



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

Processo n° 10935.721287/2011-89
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-003.827 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2013
Matéria Descaracterização de vínculo
Recorrente DINAMICA RECURSOS HUMANOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

COMPETÊNCIA. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. LANÇAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CTN E LEI N. 8.212/91.

À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Além disso, o Auditor Fiscal - no exercício de atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, art. 142, CTN - ao 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, RPS, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado [art. 229, § 2º, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99].

INCONSTITUCIONALIDADE E TAXA SELIC. APLICAÇÃO DAS SÚMULAS CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme dispõe a Súmula CARF nº 2.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, conforme prevê a Súmula CARF nº 4.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a).

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

EDITADO EM: 13/06/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, MAURO JOSE SILVA, MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, consolidado em 05 de outubro de 2011, referente à sete DEBCAD, tendo como sujeito passivo a DINÂMICA RECURSOS HUMANOS LTDA., pelo seguinte motivo:

- DEBCAD nº 51.003.244-3: não recolhimento da contribuição devida a Seguridade Social em razão do pagamento da remuneração aos segurados empregados registrados na empresa REF RECURSOS HUMANOS LTDA.;

- DEBCAD nº 51.003.246-0: não recolhimento da contribuição devida pelos segurados que prestaram serviço a DINÂMICA RECURSOS HUMANOS LTDA. e remuneradas pela mesma, apesar de indevidamente registrados na REF RECURSOS HUMANOS LTDA.;

- DEBCAD nº 51.003.248-6: não recolhimento da contribuição devida a outras entidades ou fundos, cujo fato gerador ocorreu com o pagamento da remuneração aos segurados empregados que prestaram serviço a empresa, mas que estavam indevidamente registrados na REF RECURSOS HUMANOS LTDA.;

- DEBCAD nº 51.003.251-6: não recolhimento da contribuição patronal devida a Seguridade Social;

- DEBCAD nº 51.003.253-2: não recolhimento da contribuição devida pelos segurados devido a prestação de serviços a DINÂMICA RECURSOS HUMANOS LTDA.;

- DEBCAD nº 51.003.255-9: não recolhimento da contribuição patronal devida a outras entidades ou fundos em razão do pagamento de remuneração aos segurados empregados que prestaram serviço a empresa;

- DEBCAD nº 51.003.249-4: compensações indevidas a título de retenção de 11% incidentes sobre as notas fiscais de prestação de serviço.

Conforme o relatório fiscal das infrações, os lançamentos referem-se à diversos autos de infração, cujas lavraturas ocorreram em razão do mandado de procedimento fiscal - MPF nº 0910300.2011.00329-2.

De acordo com o relatório, por meio da auditoria fiscal realizada nas empresas DINÂMICA RECURSOS HUMANOS LTDA. e REF RECURSOS HUMANOS LTDA. - ME, restou comprovado que os empregados que estavam registrados na empresa REF, optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, na realidade são empregados da Empresa DINÂMICA.

A empresa foi cientificada da notificação em 06 de outubro de 2011, apresentando, em 03 de novembro de 2011, impugnação ao presente lançamento, alegando, em síntese, que:

1. há nulidade no auto de infração em razão da ilegitimidade passiva da autuada;
2. falta de dedução pelos agentes fiscais dos recolhimentos efetuados pela empresa REF RECURSOS HUMANOS LTDA.;
3. modificação do empregador nos vínculos empregatícios;
4. aplicação do parágrafo 9º do artigo 89 da Lei 8.212/91 nos acréscimos moratórios;
5. diferença entre as remunerações informadas em GFIP e recolhidas em guias de recolhimento e as remunerações pagas aos empregados;
6. inconstitucionalidade da aplicação de taxa remuneratória como juros moratórios;

Em 30 de janeiro de 2012, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, no Acórdão nº 06-35.350 – 7ª Turma da DRJ/CTA, concluiu pela procedência parcial do crédito:

“Ante o exposto, voto no sentido de considerar procedente em parte a impugnação, mantendo integralmente os Autos de Infração n.ºs 51.003.2443, 51.003.2460, 51.003.2486, 51.003.2516, 51.003.2532 e 51.003.2559, e reduzindo o valor do Auto de Infração nº 51.003.2494 para R\$ 451.991,43 (em face da redução da multa, de 75% para 20%)”.

Foram lavrados sete autos de infração, sendo que seis deles tiveram os valores originais mantidos. Apenas o DEBCAD nº 51.003.249-4 teve o valor reduzido devido à

redução da aplicação da multa. Os motivos decorrentes das notificações foram variados, conforme transcrição abaixo:

“Os AI nºs 51.003.2443, 51.003.2460 e 51.003.2486 foram lavrados em virtude da falta de recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados e das contribuições patronais devidas a outras entidades ou fundos, todas incidentes sobre remunerações pagas aos segurados empregados que prestaram serviços à empresa atuada (Dinâmica Recursos Humanos Ltda) e estavam indevidamente registrados na empresa REF Recursos Humanos Ltda ME. A auditoria fiscal entendeu que o vínculo formal dos trabalhadores com a empresa REF foi uma simulação efetuada para a empresa atuada (Dinâmica) evadirse das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, já que a REF era optante pelo SIMPLES, regime tributário no qual as contribuições patronais são substituídas por um percentual incidente sobre o faturamento. Os elementos de convicção listados pela fiscalização para considerar que os empregados registrados na REF eram na realidade empregados da empresa atuada foram os seguintes: a) as duas empresas são administradas pela mesma pessoa, a Sra Rosani Edite Ferrari, que possui 99% das quotas de ambas; b) as duas empresas funcionam exatamente no mesmo local, sem qualquer tipo de distinção ou divisão; c) todas as despesas de funcionamento, tais como aluguéis de imóveis, contas de luz, água e telefone, gastos com papelaria, direitos de uso de programas de computador, contratos de manutenção de redes, materiais de informática, etc, eram de responsabilidade da empresa atuada (Dinâmica), que efetivamente assumiu os riscos do empreendimento; d) a própria empresa REF informou à fiscalização que “não tinha movimento”, informação corroborada pela apresentação de declaração de Imposto de Renda como “inativa” em 2007 e pela ausência de apresentação de livros contábeis; e) todos os controles das empresas são de fato feitos pelas mesmas pessoas, sendo o setor contábil e de recursos humanos um só, de responsabilidade da empresa atuada (Dinâmica); f) diversos empregados foram demitidos da empresa atuada e em seguida admitidos na empresa REF, mas continuaram prestando serviço da mesma maneira e para o mesmo empregador; g) o pagamento dos empregados era feito mediante crédito bancário por meio de contas da empresa atuada (Dinâmica) e da empresa R. E. Ferrari (outra empresa do grupo), e nunca por meio de conta da empresa REF”.

“Os AI nºs 51.003.2516, 51.003.2532 e 51.003.2559 foram lavrados em virtude da falta de recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados e das contribuições patronais devidas a outras entidades ou fundos, todas incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados que estavam devidamente registrados na própria empresa atuada (Dinâmica Recursos Humanos Ltda), mas que não foram informadas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP. Verificou-se que a empresa omitiu os pagamentos efetuados aos empregados a título de “prêmios”, sendo essa

verba considerada como integrante do salário de contribuição por configurar uma gratificação pelos serviços prestados”.

“O AI nº 51.003.2494 foi lavrado em virtude de a empresa ter efetuado compensações indevidas relativas a retenções de 11% sobre as notas fiscais de prestação de serviços. Verificou-se que a empresa autuada informou em GFIP, no campo das retenções, valores maiores do que os valores que efetivamente lhe foram retidos nas notas fiscais. Assim, o objeto do AI são os valores compensados a maior, correspondentes à diferença entre os valores efetivamente compensados e os valores a que a empresa teria direito de compensar em cada mês”.

Quanto à multa, o acórdão conclui que foi aplicada erroneamente, tendo em vista que deveria ter sido observado o disposto nos parágrafos 9º e 10º da Lei 8.212/91, acrescentados pela Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei 11.941, de 27 de maio de 2009:

“[...] a multa sobre as compensações indevidas deve ser reduzida de 75% para 20%. Assim, o valor do crédito tributário constituído pelo Auto de Infração nº 51.003.2494 deve ser reduzido para R\$ 451.991,43 (valor consolidado em 05/10/2011, sendo R\$ 331.135,73 de contribuições, R\$ 54.628,55 de juros e R\$ 66.227,15 de multa)”.

O sujeito passivo foi intimado, em 12 de março de 2012, para apresentar recurso no prazo de 30 dias.

Irresignada, a empresa interpôs o recurso voluntário, em 11 de abril de 2012, que repisa basicamente os argumentos dispostos na peça de impugnação, acrescentando a questão da decadência e o caráter confiscatório da multa.

Em 13 de abril de 2012, o processo foi encaminhado para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para apreciação.

É o que tenho a relatar.

Voto

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

Sendo tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame do mérito.

De acordo com o relatório, por meio da auditoria fiscal realizada nas empresas DINÂMICA RECURSOS HUMANOS LTDA. e REF RECURSOS HUMANOS LTDA. - ME, restou comprovado que os empregados que estavam registrados na empresa REF, optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, na realidade são empregados da Empresa DINÂMICA.

Foram lavrados sete autos de infração, sendo que seis deles tiveram os valores originais mantidos. Apenas o DEBCAD nº 51.003.249-4 teve o valor reduzido devido à redução da aplicação da multa. Os motivos decorrentes das notificações foram variados, conforme transcrição abaixo:

“Os AI nºs 51.003.2443, 51.003.2460 e 51.003.2486 foram lavrados em virtude da falta de recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados e das contribuições patronais devidas a outras entidades ou fundos, todas incidentes sobre remunerações pagas aos segurados empregados que prestaram serviços à empresa autuada (Dinâmica Recursos Humanos Ltda) e estavam indevidamente registrados na empresa REF Recursos Humanos Ltda ME. A auditoria fiscal entendeu que o vínculo formal dos trabalhadores com a empresa REF foi uma simulação efetuada para a empresa autuada (Dinâmica) evadirse das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, já que a REF era optante pelo SIMPLES, regime tributário no qual as contribuições patronais são substituídas por um percentual incidente sobre o faturamento. Os elementos de convicção listados pela fiscalização para considerar que os empregados registrados na REF eram na realidade empregados da empresa autuada foram os seguintes: a) as duas empresas são administradas pela mesma pessoa, a Sra Rosani Edite Ferrari, que possui 99% das quotas de ambas; b) as duas empresas funcionam exatamente no mesmo local, sem qualquer tipo de distinção ou divisão; c) todas as despesas de funcionamento, tais como aluguéis de imóveis, contas de luz, água e telefone, gastos com papelaria, direitos de uso de programas de computador, contratos de manutenção de redes, materiais de informática, etc, eram de responsabilidade da empresa autuada (Dinâmica), que efetivamente assumiu os riscos do empreendimento; d) a própria empresa REF informou à fiscalização que “não tinha movimento”, informação corroborada pela apresentação de declaração de Imposto de Renda como “inativa” em 2007 e pela ausência de apresentação de livros contábeis; e) todos os controles das empresas são de fato feitos pelas mesmas pessoas, sendo o setor contábil e de recursos humanos um só, de responsabilidade da empresa autuada (Dinâmica); f) diversos empregados foram demitidos da empresa autuada e em seguida admitidos na empresa REF, mas continuaram prestando serviço da mesma maneira e para o mesmo empregador; g) o pagamento dos empregados era feito mediante crédito bancário por meio de contas da empresa autuada (Dinâmica) e da empresa R. E. Ferrari (outra empresa do grupo), e nunca por meio de conta da empresa REF”.

“Os AI nºs 51.003.2516, 51.003.2532 e 51.003.2559 foram lavrados em virtude da falta de recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados e das contribuições patronais devidas a outras entidades ou fundos, todas incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados que estavam devidamente registrados na própria empresa autuada (Dinâmica Recursos Humanos Ltda), mas que não foram informadas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP. Verificou-se que a empresa omitiu os pagamentos

efetuados aos empregados a título de “prêmios”, sendo essa verba considerada como integrante do salário de contribuição por configurar uma gratificação pelos serviços prestados”.

“O AI n.º 51.003.2494 foi lavrado em virtude de a empresa ter efetuado compensações indevidas relativas a retenções de 11% sobre as notas fiscais de prestação de serviços. Verificou-se que a empresa autuada informou em GFIP, no campo das retenções, valores maiores do que os valores que efetivamente lhe foram retidos nas notas fiscais. Assim, o objeto do AI são os valores compensados a maior, correspondentes à diferença entre os valores efetivamente compensados e os valores a que a empresa teria direito de compensar em cada mês”.

Os elementos de convicção listados pela fiscalização para considerar que os empregados registrados na REF eram na realidade empregados da empresa autuada foram os seguintes:

a) as duas empresas são administradas pela mesma pessoa, a Sra. Rosani Edite Ferrari, que possui 99% das quotas de ambas;

b) as duas empresas funcionam exatamente no mesmo local, sem qualquer tipo de distinção ou divisão;

c) todas as despesas de funcionamento, tais como aluguéis de imóveis, contas de luz, água e telefone, gastos com papelaria, direitos de uso de programas de computador, contratos de manutenção de redes, materiais de informática etc, eram de responsabilidade da empresa autuada (Dinâmica), que efetivamente assumiu os riscos do empreendimento;

d) a própria empresa REF informou à fiscalização que “não tinha movimento”, informação corroborada pela apresentação de declaração de Imposto de Renda como “inativa” em 2007 e pela ausência de apresentação de livros contábeis;

e) todos os controles das empresas são de fato feitos pelas mesmas pessoas, sendo o setor contábil e de recursos humanos um só, de responsabilidade da empresa autuada (Dinâmica);

f) diversos empregados foram demitidos da empresa autuada e em seguida admitidos na empresa REF, mas continuaram prestando serviço da mesma maneira e para o mesmo empregador;

g) o pagamento dos empregados era feito mediante crédito bancário por meio de contas da empresa autuada (Dinâmica) e da empresa R. E. Ferrari (outra empresa do grupo), e nunca por meio de conta da empresa REF.

Não obstante os argumentos apresentados pela Autuada entendo que não merece reparo o *decisum* recorrido quanto à constatação de simulação.

A simulação, uma das formas de fraude fiscal, é um defeito do ato jurídico e está expressamente regulada, nos artigos 102 a 105, do Código Civil Brasileiro.

Na definição de Clóvis Beviláqua, a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Segundo Orlando

Gomes, ocorre a simulação quando "em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros" (GOMES, Orlando. Introdução ao Estudo do Direito, 7a. ed., Rio de Janeiro : Forense, 1983, p. 374.). A simulação é uma deformação voluntária do ato ou negócio jurídico com o intuito de fugir à disciplina normal prevista em lei. Nela ocorre um desacordo intencional entre a vontade interna das partes, efetivamente querida, e a declarada.

Para Silvio Rodrigues, negócio simulado "é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que na realidade não desejam".

O art. 167, do CCB/2002 define bem os casos de simulação:

[...] § 1º *Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

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

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

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

Constata-se que o legislador pátrio considerou três espécies de simulação. A primeira delas é a simulação por interposição de pessoa. A parte que figura no contrato não é a pessoa que deve aproveitar os resultados do mesmo, mas sim outra pessoa, um titular fingido ou testa de ferro. Visa-se, por este expediente, encobrir o nome da pessoa a quem realmente se pretende outorgar ou transferir os direitos. A segunda é a simulação por ocultação da verdade na declaração. A simulação, neste caso, resulta de declaração, confissão, condição, ou cláusula falsa. Por fim, o legislador previu a simulação por falsidade da data. Neste caso, as datas apostas aos documentos não são verdadeiras.

O ônus da prova da simulação cabe à administração pública, pois, como é cediço, cabe a ela, e não ao contribuinte, constituir a prova que embasa o lançamento. Com efeito, é indispensável para qualquer lançamento tributário a prova dos fatos e dos atos efetivos, inclusive quando se pretender invalidar uma tentativa de planejamento tributário que possa ser caracterizada como evasão fiscal ilícita. Pode esta prova, contudo, assentar-se em indícios e presunções, desde que preciso, graves, concordantes e autorizados por lei.

Neste aspecto, o ônus da prova é do Fisco, como ensina Marco Aurélio Greco:

"Não nego a existência do direito de o contribuinte se auto-organizar; afirmo apenas que o exercício deste direito é dependente da existência de uma razão extratributária, econômica, empresarial, familiar etc. que o justifique. Não sustento a aplicabilidade da chamada interpretação econômica das leis tributárias; afirmo, apenas, que os atos abusivos não serão oponíveis ao Fisco. Não pretendo fazer uma leitura segmentada da Constituição; busco, isto sim, entender o conjunto de suas previsões. Não afirmo que o Fisco possa, a seu bel-prazer, desqualificar as operações realizadas; afirmo, isto sim, e peremptoriamente, que cabe ao Fisco o ônus da prova de que o único motivo da operação foi a busca de menor carga

tributária" (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária, São Paulo : Dialética, 1998, pp. 140 e 141, grifos nossos).

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O “PROPÓSITO NEGOCIAL”

Por que pagar tributos? Por trás desta pergunta, encontra-se um dos dilemas mais relevantes para a compreensão da tributação, especialmente no Estado Democrático de Direito. Afinal, se a mera existência de um Estado implica a necessidade de cobrir seus custos, parece natural que se investigue quem deve arcar com tais encargos.

Diante da superação do autoritarismo, que implicaria que o pagamento de tributos fosse injustificado (pague porque assim a lei manda), os sistemas constitucionais modernos consagram, na aplicação do princípio **da igualdade**, a necessidade de busca de uma fundamentação, plasmada por valores constitucionais, para a escolha daqueles que se sujeitarão à tributação.

A busca da justificação dos tributos - ou melhor: a justificação, ou critério, para a escolha daqueles que arcarão com os custos do Estado - exige a retomada de estudos iniciados no cameralismo alemão e aproveitados pelos juristas, inspirados pela Escola de Pavia, sob o signo da causa da tributação.

Não é este, por certo, o espaço apropriado para investigar se a obrigação tributária tem uma causa: mesmo que se deixe de lado este aspecto, dificilmente se negará a necessidade para a justificação constitucional dos critérios utilizados para a escolha das hipóteses de incidência.

No caso de impostos, que se caracterizam por seu caráter não vinculado a qualquer atividade estatal, servindo, por isso mesmo, para cobrir as despesas gerais do Estado, a capacidade contributiva revela-se critério pacificamente aceito para a distribuição dos encargos entre a sociedade. Ou seja: os gastos estatais devem ser suportados por toda a sociedade, utilizando-se como critério de rateio a capacidade contributiva. Esta, hoje positivada em nosso constitucional (art. 145, §1º), impõe que se elejam hipóteses de incidência que revelem, objetivamente, sua existência.

Surgido o consenso sobre a importância da capacidade contributiva, é imediata a indagação acerca do modo como ela deve ser captada pelo legislador, quais as situações que se revelam adequadas para identificar manifestações desde capacidade contributiva. Ideal seria fossem todas as manifestações de capacidade contributiva ponderadas pelo legislador, de modo a assegurar que a repartição do ônus tributário servisse para concretizar o ideal da justiça em matéria tributária.

Este ideal de repartição da carga tributária esbarra, entretanto, em outros vetores do ordenamento jurídico que, visando a concretizar valores prestigiados constitucionalmente, não podem ser deixados de lado quando se considera o tema da tributação.

Assim é que quando se cogita de repartição do ônus tributário, importa considerar, no sistema constitucional brasileiro, a repartição de competências tributárias, já que o próprio constituinte tratou de identificar e alocar fenômenos econômicos que serviriam aquele fim.

Vê-se, daí, um primeiro corte no ideal da capacidade contributiva. Afinal, se o constituinte arrola fenômenos econômicos e os distribui entre as pessoas jurídicas de direito público, e imediato que a escolha não poderia ser exaustiva: outras situações da vida, igualmente relevantes para identificar aqueles que teriam condições de contribuir para os gastos comuns, são deixadas de lado.

Do mesmo modo como se dá uma eleição, pelo constituinte, de fenômenos que indicarão capacidade contributiva, o ordenamento brasileiro impõe um segundo corte, desta feita a cargo do legislador, no âmbito de sua competência. Ou seja: em virtude do princípio da legalidade, a tributação não esgota, necessariamente, todo o campo reservado a competência do ente tributante. É prerrogativa do legislador escolher, dentro daquele campo, as hipóteses que darão azo a tributação.

Decorre daí que os fenômenos que serão submetidos a tributação nem de longe tem o condão de esgotar o universo de manifestações de capacidade contributiva. A presença de situação que revele, objetivamente, aquela capacidade, e condição necessária, mas não suficiente, para que se de a imposição tributária. Não basta, pois, averiguar a ocorrência de capacidade contributiva, para que de imediato se conclua pela tributação. Importa que a situação tenha sido contemplada, de modo abstrato, pelo legislador.

É próprio do ordenamento que algumas manifestações de capacidade contributiva sejam tributadas e outras tantas escapem de tal ônus. A mera presença de capacidade contributiva não constitui, daí, razão suficiente para se pretender ver alcançada pela tributação situação não contemplada pelo legislador.

Foi com base em tais constatações clássicas do Direito Tributário que se explorou, por muito tempo, o tema do **planejamento tributário**: diante da certeza de que apenas as situações previstas pelo legislador estariam sujeitas a tributação, surgia como imediato o direito do contribuinte de organizar seus negócios, de modo a afastar a tributação, por meio de estruturas muitas vezes injustificáveis de um ponto de vista meramente empresarial, mas suficientes para assegurar resultado equivalente aquele que teria o contribuinte alcançado, tivesse ele seguido um caminho usual; a economia de tributos se daria porque enquanto a opção comum e usual constituiria fato gerador do tributo, a estrutura alternativa criada pelo contribuinte não estaria dentro da hipótese de incidência tributária. **Noutras palavras, conquanto em ambos os casos houvesse manifestações de capacidade contributiva equivalente, a estrutura contemplada pelo contribuinte estaria livre da tributação.**

Paulatinamente, **esta tendência passou a ser revertida, criando-se limitações diversas ao planejamento tributário.** Seja por meio de alterações legislativas, seja a partir da evolução jurisprudencial, novos limites foram sendo apresentados a liberdade do contribuinte.

Também no Brasil viveu-se evolução semelhante: se até meados da década de 90 do século passado, a liberdade do contribuinte na estruturação de suas transações não encontrava limites, exceto os casos de fraude ou simulação, a jurisprudência administrativa passou, a partir de então, a acatar posicionamento das autoridades fiscais, que questionavam algumas daquelas estruturas, não obstante o cuidado do contribuinte.

Do ponto de vista do arcabouço legislativo, a única mudança significativa, neste campo, parece ter sido a inserção do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, apontado, na época, como norma antielisiva.

Não obstante a falta de evolução legislativa, o fato é que a jurisprudência administrativa, especialmente do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF), passou a rejeitar diversas estruturas criadas pelos contribuintes com a finalidade de afastar ou diminuir a incidência tributária.

A grande questão passa a ser: **quais são as circunstâncias que tornam válido um planejamento adotado por um contribuinte?** Diante do universo de possibilidades, entendeu-se que a motivação não exclusivamente tributária, a desconsideração dos fatos descritos pelo contribuinte e a observância de regras cogentes não-tributárias seriam os fatores (*rectius*: propriedades) relevantes¹.

Merecem atenção os resultados obtidos: enquanto num primeiro momento pareciam mais relevantes os casos de descompasso entre os fatos narrados e os efetivamente verificados, foram, a partir de certo momento, os motivos extratributários da operação que surgiram como o grande critério adotado pelo antigo Conselho de Contribuintes nos casos de planejamento tributário².

Surgido na jurisprudência estadunidense, o *business purpose*, ou **propósito negocial, questiona se a operação teria sido efetuada do mesmo modo, não fossem as vantagens tributárias geradas.** Registre-se que a busca do propósito negocial esconde, em geral, o paradoxo de que não haverá transação em que o aspecto tributário não influencie o comportamento do contribuinte: tirados os efeitos tributários de qualquer transação esta teria contornos diversos. Nesse sentido, o *business purpose*, enquanto critério de separação entre as operações válidas e inválidas, parece esconder certo grau de arbítrio.

Dúvida interessante passa a ser quais são as circunstâncias que levam um julgador a confirmar, ou negar, o propósito negocial de uma transação. Para tanto verificou-se que três elementos pareciam ser relevantes para que os julgadores se satisfizessem quanto àquele requisito: **o intervalo temporal entre as operações, a independência das partes e a coerência entre a operação e as atividades empresariais das partes envolvidas.**

O **elemento temporal** costuma confirmar-se na prática da advocacia empresarial: e bastante comum que planejamentos tributários não se façam a longo prazo. No lugar de enxergarem o planejamento como uma estratégia empresarial, como efetiva prática na rotina dos negócios, constituem prática corriqueira os planejamentos as pressas, onde séries de documentos são assinados num único momento, muitos deles desfazendo transações que se celebraram no mesmo instante. O pejo dos profissionais envolvidos os obriga a fazer constarem horários diferentes (mas ainda uma única data) ou datas próximas, levando a crer que não se celebrariam determinados contratos, se tivesse a certeza de que outros os seguiriam, de modo a, finalmente, assegurar o resultado desejado.

A **independência das partes** investiga aquelas operações ditas "em casa": sob o manto da independência das pessoas jurídicas, celebram-se transações sem qualquer efeito econômico perante terceiros. Muitas vezes, surgem na forma de incorporações, fusões e

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e "Propósito Negocial"** – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 17.

² **Idem**.

cisões, quando figuras como ágios e reservas geram efeitos tributários; também podem surgir como forma de alocar perdas e ganhos entre empresas de um mesmo grupo, sempre tendo em vista a redução da carga tributaria total.

Finalmente, a **coerência** busca as transações anormais: aquelas que não se inserem na rotina da empresa ou em sua lógica empresarial, que gera a desconfiança de que não ocorram motivos extratributários.

No caso, a alegação da autuada de “que jamais simulou negócios para evadir do pagamento de contribuições sociais, apenas utilizou-se legalmente da possibilidade de abrir diversas empresas em regimes de tributação diversos, sem nunca tentar esconder isso do Fisco”, demonstra cabalmente que a constituição de interpоста pessoa [REF RECURSOS HUMANOS], optante pelo SIMPLES/SIMPLES NACIONAL teve o intuito intrinsecamente de redução da tributação.

Destarte, mantenho incólume a autuação nesta parte.

2 DA COMPETÊNCIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Em relação às alegações de que o Instituto deve abster-se de transformar uma relação entre pessoas jurídicas, entendendo tratar-se de matéria de competência da Justiça do Trabalho, a mesma é inaceitável, pois a legislação previdenciária é especial e autônoma, não se conflitanto com as leis trabalhistas.

A atuação de ambas se processa paralelamente; cada qual atua com total independência harmônica e complementarmente entre si.

Com bem citado pela autoridade fiscal, quando do Relatório Fiscal, o art. 33, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, alterado pela Lei nº 10.256, de 09 de julho de 2001, conferiu ao INSS competência para normatizar o recolhimento das contribuições sociais:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Além disso, o Auditor Fiscal - no exercício de atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, art. 142, CTN - ao 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, RPS, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado [art. 229, § 2º, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99]:

RPS - ART. 229 , §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.

O CTN já previa, antes mesmo da inserção desse famigerado parágrafo único – art. 116 - , em seu art. 150, §4º, a possibilidade de não homologar o lançamento quando comprovado dolo, fraude ou simulação:

Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Dessa forma, se a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio de seu órgão fiscal, observou ato previdenciário que não se coaduna com a realidade fática, deve, por força de obrigação legal, investigá-lo, e, se for o caso, promover a sua descaracterização.

Ressalta-se, entretanto, que a Entidade Previdenciária deverá se eximir do *onus probandi*, logo, tornar evidente a situação jurídica existente, sob pena de ser declarada a nulidade do lançamento.

3 INCONSTITUCIONALIDADE E SELIC

Em relação as demais matérias tratadas no Recurso Voluntário, devem ser aplicados os enunciados das Súmulas deste CARF:

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

[...]

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

[...]

VI DISPOSITIVO

Portanto, conheço do recurso, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

CÓPIA