constituídas para a prestação de serviços intelectuais não podem ser descaracterizadas pela fiscalização ao argumento de que o serviço prestado pelos profissionais aos seus contratantes seria regido pelas normas da CLT, com todos os reflexos trabalhistas e tributários daí decorrentes, ou seja, para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados, sujeita-se, tão somente, à legislação aplicável às PJs e não às pessoas físicas.

Item (d): subsidiariamente: arts. 31 e 22, I da Lei nº 8.212/91 e do equívoco na composição de base de cálculo da cobrança (necessidade de exclusão dos valores de tributos retidos nas notas fiscais e consequente abatimento das contribuições sociais pagas pelas pessoas jurídicas desconsideradas;

- - a fiscalização deveria ter apurado o montante de contribuições (previdenciárias e sociais) recolhido pelas PJs desconsideradas e abatido das exigências feitas no lançamento fiscal, contudo exigiu as contribuições previdenciárias em duplicidade, uma vez que desconsiderou os recolhimentos efetuados pelas PJs, entendendo não ser possível a dedução da base de cálculo ou compensados com os valores a recolher.

Item (e): subsidiariamente: art. 106, II do CTN e a nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (retroatividade das leis benéficas ao contribuinte em caso de imposição de penalidade).

- - caso não seja acolhido o pedido de anulação dos lançamentos, a multa moratória deverá ser reduzida em razão da aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91, conferida pela Lei nº 11.941/2009, com fundamento no CTN que dispõe no seu art. 106, II, “c”, a retroatividade da Lei que comine pena mais branda ao contribuinte.
- - o acórdão recorrente, ao manter a multa aplicada tal como lançada no auto de infração, considerando as disposições do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, divergiu de vários acórdãos que decidiram pela aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91, conferida pela Lei nº 11.941/2009 (MP 449/2008), limitando-se a multa ao percentual de 20%.

Cientificada do Recurso Especial do contribuinte em 19/01/2016, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, fls. 2571 e seguintes, onde alega, em síntese, que:

- - não merece prosperar a argumentação do contribuinte que defende existir identidade entre os conceitos de empregado, para a legislação trabalhista, e segurado empregado, para fins previdenciários.
- - é clara a intenção do contribuinte de rediscutir provas, todavia, é sabido que a via estreita do recurso especial não comporta análise de provas, e que a Câmara Superior de Recursos Fiscais incumbiu-se a tarefa de unificar entendimentos divergentes acerca da interpretação da legislação tributária, e não de rediscutir provas, como pretende o contribuinte, além do que a ocorrência do fato gerador foi minuciosamente examinada pelo Colegiado *a quo*, a partir da análise das provas dos autos.
- - não houve descon sideração da personalidade jurídica, como defende o contribuinte sobre a impossibilidade de se descon siderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços intelectuais para fins tributários, sob pena de violação ao art. 129 da Lei nº 11.196/2005.
- - nos acórdãos indicados como paradigmas considerou-se inaplicável o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 (conforme se extrai das próprias ementas), o que por si só, já evidencia que não há a alegada divergência jurisprudencial.
- - que o contribuinte, em seu recurso, defende que houve equívoco no cálculo das contribuições devidas, sustentando, em síntese, que deveriam ter sido abatidos do lançamento os valores pagos pelas pessoas jurídicas descon sideradas, porém, não há base legal para o pedido da recorrente, conforme bem decidiu o Colegiado *a quo*.
- - em relação à multa, caso o contribuinte quisesse contestar a sua maneira de cálculo, deveria ter oposto os necessários embargos de

declaração, não havendo possibilidade de questionar tal matéria em sede de recurso especial, já que ela não foi analisada no acórdão *a quo*; e ainda que assim não fosse, no mérito também não assiste razão ao contribuinte, uma vez que o artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na nova redação conferida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual está inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº 449 à legislação previdenciária.

- - em se tratando de lançamento de ofício, considerando-se que não houve no caso a declaração de todos os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias devidas, nem o recolhimento ou pagamento do tributo devido, a multa a ser aplicada é aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.
- - não há como se adotar outro entendimento senão o de que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática totalmente distinta da multa de mora prescrita no art. 61 da Lei nº 9.430/96, e logo, por esse motivo não se poderia aplicar à espécie o disposto no art. 106 do CTN, pois, para a interpretação e aplicação da retroatividade benigna, a comparação é feita em relação à mesma conduta infratora praticada, em relação à mesma penalidade.
- - concluindo, para se averiguar sobre a ocorrência da retroatividade benigna no caso concreto, a comparação entre normas deve ser feita entre o art. 35, da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) e o art. 35-A da LOPS; e portanto, a tese encampada pelo acórdão recorrido no sentido de que há retroatividade benigna em razão do advento da MP nº 449/2008 (convertida na Lei nº 11.941/2009) que conferiu nova redação ao art. 35 da Lei nº 8.212/91, não merece prevalecer, pois a forma de cálculo ali defendida somente pode ser utilizada no caso em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso espontaneamente.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

### Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, efls. 2464. Assim, não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

### Do Mérito

Primeiramente, entendo que no procedimento em questão a AUTORIDADE FISCAL EM IDENTIFICANDO a condição de vínculo empregatício com empresa que simulou a contratação por intermédio de empresas interpostas, procedeu a caracterização de vínculo de emprego para efeitos previdenciários na empresa notificada, que encontrava-se, na verdade na condição de empregadora.

A Auditoria Fiscal, tendo inegavelmente a atribuição de aplicar a legislação previdenciária, é competente para, diante do caso concreto, interpretar se determinada relação jurídica reveste-se das características do liame de emprego.

Essa autorização é dada pelo Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, que no § 2.º do art. 229 dispõe:

*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.*

*(...)*

Por outro lado, a constituição do crédito tributário sobre as parcelas pagas aos empregados é autorizada ao Fisco, conforme dispõe a Lei n.º 11.457/2007:

*“Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de AuditorFiscal da Receita Federal do Brasil:*

*I no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:*

*a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (...)*

Assim, de pronto, afasto qualquer alegação de incompetência da autoridade fiscal para caracterização de vínculo, e que essa competência seria adstrita ao poder Judiciário.

Passo agora a identificar os pontos trazidos pelo contribuinte em seu recurso especial aos quais deu-se seguimento:

Item (a): art. 12, I da Lei nº 8.212/91 e dos requisitos para a configuração do segurado-empregado (existência de processos trabalhista no bojo do qual foi reconhecida a inexistência de vínculo empregatício entre as mesmas partes do presente caso.

Conforme descrito acima, entendo encontrar-se dentro da competência da autoridade fiscal a caracterização de vínculo de emprego para efeitos previdenciários, desde que devidamente demonstrado por meio dos elementos identificados durante a fiscalização que esclarecem como se dava efetivamente a contratação dos serviços.

Note-se que um dos princípios norteadores do direito quanto a formação de vínculo de emprego é o da "primazia da realidade", ou seja, atribui-se maior relevância a realizados dos fatos, ou como no caso concreto, como se dava a prestação de serviço do que os contratos formalmente apresentados.

Contudo, ao contrário do argumentado, a improcedência de reclamações trabalhistas não afasta o vínculo configurado para efeito previdenciários, tendo em vista a autonomia da autoridade fiscal, prevista na legislação. Da leitura do dispositivo normativo descrito acima, não se identifica o condicionamento da formação dos vínculos de emprego à existência de reclamações trabalhistas procedentes. No presente caso, a utilização indevida de contratação de pessoas jurídicas foi também suscitada pela autoridade fiscal do ministério do trabalho, que inclusive comunicou a situação à Receita Federal, ensejando o presente lançamento, conforme identificamos no relatório do Processo principal nº 10680722449/2010-54, fls. 37 e seguintes (daqueles autos), vejamos:

*Conforme fartamente detalhado no Relatório do Auto de Infração n.º 01903158-1 anexo, a fiscalização do trabalho detectou a contratação fraudulenta pela empresa fiscalizada de consultores/instrutores, profissionais cuja função está intimamente ligada à sua atividade-fim. A fraude se dava pela criação de Pessoas Jurídicas (PJ) pelos trabalhadores de maneira a mascarar a relação de emprego com a adoção de contratos civis de parceria. Todavia, mantinham-se todos os pressupostos fático-jurídicos do vínculo empregatício, com trabalho executado de maneira não eventual por pessoa física, com personalidade, subordinação e onerosidade. A partir de 2008, o INDG passou a concentrar os pagamentos das PJ na empresa União Consultoria Ltda., constituída unicamente para agregar os antigos PJ individuais, que migraram para um único empreendimento.*

*Foi visto que tais procedimentos fraudulentos foram arquitetados com amplo conhecimento dos fundadores do Instituto, senhores JOSE MARTINS DE GODOY e VICENTE FALCONI CAMPOS, os quais, pelo que se pôde apurar, valeram-se do apoio do advogado e contador da empresa, Senhor WILLIAN GIOVANI BARROS.*

[...]

*Assim, concluiu a fiscalização que todas as manobras engendradas foram destinadas exclusivamente à burla da legislação trabalhista e conseqüente evasão fiscal, valendo-se de atos simulados com o intuito de mascarar a relação empregatícia existente entre o INDG e seus consultores. E tal se justificava tendo em vista o montante envolvido.*

*Os valores de remuneração pagos aos consultores foram colhidos por meio da análise da documentação contábil da empresa, em especial, Razão e Diário, sendo que tais valores embasaram o levantamento de débito do FGTS e Contribuição Social incidentes sobre os salários pagos extra-folha por intermédio das PJ.*

Dessa forma, a existência de ações judiciais para desconstituir autuação do Ministério do trabalho seja procedentes ou improcedentes servem como subsídio para a identificação da existência de desvirtuamento, mas não como elemento capaz de desnaturar o fato gerador, quando o conjunto probatório é suficiente para formação do vínculo de emprego para efeitos previdenciários.

Podemos observar que a decisão colacionada aos autos pelo recorrente diz respeito ao julgamento do auto de infração elaborado pelo Ministério do Trabalho, com a indicação da irregularidade da contratação das pessoas jurídicas, tendo àquele órgão, aduzido as razões que entendeu suficientes para formação do vínculo. Foi nesse processo que houve manifestação do tribunal, que diga-se, não adentrou ao mérito da contratação individual das pessoas físicas.

Vale observar que a denúncia do Ministério do Trabalho junto à fiscalização da previdência, apenas ensejou o início da procedimento fiscal, contudo os elementos probatórios colacionados aos autos não são necessariamente os mesmos. Pelo contrário, fez a fiscalização procedimento próprio, com a intimação para apresentação de todos os documentos que entendeu necessários a apreciação de existência ou não de contratação irregular. Dessa forma, o julgamento ora sob análise possui elementos de provas e discussão autônoma. Não se está aqui desobedecendo decisão judicial, posto que o tribunal que analisou a autuação do ministério do trabalho não teve acesso aos elementos e informações contidas no presente processo. Da mesma forma, a improcedência de autuação da Receita Federal do Brasil, não vincularia a autuação do Ministério do Trabalho.

Note-se, ainda, que não foram apresentadas reclamações trabalhistas improcedentes em relação a cada um dos empregados, mas apenas ação da empresa para desconstituir autuação do ministério, razão pela qual não existiu por parte do tribunal do trabalho apreciação do mérito em relação a cada trabalho, mas apenas a decisão que os elementos constantes naquele auto de infração do Ministério do Trabalho carecia dos elementos necessários a convicção do referido tribunal.

Item (b): art. 142 do CTN (suficiência e ônus da prova, bem como a necessidade de inequívoca demonstração do fato gerador);

Quanto ao questionamento acerca da demonstração do fato gerador, vejamos os termos do relatório fiscal, fl. 17, que analisa documentos capazes de esclarecer as condições em que se dava a verdadeira contração:

*Filtrados os lançamentos contábeis mensais, foram ainda apurados para confronto, os lançamentos declarados pela empresa INDG à Secretaria da Receita Federal através da Declaração de Imposto de Renda Fonte - DIRF.*

**5.4- Confirmados e apurados todos os pagamentos, a empresa foi então intimada a apresentar os contratos de prestação de serviços que originaram tais pagamentos durante o período de 01/2006 a 12/2007.**

**5.5- Analisados os contratos de prestação de serviços, foi constatado que os contratos denominados "acordos de parceiras" têm, todos eles, o mesmo conteúdo, o mesmo padrão, foram celebrados em datas aproximadas, têm o mesmo prazo de validade de dois anos e regularmente foram prorrogados.**

**5.6- O objeto dos acordos de parceria entre a INDG e as PJ, estabelece o desenvolvimento e difusão de métodos e técnicas de gerenciamento voltados à obtenção de resultados nas organizações, atuando as PJ na condição de terceirizada, mediante termos aditivos para cada um dos trabalhos a serem desenvolvidos.**

**5.7- Através dos termos aditivos aos acordos de parceria (termos que determinam os trabalhos a serem desenvolvidos), fica evidenciado que, os contratados como parceiros, na verdade, eram os profissionais, pessoas físicas, na figura de um ou mais de um dos sócios das pessoas jurídicas, que, em caráter não eventual, executavam pessoalmente os trabalhos contratados, visando atender as atividades normais da empresa, relacionadas diretamente com os fins do seu empreendimento econômico.**

**5.8- A partir destes indicativos de substituição da folha de pagamento por notas fiscais de serviços, a auditoria fiscal realizou pesquisas aos sistemas internos da RFB, obtendo-se dados das PJ chamadas de "parceiras" ou "subcontratadas".**

**5.9- Paralelamente, a fiscalização desenvolveu na empresa, os trabalhos de análise dos documentos e elementos relacionados no item 4 deste relatório.**

**5.10- Considerado o grande volume de lançamentos contábeis, acordos de parceria, aditivos aos acordos, notas fiscais, registro de empregados, informações obtidas dos sistemas da RFB e outros elementos analisados, foram elaborados em amostragens os anexos de I a XVIII que integram este relatório fiscal com o objetivo de consolidar as informações que sustentam a formação da convicção de que a empresa INDG deixou de recolher contribuições previdenciárias e deixou de cumprir com as obrigações acessórias atinentes ao fato gerador, quando implementou um modelo irregular de contratação de segurados empregados.**

**6- Identificação e características das Pessoas Jurídicas - PJ:**

6.1- Para identificar e demonstrar as características das pessoas jurídicas - PJ que foram intermediárias na relação de trabalho entre a INDG e os empregados contratados de forma irregular, foram elaborados os anexos a seguir, a título de amostragens e exemplos:

Anexo II Pessoas Jurídicas - (PJ) 2006 e 2007 - Seleccionadas na Auditoria

Anexo III Ex Empregados que se tornaram PJ

Anexo IV Contratos Sociais das PJ - Amostragem

Anexo V Atividades das PJ - Amostragem

Anexo VI Empregados das PJ - Amostragem

Anexo VII Endereços das PJ - Amostragem

Anexo VIII Contador das PJ = Contador da INDG - Amostragem

Anexo IX - 2006 Totais Notas Fiscais Emitidas pelas PJ para INDG = Faturamento das PJ - Amostragem - 2006

Anexo IX - 2007 Totais Notas Fiscais Emitidas pelas PJ para INDG = Faturamento das PJ - Amostragem - 2007

Anexo X Notas Fiscais emitidas pelas PJ para INDG - Amostragem

6.2- A **Anexo II** apresenta as PJ seleccionadas pela auditoria para 2006 e 2007 para análise de suas características e contratos realizados com a INDG (contratos denominados Acordos de Parceria).

6.2.1- Tais **PJ possuem em comum, características que deixam claro que foram criadas ou adaptadas mediante alterações contratuais para atenderem ao modelo de contratação de empregados implementado pela INDG.**

6.2.2- Dentre estas características aponta-se em geral que:

6.2.2.1- As PJ foram originárias de ex-empregados da INDG e/ou profissionais da área de consultoria empresarial, formando sociedades com pessoas que detêm participações mínimas no capital social e não participam da gestão da sociedade (Anexos III e IV).

6.2.2.2- Através dos Anexos III e IV pode-se perceber também, que nem todas as pessoas jurídicas foram constituídas a partir de profissionais dos cargos de Consultores. Profissionais voltados à área de consultoria empresarial, mas que, ainda figuravam nas Fichas de Registro de Empregados como Assistentes ou Instrutores Juniores, também se tornaram pessoas jurídicas logo em seguida ao desligamento do quadro de funcionários da INDG.

6.2.2.3- O código de atividades no cadastro nacional de pessoas jurídicas das PJ é o mesmo código da INDG - 70.20-4/00 -

*Atividade de Consultoria em Gestão Empresarial, exceto Consultoria Técnica Específica (Anexo V).*

6.2.2.4- Estas PJ não mantinham empregados da área de consultoria empresarial, evidenciando-se que, quem de fato prestava os serviços contratados pela INDG era um ou mais de um dos seus sócios (Anexo VI).

6.2.2.5- As PJ possuem os mesmos endereços, a mesma assistência contábil que atende também a INDG, não possuem empregados em atividades fim ou meio e demonstram assim, que não possuem independência ou estrutura profissional própria (Anexos VI, VII e VIII).

6.2.2.6- O Anexo IX demonstra que não existe diferença entre os totais de notas fiscais emitidas pelas PJ contra a INDG e os faturamentos anuais das mesmas, permitindo concluir que as PJ não prestavam serviços a outros contratantes e que foram criadas exclusivamente para atender ao modelo de contratação implementado pela INDG.

6.2.2.7- As notas fiscais emitidas pelas PJ fazem referência a "Serviços de Consultoria Prestados na Área de Gestão Empresarial", independentemente se os objetivos sociais constantes de seus contratos sociais preverem a prática de outras atividades (Anexo X).

*7.1- Para demonstrar o sistema de contratação de empregados da INDG durante o período, foram elaborados como exemplo por amostragens os anexos a seguir:*

**Anexo X** Notas Fiscais emitidas pelas PJ para INDG - **Anexo XI** Amostragem Acordos de Parceria e Termos Aditivos de Prorrogações de Prazos - **Anexo XII** Termos Aditivos aos Acordos de Parceria - **Anexo XIII** Trabalhos a serem executados PJ - **Anexo XIV** Amostragem Autorizações de Débitos - **Anexo XV** Pagamentos das PJ - **Anexo XVI** Amostragem Lançamentos Contábeis Pagamentos das Notas Fiscais - **Anexo XVII** Amostragem 7.1.1- As PJ eram constituídas ou adaptadas mediante alterações contratuais e logo em seguida já eram firmados os acordos de parceria com a INDG (Anexo XI).

7.1.2- Os acordos de parceria não determinam todas as atividades a serem "desenvolvidas pelas PJ", nem mesmo quando e onde, uma vez que, estas atividades contínuas dentro do contexto empreendedor da INDG, variam de cliente para cliente e seguem etapas de projetos desenvolvidos e a desenvolver de acordo com supervisão e aprovação da INDG.

7.1.3- Assim, estabeleceu-se na cláusula primeira item 1.3 comum a todos os acordos que, as atividades seriam determinadas mediante aditivos. Daí surgem aditivos sequenciais e contínuos, determinando as tarefas e prorrogando os prazos de duração dos acordos de parceria (Anexo XI e XII).

**7.1.4- Os pagamentos efetuados às PJ conforme foi estabelecido na cláusula sexta item 6.1 de todos os acordos, foram efetuados com regularidade no 5 .dia útil de cada mês (dia de pagamento dos demais empregados da autuada), mediante autorizações de débitos emitidas pela INDG creditados em geral em contas do Banco do Brasil S/A (Anexo XIII).**

7.1.5- Dentro deste modelo em contrapartida, as PJ emitem notas fiscais que comprovam os pagamentos efetuados pela contratante e sustentam sua contabilização em custo dos serviços prestados sem incidir sobre tais notas fiscais qualquer contribuição previdenciária (Anexo X e XIV).

**8.1.1.1- Criadas ou adaptadas as PJ, estas "empresas" recém estabelecidas no mercado de consultoria, sem comprovar Know-how, sem possuir estrutura profissional e sem empregados, estabelecem contratos (acordos de parceria) com a INDG, para atuarem na ponta de suas atividades fins e na ponta de toda sua estrutura operacional, representando-a diante aos seus clientes. Evidentemente que, esta representação profissional se faz, como consultores do quadro funcional ou Equipe da INDG, e não como empresas de consultoria recém criadas e sem estrutura própria.**

**8.1.1.2- É dispensável a existência da PJ na execução dos trabalhos determinados nos aditivos que complementam os acordos de parceria. Necessário é na verdade que, exista alguém específico, preparado e com capacidade técnica adequada para cumprimento daquela demanda. Daí a pessoalidade. Quem detém o conhecimento e quem realiza as tarefas designadas é a pessoa física e não a pessoa jurídica.**

[...]

8.1.4.4- Na forma das cláusulas segunda e terceira, não compete às PJ gerenciar e gerir seu próprio negócio, nem mesmo administrar os custos de seus serviços. Ao estabelecerem os acordos com a INDG, os prestadores de serviços não participam do risco do empreendimento que é exclusivo da contratante. A eles cabe executar. A relação entre o contratante e os contratados é, portanto, idêntica à relação entre patrão e empregados. Senão vejamos:

Cláusula Segunda de todos os acordos de parceria:

"Das obrigações da Terceirizada - realizar consultorias e treinamentos voltados para o objeto contratual, de acordo com o aditivo, planejar, organizar todas as atividades inerentes ao alcance do objeto acordado".

De acordo com a Clausula Segunda, portanto, cabe aos "terceirizados", executar. com as necessidades do mercado e efetuar os pagamentos das atividades que venham a ser aprovadas conforme termo aditivo".

De acordo com a Cláusula Terceira, portanto, cabe à INDG, dar condições de trabalho e correr o risco do empreendimento

Cláusula Terceira de todos os acordos de parceria:

"Das obrigações da IDG - captar propostas, transferir o Know-how necessário para a realização dos serviços, fornecer o apoio administrativo necessário incluindo passagens aéreas, hospedagem, material didático, propostas, enfim, providenciar toda a logística para a realização das atividades terceirizadas. Desenvolver novos produtos compatíveis Anexo XI Acordos de Parceria e Prorrogações dos Prazos de Duração - Amostragem Página 11 de 16

Com as necessidades do mercado e efetuar os pagamentos das atividades que venham a ser aprovadas conforme termo aditivo".

De acordo com a Cláusula Terceira, portanto, cabe à INDG, dar condições de trabalho e correr o risco do empreendimento.

8.1.4.5- Ainda na cláusula terceira, pode-se perceber a subordinação e o controle nesta relação compatível a empregador e empregados (o primeiro determina e o segundo cumpre) a exemplo: "as passagens aéreas ou rodoviárias serão fornecidas previamente pela IDG, serão reembolsadas apenas as despesas compatíveis com a viagem, são consideradas absolutamente incompatíveis: bebidas alcoólicas, cigarros, telefonemas, brindes e outros similares".

8.1.4.6- A exemplo também da subordinação é o que prevê o subitem 3.3.1. de todos os acordos, quando acordam "os deslocamentos necessários para ministração de conferências, monitoria e/ou prestação de serviços de treinamento no trabalho serão reembolsados mediante a apresentação do relatório de viagem, em até 48 (quarenta e oito) horas após o retorno para a sede", (grifei).

8.1.4.6.1- Existe na relação, tratamento próprio do investimento e da assistência do empregador para com seus empregados, subordinando-os a: ministração de conferências, monitoria, e treinamento no trabalho.

8.1.4.6.2- Percebe-se ainda, que a sede de todos os prestadores de serviços é a sede da INDG, onde todos são obrigados a retornar e apresentar relatórios de viagens em até 48 (quarenta e oito) horas.

[...]

9- Da identificação dos prestadores de serviços caracterizados empregados:

Anexo XVII - 2006 Segurados Caracterizados Empregados -  
2006 Anexo XVII - 2007 Segurados Caracterizados Empregados  
-2007

9.1- A identificação dos segurados caracterizados empregados foi efetuada através das fichas de registro de empregados (ex-empregados que se tornaram pessoas jurídicas), acordos de parceria, termos aditivos, contratos sociais das PJ e lançamentos contábeis de reembolsos de despesas de viagens

**pagas diretamente às pessoas físicas. Estas identificações foram ainda objeto de confronto e confirmação com dados extraídos dos sistemas da Receita Federal do Brasil.**

*10- Dos Salários de Contribuição Anexo XVIII - 2006 Salários de Contribuição - 2006 Anexo XVIII - 2007 Salários de Contribuição - 2007*

*10.1- Identificados os empregados, as remunerações pagas a estes segurados a qualquer título durante o mês, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, integram o salário-de-contribuição da empresa, de acordo com o art. 28, inciso I da Lei 8.212/91, com redação alterada pela MP n° 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei n° 9.528, de 10/12/97.*

Quanto ao aspecto da amostragem, entendo que pode sim, valer-se o auditor dessa técnica, desde que comprovada uma uniformidade nas práticas adotadas pela empresa.

Na situação sob enfoque, a autoridade lançadora se valeu de dados coletados mediante investigação, efetuada nas dependências da empresa fiscalizada durante o procedimento fiscal e em pesquisas no banco de dados da RFB, em diligências externas realizadas nas empresas prestadoras, além de constatações de outros órgãos cuja competência assemelha-se a da Receita Federal. Foram averiguados contratos de prestação de serviço, , notas fiscais, folhas de pagamento, declarações prestadas à Administração Tributária, registros contábeis, dentre outros.

Percebe-se, assim, que o fisco não se utilizou de meras presunções, mas foi buscar para seu convencimento em farto conjunto probatório, o que nos leva a crer que houve cautela na apreciação dos elementos que lhe foram aparecendo no decorrer da ação fiscal.

A técnica da amostragem para fundamentar as conclusões quanto à ocorrência dos fatos geradores não nos parece dezarrazoada. Na análise deste ponto do recurso, não se pode perder de vista que todos os contratos em que se focou a auditoria tinham as mesmas características.

Dessa forma, entendo que encontrava-se suficientemente descritos os fatos geradores, permitindo ao recorrente o direito ao contraditório e a ampla defesa.

Item (c): art. 129 da Lei n° 11.196/05 (impossibilidade de desconsideração das pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais).

Quanto a impossibilidade de formação de vínculo por força do disposto na lei 11.196/05, entendo que razão não assiste ao recorrente.

A suposta incompatibilidade entre o § 2.º do art. 229 do RPS e o art. 129 da Lei n.º 11.196/2005 pode ser resolvida mediante interpretação sistemática das normas aplicáveis à espécie. Eis o dispositivo:

*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.*

Dos termos legais acima, percebe-se que o dispositivo é aplicável às prestações de serviço intelectuais realizados por pessoas jurídicas, mesmo que esse serviço deva ser obrigatoriamente prestado pelo sócio ou qualquer empregado e independentemente de haver designação de obrigações aos trabalhadores.

Todavia, verificando-se presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego (conforme descrito no item anterior) não há de se cogitar da aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, mas do art. 9.º da CLT, in verbis:

*Art. 9º Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.*

Ou seja, se a Auditoria observa que a execução de um contrato, formalmente firmado entre pessoas jurídicas, na verdade busca desvirtuar uma relação de emprego, esse negócio jurídico há de ser afastado de modo que se preservem os direitos dos empregados consagrados pela Carta Magna. Vejamos trecho do relatório fiscal:

Observe-se que tal procedimento não implica em desconsideração da personalidade jurídica da empresa, que permanece incólume, mas apenas de caracterização do liame empregatício, privilegiando a realidade verificada durante o procedimento fiscal, em detrimento da aparência formal de que se revestem determinados contratos.

Um argumento que nos parece muito válido para cancelar a caracterização de segurado empregado nesses casos, diz respeito às considerações lançadas para vetar o parágrafo único do mencionado artigo, que fora assim redigido:

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.*

São ponderações, conforme veremos, que chamam atenção para a necessidade de se preservar a competência da fiscalização para lançar os tributos correspondentes, sempre que verificada a existência de trabalho prestado mediante relação de emprego desvirtuada pela mera pactuação entre empresas. Eis os termos lançados nas razões do veto do parágrafo único do art. 129 da Lei n. 11.196/2005:

*“Razões do veto- O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no caput a hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista. **Entretanto, as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade.**” (grifamos)*

A jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho corrobora o entendimento de que o artigo 129 da Lei 11.196/2005 não teve o condão de legalizar toda e

**qualquer prestação de serviço por meio de pessoa jurídica, ficando a salvo a relação de emprego.**

*AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. 1.*

*VÍNCULO DE EMPREGO CONFIGURADO. PROFISSIONAL CONTRATADO MEDIANTE PEJOTIZAÇÃO(LEI Nº 11.196/2005, ART. 129). ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO EVIDENCIADOS. PREVALÊNCIA DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. A relação empregatícia é a principal fórmula de conexão de trabalhadores ao sistema socioeconômico existente, sendo, desse modo, presumida sua existência, desde que incontroversa a prestação de serviços (Súmula 212, TST). A Constituição da República, a propósito, elogia e estimula a relação empregatícia, ao reportar a ela, direta ou indiretamente, várias dezenas de princípios, regras e institutos jurídicos. Em consequência, possuem caráter manifestamente excetivo fórmulas alternativas de prestação de serviços a alguém por pessoas naturais, como, ilustrativamente, contratos de estágio, vínculos autônomos ou eventuais, relações cooperativadas, além da fórmula apelidada de pejotização. Em qualquer desses casos além de outros , estando presentes os elementos da relação de emprego, esta prepondera, impõe-se e deve ser cumprida. No caso da fórmula do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, somente prevalecerá se o profissional pejotizado tratar-se de efetivo trabalhador autônomo ou eventual, não prevalecendo a figura jurídica como mero simulacro ou artifício para impedir a aplicação da Constituição da República, do Direito do Trabalho e dos direitos sociais e individuais fundamentais trabalhistas. Trabalhando a Obreira cotidianamente no estabelecimento empresarial e em viagens a serviço, com todos os elementos fáticojurídicos da relação empregatícia, deve o vínculo de emprego ser reconhecido (art. 2º, caput, e 3º, caput, CLT), com todos os seus consectários pertinentes. Note-se que o TRT deixa claro, a propósito, a presença da subordinação jurídica em todas as suas três dimensões (uma só já bastaria, como se sabe), ou seja, a tradicional, a objetiva e a estrutural.*

*2. VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECONHECIDO EM JUÍZO. FÉRIAS EM DOBRO. DECISÃO DENEGATÓRIA. MANUTENÇÃO. É devido o pagamento em dobro das férias vencidas, ainda que o vínculo de emprego somente tenha sido reconhecido em Juízo (exegese do art. 137 da CLT).*

*Precedentes. Sendo assim, não há como assegurar o processamento do recurso de revista quando o agravo de instrumento interposto não desconstitui os fundamentos da decisão denegatória, que subsiste por seus próprios fundamentos. Agravo de instrumento desprovido. (AIRR 63935.2010.5.02.0083, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 19/06/2013, 3ª Turma, Data de Publicação: 21/06/2013)(grifamos)*

*Há um outro precedente também do TST que não poderíamos deixar de citar, posto que vem bem nessa linha de entendimento de que a norma do art. 129 da Lei 11.196/05 não autoriza a prestação de serviços com as típicas características da relação*

de emprego por meio da interposição de pessoas jurídicas. Vejamos:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. 1) NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. 2) EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROTETATÓRIOS. MULTA. 3) VERBAS RESCISÓRIAS. 4) RECONHECIMENTO DE VÍNCULO DE EMPREGO. TRABALHO EMPREGATÍCIO DISSIMULADO EM PESSOA JURÍDICA. FENÔMENO DA PEJOTIZAÇÃO. PREVALÊNCIA DO IMPÉRIO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (ART. 7º, CF/88).

MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 126/TST. *A Constituição da República busca garantir, como pilar estruturante do Estado Democrático de Direito, a pessoa humana e sua dignidade (art. 1º, caput e III, CF), fazendo, entre outros meios, mediante a valorização do trabalho e do emprego (art. 1º, IV, in fine; Capítulo II do Título II; art. 170, caput e VIII; art. 193), da subordinação da propriedade à sua função social (art. 5º, XXIII) e da busca do bemestar e da justiça sociais (Preâmbulo; art. 3º, I, III e IV, ab initio; art. 170, caput; art. 193). Com sabedoria, incentiva a generalização da relação empregatícia no meio socioeconômico, por reconhecer ser esta modalidade de vínculo o patamar mais alto e seguro de contratação do trabalho humano na competitiva sociedade capitalista, referindo-se sugestivamente a trabalhadores urbanos e rurais quando normatiza direitos tipicamente empregatícios (art. 7º, caput e seus 34 incisos). Nessa medida incorporou a Constituição os clássicos incentivos e presunção trabalhistas atávicos ao Direito do Trabalho e que tornam excetivos modelos e fórmulas não empregatícias de contratação do labor pelas empresas (Súmula 212, TST). São excepcionais, portanto, fórmulas que tangenciem a relação de emprego, solapem a fruição de direitos sociais fundamentais e se anteponham ao império do Texto Máximo da República Brasileira. Sejam criativas ou toscas, tais fórmulas têm de ser suficientemente provadas, não podendo prevalecer caso não estampem, na substância, a real ausência dos elementos da relação de emprego (caput dos artigos 2º e 3º da CLT). **A criação de pessoa jurídica, desse modo (usualmente apelidada de pejotização), seja por meio da fórmula do art. 593 do Código Civil, seja por meio da fórmula do art. 129 da Lei Tributária nº 11.196/2005, não produz qualquer repercussão na área trabalhista, caso não envolva efetivo, real e indubitável trabalhador autônomo. Configurada a subordinação do prestador de serviços, em qualquer de suas dimensões (a tradicional, pela intensidade de ordens; a objetiva, pela vinculação do labor aos fins empresariais; ou a subordinação estrutural, pela inserção significativa do obreiro na estrutura e dinâmica da entidade tomadora de serviços), reconhece-se o vínculo empregatício com o empregador dissimulado, restaurando-se o império da Constituição da República e do Direito do Trabalho.** Por tais fundamentos, que se somam aos bem lançados pelo consistente acórdão regional, não há como se alterar a decisão recorrida. Agravo de instrumento desprovido.*

(AIRR 98161.2010.5.10.0006, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 29/10/2012, 3ª Turma, Data de Publicação: 31/10/2012)(destacamos)

Assim, mesmo após a edição da Lei n.º 11.196/2005 é perfeitamente aplicável os preceitos do § 2.º do art. 229 do RPS, não devendo prevalecer a tese de incompetência da Auditoria Fiscal para caracterizar a relação de emprego e fazer valer os ditames da legislação previdenciária, uma vez que a norma citada não pode ser utilizada como escudo para proteger situações de clara afronta aos princípios dos Direitos Previdenciário e Trabalhista. \_\_

Item (d): subsidiariamente: arts. 31 e 22, I da Lei nº 8.212/91 e do equívoco na composição de base de cálculo da cobrança (necessidade de exclusão dos valores de tributos retidos nas notas fiscais e consequente abatimento das contribuições sociais pagas pelas pessoas jurídicas desconsideradas:

Quanto a argumentação de que a autoridade fiscal desconsiderou os recolhimentos efetuados pelas PJs, entendendo não ser possível a dedução da base de cálculo ou compensados com os valores a recolher entendo que a argumentação do recorrente procede em parte.

Conforme descrito anteriormente não houve desconsideração das pessoas jurídicas, mas formação de vínculo de emprego, utilizando como base de cálculo o valor efetivamente recebidos. Neste caso, nos parece inaplicável, inicialmente, qualquer dedução, pois os tributos pagos referem-se as obrigações legais de competência da PJ. Ao contratar irregularmente empregados com o arcabouço de PJ, a autuada assume o ônus de ter os valores pagos para pessoas jurídicas, utilizados como salário de contribuição, posto que é o pagamento constante da contabilidade da autuada como efetivamente pago.

Conforme descrito no acórdão recorrido pelo ilustre DR. Arlindo Costa e Silva: "*A constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, é motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*"

Contudo, entendo que não existe lógica cobrar duas vezes em relação aos mesmos segurados, até porque o recolhimento da sua contribuição em duplicidade, não lhe beneficiaria, mesmo que o custo inicialmente recaísse sobre a pessoa jurídica que contratou de forma irregular. Dessa forma, a contribuição previdenciárias paga pelos segurados enquanto sócios, arrecadas pelas pessoas jurídicas, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego no presente AIOP, deverão ser deduzidas dos valores lançados no presente auto de infração.

Item (e): subsidiariamente: art. 106, II do CTN e a nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (retroatividade das leis benéficas ao contribuinte em caso de imposição de penalidade).

Quanto ao questionamento sobre a multa aplicada, a qual deseja o recorrente ter seu percentual limitado a nova redação do art. 35 da lei 8212/91, entendo que razão não lhe assiste. A multa aplicada pela autoridade fiscal, qual seja a redação anterior do art. 35, encontra-se em perfeita consonância com a melhor interpretação dos dispositivos da lei 8212/91 e com o art. 106 do CTN.

Conforme extraímos dos autos, aplicou-se, para cada competência, a multa mais benéfica (sistemática anterior ou atual), em face do que dispõe o art. 106 do CTN, qual seja 24% nos casos de Lançamento de ofício.

Ainda, no que tange ao cálculo da multa, para entender a natureza das multas aplicadas e por conseguinte como deve ser interpretada a norma, passemos a algumas considerações, tendo em vista que a citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP, introduzindo dois novos dispositivos legais, senão vejamos:

Até a edição da MP 449, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD/AIOP (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

*“[Art. 32-A.](#) O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

*“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.”*

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

*“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 “*

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP lavrados em relação a fatos geradores anteriores a publicação da lei, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD(AIOP) + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente após a publicação da MP e lei, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, Trata-se de AIOP/NFLD onde foi aplicada a multa de 24% (texto original do art. 35%). Embora não tenhamos identificado a lavratura de AIOA, isso não altera o valor aplicado, pois o limite máximo permanece em 75%, já que prevaleceu o valor de

multa aplicado nos moldes do art. 35, inciso II, revogado pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, ou seja, 24% .

No caso, se existisse autuação pela ausência de informação em GFIP, a multa aplicada ocorreria (pela tese da fiscalização) nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo, ou seja, o somatório do AIOP e do AIOA seriam de 75%.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, no meu entender a fiscalização deveria observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte: (1) Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou (2) Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação. Como não consta a informação de lavratura de AIOA, sem dúvida, considerando tratar-se de lançamento de ofício, a multa aplicada pela fiscalização obedece os preceitos do art. 106 do CTN.

Assim, entendo que a multa aplicada pelo auditor encontra-se em perfeita consonância com os normativos vigentes, bem como refletem de forma mais adequada a natureza da multa aplicada, não havendo qualquer reparo a ser feito no acórdão recorrido quanto a essa parte.

### **CONCLUSÃO**

Face o exposto, voto no sentido de CONHECER do Recurso Especial do sujeito passivo, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para permitir a imputação dos valores das contribuições previdenciárias paga pelos segurados enquanto sócios, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego no presente AIOP, devendo ser deduzidas dos valores lançados no presente auto de infração.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

## Declaração de Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes

Em que pese o excelente voto da relatora ousou discordar de seus fundamentos e em consequência disso do encaminhamento adotado em seu dispositivo final.

Embora eu adote uma postura firme de valorização da via administrativa, respeito de forma categórica a coisa julgada material das decisões proferidas pelo Poder Judiciário, e no caso em tela, mantido o voto nos termos da relatora estaria se desrespeitando posicionamento do Poder Judiciário acerca da temática aqui discutida, bem como infringindo assim a segurança jurídica do ordenamento, colocando todo sistema em risco.

Observe-se que no caso em tela o auto de infração em discussão não nasceu de uma fiscalização normal iniciada por ato de um auditor fiscal no exercício de seu mister, mas sim da denúncia recebida pelo Ministério do Trabalho, que diante dos indícios de desrespeito a legislação trabalhista e possíveis reflexos previdenciários apontados oficiou a Receita Federal para que desse início a fiscalização dos mesmos.

Importante frisar que os fatos a serem averiguados eram de origem trabalhista que caso estivessem em desacordo com a lei gerariam de modo reflexo descumprimentos as normas previdenciárias.

Contudo, após realizada a fiscalização a Empresa judicializou a questão e através de uma anulatória, **restou vencedora logrando êxito em comprovar que não houve ofensa a legislação trabalhista, uma vez que não restou comprovado vínculo trabalhista por falta do elemento de subordinação entre as partes.**

Pois bem, este é o ponto central da discussão destes autos.

Primeiramente, cumpre ressaltar que não havendo a comprovação da subordinação, e tendo sido esta analisada pela justiça competente, ou seja, aquela especializada no vínculo trabalhista, não há que se falar no reconhecimento de vínculo de trabalho pela Receita Federal, vez que esgotada a discussão sobre o fato que levaria a reflexos nas contribuições previdenciárias pretensamente devidas.

Em segundo, as decisões do Poder Judiciário após transitadas em julgado se revestem do instituto da “coisa julgada material” passando seu conteúdo a um status de imutabilidade. Dentre outros motivos, podemos indicar o principal como a Segurança Jurídica das partes e do ordenamento Jurídico como um todo, extremamente necessário num estado Democrático de Direito.

Observo que, não ignoro o fato de que este poder da coisa julgada material não é definitivo e via de regra faz lei apenas entre as partes. Por exemplo, uma sentença de reclamatória trabalhista de reconhecimento de vínculo trabalhista pode ser reanalisada pela justiça federal previdenciária, pois gera efeitos na via previdenciária que implicam no pagamento de benefícios pelo INSS, o qual na esfera trabalhista não figurou como parte da demanda.

Contudo, somente um juiz federal pode mitigar a coisa julgada operada pela decisão de outro juiz federal, no caso em tela trabalhista.

O exemplo referido serve como parâmetro para lembrar que não cabe a este Conselho Administrativo mitigar decisões do poder judiciário que possuam força de coisa julgada material.

É inadmissível para a segurança jurídica que o **mesmo fato** seja considerado de **diferentes formas para o Estado ao mesmo tempo**, ou seja, que para a Justiça do Trabalho não haja vínculo de emprego entre a contribuinte e seus especialistas e para a Receita Federal, com a finalidade de cobrar contribuição previdenciária haja vínculo de emprego, mesmo tendo a Justiça do trabalho apontado a falta de comprovação do elemento subordinação.

O mesmo fato não pode ser considerado de forma distinta quando aplicado sobre a ele a mesma lei. Para cobrar contribuição previdenciária é necessário que seja reconhecida **a relação de emprego entre as partes**, e no entanto, **o órgão competente para fazê-lo disse que esta não restou configurada**.

Friso aqui, principalmente por que o argumento foi levantado em sede de sustentação oral pela Fazenda Nacional, que vínculo de emprego é um instituto de direito do trabalho e não pode ser analisado e sopesado de modo diferente na seara trabalhista e tributária, pois sua norma de regência está na CLT. Logo, vínculo de emprego deve ser vínculo de emprego sob as mesmas circunstâncias seja para o direito do trabalho seja para o tributário. **Fato é que, em havendo sua comprovação aí sim, gera efeitos reflexos tributários que estão previstos na legislação previdenciária/tributária**.

Observo que as provas e documentos que fundamentaram os autos de infração tributário e trabalhista eram idênticos, assim não há que se falar em novas provas que possibilitem ao Tribunal Administrativo conclusões baseadas em provas que não se encontram albergadas pela coisa julgada material.

Admitir que o instituto do vínculo de emprego seja tomado com dois contextos diferentes, um pela Justiça do Trabalho e outro pela Receita Federal, seria dar ao fisco um poder Supremo não contemplado em nossa legislação. Nem pretendido pela nossa Constituição Federal.

Sendo assim, vínculo de emprego prescinde da comprovação de vários elementos, sendo o principal **a subordinação não verificada no caso dos autos**.

Ainda que estes argumentos fossem ultrapassados pelo colegiado, outros pontos ainda apontam para a ilegalidade do auto de infração em comento.

**A equivocada desconsideração das pessoas jurídicas dos especialistas.** Mais uma vez o princípio da legalidade restou descumprido pela própria Administração Pública que na ânsia de lançar a infração o fez de modo duvidoso. Aplicando o instituto chamado de deslocamento da pessoa Jurídica, não foram adotados os procedimentos legais que permitem sua aplicação e analisando o caso pormenorizadamente observa-se que não há nos autos nada que permita isso e que um processo a parte deve ser realizado.

A desconsideração da pessoa Jurídica, ou o deslocamento de sua personalidade jurídica, não pode ser banalizado a gosto do Estado. **Sob pena de se estabelecer**

**um Estado de exceção cujo ordenamento Jurídico não é capaz de garantir segurança jurídica aos seus cidadãos.**

Não menos importante, também devo citar um sério erro na base de cálculo do imposto pretendido pela Receita Federal, ferindo assim o art. 142 do CTN, pois caso fosse mesmo desconsiderada as pessoas jurídicas dos especialistas que prestavam serviço a Contribuinte, não foi computado (abatido) em nenhum momento os valores pagos a título de imposto por elas, o qual deveria ser aproveitado em favor da contribuinte, havendo assim evidente indício de enriquecimento ilícito da Administração, que estaria cobrando o mesmo imposto duas vezes de formas diferentes.

Diante destes argumentos, seja pelo desrespeito a coisa julgada material proferida pela Justiça do Trabalho, seja pelo equivocado deslocamento da pessoa jurídica, ou ainda pelo erro na base de cálculo sobre o qual se funda o lançamento, voto por conhecer do Recurso do Contribuinte e no mérito dar-lhe provimento.

È como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes