



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.723848/2017-29
ACÓRDÃO	2004-000.397 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

EVASÃO FISCAL EM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO IRREGULAR. VALORES CREDITADOS PARA PESSOAS JURÍDICAS FORMALIZADAS SEM MATERIALIDADE. COMPROVAÇÃO PROBATÓRIA PELA FISCALIZAÇÃO DE SE TRATAR DE SERVIÇOS DIRETAMENTE CONTRATADOS COM PESSOAS FÍSICAS CARACTERIZADAS COMO SEGURADOS CONTRIBUINTE INDIVIDUAIS AUTÔNOMOS. RECLASSIFICAÇÃO DOS VALORES COMO PAGAMENTOS REALIZADOS PARA CONTRIBUINTE INDIVIDUAIS POR MEIO DA UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS JURÍDICAS. RESPONSABILIDADE DO TOMADOR DOS SERVIÇOS PELO RECOLHIMENTO PREVIDENCIÁRIO-TRIBUTÁRIO.

Caracteriza a interposição de pessoa jurídica a comprovada situação decorrente de uma série de atos e situações conjuntas que faz constatar ter contribuintes individuais se inserido no contexto operacional da tomadora de serviços com vínculo direto entre a contratante (tomadora) e as pessoas físicas autônomas (prestadores de serviços), sendo as pessoas jurídicas contratadas meras formalizações sem materialidade e substância, não imputando um efetivo vínculo indireto entre prestadores e tomadora. O pagamento efetuado para as interpostas pessoas jurídicas, em tal contexto formatado sem propósito dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, deve, assim, ser **reclassificado** como remunerações pagas às pessoas físicas autônomas, isto é, aos segurados contribuintes individuais, refletindo os atos efetivamente praticados, vale dizer, espelhando a natureza e os efeitos da realidade prática verdadeira da prestação de serviços de forma direta para a contratante, incidindo, por consequência, a contribuição previdenciária do art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212, pois caracterizado o fato gerador da obrigação tributária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DO ART. 44, §1º, DA LEI Nº 9.430, APLICADA EM RAZÃO DA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM

LANÇAMENTO DE OFÍCIO COM INDICAÇÃO DE ELEMENTOS OBJETIVOS CARACTERIZADORES DA PRÁTICA DE SIMULAÇÃO EM CONTEXTO DE SONEGAÇÃO OBJETIVANDO AFASTAR A TRIBUTAÇÃO. LEGALIDADE DA IMPOSIÇÃO.

Cabível a imposição da multa qualificada, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra em uma das hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e/ou 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que se referem a situações de sonegação, fraude e conluio, relacionando-se com situações de simulação.

Havendo contexto fático-jurídico acerca de pagamentos para contribuintes individuais por meio de interposta pessoa jurídica, para simular a natureza dos pagamentos com prática de sonegação, que são reclassificados como remunerações de pessoas físicas autônomas (contribuintes individuais), justifica-se a aplicação da multa de ofício qualificada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DO ART. 44, §1º, DA LEI Nº 9.430, APLICADA EM RAZÃO DA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PERCENTUAL ORIGINÁRIO DE 150%. REDUÇÃO PARA 100% EM RAZÃO DE RETROATIVIDADE BENIGNA DECORRENTE DA LEI Nº 14.689 E MOTIVADO PELA APLICAÇÃO DO TEMA 863 DA REPERCUSSÃO GERAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, na esfera administrativa, tendo como origem auto de infração lavrado com base na regra geral de qualificação da multa de ofício, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c”, do CTN, *in casu*, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado. Aplicável, ainda, o precedente qualificado do Recurso Extraordinário (RE) nº 736.090, da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal – STF (Tema 863).

Tema 863 do STF – Tese Firmada: Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.

RECOLHIMENTOS EM GPS DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS POR INTERPOSTAS PESSOAS JURÍDICAS. VALORES DECLARADOS EM GFIP PELAS INTERPOSTAS PESSOAS JURÍDICAS COMO DEVIDOS. REQUERIMENTO DE

APROVEITAMENTO PARA OS FATOS GERADORES OBSERVADOS NA AUTUADA QUE SE BASEIAM EM DISTRIBUIÇÕES DE LUCROS PELAS INTERPOSTAS PESSOAS JURÍDICAS QUE NÃO COMPUSERAM BASE DE CÁLCULO. RAZÕES DIVERSAS. FATOS GERADORES DISTINTOS. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

Não cabe apropriação de valores recolhidos pelas interpostas pessoas jurídicas a título de contribuições previdenciárias no lançamento da autuada, se elas reconhecem em GFIP o débito quitado pelo recolhimento em GPS e se a base de cálculo lançada na autuada é diversa, pautando-se o lançamento de ofício da autuada em valores de lucros distribuídos pelas interpostas pessoas jurídicas que não tinham sido tributados sequer nas pessoas jurídicas interpostas. Impossibilidade de abatimento na espécie, especialmente porque se trata de fatos geradores diversos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário a fim de reduzir o percentual da multa de ofício qualificada de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 1.369/1.390), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente,

devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 1.322/1.364), consubstanciada no Acórdão nº 16-82.283 - 14ª Turma da DRJ/SPO, de 26/04/2018, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

MULTA. VEDAÇÃO AO CONFISCO.

Exame na esfera administrativa. Impossibilidade. Reconhecimento de inconstitucionalidade encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário. A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, é dirigida ao legislador, não cabendo a autoridade administrativa afastar a incidência da lei, apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

INTERPOSIÇÃO IRREGULAR DE PESSOAS JURÍDICAS. INEXISTÊNCIA DE FATO DA PESSOA JURÍDICA. PROVAS CARREADAS AOS AUTOS. RESPONSABILIDADE DO TOMADOR DOS SERVIÇOS.

É irregular a interposição de pessoa jurídica, configurando indevido fracionamento das atividades laborais, que são realizadas pessoalmente pelos seus sócios, os quais estão inseridos no contexto operacional da contratante, com atuação pessoal, habitual e remunerada, formando-se o vínculo entre a pessoa física prestadora de serviço e a tomadora, indústria química, que fomentou e ensejou a criação das pessoas jurídicas tidas como interpostas. O pagamento efetuado a interpostas pessoas jurídicas deve ser considerado remunerações pagas às pessoas físicas, que na realidade prestaram serviços de forma direta a contratante.

RECOLHIMENTOS EM GPS APROPRIADOS PARA VALORES DECLARADOS EM GFIP. APROVEITAMENTO PARA FATO GERADOR DIVERSO. IMPOSSIBILIDADE.

Não cabe apropriação de valores recolhidos para abatimento de crédito tributário referente a fatos geradores e contribuintes diversos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e Relatório Fiscal (e-fls. 04/42) devidamente colacionados, tendo o

contribuinte sido notificado em 08/12/2017 (e-fl. 106), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

1. O processo administrativo fiscal em epígrafe refere-se a Auto de Infração lavrado no decorrer de procedimento fiscal, cujo lançamento consolidou os créditos tributários referentes a contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, correspondentes a parte da empresa por remunerações pagas para contribuintes individuais (Lei nº 8.212, art. 22, III), através de interpostas pessoas jurídicas, tendo os pagamentos sido reclassificados para serem tidos como pagos diretamente pela autuada, que deixaram de ser oferecidas a tributação por ela no período de 01/2013 a 12/2014, no valor consolidado de R\$ 1.720.821,36 (um milhão, setecentos e vinte mil, oitocentos e vinte e um reais e trinta e seis centavos).

1.1. O Relatório da Ação Fiscal, fls. 04 a 42, relata a situação fática e os fundamentos, que ensejaram o lançamento de ofício, salientando inicialmente na Introdução que o CNPJ da MK Química nº 87.../0001-58 foi mantido até 30/10/2010, sendo a partir dessa data alterado para o CNPJ atual, em razão de cisão total. Apresenta-dividido em partes que intitula: Introdução (1), Descrição da Ação Fiscal (2), Fatos Apurados (3), Conclusões (4), Multas Aplicadas (5) e Considerações Finais (6).

1.2. Os Fatos Apurados (3) apresentam subdivisões em: 3.1. Quanto à constituição das empresas, regime tributário, atividade e endereço de estabelecimento; 3.2. Do quadro societário: coincidência entre sócios das pessoas jurídicas, vínculos empregatícios e familiares; 3.3. Registros contábeis e composição da Receita das prestadoras; 3.4. Características dos registros contábeis, fluxo financeiro e distribuição de lucros aos sócios das prestadoras; 3.5. Relação entre receita e distribuição de lucros; 3.6. Outros elementos; 3.7. Cotejamento dos fatos encontrados com conceituações legais e doutrinárias; 3.7.1. Desconsideração pelo fisco dos atos ou negócios interpostos praticados com a finalidade exclusiva de dissimular a ocorrência do fato gerador. Nas Conclusões (4) apresenta uma subdivisão, na qual se vê o subitem 4.1. Apuração do fato gerador para lançamento do crédito.

1.3. O Relatório da Ação Fiscal informa na Descrição da Ação Fiscal (2) que:

- Foi objeto do procedimento fiscal a prestação de serviço exclusivos para a empresa “MK QUÍMICA DO BRASIL LTDA”, por parte de três empresas relacionadas: ESTRATÉGIA ASSESSORIA EM COUROS LTDA “ESTRATÉGIA” (CNPJ 06.../0001-61), ESFERA ASSESSORIA EM COUROS LTDA “ESFERA” (CNPJ 16.../0001-30), e EXATTUS ASSESSORIA EM COUROS LTDA “EXATTUS” (CNPJ 10.../0001-51).
- Para todas as prestadoras referidas foram abertas diligências vinculadas a ação fiscal junto à autuada da seguinte forma:

ESTRATÉGIA, TDPF 1010700201700385; ESFERA, TDPF 1010700201700387; EXATTUS, TDPF 1010700201700386 e emitidos Termos de Início de Ação Fiscal, os quais foram assinados em 13/07/2017 pelo sócio administrador comum às 3 diligenciadas, Nestor Fischer, CPF 099...-68.

- Dentre outros documentos foram analisados, a contabilidade digital da fiscalizada e das diligenciadas; arquivos digitais da folha de pagamento, GFIPs, contrato social, documentos comprobatórios de lançamentos contábeis e dados contidos nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.
- Por meio dos elementos obtidos no curso do procedimento de fiscalização, verificou-se que a fiscalizada se utilizou das referidas prestadoras de forma abusiva para remunerar contribuintes individuais sem o recolhimento de contribuição previdenciária, caracterizado o planejamento tributário abusivo.

1.4. Quanto a parte dos fatos apurados (3) passa a discorrer inicialmente sobre a constituição das empresas, regime tributário, atividade e endereço de cada estabelecimento, ressaltando que essas constatações estão a indicar que referidas pessoas jurídicas somente existem formalmente, sem materialidade.

- A **ESTRATÉGIA** foi constituída em 09/06/2004, tem como objeto social assessoria técnica na industrialização de couro e é tributada pelo lucro presumido. O endereço do seu estabelecimento é na Rua Luiz de Camões, 202 – Novo Hamburgo/RS, coincide com o endereço particular do administrador não sócio e também técnico contábil responsável pela escrita fiscal e contábil da mesma, Nestor Fischer. Quando do início da fiscalização os auditores estiveram no endereço fazendo entrega do Termo de Início e se constatou ser efetivamente local da moradia de Nestor.
- A **ESFERA** foi constituída em 03/07/2012, tem como objeto social a assessoria técnica na industrialização de couro e é tributada pelo lucro presumido. Por ocasião da entrega do Termo de Início de Ação Fiscal, os auditores estiveram no endereço cadastrado como sendo de funcionamento da mesma, Av. Pedro Adams Filho 4162, Loja 11 – Novo Hamburgo/RS e encontraram uma sala vazia com uma placa na qual constava “FISCHER SALA 11”, conforme fotografia que produziram. O Termo de Início de Ação Fiscal foi entregue no endereço residencial de Nestor Fischer, antes mencionado. No endereço do suposto estabelecimento da ESFERA funciona,

segundo informações do próprio Nestor, seu escritório de contabilidade.

- A **EXATTUS** foi constituída em 12/09/2008 e seu objeto social é a assessoria técnica na industrialização de couro e é tributada pelo lucro presumido. O endereço de funcionamento cadastrado é o mesmo do seu administrador Nestor Fischer, que, por sua vez, é também endereço de estabelecimento da **ESTRATÉGIA**: Rua Camões 202 – Novo Hamburgo/RS, sendo importante destacar ainda a existência de documentos contábeis das três pessoas jurídicas referidas, tais como, recibos (cópias anexadas inseridas nos conjuntos de documentos DOC. 3 a 18 da ação fiscal) de suposto pagamento de aluguel pela utilização de imóvel. No caso da **ESFERA**, o pagamento do aluguel é ao próprio sócio, proprietário do imóvel, Nestor Fischer. No caso da **ESTRATÉGIA** e **EXATTUS** os recibos do suposto pagamento de aluguel estão no nome de Lia Mentz Fischer, esposa de Nestor Fischer e proprietária do imóvel localizado na Rua Camões, 202, já referido. A auditoria assenta não ser crível que duas empresas paguem aluguel por um imóvel habitado e que tal aluguel seja pago à esposa do próprio sócio.

1.5. Na sequência a autoridade fiscal passa a discorrer sobre o quadro societário e a coincidência entre sócios das pessoas jurídicas, vínculos empregatícios e familiares, discriminando por meio de quadros demonstrativos, conforme segue:

MK QUÍMICA:

Sócio	Qualificação	Período
Lisiane Kogler	Sócia	De 07/2011 em diante
Viviane Kogler	Sócia	De 07/2011 em diante
Milton Kogler	Sócio administrador	De 09/1988 em diante
Maria Elisa Kogler	Sócia administradora	De 09/1988 a 08/2014

ESTRATÉGIA:

Sócio	Qualificação	Período	Vínculo com a MK QUÍMICA
Lisiane Kogler	Sócio-administrador	06/2004 a 05/2011	Filha dos sócios Milton Kogler e Maria Elisa Kogler
Viviane Kogler	Sócio-administrador	06/2005 a 05/2013	Filha dos sócios Milton Kogler e Maria Elisa Kogler
Ary Carlos Pires	Sócio	06/2004	Há registros na internet em que o mesmo aparece como contato da MK Química (doc. 1)
Almir Weitz	Sócio	05/2005 em diante	Segurado empregado de 1991 a 09/2001 e no perfil do <i>Facebook</i> apresenta-se como trabalhador da MK Química (doc. 1a)
Nestor Fischer	Administrador não sócio	06/2004	

		em diante	
--	--	-----------	--

ESFERA:

Sócio	Qualificação	Período	Vínculo com a MK QUÍMICA
Viviane Kogler	Sócio-administrador	10/2012 a 06/2014	Filha dos sócios Milton Kogler e Maria Elisa Kogler
Vicente Michels Junior	Sócio	07/2012 em diante	Apresenta-se nos perfis de redes sociais (<i>facebook</i>) como trabalhador da MK Química (doc. 2)
Vanderlei Batista Cardoso	Sócio	07/2012 em diante	
Nestor Fischer	Administrador não sócio	07/2012 em diante	

EXATTUS:

Sócio	Qualificação	Período	Vínculo com a MK QUÍMICA
Lisiane Kogler	Sócia	12/2010 a 06/2014	Filha dos sócios Milton Kogler e Maria Elisa Kogler
Belines Ornelas	Sócia	09/2008 em diante	Segurada empregada da MK Química de 06/10/2004 a 29/08/2008
Marcio Diego Paim da Silva	Sócio	12/09/2008 em diante	Segurado empregado da MK Química de 12/22/1999 a 29/08/2008
Gerson Germano Fuhr	Sócio	09/12/2010	Segurado empregado da MK Química de 03/03/1992 a 03/12/2010
Nestor Fischer	Administrador não sócio	09/2008 em diante	

1.6. Esclarece quanto aos quadros:

- Dos quadros acima, vislumbra-se que, além de coincidência de administradores, da MK QUÍMICA com ESTRATÉGIA, ESFERA e EXATTUS, há forte vínculo familiar entre os mesmos. Observa-se, por exemplo, que Lisiane Kogler sócia da MK QUÍMICA, foi sócia-administradora da ESTRATÉGIA e da EXATTUS, nesta última, inclusive, em períodos concomitantes. Assim também Viviane Kogler, atual sócia da MK QUÍMICA, foi sócia da ESTRATÉGIA e da ESFERA, todas em períodos coincidentes. Ambas são filhas dos sócios da fiscalizada Milton Kogler e Maria Elisa Kogler. De destacar, ainda, que Viviane Kogler e Lisiane Kogler, externamente se comportavam como Diretoras daquela (DOC. 2A), embora somente começaram a constar na GFIP da fiscalizada a partir de 09/2014.
- Além disso, conforme informações das GFIPs e CNIS, alguns dos sócios foram empregados da fiscalizada por um longo período. Inclusive a sua demissão da MK QUÍMICA na condição de empregados coincidiu com a vinculação como sócios a uma das prestadoras. É o caso, conforme quadro acima, de Belines Ornelas, Marcio Diego Paim da Silva e Gerson Germano Fuhr, sócios da EXATTUS. Almir Weitz, sócio da ESTRATÉGIA também

foi empregado da fiscalizada. Conjuntamente com isso, atualmente apresenta-se no seu perfil do *Facebook* como trabalhador da MK QUÍMICA. Assim também Vicente Michels, sócio da ESFERA. Já Ary Calos Pires, sócio da ESTRATÉGIA consta em sites da internet como contato da MK QUÍMICA.

- Paralelamente a isto, da análise das Guias de Recolhimento e Declarações à Previdência (GFIP) verificou-se a inexistência de segurados empregados registrados em qualquer uma das prestadoras referidas. Portanto, os serviços foram prestados pessoalmente pelos sócios das mesmas.
- Estes fatos permitem afirmar a existência de um comando comum e interdependência entre MK QUÍMICA, ESTRATÉGIA, EXATTUS e ESFERA, bem como torna possível e facilita a prática de atos direcionados à conjunção de interesses comuns como o de manter quatro pessoas jurídicas do ponto de vista formal, quando de fato o que existe é apenas uma. Indicando, ainda, que a relação de fato ou real é das pessoas físicas referidas com a MK QUÍMICA, sendo a suposta relação entre pessoas jurídicas uma simulação.

1.7. A seguir a Auditora Fiscal passa a relatar sobre os registros contábeis e composição da Receita das prestadoras. Informa que analisando-se a escrituração contábil das diligenciadas relativa aos anos-calendário 2013 e 2014, verificou-se que a receita das mesmas é totalmente vinculada à prestação de serviços à fiscalizada. Discrimina por empresa prestadora a data, o código, o nome, o valor e o histórico de cada nota emitida no período de 01/2013 a 12/2014, fls. 08 a 10. Verifica-se o mesmo nome da conta “Serv. Assistência Técnica” e o mesmo tipo de histórico “Rec. N/Nota-Fiscal S.E. (número) – MK Química do Brasil Ltda” em todas as prestadoras. Reproduz-se parte de um dos quadros de uma das prestadoras, a saber, da empresa EXATTUS, nestes termos:

Data	Cód. Conta	Conta	Valor (R\$)	Histórico
31/01/2013	00303	SERV. ASSISTENCIA TECNICA	48.000,00	REC N/ NOTA FISCAL S-E 0054-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
28/02/2013	00303	SERV. ASSISTENCIA TECNICA	64.000,00	REC N/ NOTA FISCAL S-E 0055-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
28/03/2013	00303	SERV. ASSISTENCIA TECNICA	60.000,00	REC N/ NOTA FISCAL S-E 0056-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
30/04/2013	00303	SERV. ASSISTENCIA TECNICA	62.000,00	REC N/ NOTA FISCAL S-E 0057-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
31/05/2013	00303	SERV. ASSISTENCIA TECNICA	58.000,00	REC N/ NOTA FISCAL S-E 0058-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
28/06/2013	00303	SERV. ASSISTENCIA TECNICA	55.000,00	REC N/ NOTA FISCAL S-E 0059-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
31/07/2013	00303	SERV. ASSISTENCIA TECNICA	61.000,00	REC N/ NOTA FISCAL S-E 0060-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA

1.8. Ressalta a autoridade fiscal que como consta demonstrado, 100% da receita das prestadoras provém da MK QUÍMICA e as notas são sequenciais demonstrando total exclusividade na prestação dos serviços e absoluta dependência econômica, conforme já destacado. Menciona que cópias de todas as notas fiscais relacionadas constam anexas ao presente processo.

1.9. Salieta também que, por outro lado, conforme contabilidade da MK QUÍMICA (Demonstrações de Resultados de Exercício anexas) estes valores são registrados na conta 485-5 (Serviços de pessoas Jurídicas) como despesas, que reduzem o seu lucro.

1.10. A seguir passa a discorrer sobre as características dos registros contábeis e distribuição de lucros aos sócios das prestadoras. Informa que:

- Os registros contábeis das prestadoras referidas permitem afirmar que as mesmas somente existem para dar viés de formalidade ao pagamento, pela fiscalizada, de remuneração aos sócios daquelas. Não há na contabilidade das supostas prestadoras qualquer registro de ativo não circulante (permanente) ou de despesas normais para qualquer empresa prestadora de serviços, tais como, pagamento de energia elétrica, pagamento de água ou de material de expediente.
- Resumem-se tais contabilidades ao registro de despesas com os próprios sócios e despesas fiscais relacionadas à emissão das notas fiscais, aluguel (o qual conforme já observado refere-se a imóvel do próprio administrador das prestadoras e à sua cônjuge) e ao registro do pagamento de lucros distribuídos. Os quais, chegam a ultrapassar 70% do valor da receita auferida.
- Esta desconexão com a realidade ocorre em virtude de que os registros contábeis destas prestadoras são elaborados apenas com o intuito de dar vestes de formalidade, dar a impressão de que os negócios ocorrem entre pessoas jurídicas, quando de fato ocorrem entre uma pessoa jurídica, a MK QUÍMICA, e pessoas físicas, sócias daquelas.
- Evidencia-se, por todos os fatos descritos, a confusão patrimonial entre as empresas mencionadas e seus sócios, muito embora os registros lançados na contabilidade tenham o objetivo de dissimular. As empresas desviam-se da sua finalidade, pois, embora aleguem prestar serviços, servem apenas para mascarar os serviços desempenhados pelos seus sócios junto à fiscalizada.
- Anexou-se ao processo os Diários das três prestadoras das competências fiscalizadas elaborados a partir dos arquivos digitais da contabilidade e do SPED Contábil. Além disso,

anexou-se, a título exemplificativo, cópias dos documentos comprobatórios dos lançamentos das competências 01/2013 (DOC. 3), 05/2013 (DOC. 4), 08/2013 (DOC. 5), 07/2014 (DOC. 6), 10/2014 (DOC. 7) vinculados à ESTRATÉGIA. Competências 04/2013 (DOC. 8), 06/2013 (DOC. 9), 09/2013 (DOC. 10, 12/2013 (DOC. 11), 08/2014 (DOC. 12), 12/2014 (DOC. 13), vinculados à ESFERA e competências 02/2013 (DOC. 14), 06/2013 (DOC. 15), 09/2013 (DOC. 16), 07/2014 (DOC. 17), 12/2014 (DOC. 18) vinculados à EXATTUS.

- Ressalte-se, também, que a análise do fluxo financeiro dos maiores valores movimentados permite concluir que recursos correspondentes a pagamentos da MK eram imediatamente repassados aos sócios das prestadoras a título de “distribuição de lucros”.
- Em todas as competências há o mesmo procedimento. Selecionou-se alguns lançamentos relacionados a entradas de recursos oriundos da MK QUÍMICA, seguidas imediatamente de saídas para as contas dos sócios da ESTRATÉGIA, ESFERA e EXATTUS. Indicou-se nos trabalhos fiscais em negrito os lançamentos relativos ao fluxo financeiro.

1.11. A Auditora Fiscal insere no Relatório quadros demonstrativos fls. 11 a 19, com os lançamentos selecionados para demonstrar a entrada de recursos oriundos da MK QUÍMICA, e as saídas imediatas para as contas dos sócios das prestadoras. Foi reproduzido um dos quadros que constituem exemplos relacionados de 1 a 16, com observação sobre o conjunto de documentos comprobatórios dos lançamentos em negrito constarem anexos ao processo sob o título de Doc. 3 a 18. Segue uma exemplificação apresentada: Exemplo 5:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor (R\$)	Histórico
30/09/2014	1.1.1.2.1	BANCO DO BRASIL SA	D	64.931,35	REC DEPOSITO ONLINE MK
30/09/2014	2.1.1.1.1	MK QUIMICA DO BRASIL LTDA	D	3.579,15	RECUP SEU ADIANTAMENTO DE 03/09
30/09/2014	1.1.2.3.5	COFINS RETIDO NA FONTE	D	2.190,00	RETIDO S/N/NT FISCAL S-E 0013-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
30/09/2014	1.1.2.3.1	IR RETIDO NA FONTE	D	1.095,00	RETIDO S/N/NT FISCAL S-E 0013-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
30/09/2014	1.1.2.3.4	CSLL RETIDO NA FONTE	D	730,00	RETIDO S/N/NT FISCAL S-E 0013-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
30/09/2014	1.1.2.3.6	PIS RETIDO NA FONTE	D	474,50	RETIDO S/N/NT FISCAL S-E 0013-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
30/09/2014	3.1.1.1	SERV. ASSISTENCIA TECNICA	C	73.000,00	REC N/ NOTA FISCAL S-E 0013-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
01/10/2014	2.2.1.1.5	ALMIR WEITZ	D	38.546,16	TRANSF ONLINE BCO BRASIL
01/10/2014	1.1.1.2.1	BANCO DO BRASIL SA	C	38.546,16	TRANSF ONLINE BCO BRASIL

01/10/2014	2.2.1.1.1	ARY CARLOS PIRES	D	18.670,36	TRANSF ONLINE BCO BRASIL
01/10/2014	1.1.1.2.1	BANCO DO BRASIL SA	C	18.670,36	TRANSF ONLINE BCO BRASIL

1.12. A autoridade fiscal destaca a relação entre a receita e distribuição de lucros. Salaria que a par dos elementos mencionados, mormente com relação aos registros contábeis e ao fluxo financeiro, os quais indicam o real objetivo qual seja remunerar as pessoas físicas (formalmente sócias das prestadoras), corrobora, ainda este entendimento, a incomum relação entre receita e distribuição de lucros apresentada pelas prestadoras. Passa a inserir no Relatório Fiscal quadros demonstrativos, fls. 19 a 25, em que discrimina para cada uma das prestadoras com relação aos dois exercícios – 2013 e 2014 –, a Receita Bruta, os Lucros Distribuídos e o Percentual apresentando na sequência o Detalhamento dos Lucros Distribuídos (contas código nº 257, em 2013, e nº 2332, em 2014).

1.13. Reproduziu, com relação a uma das prestadoras, o quadro referente a receita e também quadro referente ao detalhamento de lucros distribuídos, apenas parte das informações do mês 01 e 02 de 2013, que demonstram como foi destacado no relatório Fiscal, que relaciona mês a mês de 01/2013 a 12/2014 as ocorrências de cada uma das empresas.

ESTRATÉGIA:

Ano	Receita Bruta	Lucros Distribuídos	Percentual
2013	RS 775.000,00	RS 605.485,38	78%
2014	RS 915.000,00	RS 755.544,59	83%

Detalhamento Lucros distribuídos (contas código nº 257, em 2013, e nº 2332, em 2014)

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor (R\$)	Saldo (R\$)	D/C	Histórico
31/01/2013	00257	LUCROS DISTRIBUIDOS	D	46.782,47	46.782,47	D	VALOR CREDITADO AOS SOCIOS NO MÊS
31/01/2013	00227	ALMIR WEITZ	C	35.882,47	46.782,47	D	SEU CREDITO REF LUCROS DO MÊS
31/01/2013	00223	ARY CARLOS PIRES	C	10.900,00	46.782,47	D	SEU CREDITO REF LUCROS DO MÊS
28/02/2013	00257	LUCROS DISTRIBUIDOS	D	51.882,86	98.665,33	D	VALOR CREDITADO AOS SOCIOS NO MÊS
28/02/2013	00227	ALMIR WEITZ	C	40.982,86	98.665,33	D	SEU CREDITO REF LUCROS DO MÊS
28/02/2013	00223	ARY CARLOS PIRES	C	10.900,00	98.665,33	D	SEU CREDITO REF LUCROS DO MÊS

1.14. A autoridade fiscal salienta no Relatório:

- Ora, estes dados, os quais demonstram distribuição de lucros chegando a 80% da receita bruta sem que houvesse sequer lucros acumulados, estão em desacordo com a realidade de qualquer empresa e, conjuntamente com os demais elementos já mencionados, evidenciam que o prosseguir dos negócios da ESTRATÉGIA, ESFERA e EXATTUS somente se justifica para

pagamento de remuneração a pessoas físicas que prestam serviço diretamente à fiscalizada.

- Enquanto as prestadoras referidas possuem lucratividade de, em média 70%, a fiscalizada, teve uma lucratividade, no mesmo período de, em média, 7%.
- Chama atenção o fato de que empresas controladas por sócios em comum apresentem resultados tão discrepantes. Obviamente, não é coincidência que o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da MK QUÍMICA eram apurados com base no Lucro Real, enquanto as prestadoras optaram pela tributação com base no Lucro Presumido.
- Além da redução na base da contribuição previdenciária, utilizando interpostas pessoas jurídicas meramente formais e não materiais, para remuneração de pessoas físicas, que prestavam serviços para a fiscalizada, houve também redução no Imposto de Renda e da Contribuição social sobre o Lucro Líquido da atuada permitindo que a carga tributária total em questão, enquanto unidade única, fosse significativamente reduzida de forma artificial, simulada.

1.15. Destaca, outros elementos decorrentes da análise contábil da MK QUÍMICA, de forma a evidenciar com clareza o procedimento adotado, qual seja, a de que os sócios das prestadoras, são, na verdade, pessoas físicas contribuintes individuais contratados por meio de pessoas jurídicas.

1.16. A partir da contabilidade da fiscalizada ressalta que elaborou a chamada Planilha 4 anexa ao procedimento fiscal, com seleção de uma série de lançamentos relativos as despesas da atuada. A partir dos documentos comprobatórios selecionou com destaque algumas ocorrências, que, em síntese, tratam das seguintes situações:

1.17. Primeira: Dentre os inúmeros lançamentos na conta contábil da fiscalizada Código 100030 2 7 Caixa Moeda Estrangeira os documentos apresentados a partir da seleção constante na Planilha 4, demonstram repasse diretamente as pessoas físicas sócios das prestadoras. Dos exemplos apresentados no Relatório Fiscal, fls. 26 a 28, extrai-se apenas parte para demonstrar o que a Auditora Fiscal selecionou como importante para inserir:

MK QUÍMICA DO BRASIL LTDA-RS				
Data: 12/08/2013 Slip Contábil Nº: 371032				
Código	Conta	Histórico	Debito	Credito
00064-7	Ary C. Pires	030 DESCARGA US\$697,50 (TX2,07)		1.443,83
00002-7	Caixa - Moeda Estrangeira	055 DESCARGA ARY PIRES US\$697,50	1.443,83	
Totais			1.443,83	1.443,83

MK QUÍMICA DO BRASIL LTDA-RS				
Data: 02/08/2013 Slip Contábil Nº: 369693				
Código	Conta	Histórico	Debito	Credito
00002-7	Caixa - Moeda Estrangeira	055 CARGA ARY PIRES US\$1.000,00		2.070,00
00064-7	Ary C. Pires	030 CARGA US\$1.000,00 (TX2,07)	2.070,00	
Totais			2.070,00	2.070,00

1.18. Segunda: Ainda a partir dos documentos apresentados, verifica-se que os sócios das prestadoras possuem cartões corporativos da fiscalizada. Inclusive algumas das retiradas de moeda estrangeira dos lançamentos acima foram efetuados mediante estes cartões. Constam em referidos cartões despesas com alimentação, combustível, hotel e passagens aéreas, dentre outras. A Auditora Fiscal passa a colacionar demonstrativos de cartão corporativo da MK QUÍMICA de Ary Carlos Pires, sócio da ESTRATÉGIA, de Beline Ornelas e Gerson Germano Fuhs, da EXATTUS, fls. 29 a 32.

1.19. Terceira: Salaria que verificou também que há pagamentos de passagens aéreas e outras despesas de sócios das prestadoras através do cartão de crédito Visa Banco do Brasil vinculado à Administração. Esta situação difere da anterior pois o portador do cartão não é um dos sócios das prestadoras e sim da fiscalizada. Demonstrativo segue às fls. 33. Ressalta também que os tais cartões foram utilizados para pagamento das passagens dos sócios Vicente Michels Junior e Vanderlei Cardoso, da ESFERA, e de Almir Weitz, da ESTRATÉGIA, fls. 34 e 35. Acrescenta ainda, fls. 35, que situação semelhante é a que se verifica na seguinte passagem de Márcio Paim da Silva, sócio da EXATTUS, uma vez que no documento consta como comprador MK QUÍMICA, utilizando-se o cartão corporativo Mastercard de Márcia Kogler, sócia da fiscalizada.

1.20. A Auditora Fiscal passa a relatar o cotejamento dos fatos encontrados com conceituações legais e doutrinárias. Cita às fls. 36, os conceitos de interposição e interposta pessoa definidos por Plácido e Silva e Maria Helena Diniz.

1.21. Enfatiza que:

- Poder-se-ia definir interposição fraudulenta de terceiros como todo ato em que uma pessoa física ou jurídica aparenta ser o responsável por uma operação pela qual de fato não o foi, de modo a interpor-se entre o real sujeito e a relação, com o objetivo central de ocultar este último da relação.
- Efetivamente, no caso concreto, as PJ interpostas se estabelecem com fins específicos de atuarem como empresas de assessoria, porém os fatos revelam que as atividades laborais são realizadas pessoalmente pelos seus sócios, os

quais estão inseridos no contexto operacional da CONTRATANTE, com atuação pessoal, habitual e remunerada.

1.22. Passa a relatar sobre a desconsideração pelo fisco dos atos ou negócios interpostos praticados com a finalidade exclusiva de dissimular a ocorrência do fato gerador, assim expondo:

- Muito se discute sobre o poder do FISCO em desconsiderar atos e negócios confeccionados pelos contribuintes como meio de se beneficiarem de uma tributação menos onerosa. À sombra dos princípios constitucionais da autonomia da vontade e da liberdade contratual brotam nas fendas abertas ardorosos defensores do planejamento tributário irrestrito, cuja disposição é que o contribuinte poderia utilizar-se das mais diversas formas e das mais diversas expressões para descaracterizar a ocorrência do fato gerador.
- Tanto a doutrina, como a jurisprudência administrativa e a judicial têm acolhido atos de desconsideração quando apresentadas as provas materiais dos fatos e, principalmente, quando os atos praticados pelos contribuintes têm a nítida intenção de dissimular a ocorrência do fato gerador. É direito do contribuinte buscar tributação menos onerosa, através de um planejamento tributário lícito, desde que o faça de forma legal, materialmente adequada, não dissimulada. Nada o impede que existindo dois ou mais caminhos possíveis, escolha aquele de menor tributação, respeitando todos os preceitos legais, não inventando fórmulas ou nomes mágicos para os atos e fatos interpostos e não utilizando instrumentos fraudulentos, dolosos ou simulados.
- Quando se pensa em desconsideração de atos lembra-se imediatamente da Lei Complementar nº 104/2001 que acrescentou ao art. 116 do CTN o parágrafo único dispondo que *“a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”*.
- Porém, o Código Tributário Nacional (CTN) já previa a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos quando em seu art. 149, estabelece que o lançamento é efetuado e revisto de ofício quando ocorridos os casos previstos nos incisos I a IX. Note-se que os incisos III, IV, V e VII são pontuais ao estabelecerem as condições em que o lançamento será realizado, seja por omissão, erro, falsidade na declaração

prestada, e principalmente quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

- Por isso mesmo, assiste razão a Heleno Torres em *Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/2001)*, in *Grandes questões atuais do direito tributário*, Dialética, v. 5, p. 101-153, ao asseverar que a Lei Complementar nº 104/2001 aperfeiçoa o que já se encontrava previsto, de modo genérico, afastando quaisquer dúvidas concernentes à possibilidade da Administração Tributária em desconsiderar os negócios fictícios ou dissimulados.
- Assim, o lançamento de ofício é o único ato administrativo no âmbito tributário para aflorar ao mundo jurídico-tributário a existência de uma simulação, fraude ou dolo, desconsiderando o ato ou negócio interposto pelo contribuinte e utilizado para que ele se desonere ilicitamente de tributação.
- A verdade material sempre prevalecerá sobre aqueles instrumentos interpostos para simular/dissimular a ocorrência da hipótese tributária, ou mesmo para buscar um regime de tributação que se deva obedecer a determinados requisitos, ou possuírem características próprias de uma atividade que efetivamente não poderia ser realizada pelo contribuinte.
- Havendo simulação, fraude ou dolo, ou mesmo o simples erro, cabe ao FISCO levantar o véu do que foi pactuado apresentando a verdade realmente existente, demonstrando-a através do lançamento, que é atividade privativa, vinculada e obrigatória, não podendo a autoridade administrativa se abster de efetuar-lo de acordo como o art. 142 do CTN.

1.23. Colaciona citação de Ives Gandra e Paulo Lucena de Menezes sobre a modalidade de ilícito simulação. Sublinha “*a pactuação de algo distinto daquilo que realmente se almeja*” e “*existe uma verdade aparente jurídica, que se exterioriza para o mundo, e existe uma outra verdade (real), que não é perceptível, ao menos à primeira vista, e que se restringe ao círculo dos partícipes do engodo*”, e ainda, “*a verdade material prevalece sobre a estrutura jurídica de direito privado adotada para encobrir a real intenção das partes, não obstante esta possa até ser válida, sob o prisma formal.*”

1.24. Passa a discorrer sobre a conclusão:

- Desta forma, os fatos apurados pela fiscalização demonstram que o Sujeito Passivo MK QUÍMICA implementou a interposição de pessoas jurídicas para remunerar segurados

que lhe prestavam serviço, fraudando assim a legislação previdenciária e tributária;

- A interposição visou aparentar a existência de prestadores de serviço constituídos através pessoas jurídicas de assessoria em couros quando, na verdade, os elementos apresentados à fiscalização apontam para a existência de relação materialmente constituída com as pessoas físicas sócios daquelas, executando atividade laboral comum ao ramo de negócios em que atua o Sujeito Passivo. Em alguns casos, havia, inclusive, relação trabalhista estabelecida antes mesmo da criação das próprias PJ pelos sócios trabalhadores.

1.25. Ressalta que diante de todos os elementos expostos, tomados em seu conjunto, considera que:

- restou comprovada a existência de simulação nos negócios jurídicos praticados pela MK QUÍMICA;
- pessoas jurídicas foram utilizadas para interposição na relação de fato existente com pessoas físicas;
- a simulação de referidos negócios jurídicos teve o intuito de reduzir o montante dos tributos efetivamente pagos;
- a fiscalização pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo;
- foi constatada a exclusividade e onerosidade evidenciando prestação pessoal dos serviços;
- os pagamentos efetuados mediante distribuição de lucros configuram-se como remuneração pelos serviços prestados.

1.26. Conclui diante das considerações expostas, que o fisco considera os pagamentos recebidos a título distribuição de lucros, mediante as interpostas pessoas, como remuneração efetuada diretamente pela MK QUÍMICA aos segurados: Lisiane Kogler, Viviane Kogler, Belines Ornelas, Marcio Diego Paim da Silva, Gerson Germano Fuhr, Ary Carlos Pires, Almir Weiz, Vicente Michels Junior e Vanderlei Batista Cardoso no período de 01/01/2013 a 31/12/2014. Informa ainda:

- Cabe ressaltar que os trabalhadores (sócios das empresas interpostas) foram considerados contribuintes individuais vinculados à MK QUÍMICA, o que não significa que as pessoas jurídicas foram desconstituídas. Os pagamentos efetuados pela fiscalizada aos sócios das interpostas, os quais quis travestir como pagamentos decorrentes de relação com outra pessoa

jurídica, estes sim é que foram considerados base de cálculo para fins previdenciários.

- Em razão do enquadramento de ofício são constituídas as contribuições previdenciárias que deixaram de ser informadas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, das respectivas competências de apuração.

1.27. Na sequência passa a relatar sobre a apuração do fato gerador para lançamento do crédito:

- Os valores correspondentes ao fato gerador objeto de crédito correspondem aos valores recebidos a título de distribuição de lucros conforme demonstrativo acima detalhado no item 3.5. A auditoria tomou tais valores como base de incidência de contribuições previdenciárias devidas pela empresa incidentes sobre remuneração devida ou creditada a contribuintes individuais.

1.28. A autoridade fiscal passa então a discorrer sobre as multas aplicadas, informando que sobre as infrações apuradas foi aplicada multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, tendo sido a mesma qualificada para 150%, por presentes as circunstâncias previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Colaciona o artigo 68, 71, 72 e 73 da referida Lei. Sobre a multa esclarece também o seguinte:

- Cabe destacar que o conceito de dolo, para fins de tipificação dos artigos transcritos, encontra-se no artigo 18, inciso I, do Código Penal, ou seja, o crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.
- Com base no que foi descrito no presente relatório, conclui-se que a fiscalizada se utilizou de notas fiscais emitidas pelas empresas ESTRATÉGIA, ESFERA e EXATTUS nos anos-calendário 2013 e 2014 **com o único intuito de reduzir a sua carga tributária**.
- Em outras palavras, ao remunerar pessoas físicas com interposição de referidas pessoas jurídicas, a fiscalizada deixou de recolher as Contribuições Sociais Previdenciárias sobre tal remuneração.
- Por fim, cumpre salientar que tal situação foi verificada ao longo de todo os meses de janeiro/2013 a dezembro/2014. Não há como se crer seja involuntária, acidental ou associável a um mero erro material, pois é conduta que se estende de tal maneira no tempo que traz benefícios significativos e incontestes a quem dela faz uso.

- Resta comprovada, portanto, a intenção da fiscalizada ao utilizar as pessoas jurídicas ESTRATÉGIA, ESFERA e EXATTUS para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, conduta classificada como sonegação no artigo 71 da Lei nº 4.502/64. Dessa maneira, está sendo aplicada a multa de ofício de 150%, sobre os valores de contribuições previdenciárias devidos pela fiscalizada;

1.29. Por fim a autoridade fiscal passa a relatar as considerações finais:

- O presente lançamento de ofício visa a resguardar os interesses da Fazenda Nacional com relação aos fatos descritos, não impedindo a realização de novas fiscalizações nesta ou em outras operações dentro do prazo decadencial. O cálculo dos tributos devidos, multa de ofício e juros de mora e os respectivos enquadramentos legais constam nos autos de infração, dos quais este relatório faz parte.
- Os documentos citados no relatório fiscal foram reproduzidos no procedimento fiscal (Contribuições Previdenciárias) os quais estão à disposição do representante legal da fiscalizada para consulta em processo eletrônico.
- Em decorrência da prática de conduta tipificada como sonegação verificada no curso do procedimento de fiscalização foi formalizado o processo de Representação Fiscal para Fins Penais nº 11065.723849/2017-73.

1.30. Além do Relatório Fiscal, integra o Auto de Infração, fls. 107, os seguintes documentos: Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, Demonstrativo de Apuração, Demonstrativo de Multa e Juros de Mora, Orientações ao sujeito Passivo, fls. 107 a 112.

1.31. Estão acostados aos autos, todos os termos emitidos durante a ação fiscal, e demais documentos comprobatórios citados no Relatório Fiscal.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 1.157/1.175), que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênias para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

A empresa MK Química do Brasil Ltda “MK QUÍMICA”, teve ciência da autuação em 08/12/2017, conforme fls. 106, apresentando por intermédio de

seus procuradores, documentos de identificação e procuração, fls. 1182 a 1185, impugnação em 05/01/2018, que segue às fls. 1157 a 1175.

Mérito da Defesa

2.1. Relata o contribuinte que a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo/RS lavrou Auto de Infração que exige contribuição destinada à seguridade social (quota patronal) em relação a fatos geradores que teriam ocorrido nos anos de 2013 e 2014. Aduz que em síntese a Fiscalização exige a contribuição previdenciária sobre valores que foram pagos pela Impugnante a três pessoas jurídicas prestadoras de serviço (*de assistência técnica na aplicação de produtos químicos destinados ao curtimento de couros*). A impugnação é apresentada com destaque para os fatos, o mérito e os pedidos.

2.2. A seguir discorre sobre o Relatório Fiscal em breve relato e passa a expor os argumentos de defesa.

2.3. Sustenta que a Fiscalização concorda que as pessoas jurídicas prestadoras dos serviços objeto de análise no caso concreto foram regularmente constituídas, possuem contabilização regular dos fatos, cumprem com suas obrigações fiscais e, sobretudo, que os serviços foram efetivamente prestados. Afirma que a fiscalização discorda, entretanto, que os serviços possam ser prestados através das respectivas pessoas jurídicas (ESTRATÉGIA, ESFERA e EXATTUS), ou seja, entende que a prestação dos serviços deve se dar, obrigatoriamente, através de pessoas físicas (autônomos ou empregados).

2.4. Salieta que não merece prosperar o entendimento da Fiscalização e que em razão disto, a Impugnante recorre a este Órgão Julgador para esclarecer os fatos e requerer que o Auto de Infração seja integralmente anulado com o afastamento da exigência tributária.

2.5. Quanto à parte do Direito esclarece que a Impugnante possui como objetivo social (*Doc_Identificacao0001*) preponderante a “a) indústria, comércio, importação e exportação de produtos químicos para os setores coureiro, sucoalcooleiro, têxtil e alimentício; b) indústria e comércio de couro, composto de couro reconstituído e assemelhados (...)”.

2.6. Afirma que o cerne da questão tratada no presente caso diz respeito à natureza jurídica e ao correspondente enquadramento fiscal dos serviços prestados pelas empresas ESTRATÉGIA, ESFERA e EXATTUS à Impugnante. Em outras palavras, é necessário definir juridicamente se o prestador de serviço (no caso “serviços de assistência técnica na aplicação de produtos químicos no processo de curtimento de couros”) pode utilizar-se da estrutura de uma pessoa jurídica ou, ao contrário, está obrigado a executá-lo como autônomo/empregado. Com base nesta definição jurídica, poder-se-á concluir pela legitimidade, ou não, da exigência da contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos pela Impugnante em contraprestação aos serviços prestados.

2.7. Argumenta que, nessa senda, faz-se necessário inicialmente destacar alguns pontos Incontroversos que se mostram absolutamente relevantes para análise técnica e imparcial do caso:

- a “assistência técnica na aplicação de produtos químicos no processo de curtimento de couros” é um serviço especializado e requer conhecimentos específicos (*inclusive habilitação junto ao Conselho de Química*);
- os serviços foram efetivamente prestados;
- as três empresas prestadoras de serviços forneceram à Fiscalização sua contabilidade regular e completa;
- a contabilidade apresentada dá conta de que os tributos foram devidamente recolhidos pelas prestadoras de serviços (*inclusive a respectiva contribuição previdenciária*);
- há contratos escritos prevendo as condições contratuais entre a Impugnante e as prestadoras de serviços (cópias já constantes nos autos às fls. 639/647 e novamente anexadas – vide *Doc_Probatorios0001*);
- o preço dos serviços prestados foi pago pela Impugnante e recebido pela prestadora do serviço.

2.8. Sustenta que as circunstâncias indicam um quadro fático claro e incontestável de uma relação jurídica lícita, concernente a uma prestação de serviços entre empresas regularmente constituídas (compostas por técnicos químicos) e a Impugnante (indústria de produtos químicos).

2.9. Destaca que, nesse contexto, que a Fiscalização não desconsiderou a pessoa jurídica prestadora dos serviços. Entretanto, num verdadeiro *tercius genius*, acabou por considerar os pagamentos feitos pela Impugnante às referidas empresas como sendo remuneração paga a contribuintes individuais e sujeitas, assim, à contribuição. *In verbis: “Cabe ressaltar que os trabalhadores (sócios das empresas interpostas) foram considerados contribuintes individuais vinculados à MK QUIMICA, o que não significa que as pessoas jurídicas foram desconstituídas. Os pagamentos efetuados pela fiscalizada aos sócios das interpostas, os quais esta quis travestir como pagamentos decorrentes de relação com outra pessoa jurídica, estes sim é que foram considerados base de cálculo para fins previdenciários.”*

2.10. Salieta que nem mesmo a Fiscalização nega a existência e validade das pessoas jurídicas prestadores de serviços. “Apenas” não concorda que os pagamentos feitos a essas empresas possam receber o tratamento jurídico-fiscal que foi dado pela Impugnante. Tal entendimento não pode prevalecer, sob pena de violação à legalidade estrita, à segurança jurídica e ao dever de isonomia que rege a relação tributária.

2.11. Passa a discorrer sobre os seguintes destaques:

a) **Dos “Fatos apurados” constantes do Relatório Fiscal**

2.12. Afirma que o Relatório Fiscal destacou alguns pontos fáticos que justificariam suas conclusões. Para perfeita compreensão da defesa apresentada, passa a analisar tais aspectos na ordem apresentada pela nobre Fiscalização.

2.13. Ressalta inicialmente o item “**3.1. Quanto à constituição das empresas, regime tributário, atividade e endereço de estabelecimento**” aborda as datas de constituição das respectivas empresas (Estratégia – 09/06/2004; Esfera – 03/07/2012; e Exattus – 12/09/2008).

2.14. Defende que as empresas foram regularmente constituídas com registro na Junta Comercial e demais órgãos administrativos. Foi destacado pela Fiscalização, como uma anormalidade, o fato de que o endereço das pessoas jurídicas é o mesmo do seu administrador e que pagam aluguel à proprietária do respectivo imóvel (esposa do administrador).

2.15. Sustenta que, mostra-se absolutamente convencional o fato de que empresas cujo objetivo é a prestação de serviços (*assistência técnica, in casu*) tenham como sede imóveis desprovidos das características de uma indústria ou um comércio (pavilhões, galpões, lojas etc.). Até porque, além de não possuírem necessariamente máquinas e equipamentos, muitas vezes sequer contam com o auxílio de empregados por se tratar de serviços especializados e prestados pessoalmente pelos próprios sócios. Não há qualquer proibição legal nesse sentido. Muito antes pelo contrário, o legislador previu expressamente a eleição do domicílio como regra (art. 75, Código Civil e art. 127, CTN) não havendo qualquer restrição quanto ao tipo do estabelecimento. O que importa, de fato e de direito, é que haja a eleição formal de um domicílio e a efetiva possibilidade de se tratar com os responsáveis pela pessoa jurídica no local estabelecido.

2.16. Defende que não há qualquer anormalidade no fato de as empresas pagarem aluguel à pessoa física do administrador não sócio, proprietário do imóvel, pela sua utilização. Anormal, isto sim, seria alguém ceder seu imóvel a terceiro sem que, por isso, percebesse alguma contrapartida financeira (aluguel). Com efeito, o aluguel foi efetivamente pago e contabilizado nos termos avençados entre as partes e conforme define a legislação.

2.17. Conclui, portanto, nesse item, inexistir qualquer tipo de anormalidade nos fatos identificados pela Fiscalização.

2.18. Ressalta que no item “**3.2. Do quadro societário – coincidência entre sócios das pessoas jurídicas, vínculos empregatícios e familiares**”, a Fiscalização aborda a questão envolvendo o quadro societário das prestadoras de serviços e a afinidade com duas sócias da Impugnante.

2.19. Aduz que novamente se faz-se necessário o contraditório para esclarecimento dos fatos. A dinâmica do mundo empresarial difere, compreensível e naturalmente, da dinâmica do Poder Público. Para o empreendedor, as oportunidades de negócios devem ser imediatamente aproveitadas de forma eficiente. O atraso em determinada iniciativa implica na perda da oportunidade e, conseqüentemente, perda para a concorrência. Esta é a lei básica de mercado.

2.20. Alega que no caso concreto, ambas as pessoas naturais (Sra. Lisiane Kogler e Sra. Viviane Kogler) estavam à frente de uma nova iniciativa de negócios: a prestação de serviços técnicos de assistência na aplicação de produtos químicos no curtimento de couros. Tratava-se à época de uma verdadeira oportunidade. Atividade, esta, diferente da atividade da Impugnante, que se dedica primordialmente à industrialização e à comercialização de produtos químicos.

2.21. Afirma que ambas, com formação técnica na área (*Doc_Comprobatorios0002*) e ampla experiência advinda da atividade já desenvolvida na prática, iniciaram uma nova atividade em busca de crescimento e atuação em mercados diferentes.

2.22. Argumenta que jamais houve a intenção de dissimular alguma situação (até porque não havia nada a dissimular). O que de fato (verdade real) ocorreu foi o início um novo negócio por conta própria na área de prestação de serviços. Nisto não há nada de ilegal. Jamais houve a intenção de esconder a relação parentesco entre os sócios da Impugnante e as sócias das prestadoras de serviços. Os contratos sociais arquivados na Junta Comercial deixam transparente a relação havida. Lembrando, ainda, que a sociedade contava com outros importantes sócios especialistas na respectiva área de atuação (que acabaram assumindo inteiramente esta atividade posteriormente).

2.23. Afirma que a distorção (ao ver uma simulação) ocorre precisamente na visão que a Fiscalização emprestou aos fatos. Não admitir a possibilidade de que pessoas com relações parentescas possam prestar serviços através de suas próprias empresas limita e até inviabiliza o desenvolvimento de novas atividades empresariais. Tal concepção, em última análise, remete referidos indivíduos ao ostracismo empresarial. O relacionamento comercial, a *expertise*, o *know how* fazem parte da dinâmica empresarial e, nesse contexto, é bastante comum pessoas com grau de parentesco iniciarem novas atividades utilizando-se destas ferramentas.

2.24. Ressalta que, além de tudo, não há qualquer previsão legal que impeça que pessoas com grau de parentesco (qualquer) possam exercer atividades comerciais.

2.25. Enfatiza que no item **“3.3. Registros contábeis e composição da Receita das prestadoras”** do Relatório Fiscal, foi feita a análise da escrituração contábil das prestadoras de serviços. Nesse ponto, merece destaque o fato de que toda a contabilidade foi regularmente escriturada e fornecida ao Fisco.

2.26. Alega que a este respeito, a Fiscalização nada menciona no Relatório no sentido de que a contabilidade da Impugnante ou das prestadoras de serviços não espelha a real situação de seus negócios. Em outras palavras, não foram relatadas quaisquer irregularidades encontradas nos lançamentos contábeis, razão pela qual a escrituração deve fazer prova em favor do contribuinte, conforme preceitua o §1º do art. 9º do Decreto 1.598/77.

2.27. Prossegue afirmando que, por outro lado, a referência ao fato de que a receita provém inteiramente da prestação de serviços à Impugnante, apesar de provocar curiosidade, não autoriza que a Fiscalização entenda isto como uma ilegalidade ou abuso de forma.

2.28. Passa a questionar se, acaso determinado prestador de serviço, tenha tamanha demanda de um cliente específico (*que lhe consuma toda sua disponibilidade*), está ele obrigado a deixar de atender este tomador tão somente para fins de não haver exclusividade (*e poder assim emitir notas fiscais a mais de um tomador como propõe a tese da fiscalização*)? À toda evidencia a resposta é negativa!

2.29. Afirma que, muito embora possa causar surpresa à Fiscalização, fato é que na vida real mostra-se relativamente normal que prestadores de serviços (*ex: representantes comerciais, transporte limpeza, Tecnologia e Informação, manutenção elétrica etc.*) prestem serviços para poucos clientes e até mesmo a um único (*principalmente em face da personalização do serviço e da limitação inerente*).

2.30. Argumenta ser importante destacar que a Fiscalização não desqualificou nenhum contrato entabulado entre a autuada e os prestadores de serviço em questão, tampouco constatou qualquer fraude documental. Não houve qualquer alegação de qualquer ilicitude ou falta de atendimento de requisito legal. Não se mostra correto o procedimento que, de um mesmo conjunto probatório, aproveita-se apenas de elementos que interessam ao Fisco, ignorando completamente os que igualmente possam interessar ao contribuinte, mormente na situação em que se tem como válido e eficaz os negócios jurídicos pactuados.

2.31. Alega que nesse contexto, não obstante a colocação da Fiscalização, nada há de irregular no fato da receita das prestadoras de serviço ser oriunda exclusivamente da Impugnante, com a qual há contratos válidos e demanda excedente de serviços.

2.32. Ressalta que no item “**3.4. Características dos registros contábeis, fluxo financeiro e distribuição de lucros aos sócios das prestadoras**”, a Fiscalização trata da inexistência de ativo fixo de “despesas normais”. Também neste ponto, a leitura da Fiscalização revela-se restritiva e padece de lógica empresarial (*o Direito não está desacoplado da realidade*). Os mesmos argumentos expostos anteriormente aplicam-se neste tópico.

2.33. Defende que as empresas não são obrigadas por lei a manter no seu patrimônio um ativo permanente (tais como máquinas, computadores, veículos etc.). Tal exigência, à toda evidência, não encontra amparo legal. Mais importante, ainda, é destacar novamente que a característica personalíssima inerente à natureza da prestação do serviço (no caso concreto) dispensa a existência de estruturas físicas, maquinários, caminhões etc. A atividade é eminentemente intelectual!

2.34. Esclarece que assistir os clientes (maioria curtumes) na forma como o produto químico deve ser aplicado, resolver questões envolvendo reações químicas no processo de curtimento, desenvolver novas formas de aplicação dos produtos em conjunto com os clientes são alguns exemplos cotidianos da atividade desenvolvida pelos Técnicos Químicos. Verifica-se do sítio da Associação Brasileira do Químicos e Técnicos da Indústria do Couro – ABQTIC (www.abgtic.com.br), entidade criada em 1971, a existência de mais de 2.000 associados e uma vasta infraestrutura mantida para aprimoramento e apoio aos profissionais desta área.

2.35. Salaria que se trata a prestação de serviços de atividade amplamente reconhecida e desenvolvida no setor coureiro/calçadista.

2.36. Prossegue afirmando que no que diz respeito ao item “**3.5. Relação entre receita e distribuição de lucros**”, melhor sorte não acompanha a tese sustentada pelo Auto de Infração. A distribuição de lucros é perfeitamente viável uma vez apurada sua existência. A simplicidade da contabilização não pode servir de pretexto para se descaracterizar o direito à percepção dos lucros. Ademais, os níveis de lucratividade da mesma forma não podem servir de pretexto para desconsideração de uma pessoa jurídica. Mais uma vez, destaca-se a estreita relação entre as empresas prestadoras de serviços, seu nível de especialização (*conhecimentos técnicos na área química*) e a demanda intensa de serviço; tem-se cenário de alta lucratividade na prestação de serviço especializado. Sustenta que onde os prestadores de serviços detectaram oportunidade de lucros para desenvolver atividade econômica especializada com aptidão para trabalhar por meio de pessoa jurídica (trabalho intelectual), a Fiscalização vê apenas problemas, o que não se sustenta.

2.37. Aduz que o Relatório enfoca no item “**3.6. Outros elementos**” que estariam justificando a autuação. De fato, há muitas situações em que o prestador do serviço – até pela proximidade que mantém com seu cliente –, já prevê a necessidade de viagens, estadias, uso de moeda estrangeira, em razão do planejamento realizado, solicitando assim, o pagamento das respectivas despesas. Nesse contexto, nada impede que, em tais situações específicas, a parte contratante responsabilize-se por estas despesas. Inclusive, no caso em tela os contratos mantidos entre as partes preveem expressamente a assunção dos custos por parte do contratante/tomadora/Impugnante (*Doc_Comprobatorios0001*).

2.38. Alega, apesar do percuente trabalho desenvolvido pela Fiscalização, que suas conclusões padecem de fundamento legal. A desconsideração da relação efetivamente havida entre as empresas está baseada em conjecturas e conclusões subjetivas da Autoridade Fiscal. Cada item apontado no Relatório, ao ser confrontado com uma visão mais ampla da atividade exercida (contraditório) resta perfeitamente justificado e está amparado pelo ordenamento jurídico.

2.39. Destaca também, que há fundamento econômico nas relações comerciais havidas (substância) (materialidade). Toda a conduta da Impugnante foi regularmente registrada (contabilizada) e não há um só evento que tenha sido questionado sob ponto de vista da legalidade.

2.40. Enfatiza que merece ser destacado, por fim, o teor do art. 129 da Lei nº 11.196/05 que veio justamente disciplinar situações semelhante.

2.41. Alega que o legislador quis justamente garantir que situações como a presente não sejam simples e arbitrariamente desconsideradas. Quis garantir que a existência legítima da pessoa jurídica (prestador de serviço) não seja uma eterna insegurança do ponto de vista do tratamento fiscal.

2.42. Sustenta que por tudo que se coloca, não merece guarida a construção interpretativa feita pela Fiscalização, devendo-se afastar integralmente a exigência da contribuição para a previdência social (quota patronal) feita pelo lançamento. Todas as supostas “irregularidades” mencionadas no Relatório Fiscal que, em tese, comprovariam a simulação, são, efetivamente, relações jurídicas perfeitas e devem ser mantidas para todos os efeitos de Direito.

2.43. Ao discorrer sobre o próximo argumento destaca tratar-se de tese alternativa.

b) Do Direito ao Planejamento das Atividades Empresariais Para Fins de Economia no Pagamento de Tributos / Conceito de Elisão Fiscal

2.44. Aduz que ultrapassados os argumentos expostos nos itens anteriores, que por si só fundamentam a procedência da Defesa, a Impugnante passa a expor tese alternativa que, de igual forma, justifica a declaração de nulidade do lançamento efetuado.

2.45. A Fiscalização tratou a situação fática como sendo uma prática de simulação. Colaciona as considerações expostas no item 4 do Relatório Fiscal.

2.46. Ressalta que o lançamento é ato vinculado (art. 142, CTN) e, por esta razão, não pode ser objeto de discricionariedade da administração, e que nesse sentido, o planejamento tributário eventualmente praticado por um contribuinte deve ser analisado com absoluta cautela, evitando-se que a administração tributária viole direitos consagrados. Não obstante o poder de tributar outorgue ao Estado o direito de exigir tributos, as garantias constitucionais do contribuinte, por outro lado, são essenciais para o equilíbrio de “forças” no Estado Democrático de Direito.

2.47. Alega que nesse sentido, a realidade fática na espécie está a demonstrar que todos os atos negociais, celebrados entre a Impugnante e as empresas prestadoras de serviços de assistência técnica na aplicação de produtos químicos no curtimento de couros, ao ser analisada para fins de argumentação como um planejamento tributário, estaria claramente inserida no campo do que

se denomina elisão fiscal. Lícita, portanto, por não estar vedada pelo ordenamento jurídico.

2.48. Passa a citar doutrina, no tocante a sustentar a diferença entre atos praticados com infração a lei (ilícitos) daqueles praticados com objetivo de economizar tributos (lícitos), sustentando que a elisão fiscal é lícita e não pode ser vedada.

2.49. Salaria também, que apesar de cada caso revelar peculiaridades que merecem análise individualizada, é possível identificar em decisões do CARF um certo consenso entre os julgadores em prestigiar e assegurar os planejamentos tributários (elisão fiscal), como se verifica das ementas que colaciona.

2.50. Argumenta que importa frisar em última análise que a legislação não veda que o contribuinte busque, legalmente, reduzir sua carga tributária. Aliás, esta é uma obrigação do empresário que tem a pretensão de manter-se ativo no mercado (livre concorrência – art. 170, IV, CF/88). Cita palavras de Marco Aurélio Greco sobre planejamento tributário.

2.51. Sustenta que as práticas empresariais tendentes a fugir de um maior ônus tributário não podem ser simplesmente consideradas ilícitas por ato discricionário da administração tributária, e que não se pode negar ao contribuinte o direito à adoção de práticas (planejamento tributário) que conduzam a uma carga fiscal menos onerosa.

2.52. Defende que não há qualquer ilicitude na hipótese de o contribuinte escolher o caminho menos oneroso do ponto de vista fiscal, sob pena de se ter de admitir que o mesmo deve sempre escolher o caminho da maior onerosidade fiscal. Isso porque o contribuinte tem o direito de se auto-organizar, não estando obrigado a optar pela forma fiscalmente mais onerosa. Esta busca da menor carga tributária legalmente possível envolve o uso das liberdades individuais previstas pela Constituição Federal (art. 1º, IV e art. 170, caput; e art. 170, IV).

2.53. Argumenta que no caso em tela, ao se levar às últimas consequências a tese da Fiscalização, estar-se-ia obrigando todos os prestadores de serviços (em especial, aqueles de natureza intelectual) a abandonarem (desconstituírem) suas pessoas jurídicas e passarem a prestar serviços de forma autônoma ou como empregados dos seus clientes! Afirma que a toda evidência não é esta a melhor solução jurídica a ser dada ao caso.

2.54. Aduz que em conclusão, também pela absoluta licitude da conduta do proceder da Impugnante com relação aos pagamentos feitos em razão dos serviços prestados pelas empresas referidas no Relatório Fiscal merece ser afastado o Auto de Infração, e como exposto, ainda que a fiscalização entenda que se trate de um planejamento para fins de redução de carga tributária, o que se admite para argumentação, ainda assim, o Auto de Infração deve ser afastado, por ser um direito do contribuinte de se organizar de forma a recolher a menor carga tributária (elisão tributária).

c) Da inaplicabilidade da multa qualificada

2.55. Argumenta que o Auto de Infração aplicou a multa qualificada de 150% por presumir que a autuada teria utilizado das empresas interpostas com a única finalidade de reduzir a carga tributária.

2.56. Alega que a aplicação da majoração prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente se justifica nos casos de evidente intuito de fraude, assim definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, devendo ser interpretada restritivamente e que no caso em tela, é inaplicável a multa de ofício qualificada de 150%, porquanto não ficou demonstrado o “evidente intuito de fraude” por parte da autuada capaz de justificar a majoração da multa.

2.57. Sustenta que a lei exige que o intuito de fraude seja evidente, com tal clareza que não se possa suscitar dúvidas acerca da má-fé nos atos praticados, com o inequívoco propósito de violar a lei e em outras palavras, a fraude poderá ser caracterizada apenas quando o contribuinte utiliza-se de meios ilícitos de forma evidente.

2.58. Afirma que impõem-se, portanto, a exigência de que a autoridade lançadora apresente provas irrefutáveis da conduta configurada como fraudulenta. Não basta apenas que a conduta seja contrária à lei. Deve haver a prova do “evidente intuito de fraude” caracterizado pelo dolo específico de praticar atos tendentes a enganar o Fisco.

2.59. Ressalta que à toda evidência não é o que se mostra no caso em tela. Sobretudo porque a Autuação está respaldada em indícios, interpretações e considerações subjetivas da autoridade fiscal, sem que tenha sido apresentada qualquer prova cabal do suposto dolo específico de fraude.

2.60. Aduz que neste ponto de análise, deve-se trazer à lume o princípio da legalidade estrita e dos critérios de hermenêutica para aplicação da legislação, em especial o conteúdo do art. 112 do Código Tributário Nacional.

2.61. Alega que havendo dúvidas na aplicação da lei que define infrações, deve-se aplicar a norma mais benéfica ao contribuinte (e não o contrário). Meros indícios não servem como prova de fraude. Em verdade, todas as operações da Impugnante foram praticadas de forma lícita, às claras, sem qualquer ocultação, não havendo qualquer ato ou negócio mascarado passível de imposição de multa qualificada por fraude.

2.62. Defende que o atendimento a todas as solicitações do Fisco, a observância da legislação societária/fiscal/civil, consubstanciado no arquivamento dos atos nos órgãos competentes, o registro de todos os atos formais em sua escrituração contábil/fiscal e o cumprimento de todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega das declarações e dos arquivos magnéticos exigidos pela RFB, não evidenciam má-fé inerente à prática de atos fraudulentos e que assim, pelo contrário, evidenciam que a Impugnante agiu de boa-fé, de forma absolutamente pública e transparente, não existindo o dolo específico pedido

pelo caput dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, elemento essencial para se promover a qualificação da multa de ofício.

2.63. Na sequência, colaciona decisões do CARF relacionadas com a multa qualificada, seguidas da súmula nº 25 daquele Conselho (presunção legal de omissão de receita, por si só, não autoriza qualificação da multa de ofício, sendo necessária à comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), afirmando que, por estas razões, por não estar presente (inexiste qualquer prova neste sentido) o dolo necessário para a caracterização da sonegação, da fraude e do conluio, não há como subsistir a qualificação da multa de ofício, razão pela qual, no caso concreto, deve ser afastada a majoração prevista pelo §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e aplicada pelo auto de infração.

d) Do Efeito Confiscatório Da Multa Majorada (150%) – vedação

2.64. Aduz que acaso não sejam acolhidos os argumentos expostos anteriormente, o que se admite apenas para fins de argumentação, ainda assim merece ser declarada nula a exigência da multa majorada (150%), isto porque sua exigência acaba por produzir efeitos confiscatórios – vedado pelo ordenamento jurídico.

2.65. Salaria que inicialmente cabe lembrar que o objetivo de serem estabelecidas multas tributárias é o de desestimular o pagamento em atraso. Todavia, estas não podem ser estabelecidas em percentuais que acabem por gerar verdadeiros efeitos confiscatórios vedados pela Constituição (art. 150, IV), de forma a prejudicar a própria capacidade de subsistência do contribuinte.

2.66. Sustenta que ao vedar a produção de efeitos confiscatórios, o legislador está protegendo o núcleo do direito de propriedade (e por decorrência a livre iniciativa), sem o que resta violada a própria essência do direito, pois o poder de penalizar deve estar em consonância com o interesse de conservação da capacidade econômica do contribuinte, e não da sua extinção!

2.67. Defende que há excesso (efeitos confiscatórios) na exigência da multa de 150% sobre o valor do tributo (contribuição social). Multa esta que deve ser reduzida ao percentual equivalente à multa de ofício sem a majoração. O juízo de proporcionalidade informa toda a atividade administrativa, inclusive a atuação fiscal e deve ser aplicado em juízo administrativo também.

2.68. Afirma que a Constituição Federal de 1988 proíbe que os Entes tributantes exijam tributos que produzam “efeitos confiscatórios” e é pacífico o entendimento de que tal proibição se aplica, também, às multas tributárias, salientando que o Supremo Tribunal Federal se pronunciou sobre a invalidade de multa tributárias excessivas aplicadas pelas autoridades tributárias. Colaciona decisão.

2.69. Defende que não se mostra razoável que a Impugnante seja apenada com tão excessiva multa de 150% sobre o tributo, pois na forma que aplicada, a multa configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de

confiscatória e, assim, em total violação com o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, razão pela qual, necessário o afastamento da majoração da multa de ofício.

e) **Da necessária compensação dos valores já recolhidos a título de contribuição para a previdência social pelas prestadoras de serviços**

2.70. Argumenta, por fim, entender que o lançamento deve ser anulado em razão de que a Autoridade Fiscal deixou de considerar (compensar) na apuração do tributo os valores já recolhidos pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviço a título de contribuição para a previdência social (quota patronal).

2.71. Aduz que conforme resta evidenciado nos autos deste processo (conforme GPS constantes dos Docs. 8-13 às fls. 394/502 e cujas cópias seguem novamente em anexo – *Doc_Probatorios0004*) as empresas recolheram a referida contribuição, logo, mostra-se inválida a exigência feita pelo auto de infração sem o abatimento dos respectivos valores recolhidos pelas empresas prestadoras de serviço.

2.72. Salaria que, mesmo que se aceite a tese da Fiscalização de considerar os pagamentos feitos como se fossem pagamentos a contribuintes individuais, o que se faz para fins de argumentação tão somente, ainda assim a Fiscalização deveria considerar os valores já recolhidos pelas pessoas jurídicas sob a rubrica de contribuição previdenciária patronal (Cód. 2100), pois do contrário, estar-se-á exigindo em duplicidade o mesmo tributo, configurando-se o ilegal *bis in idem*!

2.73. Sustenta que não se alegue que a Fiscalização não pode realizar o encontro de contas, pois os recolhimentos foram identificados pela Fiscalização e constam dos autos, revelando-se ilegal sua desconsideração.

2.74. Ressalta também, que é oportuno lembrar que a Lei 9.784/99, que regula o processo administrativo federal e que se aplica aos processos fiscais, visa que os atos administrativos promovam, sobretudo, a eficiência, a finalidade, a razoabilidade, dentre outros fins, conforme se verifica expressamente do caput do art. 2º, *in verbis*: “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.”

2.75. Destaca, ainda, o dever da Fiscalização de atuar de ofício nos casos em que os dados (recolhimentos da contribuição realizada pelas empresas) estão em seu poder (constam dos autos deste processo digital, como no conta corrente fiscal de cada empresa). Colaciona o art. 37 da Lei nº 9.784/99: “Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, **de ofício**, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.”

2.76. Defende que a RFB possui em seus controles a informação sobre todos os pagamentos realizados pelas empresas prestadoras de serviço à Impugnante. Não é razoável e não se mostra válido, do ponto de vista jurídico, deixar de realizar a compensação e exigir sobre os mesmos fatos a mesma contribuição.

2.77. Requer portanto, seja determinada a nulidade do Auto de Infração ou alternativamente, seja recalculado, tomando-se em consideração todos os pagamentos feitos pelas empresas a título de contribuição previdenciária patronal, pois além de ser um direito do contribuinte, evita-se, com isto, a utilização desnecessária de todo um processo de repetição de indébito junto à RFB (princípio da efetividade).

DO PEDIDO

3. Conclui que diante de todo o exposto, requer a total procedência da Impugnação, com a decretação de nulidade integral da exigência do crédito tributário relativo à contribuição destinada à seguridade social, multa e juros, constante do Auto de Infração.

3.1. Requer também, que caso não seja acolhido o pedido do item anterior, seja declarada a nulidade do Auto de Infração por exigir a contribuição previdenciária sobre fatos econômicos que já sofreram, em parte, a incidência da mesma espécie tributária (contribuição previdenciária patronal) e alternativamente, requer seja determinado o refazimento do Auto de Infração, com a determinação de compensação dos valores já recolhidos pelas empresas prestadoras de serviços à Impugnante (Estratégia, Esfera e Exattus).

3.2. Requer ainda, caso não seja deferido o pleito dos itens anteriores, o que não se espera, na forma sucessiva, seja afastada a exigência da multa qualificada (150%), uma vez que inaplicável ao caso em tela o disposto no §1º do art. 44, da lei 9.430/96 (inexistência do evidente intuito de fraudar).

3.3. Requer por fim, sucessivamente, seja afastada a multa qualificada (150%) por implicar em exigência com efeitos confiscatórios, conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal.

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela

autoridade fiscal. Subsidiariamente, requer seja afastada a multa qualificada por entender ausente a fraude ou, sucessivamente, seja afastado o percentual de 150%. Sustenta que a multa é confiscatória. Ainda, subsidiariamente, requer o aproveitamento dos valores recolhidos pelas empresas prestadoras de serviços para o recorrente.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

É o que importa relatar. Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 28/05/2018, e-fl. 1.366, protocolo recursal em 25/06/2018, e-fl. 1.367, e despacho de encaminhamento, e-fl. 1.391), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e se refere a irresignação contra o auto de infração que exige contribuições sociais previdenciárias destinadas à Seguridade Social, correspondentes a parte da empresa, por remunerações pagas para contribuintes individuais (Lei nº 8.212, art. 22, inciso III), no período de 01/2013 a 12/2014.

Consta que as remunerações aos contribuintes individuais foram efetivadas através de interpostas pessoas jurídicas, tendo os pagamentos sido **reclassificados** pela fiscalização para serem tidos como pagos diretamente pela autuada para as pessoas físicas profissionais autônomos. Diz-se caracterizada a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias do art. 22, III, da Lei nº 8.212.

Diante de contexto de interposição de pessoa jurídica, com acusação de práticas de simulação, falando-se em atos qualificados como de sonegação, objetivando afastar a tributação, imputou-se a multa de ofício qualificada.

A empresa impugnou o lançamento, porém a primeira instância entendeu não assistir razão na insurgência, compreendendo como acertado o trabalho fiscal.

Houve a interposição de recurso voluntário, o qual foi basicamente reiterativo. Destarte, importante avaliar e decidir sobre as insurgências por capítulo.

Muito bem. Há muito se discute na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) **se é, ou não, possível outras formas de contratação ou de divisão do trabalho, que não exclusivamente pela relação de *segurado empregado* ou, até mesmo, de *contribuinte individual*.**

Hodiernamente, o assunto ainda é problematizado, com situações práticas suscitando dúvidas, embora o Supremo conte com uma série de julgados tratando do assunto com ligeiras distinções e particularidades a depender da ótica constitucional focalizada, a teor dos precedentes, a saber:

- (i) Tema 725 (RE 958.252);
- (ii) ADPF 324;
- (iii) Tema 739 (ARE 791.932);
- (iv) ADC 66;
- (v) ADC 48;
- (vi) ADI 3961;
- (vii) ADI 5625;
- (viii) Agravo Regimental na Reclamação nº 47.843;
- (ix) Agravo Regimental na Reclamação nº 39.351;
- (x) Agravo Regimental na Reclamação nº 53.688;
- (xi) Agravo Regimental na Reclamação nº 71.838;
- (xii) Inúmeras outras reclamações constitucionais;
- (xiii) E, ainda, aguarda-se a próxima manifestação que se dará no Tema 1389 da Repercussão Geral (ARE 1.532.603), o qual abordará sobre o ônus da prova nos processos que discutem a existência de fraude no contrato civil/comercial de

prestação de serviços; e a licitude da contratação de pessoa jurídica ou trabalhador autônomo para essa finalidade.

A partir destes precedentes qualificados, é possível extrair entendimentos firmes do STF segundo o qual:

i) Tema 725 (RE 958.252): *“É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”;*

ii) ADPF 324: *“A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade”. Por isso, “É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada”;*

iii) Tema 739 (ARE 791.932): A Súmula nº 331/TST e as decisões que vedam a possibilidade de terceirização de atividade-fim são inconstitucionais, haja vista o Plenário do Supremo Tribunal Federal ter proclamado a licitude da terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim;

iv) ADC 48 e ADI 3961: *“É legítima a terceirização das atividades-fim de uma empresa. Como já foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal, a Constituição não impõe uma única forma de estruturar a produção. Ao contrário, o princípio constitucional da livre iniciativa garante aos agentes econômicos liberdade para eleger suas estratégias empresariais dentro do marco vigente (CF/1988, art. 170). A proteção constitucional ao trabalho não impõe que toda e qualquer prestação remunerada de serviços configure relação de emprego (CF/1988, art. 7º).”*

v) Agravo Regimental na Reclamação nº 47.843: *É “lícita a terceirização por ‘pejotização’, não havendo falar em irregularidade na contratação de pessoa jurídica formada por profissionais liberais para prestar serviços terceirizados na atividade-fim da contratante (Rcl 39.351 AgR; ...)”;*

vi) Agravo Regimental na Reclamação nº 53.688: *“A prestação de serviços por intermédio de pessoa jurídica, fenômeno conhecido como ‘pejotização’, não constitui, só por si, fraude trabalhista, mas concretização da liberdade negocial admitida pelo Supremo no julgamento da ADPF 324”;*

vii) Tema 725 (RE 958.252): *“O direito não vive de rótulos, mas sim de uma real natureza jurídica dos contratos” (Ministro Alexandre de Moraes, em voto-vista);*

viii) ADI 5625: *“A higidez do contrato é condicionada à conformidade com os fatos, de modo que é nulo instrumento com elementos caracterizadores de relação de emprego”. “Estando presentes elementos que sinalizam vínculo empregatício, este deverá ser reconhecido pelo Poder Público, com todas as consequências legais*

decorrentes, previstas especialmente na Consolidação da Leis do Trabalho”. “É nulo o contrato civil ..., quando utilizado para dissimular relação de emprego de fato existente, a ser reconhecida sempre que se fizerem presentes seus elementos caracterizadores”;

ix) ADI 5625 (no voto do redator para acórdão, Ministro Nunes Marques): O ponto nevrálgico reside exatamente em se perceber que a natureza do ajuste firmado entre profissionais e o estabelecimento será definida de acordo com a presença, ou não, daqueles elementos caracterizadores do vínculo empregatício, a saber: pessoalidade, habitualidade (*ou não eventualidade*), subordinação e onerosidade. Ao se reconhecer outras formas de contratação como permitidas, não se está juridicamente afastando a possibilidade da caracterização do vínculo de emprego, se e quando, de fato, houver um simulacro para disfarçar a relação de emprego. *“Com a evolução dos tempos e a complexidade das tramas sociais, a refletirem tais avanços, modelos alternativos de relações de trabalho têm surgido naturalmente. O vínculo de emprego não deve ser o único regime jurídico a disciplinar o trabalho humano. Com efeito, a produção de bens e serviços ocorre das mais variadas formas, e não exclusivamente por meio do sistema caracterizado pela presença de um empresário e seus empregados. O princípio da valorização do trabalho não se concretiza apenas com a tradicional fórmula do vínculo empregatício, em absoluto. Para sua perfectibilização, há de se facultar tanto ao trabalhador como aos empreendedores opções legítimas para que exerçam seu ofício sob a égide de regimes jurídicos resilientes, ajustáveis às mudanças sociais e culturais – eventualmente livres, por exemplo, de subordinação e dos limites remuneratórios característicos de um salário que tenha sido previamente contratado. Isso é conveniente para todos os atores econômicos e também para a sociedade em geral”. “A Constituição é capaz de acolher muitos projetos de vida, e o legislador, no diploma em discussão, agiu com grande respeito pelas manifestações espontâneas do mercado de trabalho em questão. Bem ao revés, penso que o enrijecimento do mercado, por força de disposições legais excessivamente dirigentes, isso, sim, pode operar em desfavor da liberdade, do progresso pessoal e da dignidade profissional”. “Um dos fundamentos da ordem econômica é a valorização do trabalho humano, que sempre aparece, no Texto Constitucional, pareado com a livre iniciativa (arts. 1º, IV, e 170, caput). Esta só se pode realizar numa ordem jurídica que não lhe maniete completamente, ainda que com bons propósitos. O vínculo empregatício tem seu lugar de destaque na economia de mercado, mas outras formas de arranjo trabalhista, sobretudo aquelas que surgem espontaneamente e que promovem o crescimento profissional das pessoas, devem ser igualmente respeitadas e estimuladas”.*

x) ADI 5625 (no voto vogal do Ministro Alexandre de Moraes): *“No caso específico dos profissionais de beleza, a modalidade contratual regulamentada pela Lei 13.352/2016 [contrato de parceria] faz frente a essas novas realidades de maneira estruturalmente mais satisfatória que o vínculo empregatício tradicional. (...) os novos arranjos de contrato devem submeter-se ao regime constitucional,*

em compatibilidade com as garantias sociais fundamentais, para que não sejam invocados formalmente com o objetivo de fraudar uma efetiva relação de emprego, comprometendo as regras que definem contornos mínimos (em prol do trabalhador subordinado) como, por exemplo, no tocante à jornada, férias e seguridade social. (...). (...). As críticas à figura do contrato de trabalho de parceria revelam uma preocupação válida com usos e aplicações possíveis para esse novo instrumento formal, mas não me convenço de que a previsão da espécie contratual sob julgamento seja, ao menos em caráter abstrato, atentatória ao núcleo mínimo de garantias sociais. Ao reverso, entendo idôneas as razões de ordem econômica e social lançadas pelo Poder Executivo e pelo Congresso Nacional em sustento à regulamentação dessa modalidade de trabalho. (...). (...). exercer a prestação de serviços com autonomia e flexibilidade, o profissional da beleza que opta pela condição de MEI tem a possibilidade de usufruir dos benefícios do Simples Nacional para pagamento de seus impostos e para o recolhimento de contribuições sociais e previdenciárias. Refuto, ainda, a alegação de que essa nova modalidade de contrato serviu apenas para disfarçar relações de emprego pretéritas, em que os requisitos do vínculo se fazem presentes, mas livrando os empregadores do ramo, notadamente os salões de beleza, da obrigação de cumprir com os deveres trabalhistas em relação a seus subordinados. Observo, a esse respeito, que, mesmo antes da edição do diploma legal impugnado, a condição de trabalhador subordinado já não era a regra no caso dos profissionais da beleza. Ao contrário, ..., a maioria dos profissionais a que se refere a Lei 13.352/2016 costuma exercer sua profissão, desde muito antes da superveniência da previsão legal do contrato de parceria, na qualidade de trabalhador autônomo, que, no exercício de sua liberdade negocial, opta pela constituição de sociedades e parcerias com salões de beleza, com diferentes finalidades, como arrendamento do espaço, infraestrutura e equipamentos e gestão compartilhada de clientela. A previsão legal do contrato de parceria nesse setor apenas formalizou condição historicamente exercida pelos profissionais de embelezamento e que, no ramo, mostra-se mais sustentável. Registro, aliás, a existência de diversos precedentes do TST e de Tribunais Regionais Trabalhistas reconhecendo possível, em momento anterior às alterações promovidas pela Lei 13.352/2016, essa relação de parceria entre o profissional e o salão de beleza, que não equivale ao vínculo tradicional de emprego em face da ausência do requisito da subordinação...". "De toda forma, a Lei 13.352/2016 não exclui a possibilidade de reconhecimento da relação de emprego quanto à pessoa do profissional-parceiro, quando verificada a presença dos pressupostos que ensejam a sua caracterização, independentemente da sua configuração formal como contrato de parceria. Além de a própria legislação impugnada prever a possibilidade de reconhecimento do vínculo empregatício entre a pessoa jurídica do salão-parceiro e o profissional-parceiro (hipóteses dos incisos I e II do art. 1º-C, cumulativamente) e estabelecer que o processo de fiscalização, autuação e imposição de multas será regido pelo disposto no Título VII da CLT (art. 1º-D), prevalece em matéria trabalhista, independentemente de referidas previsões legais, o princípio da

primazia da realidade, surgindo impositiva a constatação da existência de relação de emprego sempre que as circunstâncias fáticas evidenciarem a presença de subordinação, alteridade, pessoalidade, onerosidade e não eventualidade. (...). (...). ... sendo certo que a verificação de burla à legislação trabalhista sob a vestidura meramente formal de um contrato de parceria acarreta a prevalência do vínculo empregatício, com o conseqüente reconhecimento dos direitos e verbas trabalhistas a ele atinentes.”

xi) ADI 5625 (no voto vogal do Ministro Luís Roberto Barroso): *“... não vejo problema nessa norma [contrato de parceria], evidentemente, desde que ela seja interpretada no sentido de que, se estiverem presentes os requisitos do contrato de trabalho típico, como horário de trabalho e outras obrigações, a parceria seria uma fraude e, evidentemente, nós não cancelaríamos uma fraude. (...). (...) estou validando o contrato de parceria, se for parceria mesmo; se for um contrato de emprego disfarçado, deve-se reconhecer a relação de emprego”.*

xii) ADI 5625 (no voto vogal da Ministra Cármen Lúcia): *“Não me convenço, com todas as vênias, de ter havido qualquer afronta à Constituição Federal, uma vez que, como foi posto aqui e realçado a partir do voto do Ministro Barroso, mas também já mencionado e explicitamente posto pelo Ministro Nunes Marques, em caso de fraude ou de uma maquiagem de um contrato de trabalho no lugar de um contrato de parceria desse salão-parceiro, as portas do Poder Judiciário continuam abertas e, portanto, não prevalecerá qualquer fraude aos direitos trabalhistas. Não me parece que esse recorte feito impeça o que seria o acesso à Justiça.”*

xiii) ADC 66 (no voto da Relatora Ministra Cármen Lúcia): *“A norma do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 harmoniza-se com as diretrizes constitucionais, especialmente com o inc. IV do art. 1º da Constituição da República, pelo qual estabeleceu a liberdade de iniciativa situando-a como fundamento da República Federativa do Brasil. Dessa liberdade econômica emanam a garantia de livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e o livre exercício de qualquer atividade econômica, consagrados respectivamente no inc. XIII do art. 5º e no parágrafo único do art. 170 da Constituição da República. (...) (...) A complementariedade entre os valores sociais do trabalho e a livre iniciativa é tema recorrente nos julgamentos deste Supremo Tribunal, que, atento ao sistema constitucional e às transformações das relações de trabalho, não tem se esquivado do exame aprofundado do tema. A ênfase dada a esses vetores constitucionais pode ser exemplificada no julgamento do Recurso Extraordinário n. 958.252 (Tema 725 da repercussão geral) e da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 324. (...) (...). Sob essa mesma perspectiva de densificação da liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho, há de se concluir que a norma objeto desta ação não apresenta vício de inconstitucionalidade. Compatibiliza-se a norma com a normatividade constitucional que abriga a liberdade de iniciativa como fundamento da República. (...) (...)”*

xiv) **ADC 66 (no voto vogal do Ministro Dias Toffoli):** *“Verifico que o dispositivo ora impugnado está em harmonia com as advertências lançadas no julgamento do Tema 725, no sentido de que os abusos podem ser coibidos pelo Poder Judiciário.”*

xv) **Agravo Regimental na Reclamação nº 71.838 (Ministro Cristiano Zanin – Voto em consulta por “Sessão virtual”, data de início do julgamento: 14/02/2025), cassando acórdão do CARF nº 9202-011.169 (Processo 10983.720180/2013-18):** *“Na decisão impugnada inexistente menção a vício de consentimento ou condição de vulnerabilidade dos contratados na opção da relação jurídica estabelecida. Em casos como o destes autos, a existência de vulnerabilidade é critério que vem sendo utilizado pelo Supremo Tribunal Federal para a análise da existência de vínculo de emprego entre as partes contratantes e a licitude da terceirização. (...). (...). Todavia, no caso concreto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais considerou presentes os pressupostos caracterizadores do vínculo empregatício, mesmo não havendo vício de consentimento ou condição de vulnerabilidade dos contratados na opção da relação jurídica estabelecida”. Consigna que é necessário demonstrar vulnerabilidade dos sócios das empresas, que prestavam serviços, para afastar a escolha dos envolvidos pela utilização de pessoas jurídicas.*

xvi) **Agravo Regimental na Reclamação nº 71.838 (Ministro Flávio Dino – Voto vogal em consulta por “Sessão virtual”, data de início do julgamento: 14/02/2025), cassando acórdão do CARF nº 9202-011.169 (Processo nº 10983.720180/2013-18):** *“No tocante à ADC 66, a Min. Cármen Lúcia, Relatora, ao assentar, em seu voto, a constitucionalidade do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, deixou claro que a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais descrita no referido dispositivo se sujeita ‘à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração ou pelo Poder Judiciário, quando acionado, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos’.”*

Vale sintetizar, teoricamente o STF vem entendendo ser possível haver parcerias ou sociedades; haver terceirização de atividades, seja atividade-fim ou atividade-meio; também compreende ser possível haver pejetização; igualmente, aceita outras formas de arranjo ou subdivisão de trabalho (gênero, sendo a relação de emprego ou de contribuinte individual mera espécie de como pode ser exercido o trabalho).

O STF compreende que deve imperar a livre iniciativa, a liberdade negocial, assegurando aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade. Todavia, deve haver respeito a primazia da realidade. A situação deve ser real e não um simulacro.

De qualquer sorte, o STF ainda se pronunciará sobre o ônus da prova nos processos que discutem a existência de fraude no contrato civil/comercial de prestação de serviços (na seara trabalhista, é verdade, embora propagando o seu pensamento para todos os ramos jurídicos); e a licitude da contratação de pessoa jurídica ou trabalhador autônomo para essa finalidade (*conferir*

Tema 1389 da Repercussão Geral, ARE 1.532.603), conquanto a **tendência seja manter sua jurisprudência remansosa no sentido de que é possível outras formas de trabalho que não a relação de segurado empregado, desde que se evite o ato simulatório.**

Ao fim e ao cabo, não pode haver simulação e formas alternativas e contratuais são lícitas (trabalho autônomo, trabalho em sociedade como sócio minoritário, trabalho por meio de contrato de parceria, trabalho por meio de prestação de serviços por pessoa jurídica sociedade pessoal ou empresária etc.).

Fato é que a Excelsa Corte constitucional – *a despeito de formas alternativas possíveis para as relações jurídicas do mundo contemporâneo (reconhecendo avanços e práticas sociais hodiernas)* –, não admite escamotear uma típica relação de segurado empregado (Lei nº 8.212, art. 12, I, “a”) ou uma típica relação de segurado contribuinte individual (Lei nº 8.212, art. 12, V, e suas alíneas, especialmente “f”, “g” e “h”) por simulação da efetiva realidade observável.

O STF, realmente, tem assentado que os direitos não são absolutos, nem vivem de rótulos, mas devem ser de natureza jurídica observável em experiência empírica constatável. Não se permite a simulação. Dito isto, não será oponível à Fazenda Nacional os contratos civis ou atos simulados, que não traduzam a realidade (CTN, art. 123, combinado com art. 149, VII).

Não é a forma (*a partir de um rótulo*) que apontará para a licitude, mas sim os fatos efetivamente observados na prática envolvendo os partícipes da relação jurídica.

O caso dos autos discute a contratação de pessoa jurídica ou, se em verdade, se tratava de contratação por contribuinte individual.

À análise.

- Remunerações de contribuintes individuais: Interposição de pessoa jurídica e ocorrência do fato gerador

O contribuinte não concorda com o entendimento de que tenha ocorrido fato gerador de contribuição previdenciária do art. 22, III, da Lei nº 8.212, por pagamentos de remunerações para segurados contribuintes individuais, profissionais autônomos, pois não haveria interposição de pessoa jurídica.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente diante de um conjunto de elementos probatórios vinculados e contextualizados de forma a constituir uma identidade que demonstra atos de simulação com a constatação de serviços prestados diretamente por contribuintes individuais para a empresa atuada por meio de interpostas pessoas jurídicas, não tendo elas substância e efetivo propósito observado. Veja-se, doravante.

A autoridade fiscal procedeu com *lançamento de ofício* reclassificando as supostas remunerações das pessoas jurídicas como remunerações dos contribuintes individuais profissionais pessoas físicas autônomos, pois a auditoria entendeu que eram apenas formalmente contabilizadas em estruturas formalizadas, sem sustância, e prontamente distribuídas aos “sócios” das interpostas pessoas jurídicas. A base de cálculo, inclusive, foram as “distribuições”. A auditoria

indica a efetiva prestação de serviços técnicos diretamente pelas pessoas físicas (contribuintes individuais) para a tomadora dos serviços (empresa autuada).

O caso impõe uma análise ponderada e cuidadosa, pois, ao se examinar isoladamente cada um dos argumentos apresentados pela recorrente, pode-se, em uma primeira leitura, em tese, inferir razoabilidade aparente nas justificativas. Conquanto, na amplitude do contexto fático se observe uma identidade que, realmente, demonstra que os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos não são a prestação de serviços por pessoa jurídica, mas sim por pessoa física (contribuinte individual). Reside aí o perigo da simulação e da sonegação.

Apenas um conjunto robusto de circunstâncias são capazes de refletir os atos efetivamente praticados espelhando a natureza e os efeitos da realidade prática verdadeira da prestação de serviços de forma direta para a contratante, incidindo, por consequência, a contribuição previdenciária do art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212, pois caracterizado o fato gerador da obrigação tributária.

A análise fragmentada dos fatos, com verificação compartimentada de formalidades contábil, societária e contratual, em primeiro momento, fazem parecer efetivas as pessoas jurídicas prestadoras. Porém, um olhar probatório íntegro e efetivo da operação demonstra que não há prestação de serviços por pessoa jurídica, mas um serviço diretamente prestado por pessoa física. Neste sentido, a verdade material deve sempre prevalecer. A conduta do contribuinte deve ser avaliada em seu conjunto probatório e em sua efetiva intenção, de acordos com os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, a partir da natureza e efeitos da realidade prática.

A contribuinte (empresa autuada) sustenta que as pessoas jurídicas contratadas foram regularmente constituídas, possuem contabilidade regular, cumprem suas obrigações fiscais e, primordialmente, que os serviços foram efetivamente prestados e possuem contratos. Os serviços eram de assistência técnica prestados por químicos (trabalho intelectual). **Alega que a fiscalização não desconsiderou a pessoa jurídica, mas sim o tratamento jurídico-fiscal dado aos pagamentos, o que violaria a legalidade e a segurança jurídica.**

Que houve mera reclassificação é fato. Quanto a uma alegada regularidade das pessoas jurídicas, analisando as provas colmatadas no processo pela fiscalização e pela defesa e o vasto relato fiscal (e-fls. 4/41), que foi minudentemente cotejado pelas provas constantes no procedimento fiscal originário, constata-se que a realidade efetiva é outra da defendida pela autuada. Mas, antes de expor os elementos de suficiência probatória que dão razão para a fiscalização, importante analisar os argumentos isoladamente sustentados pela recorrente. Veja-se:

- **Constituição e Regularidade Formal, inclusive societária e contábil:** Sustenta a recorrente que as pessoas jurídicas foram regularmente constituídas e registraram sua contabilidade e atos na Junta Comercial. Aduz que há um direito de empresariar, pautado no dinamismo, tendo sido cumpridas as formalidades a demonstrar uma higidez do conjunto.

- **Endereço e Aluguel:** Sustenta a recorrente que as pessoas jurídicas de prestação de serviços podem ter sede em imóveis desprovidos de estrutura mercantil ou de escritório, e que o pagamento de aluguel para parente ou cônjuge, se se trata do proprietário do imóvel, é ato normal da independência das identidades, do resguardo do princípio da entidade, podendo ocorrer com muita frequência no mundo prático.
- **Quadro Societário e Vínculos Familiares:** Sustenta a recorrente que as pessoas jurídicas de prestação de serviços podem ser constituídas com parentes e isso não impede o desenvolvimento de atividades empresariais, especialmente na busca por novas oportunidades de negócios, o que é sempre legítimo.
- **Exclusividade da Prestação de Serviços e contrato formalizado:** Sustenta a recorrente que as pessoas jurídicas de prestação de serviços podem, em muitas situações, ainda mais com contrato formalizado, realizar um atendimento com exclusividade, tendo um único cliente, especialmente em contexto de alta demanda ou em razão da natureza especializada do serviço, sem que isso configure ilegalidade.
- **Ausência de Ativo Permanente:** Sustenta a recorrente que as pessoas jurídicas de prestação de serviços, em contexto de atividades eminentemente intelectuais, podem dispensar a necessidade de grandes estruturas físicas, de maquinário e/ou de equipamentos, não sendo, em tese, obrigatório ter ativo registrado na pessoa jurídica, o que conferiria verossimilhança à ausência de ilegalidade na contratação.
- **Ausência de “Despesas Normais” contabilizadas:** Sustenta a recorrente que as pessoas jurídicas de prestação de serviços, em contexto de atividades eminentemente intelectuais, podem não ter contabilizadas “despesas normais” de escritório e das pessoas jurídicas com estruturas formais, não sendo, em tese, obrigatório ter o registro contábil de despesas operacionais típicas de outros ramos, se não as possui porque não precisa delas.
- **Distribuição de Lucros e Alta Lucratividade:** Sustenta a recorrente que as pessoas jurídicas de prestação de serviços podem apurar e distribuir lucros de forma mais célere que outras pessoas jurídicas e distribuir diretamente aos sócios, inclusive com alta lucratividade, se as despesas são mínimas e o serviço bem rentabilizado.
- **Despesas Pagas Pela Contratante:** Sustenta a recorrente que as pessoas jurídicas de prestação de serviços podem, se previsto em contrato, exigir da contratante (tomadora dos serviços) que se responsabilize e pague certas despesas, inclusive de viagens e alimentação.

Observe-se que cada alegação analisada em um contexto isolado uma da outra parece ser ponderação em certa medida e com algum limite razoável, mas quando confrontadas todas elas de forma conjunta, em uma identidade que reflete algo ocorrido com efeitos diferentes

da roupagem formatada pela formalidade, demonstra uma situação verdadeiramente peculiar e diversa. É o que as provas demonstram no caso em espécie.

Para iniciar, os contratos podem prever que a contratante (tomadora dos serviços) se responsabilize e pague certas despesas, inclusive de viagens e alimentação, porém, no caso dos autos, houve a constatação, inclusive, de **Cartões Corporativos** favorecendo sócios das contratadas, o que não é razoável e ordinariamente costume de mercado. Noutra ocasião, consta no e-fl. 164, extraído do site da internet da autuada, a participação de duas de suas “diretoras” em visita a cidade de Milão, na Itália, para feira de exposição de “Design na Pele”, sendo que essas diretoras são profissionais “químicas” indicadas como profissionais intelectuais dos quadros societários das contratadas (e-fls. 1.196/1.198).

Os contratos de prestação de serviços (e-fls. 1.186/1.188; 1.189/1.191; 1.192/1.194) são muito similares e peculiares, sem maiores detalhamentos. As notas fiscais sempre se limitam a serviços de “ASSISTÊNCIA TÉCNICA” não necessariamente comprovando trabalho intelectual de químico. Não há provas ou descrições de quais serviços intelectuais de químicos é realizado, exceto uma genérica afirmativa do curtimento no couro, sem maiores esclarecimentos.

A questão é a necessidade de uma análise global e verdadeira da situação. A análise dos fatos em seu conjunto, interligados e corroborados pela gama de evidências, leva à inconteste conclusão de que se configurou uma simulação. A Autoridade Fiscal demonstrou, com precisão, que a “verdade material” diverge substancialmente da “verdade aparente jurídica”.

Os elementos, em sua concatenação, desqualificam as alegações da recorrente. Eis alguns outros pontos de suficiência probatória que estão nos autos:

- **Inexistência de Fato das Pessoas Jurídicas e Ausência de Materialidade:** Embora formalmente constituídas, as empresas “interpostas” não possuíam a materialidade própria de um empreendimento autônomo, mínimo que fosse, ainda que para eventual hipotético trabalho intelectual de químico. A auditoria constatou endereços que eram residências ou escritório de contabilidade, sem características de um estabelecimento ativo ou um elemento mínimo de pretender atuar por meio de uma pessoa jurídica. Igualmente, não foram encontrados registros de ativo não circulante ou de despesas normais para empresas prestadoras de serviços (energia elétrica, água, material de expediente etc.), o mínimo que fosse para mostrar uma atividade minimamente organizada para empresariar, ainda que em vertente de trabalho intelectual. As pessoas jurídicas se resumem a meros veículos para registro de despesas ínfimas com os próprios sócios, despesas fiscais e pronta distribuição do que foi recebido com exclusividade por um único contratante, uma parte com quem os sócios das interpostas tem um histórico que não é da prestação de serviços pela contratada, mas relações anteriores de emprego, ou vínculo de parentesco, ou vínculo societário ou de direção.

- **Comando Comum e Confusão Patrimonial:** A forte coincidência de administradores, o vínculo familiar entre os sócios da atuada (tomadora dos serviços) e das prestadoras, e a entrada de ex-empregados da fiscalizada no quadro societário das interpostas (com demissões da atuada coincidentes com a vinculação às “prestadoras”), demonstram um comando comum e interdependência que foge à normalidade das relações comerciais independentes, afigurando-se um contexto de “partes relacionadas” que impõem uma disciplina toda específica. A confusão patrimonial se evidencia nos pagamentos de aluguéis a cônjuges/administradores e no uso de **cartões corporativos** da atuada por sócios das “prestadoras” para despesas pessoais e de viagens.
- **Prestação de Serviços Pessoal pelos Sócios de forma direta na contratante:** Não havia segurados empregados registrados em qualquer uma das “prestadoras” indicando que os serviços eram realizados pessoalmente pelos sócios da contratada para a contratante. Isso configura, na realidade, a inserção dos sócios das contratadas diretamente no contexto operacional da contratante atuada, sem a efetiva presença de uma pessoa jurídica pela qual se prestaria os serviços. Como observado nos itens anteriores, não havia pessoa jurídica efetiva prestando serviços, sequer trabalho efetivamente intelectual é comprovado nos autos e detalhado, apesar de se falar em trabalhos químicos. As notas fiscais são de “assistência técnica” sem detalhamento algum e os contratos de prestação de serviços são singelos e sem substância necessária a suficiência probatória de que haveria um trabalho intelectual.
- **Exclusividade da Receita e Dependência Econômica:** A totalidade da receita das “prestadoras” (100%) provinha da tomada atuada, com notas fiscais sequenciais, evidenciando absoluta exclusividade e dependência econômica.
- **Fluxo Financeiro e Destinação da Receita:** O estudo do fluxo financeiro bem detalhado no relatório fiscal (e-fls. 4/41), acessível as partes deste contencioso na referência citada, revela que os recursos recebidos da contratante atuada eram imediatamente repassados aos sócios das “prestadoras” a título de “distribuição de lucros”, que chegava a ultrapassar 70% da receita auferida. A prática, em conjunto com a ausência de lucros acumulados e dos elementos conjugados de forma global em identidade única, denota que o objetivo principal não era a atividade empresarial autônoma, mas sim a remuneração disfarçada de pessoas físicas profissionais autônomos qualificados como segurados contribuintes individuais.

Diante do exposto, a interposição de pessoas jurídicas resta, no meu entender, plenamente observada. Não se visou uma organização lícita de uma atividade empresarial, mas sim o afastamento do fato gerador do tributo que ocorre pela prestação de serviços diretos por contribuinte individual. A natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária são evidentes no conjunto da situação.

A fiscalização, ao reclassificar os pagamentos realizados pela tomadora, diante de atos simulados, atuou em conformidade com o art. 149, VII, combinado com os arts. 116, I e II, 118, I e II. A verdade material prevalece sobre a estrutura jurídica de direito privado adotada para encobrir a real intenção das partes.

Observe-se, inclusive, que não se aplica o art. 129 da Lei nº 11.196, uma vez que não se pretendeu efetivamente prestar serviços intelectuais por meio de pessoa jurídica, inclusive sequer há uma prova concreta e material de trabalhos intelectuais de químico, a despeito das alegações e carteira profissional de químico. Não se demonstra um efetivo serviço prestado. As notas fiscais, aliás, são de assistência técnica e não detalha o tipo de assistência. Os contratos juntados não esclarecem as notas fiscais de forma suficiente em termos probatórios.

Na produção da prova não é suficiente a mera retórica, ou a exposição de um sofisma; é necessário o detalhamento, a articulação, o esclarecimento e a devida fundamentação e demonstração circunstanciada das conclusões que se extraem de documentos, de dados ou da escrita contábil e fiscal, a fim de demonstrar e expor o fato jurídico constitutivo da situação de direito que se pretenda invocar. É o que se verifica no relatório fiscal com as provas dos autos. Lado outro, não é o que se vê nas alegações e documentos da recorrente.

É necessário, portanto, cotejar e expor conclusões com elos de conectividade demonstrativas e não apenas apresentar documentos singelos sem interação efetiva e evidenciável. No caso concreto, dentro da divisão do ônus da prova, coube ao recorrente comprovar a sua alegação, dentro dos limites e prazos estabelecidos, porém não o fez a contento com a impugnação.

O caso se soluciona pela compreensão da norma jurídica do “*standard probatório*”. Este deve ser entendido como norma jurídica, do tipo regra jurídica, sendo um conceito jurídico indeterminado. Nele se fixa o limite e se controla a argumentação da decisão recorrida e do lançamento no sentido de verificar se seguiu a orientação normativa correta de quando uma prova pode ser considerada suficiente para os fins probatórios no direito processual.

O estandar de prova é compreendido como o grau mínimo de suficiência da prova (ou o nível mínimo de evidência necessário) aceito como motivação válida para que uma hipótese fática possa ser considerada verdadeira, isto é, seja confirmada como provada e a partir daí possa ocorrer a correta aplicação do direito por critérios jurídicos-dogmáticos com o método dedutivo por subsunção. Sabe-se, em simplificação, que o direito se aplica por técnica de subsunção no sentido de que para dado fato se aplica uma determinada norma. Este fato precisa, portanto, ser bem delimitado no processo para que possa ser utilizado como premissa primeira para aplicação da técnica de subsunção, enunciando-se a consequência jurídica adequada e correta.

O standard baliza a verificação da hipótese fática a partir de critérios inteligíveis, com determinado grau (ou medida eleita), para confirmar ou refutar uma proposição de fato e formar ou não um juízo fático a ser considerado no julgamento. Consiste, assim, num conjunto de critérios utilizados ou na medida mínima necessária eleita para considerar um fato como provado

e, destarte, controlar de forma racional a valoração da prova, afastando o subjetivismo que se propaga pelo famigerado livre convencimento.

A comprovação de um fato depende de um processo de argumentação de viés lógico indutivo, considerando que o fato precisa ser confirmado por técnica de verificação indireta. Nunca se tem acesso direto ao fato; verifica-se a sua existência e os seus contornos a partir de informações, dados e elementos – de documentos no processo, revestidos de formalidades –, que permitam a sua confirmação ou não. Essa confirmação deve se dar até determinado momento processual, ocasião em que, sob determinada exigência mínima, o fato é considerado provado ou é plenamente refutado.

O controle dessa exigência mínima, para o fato ser considerado provado, para passar a ser considerado premissa (antecedente), para fins de aplicação da norma, é normatizado pelo standard probatório. No caso concreto, a fiscalização atendeu a norma e comprovou suas conclusões, a decisão da DRJ confirmou elas controlada com assertividade, lado outro, a recorrente não atendeu a suficiência da prova, pois suas alegações e concatenações não se sustentam com bases nos elementos que produziu, os quais não rechaçam o trabalho fiscal.

Retomando a discussão quanto ao art. 129 da Lei nº 11.196 invocado pela recorrente, que seria fundamento para legitimidade da pessoa jurídica prestadora de serviços, tem-se que, em tese, o dispositivo visa a conferir segurança jurídica à formalização da prestação de serviços de natureza intelectual ou de profissão regulamentada por meio de pessoa jurídica, evitando a reclassificação arbitrária como vínculo empregatício ou serviço autônomo. A norma é, por isso, extremamente importante.

No entanto, é fundamental destacar que o referido artigo, assim como qualquer norma de planejamento tributário lícito (elisão), não serve como escudo para atos de simulação com objetivo de sonegação (evasão). Embora a tomadora de serviços autuada alegue que os serviços de assistência técnica são de natureza intelectual e especializada, o conjunto probatório robusto coligido pela fiscalização demonstrou que a formalização através de pessoas jurídicas foi um meio para simular uma relação material de prestação de serviços direta prestados por contribuintes individuais para a tomadora dos serviços, sem pretender profissionalismo em termos de uso de uma pessoa jurídica por quem prestaria tais serviços.

Em verdade, aliás, a própria comprovação do trabalho intelectual que seria desenvolvido por meio das pessoas jurídicas não se apresenta evidente. Há certa margem razoável de dúvida sobre existir mesmo um trabalho de químico. Por exemplo, no e-fl. 164 as indicadas “diretoras” da tomadora, que são sócias das prestadoras, comparece em Milão para evento de Design, que não corresponde a um trabalho de químico, a despeito de ter sido juntado aos autos a carteira profissional delas como químicos (e-fls. 1.196/1.198).

Os fatos apurados demonstram que a estrutura da pessoa jurídica foi utilizada de forma abusiva e sem comprovação de trabalho realmente intelectual.

Portanto, o art. 129 da Lei nº 11.196 não se aplica ao presente caso, pois seu escopo é a permissão de formalização lícita, não a legitimação de arranjos societários forjados com o intuito exclusivo de simular a ocorrência do fato gerador onde ela realmente se opera. A fiscalização não desconstituiu as pessoas jurídicas em si, mas reclassificou a natureza dos pagamentos em face da materialidade comprovada, do local efetivo da substância observável.

A análise conjunta dos fatos revela que a atuada implementou um complexo arranjo que, embora formalmente se apresentasse como prestação de serviços entre pessoas jurídicas, consistiu, em sua verdade material, em uma simulação para remunerar pessoas físicas contribuintes individuais com objetivo de se evadir das contribuições previdenciárias devidas pelo inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212. A Autuação não desconstituiu as pessoas jurídicas em si, mas reclassificou a natureza dos pagamentos para fins de incidência tributária, em consonância com o CTN.

Dessa forma, a reclassificação dos pagamentos como remuneração a contribuintes individuais e a constituição do crédito tributário devem ser mantidas. Da análise do próprio relatório da DRJ, pode-se reforçar o que até aqui delineado sem prejuízo da análise do relatório fiscal e provas dos autos, inclusive elementos probatórios e relatório fiscal rechaçam tese de fatos incontroversos que seriam favoráveis ao contribuinte, como tenta transparecer em recurso. Veja-se:

1.3. O Relatório da Ação Fiscal informa na Descrição da Ação Fiscal (2) que:

- Foi objeto do procedimento fiscal a prestação de serviço exclusivos para a empresa “MK QUÍMICA DO BRASIL LTDA”, por parte de três empresas relacionadas: ESTRATÉGIA ASSESSORIA EM COUROS LTDA “ESTRATÉGIA” (CNPJ 06.../0001-61), ESFERA ASSESSORIA EM COUROS LTDA “ESFERA” (CNPJ 16.../0001-30), e EXATTUS ASSESSORIA EM COUROS LTDA “EXATTUS” (CNPJ 10.../0001-51).
- Para todas as prestadoras referidas foram abertas diligências vinculadas a ação fiscal junto à atuada da seguinte forma: ESTRATÉGIA, TDPF 1010700201700385; ESFERA, TDPF 1010700201700387; EXATTUS, TDPF 1010700201700386 e emitidos Termos de Início de Ação Fiscal, os quais foram assinados em 13/07/2017 pelo sócio administrador comum às 3 diligenciadas, Nestor Fischer, CPF 099...-68.
- Dentre outros documentos foram analisados, a contabilidade digital da fiscalizada e das diligenciadas; arquivos digitais da folha de pagamento, GFIPs, contrato social, documentos comprobatórios de lançamentos contábeis e dados contidos nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.
- Por meio dos elementos obtidos no curso do procedimento de fiscalização, verificou-se que a fiscalizada se utilizou das referidas prestadoras de forma abusiva para remunerar

contribuintes individuais sem o recolhimento de contribuição previdenciária, caracterizado o planejamento tributário abusivo.

1.4. Quanto a parte dos fatos apurados (3) passa a discorrer inicialmente sobre a constituição das empresas, regime tributário, atividade e endereço de cada estabelecimento, ressaltando que essas constatações estão a indicar que referidas pessoas jurídicas somente existem formalmente, sem materialidade.

- A **ESTRATÉGIA** foi constituída em 09/06/2004, tem como objeto social assessoria técnica na industrialização de couro e é tributada pelo lucro presumido. O endereço do seu estabelecimento é na Rua Luiz de Camões, 202 – Novo Hamburgo/RS, coincide com o endereço particular do administrador não sócio e também técnico contábil responsável pela escrita fiscal e contábil da mesma, Nestor Fischer. Quando do início da fiscalização os auditores estiveram no endereço fazendo entrega do Termo de Início e se constatou ser efetivamente local da moradia de Nestor.
- A **ESFERA** foi constituída em 03/07/2012, tem como objeto social a assessoria técnica na industrialização de couro e é tributada pelo lucro presumido. Por ocasião da entrega do Termo de Início de Ação Fiscal, os auditores estiveram no endereço cadastrado como sendo de funcionamento da mesma, Av. Pedro Adams Filho 4162, Loja 11 – Novo Hamburgo/RS e encontraram uma sala vazia com uma placa na qual constava “FISCHER SALA 11”, conforme fotografia que produziram. O Termo de Início de Ação Fiscal foi entregue no endereço residencial de Nestor Fischer, antes mencionado. No endereço do suposto estabelecimento da ESFERA funciona, segundo informações do próprio Nestor, seu escritório de contabilidade.
- A **EXATTUS** foi constituída em 12/09/2008 e seu objeto social é a assessoria técnica na industrialização de couro e é tributada pelo lucro presumido. O endereço de funcionamento cadastrado é o mesmo do seu administrador Nestor Fischer, que, por sua vez, é também endereço de estabelecimento da ESTRATÉGIA: Rua Camões 202 – Novo Hamburgo/RS, sendo importante destacar ainda a existência de documentos contábeis das três pessoas jurídicas referidas, tais como, recibos (cópias anexadas inseridas nos conjuntos de documentos DOC. 3 a 18 da ação fiscal) de suposto pagamento de aluguel pela utilização de imóvel. No caso da ESFERA, o pagamento do aluguel é ao próprio sócio, proprietário do imóvel, Nestor Fischer. No caso da ESTRATÉGIA e EXATTUS os recibos do suposto pagamento de aluguel estão no nome de Lia Mentz Fischer, esposa de Nestor Fischer e proprietária do

imóvel localizado na Rua Camões, 202, já referido. A auditoria assenta não ser crível que duas empresas paguem aluguel por um imóvel habitado e que tal aluguel seja pago à esposa do próprio sócio.

1.5. Na sequência a autoridade fiscal passa a discorrer sobre o quadro societário e a coincidência entre sócios das pessoas jurídicas, vínculos empregatícios e familiares, discriminando por meio de quadros demonstrativos, conforme segue:

MK QUÍMICA:

Sócio	Qualificação	Período
Lisiane Kogler	Sócia	De 07/2011 em diante
Viviane Kogler	Sócia	De 07/2011 em diante
Milton Kogler	Sócio administrador	De 09/1988 em diante
Maria Elisa Kogler	Sócia administradora	De 09/1988 a 08/2014

ESTRATÉGIA:

Sócio	Qualificação	Período	Vínculo com a MK QUÍMICA
Lisiane Kogler	Sócio-administrador	06/2004 a 05/2011	Filha dos sócios Milton Kogler e Maria Elisa Kogler
Viviane Kogler	Sócio-administrador	06/2005 a 05/2013	Filha dos sócios Milton Kogler e Maria Elisa Kogler
Ary Carlos Pires	Sócio	06/2004	Há registros na internet em que o mesmo aparece como contato da MK Química (doc. 1)
Almir Weitz	Sócio	05/2005 em diante	Segurado empregado de 1991 a 09/2001 e no perfil do <i>Facebook</i> apresenta-se como trabalhador da MK Química (doc. 1a)
Nestor Fischer	Administrador não sócio	06/2004 em diante	

ESFERA:

Sócio	Qualificação	Período	Vínculo com a MK QUÍMICA
Viviane Kogler	Sócio-administrador	10/2012 a 06/2014	Filha dos sócios Milton Kogler e Maria Elisa Kogler
Vicente Michels Junior	Sócio	07/2012 em diante	Apresenta-se nos perfis de redes sociais (<i>facebook</i>) como trabalhador da MK Química (doc. 2)
Vanderlei Batista Cardoso	Sócio	07/2012 em diante	
Nestor Fischer	Administrador não sócio	07/2012 em diante	

EXATTUS:

Sócio	Qualificação	Período	Vínculo com a MK QUÍMICA
Lisiane Kogler	Sócia	12/2010 a 06/2014	Filha dos sócios Milton Kogler e Maria Elisa Kogler

Belines Ornelas	Sócia	09/2008 em diante	Segurada empregada da MK Química de 06/10/2004 a 29/08/2008
Marcio Diego Paim da Silva	Sócio	12/09/2008 em diante	Segurado empregado da MK Química de 12/22/1999 a 29/08/2008
Gerson Germano Fuhr	Sócio	09/12/2010	Segurado empregado da MK Química de 03/03/1992 a 03/12/2010
Nestor Fischer	Administrador não sócio	09/2008 em diante	

1.6. Esclarece quanto aos quadros:

- Dos quadros acima, vislumbra-se que, além de coincidência de administradores, da MK QUÍMICA com ESTRATÉGIA, ESFERA e EXATTUS, há forte vínculo familiar entre os mesmos. Observa-se, por exemplo, que Lisiane Kogler sócia da MK QUÍMICA, foi sócia-administradora da ESTRATÉGIA e da EXATTUS, nesta última, inclusive, em períodos concomitantes. Assim também Viviane Kogler, atual sócia da MK QUÍMICA, foi sócia da ESTRATÉGIA e da ESFERA, todas em períodos coincidentes. Ambas são filhas dos sócios da fiscalizada Milton Kogler e Maria Elisa Kogler. De destacar, ainda, que Viviane Kogler e Lisiane Kogler, externamente se comportavam como Diretoras daquela (DOC. 2A), embora somente começaram a constar na GFIP da fiscalizada a partir de 09/2014.
- Além disso, conforme informações das GFIPs e CNIS, alguns dos sócios foram empregados da fiscalizada por um longo período. Inclusive a sua demissão da MK QUÍMICA na condição de empregados coincidiu com a vinculação como sócios a uma das prestadoras. É o caso, conforme quadro acima, de Belines Ornelas, Marcio Diego Paim da Silva e Gerson Germano Fuhr, sócios da EXATTUS. Almir Weitz, sócio da ESTRATÉGIA também foi empregado da fiscalizada. Conjuntamente com isso, atualmente apresenta-se no seu perfil do *Facebook* como trabalhador da MK QUÍMICA. Assim também Vicente Michels, sócio da ESFERA. Já Ary Calos Pires, sócio da ESTRATÉGIA consta em sites da internet como contato da MK QUÍMICA.
- Paralelamente a isto, da análise das Guias de Recolhimento e Declarações à Previdência (GFIP) verificou-se a inexistência de segurados empregados registrados em qualquer uma das prestadoras referidas. Portanto, os serviços foram prestados pessoalmente pelos sócios das mesmas.
- Estes fatos permitem afirmar a existência de um comando comum e interdependência entre MK QUÍMICA, ESTRATÉGIA, EXATTUS e ESFERA, bem como torna possível e facilita a prática de atos direcionados à conjunção de interesses comuns como o de manter quatro pessoas jurídicas do ponto de vista formal, quando de fato o que existe é apenas uma. Indicando, ainda,

que a relação de fato ou real é das pessoas físicas referidas com a MK QUÍMICA, sendo a suposta relação entre pessoas jurídicas uma simulação.

1.7. A seguir a Auditora Fiscal passa a relatar sobre os registros contábeis e composição da Receita das prestadoras. Informa que analisando-se a escrituração contábil das diligenciadas relativa aos anos-calendário 2013 e 2014, verificou-se que a receita das mesmas é totalmente vinculada à prestação de serviços à fiscalizada. Discrimina por empresa prestadora a data, o código, o nome, o valor e o histórico de cada nota emitida no período de 01/2013 a 12/2014, fls. 08 a 10. Verifica-se o mesmo nome da conta “Serv. Assistência Técnica” e o mesmo tipo de histórico “Rec. N/Nota-Fiscal S.E. (número) – MK Química do Brasil Ltda” em todas as prestadoras. Reproduz-se parte de um dos quadros de uma das prestadoras, a saber, da empresa EXATTUS, nestes termos:

Data	Cód. Conta	Conta	Valor (R\$)	Histórico
31/01/2013	00303	SERV. ASSISTENCIA TECNICA	48.000,00	REC N/ NOTA FISCAL S-E 0054-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
28/02/2013	00303	SERV. ASSISTENCIA TECNICA	64.000,00	REC N/ NOTA FISCAL S-E 0055-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
28/03/2013	00303	SERV. ASSISTENCIA TECNICA	60.000,00	REC N/ NOTA FISCAL S-E 0056-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
30/04/2013	00303	SERV. ASSISTENCIA TECNICA	62.000,00	REC N/ NOTA FISCAL S-E 0057-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
31/05/2013	00303	SERV. ASSISTENCIA TECNICA	58.000,00	REC N/ NOTA FISCAL S-E 0058-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
28/06/2013	00303	SERV. ASSISTENCIA TECNICA	55.000,00	REC N/ NOTA FISCAL S-E 0059-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
31/07/2013	00303	SERV. ASSISTENCIA TECNICA	61.000,00	REC N/ NOTA FISCAL S-E 0060-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA

1.8. Ressalta a autoridade fiscal que como consta demonstrado, 100% da receita das prestadoras provém da MK QUÍMICA e as notas são sequenciais demonstrando total exclusividade na prestação dos serviços e absoluta dependência econômica, conforme já destacado. Menciona que cópias de todas as notas fiscais relacionadas constam anexas ao presente processo.

1.9. Salaria também que, por outro lado, conforme contabilidade da MK QUÍMICA (Demonstrações de Resultados de Exercício anexas) estes valores são registrados na conta 485-5 (Serviços de pessoas Jurídicas) como despesas, que reduzem o seu lucro.

1.10. A seguir passa a discorrer sobre as características dos registros contábeis e distribuição de lucros aos sócios das prestadoras. Informa que:

- Os registros contábeis das prestadoras referidas permitem afirmar que as mesmas somente existem para dar viés de formalidade ao pagamento, pela fiscalizada, de remuneração aos sócios daquelas. Não há na contabilidade das supostas prestadoras qualquer registro de ativo não circulante (permanente) ou de despesas normais para qualquer empresa

prestadora de serviços, tais como, pagamento de energia elétrica, pagamento de água ou de material de expediente.

- Resumem-se tais contabilidades ao registro de despesas com os próprios sócios e despesas fiscais relacionadas à emissão das notas fiscais, aluguel (o qual conforme já observado refere-se a imóvel do próprio administrador das prestadoras e à sua cônjuge) e ao registro do pagamento de lucros distribuídos. Os quais, chegam a ultrapassar 70% do valor da receita auferida.
- Esta desconexão com a realidade ocorre em virtude de que os registros contábeis destas prestadoras são elaborados apenas com o intuito de dar vestes de formalidade, dar a impressão de que os negócios ocorrem entre pessoas jurídicas, quando de fato ocorrem entre uma pessoa jurídica, a MK QUÍMICA, e pessoas físicas, sócias daquelas.
- Evidencia-se, por todos os fatos descritos, a confusão patrimonial entre as empresas mencionadas e seus sócios, muito embora os registros lançados na contabilidade tenham o objetivo de dissimular. As empresas desviam-se da sua finalidade, pois, embora aleguem prestar serviços, servem apenas para mascarar os serviços desempenhados pelos seus sócios junto à fiscalizada.
- Anexou-se ao processo os Diários das três prestadoras das competências fiscalizadas elaborados a partir dos arquivos digitais da contabilidade e do SPED Contábil. Além disso, anexou-se, a título exemplificativo, cópias dos documentos comprobatórios dos lançamentos das competências 01/2013 (DOC. 3), 05/2013 (DOC. 4), 08/2013 (DOC. 5), 07/2014 (DOC. 6), 10/2014 (DOC. 7) vinculados à ESTRATÉGIA. Competências 04/2013 (DOC. 8), 06/2013 (DOC. 9), 09/2013 (DOC. 10), 12/2013 (DOC. 11), 08/2014 (DOC. 12), 12/2014 (DOC. 13), vinculados à ESFERA e competências 02/2013 (DOC. 14), 06/2013 (DOC. 15), 09/2013 (DOC. 16), 07/2014 (DOC. 17), 12/2014 (DOC. 18) vinculados à EXATTUS.
- Ressalte-se, também, que a análise do fluxo financeiro dos maiores valores movimentados permite concluir que recursos correspondentes a pagamentos da MK eram imediatamente repassados aos sócios das prestadoras a título de “distribuição de lucros”.
- Em todas as competências há o mesmo procedimento. Selecionou-se alguns lançamentos relacionados a entradas de recursos oriundos da MK QUÍMICA, seguidas imediatamente de saídas para as contas dos sócios da ESTRATÉGIA, ESFERA e EXATTUS. Indicou-se nos trabalhos fiscais em negrito os lançamentos relativos ao fluxo financeiro.

1.11. A Auditora Fiscal insere no Relatório quadros demonstrativos fls. 11 a 19, com os lançamentos selecionados para demonstrar a entrada de recursos oriundos da MK QUÍMICA, e as saídas imediatas para as contas dos sócios das prestadoras. Foi reproduzido um dos quadros que constituem exemplos relacionados de 1 a 16, com observação sobre o conjunto de documentos comprobatórios dos lançamentos em negrito constarem anexos ao processo sob o título de Doc. 3 a 18. Segue uma exemplificação apresentada: Exemplo 5:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor (R\$)	Histórico
30/09/2014	1.1.1.2.1	BANCO DO BRASIL SA	D	64.931,35	REC DEPOSITO ONLINE MK
30/09/2014	2.1.1.1.1	MK QUIMICA DO BRASIL LTDA	D	3.579,15	RECUP SEU ADIANTAMENTO DE 03/09
30/09/2014	1.1.2.3.5	COFINS RETIDO NA FONTE	D	2.190,00	RETIDO S/N/NT FISCAL S-E 0013-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
30/09/2014	1.1.2.3.1	IR RETIDO NA FONTE	D	1.095,00	RETIDO S/N/NT FISCAL S-E 0013-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
30/09/2014	1.1.2.3.4	CSLL RETIDO NA FONTE	D	730,00	RETIDO S/N/NT FISCAL S-E 0013-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
30/09/2014	1.1.2.3.6	PIS RETIDO NA FONTE	D	474,50	RETIDO S/N/NT FISCAL S-E 0013-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
30/09/2014	3.1.1.1	SERV. ASSISTENCIA TECNICA	C	73.000,00	REC N/ NOTA FISCAL S-E 0013-MK QUIMICA DO BRASIL LTDA
01/10/2014	2.2.1.1.5	ALMIR WEITZ	D	38.546,16	TRANSF ONLINE BCO BRASIL
01/10/2014	1.1.1.2.1	BANCO DO BRASIL SA	C	38.546,16	TRANSF ONLINE BCO BRASIL
01/10/2014	2.2.1.1.1	ARY CARLOS PIRES	D	18.670,36	TRANSF ONLINE BCO BRASIL
01/10/2014	1.1.1.2.1	BANCO DO BRASIL SA	C	18.670,36	TRANSF ONLINE BCO BRASIL

1.12. A autoridade fiscal destaca a relação entre a receita e distribuição de lucros. Salaria que a par dos elementos mencionados, mormente com relação aos registros contábeis e ao fluxo financeiro, os quais indicam o real objetivo qual seja remunerar as pessoas físicas (formalmente sócias das prestadoras), corrobora, ainda este entendimento, a incomum relação entre receita e distribuição de lucros apresentada pelas prestadoras. Passa a inserir no Relatório Fiscal quadros demonstrativos, fls. 19 a 25, em que discrimina para cada uma das prestadoras com relação aos dois exercícios – 2013 e 2014 –, a Receita Bruta, os Lucros Distribuídos e o Percentual apresentando na sequência o Detalhamento dos Lucros Distribuídos (contas código nº 257, em 2013, e nº 2332, em 2014).

1.13. Reproduziu, com relação a uma das prestadoras, o quadro referente a receita e também quadro referente ao detalhamento de lucros distribuídos, apenas parte das informações do mês 01 e 02 de 2013, que demonstram como foi destacado no relatório Fiscal, que relaciona mês a mês de 01/2013 a 12/2014 as ocorrências de cada uma das empresas.

ESTRATÉGIA:

Ano	Receita Bruta	Lucros Distribuídos	Percentual
-----	---------------	---------------------	------------

2013	RS 775.000,00	RS 605.485,38	78%
2014	RS 915.000,00	RS 755.544,59	83%

Detalhamento Lucros distribuídos (contas código nº 257, em 2013, e nº 2332, em 2014)

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor (R\$)	Saldo (R\$)	D/C	Histórico
31/01/2013	00257	LUCROS DISTRIBUIDOS	D	46.782,47	46.782,47	D	VALOR CREDITADO AOS SOCIOS NO MÊS
31/01/2013	00227	ALMIR WEITZ	C	35.882,47	46.782,47	D	SEU CREDITO REF LUCROS DO MÊS
31/01/2013	00223	ARY CARLOS PIRES	C	10.900,00	46.782,47	D	SEU CREDITO REF LUCROS DO MÊS
28/02/2013	00257	LUCROS DISTRIBUIDOS	D	51.882,86	98.665,33	D	VALOR CREDITADO AOS SOCIOS NO MÊS
28/02/2013	00227	ALMIR WEITZ	C	40.982,86	98.665,33	D	SEU CREDITO REF LUCROS DO MÊS
28/02/2013	00223	ARY CARLOS PIRES	C	10.900,00	98.665,33	D	SEU CREDITO REF LUCROS DO MÊS

1.14. A autoridade fiscal salienta no Relatório:

- Ora, estes dados, os quais demonstram distribuição de lucros chegando a 80% da receita bruta sem que houvesse sequer lucros acumulados, estão em desacordo com a realidade de qualquer empresa e, conjuntamente com os demais elementos já mencionados, evidenciam que o prosseguir dos negócios da ESTRATÉGIA, ESFERA e EXATTUS somente se justifica para pagamento de remuneração a pessoas físicas que prestam serviço diretamente à fiscalizada.
- Enquanto as prestadoras referidas possuem lucratividade de, em média 70%, a fiscalizada, teve uma lucratividade, no mesmo período de, em média, 7%.
- Chama atenção o fato de que empresas controladas por sócios em comum apresentem resultados tão discrepantes. Obviamente, não é coincidência que o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da MK QUÍMICA eram apurados com base no Lucro Real, enquanto as prestadoras optaram pela tributação com base no Lucro Presumido.
- Além da redução na base da contribuição previdenciária, utilizando interpostas pessoas jurídicas meramente formais e não materiais, para remuneração de pessoas físicas, que prestavam serviços para a fiscalizada, houve também redução no Imposto de Renda e da Contribuição social sobre o Lucro Líquido da atuada permitindo que a carga tributária total em questão, enquanto unidade única, fosse significativamente reduzida de forma artificial, simulada.

1.15. Destaca, outros elementos decorrentes da análise contábil da MK QUÍMICA, de forma a evidenciar com clareza o procedimento adotado, qual seja,

a de que os sócios das prestadoras, são, na verdade, pessoas físicas contribuintes individuais contratados por meio de pessoas jurídicas.

1.16. A partir da contabilidade da fiscalizada ressalta que elaborou a chamada Planilha 4 anexa ao procedimento fiscal, com seleção de uma série de lançamentos relativos as despesas da autuada. A partir dos documentos comprobatórios selecionou com destaque algumas ocorrências, que, em síntese, tratam das seguintes situações:

1.17. Primeira: Dentre os inúmeros lançamentos na conta contábil da fiscalizada Código 100030 2 7 Caixa Moeda Estrangeira os documentos apresentados a partir da seleção constante na Planilha 4, demonstram repasse diretamente as pessoas físicas sócios das prestadoras. Dos exemplos apresentados no Relatório Fiscal, fls. 26 a 28, extrai-se apenas parte para demonstrar o que a Auditora Fiscal selecionou como importante para inserir:

MK QUÍMICA DO BRASIL LTDA-RS					
Data: 12/08/2013 Slip Contábil Nº.: 371032					
Código	Conta	Histórico	Debito	Credito	
00064-7	Ary C. Pires	030 DESCARGA US\$697,50 (TX2,07)			
00002-7	Caixa - Moeda Estrangeira	055 DESCARGA ARY PIRES US\$697,50	1.443,83		1.443,83
Totais			1.443,83		1.443,83

MK QUÍMICA DO BRASIL LTDA-RS					
Data: 02/08/2013 Slip Contábil Nº.: 369693					
Código	Conta	Histórico	Debito	Credito	
00002-7	Caixa - Moeda Estrangeira	055 CARGA ARY PIRES US\$1.000,00			2.070,00
00064-7	Ary C. Pires	030 CARGA US\$1.000,00 (TX2,07)	2.070,00		
Totais			2.070,00		2.070,00

1.18. Segunda: Ainda a partir dos documentos apresentados, verifica-se que os sócios das prestadoras possuem cartões corporativos da fiscalizada. Inclusive algumas das retiradas de moeda estrangeira dos lançamentos acima foram efetuados mediante estes cartões. Constam em referidos cartões despesas com alimentação, combustível, hotel e passagens aéreas, dentre outras. A Auditora Fiscal passa a colacionar demonstrativos de cartão corporativo da MK QUÍMICA de Ary Carlos Pires, sócio da ESTRATÉGIA, de Beline Ornelas e Gerson Germano Fuhs, da EXATTUS, fls. 29 a 32.

1.19. Terceira: Salaria que verificou também que há pagamentos de passagens aéreas e outras despesas de sócios das prestadoras através do cartão de crédito Visa Banco do Brasil vinculado à Administração. Esta situação difere da anterior pois o portador do cartão não é um dos sócios das prestadoras e sim da fiscalizada. Demonstrativo segue às fls. 33. Ressalta também que os tais cartões foram utilizados para pagamento das passagens dos sócios Vicente Michels Junior e Vanderlei Cardoso, da ESFERA, e de Almir Weitz, da ESTRATÉGIA, fls. 34 e 35. Acrescenta ainda, fls. 35, que situação semelhante é a que se verifica na seguinte passagem de Márcio Paim da Silva, sócio da EXATTUS, uma vez que no documento consta como comprador MK QUÍMICA, utilizando-se o cartão corporativo Mastercard de Márcia Kogler, sócia da fiscalizada.

1.20. A Auditora Fiscal passa a relatar o cotejamento dos fatos encontrados com conceituações legais e doutrinárias. Cita às fls. 36, os conceitos de interposição e interposta pessoa definidos por Plácido e Silva e Maria Helena Diniz.

1.21. Enfatiza que:

- Poder-se-ia definir interposição fraudulenta de terceiros como todo ato em que uma pessoa física ou jurídica aparenta ser o responsável por uma operação pela qual de fato não o foi, de modo a interpor-se entre o real sujeito e a relação, com o objetivo central de ocultar este último da relação.
- Efetivamente, no caso concreto, as PJ interpostas se estabelecem com fins específicos de atuarem como empresas de assessoria, porém os fatos revelam que as atividades laborais são realizadas pessoalmente pelos seus sócios, os quais estão inseridos no contexto operacional da CONTRATANTE, com atuação pessoal, habitual e remunerada.

(...)

1.24. Passa a discorrer sobre a conclusão:

- Desta forma, os fatos apurados pela fiscalização demonstram que o Sujeito Passivo MK QUÍMICA implementou a interposição de pessoas jurídicas para remunerar segurados que lhe prestavam serviço, fraudando assim a legislação previdenciária e tributária;
- A interposição visou aparentar a existência de prestadores de serviço constituídos através pessoas jurídicas de assessoria em couros quando, na verdade, os elementos apresentados à fiscalização apontam para a existência de relação materialmente constituída com as pessoas físicas sócios daquelas, executando atividade laboral comum ao ramo de negócios em que atua o Sujeito Passivo. Em alguns casos, havia, inclusive, relação trabalhista estabelecida antes mesmo da criação das próprias PJ pelos sócios trabalhadores.

1.25. Ressalta que diante de todos os elementos expostos, tomados em seu conjunto, considera que:

- restou comprovada a existência de simulação nos negócios jurídicos praticados pela MK QUÍMICA;
- pessoas jurídicas foram utilizadas para interposição na relação de fato existente com pessoas físicas;
- a simulação de referidos negócios jurídicos teve o intuito de reduzir o montante dos tributos efetivamente pagos;

- a fiscalização pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo;
- foi constatada a exclusividade e onerosidade evidenciando prestação pessoal dos serviços;
- os pagamentos efetuados mediante distribuição de lucros configuram-se como remuneração pelos serviços prestados.

1.26. Conclui diante das considerações expostas, que o fisco considera os pagamentos recebidos a título distribuição de lucros, mediante as interpostas pessoas, como remuneração efetuada diretamente pela MK QUÍMICA aos segurados: Lisiane Kogler, Viviane Kogler, Belines Ornelas, Marcio Diego Paim da Silva, Gerson Germano Fuhr, Ary Carlos Pires, Almir Weiz, Vicente Michels Junior e Vanderlei Batista Cardoso no período de 01/01/2013 a 31/12/2014. Informa ainda:

- Cabe ressaltar que os trabalhadores (sócios das empresas interpostas) foram considerados contribuintes individuais vinculados à MK QUÍMICA, o que não significa que as pessoas jurídicas foram desconstituídas. Os pagamentos efetuados pela fiscalizada aos sócios das interpostas, os quais quis travestir como pagamentos decorrentes de relação com outra pessoa jurídica, estes sim é que foram considerados base de cálculo para fins previdenciários.
- Em razão do enquadramento de ofício são constituídas as contribuições previdenciárias que deixaram de ser informadas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, das respectivas competências de apuração.

1.27. Na sequência passa a relatar sobre a apuração do fato gerador para lançamento do crédito:

- Os valores correspondentes ao fato gerador objeto de crédito correspondem aos valores recebidos a título de distribuição de lucros conforme demonstrativo acima detalhado no item 3.5. A auditoria tomou tais valores como base de incidência de contribuições previdenciárias devidas pela empresa incidentes sobre remuneração devida ou creditada a contribuintes individuais.

1.28. A autoridade fiscal passa então a discorrer sobre as multas aplicadas, informando que sobre as infrações apuradas foi aplicada multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, tendo sido a mesma qualificada para 150%, por presentes as circunstâncias previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Colaciona o artigo 68, 71, 72 e 73 da referida Lei. Sobre a multa esclarece também o seguinte:

- Cabe destacar que o conceito de dolo, para fins de tipificação dos artigos transcritos, encontra-se no artigo 18, inciso I, do

Código Penal, ou seja, o crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

- Com base no que foi descrito no presente relatório, conclui-se que a fiscalizada se utilizou de notas fiscais emitidas pelas empresas ESTRATÉGIA, ESFERA e EXATTUS nos anos-calendário 2013 e 2014 com o único intuito de reduzir a sua carga tributária.
- Em outras palavras, ao remunerar pessoas físicas com interposição de referidas pessoas jurídicas, a fiscalizada deixou de recolher as Contribuições Sociais Previdenciárias sobre tal remuneração.
- Por fim, cumpre salientar que tal situação foi verificada ao longo de todo os meses de janeiro/2013 a dezembro/2014. Não há como se crer seja involuntária, acidental ou associável a um mero erro material, pois é conduta que se estende de tal maneira no tempo que traz benefícios significativos e incontestes a quem dela faz uso.
- Resta comprovada, portanto, a intenção da fiscalizada ao utilizar as pessoas jurídicas ESTRATÉGIA, ESFERA e EXATTUS para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, conduta classificada como sonegação no artigo 71 da Lei nº 4.502/64. Dessa maneira, está sendo aplicada a multa de ofício de 150%, sobre os valores de contribuições previdenciárias devidos pela fiscalizada;

(...)

Neste diapasão, pode-se dizer que a autuação foi acertada e não merece reparos a decisão da DRJ que a manteve no particular, pois caracteriza a interposição de pessoa jurídica a comprovada situação decorrente de uma série de atos e situações conjuntas que faz constatar ter contribuintes individuais se inserido no contexto operacional da tomadora de serviços com vínculo direto entre a contratante (tomadora) e as pessoas físicas autônomas (prestadores de serviços), sendo as pessoas jurídicas contratadas meras formalizações sem materialidade e substância, não imputando um efetivo vínculo indireto entre prestadores e tomadora. O pagamento efetuado para as interpostas pessoas jurídicas, em tal contexto formatado sem propósito dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, deve, assim, ser **reclassificado** como remunerações pagas às pessoas físicas autônomas, isto é, aos segurados contribuintes individuais, refletindo os atos efetivamente praticados, vale dizer, espelhando a natureza e os efeitos da realidade prática verdadeira da prestação de serviços de forma direta para a contratante, incidindo, por consequência, a contribuição previdenciária do art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212, pois caracterizado o fato gerador da obrigação tributária.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Multa de ofício qualificada

Como observado no capítulo anterior, o contribuinte não concorda com o entendimento de que tenha ocorrido fato gerador de contribuição previdenciária do art. 22, III, da Lei nº 8.212, por remunerações de segurados contribuintes individuais, profissionais autônomos, pois não haveria interposição de pessoa jurídica, inexistente elementos de fraude e sonegação.

A reclassificação implicou na imposição de multa de ofício qualificada.

O recorrente pretende, ao menos, o afastamento da qualificadora, pois, em síntese, em argumento sucessivo, alega que todos os atos das pessoas jurídicas entendidas como interpostas são oficiais e estavam registrados em Junta Comercial, além de possuírem contabilização regular e cumprir formalidades, de modo a não se falar em ocultações e fraude.

A imposição decorreu do entendimento fiscal da presença de interposição de pessoa jurídica, com acusação de práticas de simulação, falando-se em atos qualificados como de sonegação, objetivando afastar a tributação, daí a multa de ofício qualificada.

A recorrente contesta alegando a ausência de “evidente intuito de fraude” e a necessidade de provas irrefutáveis de dolo específico. Sustenta que agiu de boa-fé e de forma transparente, não havendo dolo a justificar a majoração.

Adicionalmente, invoca a vedação ao confisco (CF, art. 150, IV) para requerer a redução da multa. Porém, análises de confisco é vedado no contencioso fiscal, por força da Súmula CARF nº 2 (*apreciações de questões constitucionais competem ao Poder Judiciário*), enquanto a questão da redução da multa é matéria a ser aferida em capítulo próprio, se mantida a qualificadora.

Sobre a multa qualificada, a autoridade Fiscal aplicou a multa de ofício de 75%, qualificando-a para 150% com base nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502. A qualificação da multa exige a comprovação de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte. O relatório fiscal detalha a conduta da recorrente (tomadora de serviços atuada) como uma simulação com objetivos de sonegação e o capítulo bem aponta a infração.

Mais ainda, a situação se estendeu por todo o período de janeiro/2013 a dezembro/2014, sendo uma “conduta que se estende de tal maneira no tempo que traz benefícios significativos e incontestes a quem dela faz uso”. Há um prolongamento sistemático da conduta no tempo com intenção de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador efetivo, caracterizando a sonegação.

A complexidade do arranjo, a multiplicidade de elementos simulatórios, a sistematicidade da conduta ao longo do tempo e o benefício tributário auferido demonstram, em contexto de interposição de pessoa, o dolo específico exigido para a qualificação da multa. Não se trata de meros indícios, mas de um conjunto de fatos interligados que revelam a intenção da atuada. Neste sentido, deve ser mantida a multa qualificada.

Portanto, cabível a imposição da multa qualificada, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra em uma das hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e/ou 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que se referem a situações de sonegação, fraude e conluio, especialmente se comprovado o elemento sonegação relacionado com situação de simulação. Neste horizonte, havendo contexto fático-jurídico acerca de pagamentos para contribuintes individuais por meio de interposta pessoa jurídica, para simular a natureza dos pagamentos, que são reclassificados como remunerações de pessoas físicas autônomas (contribuintes individuais), justifica-se a aplicação da multa de ofício qualificada.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Multa de ofício qualificada: Pedido de redução de 150% para 100%

Em caráter subsidiário, se mantida fosse a multa de ofício qualificada, a empresa recorrente pretende a redução dela de 150% para 100%.

Vê-se no relatório fiscal que a multa de ofício qualificada foi fixada em 150%, pois decorrente de fatos geradores do ano de 2013 e 2014.

Independentemente de tese de confisco e de inconstitucionalidade, é preciso dizer que na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, na esfera administrativa, tendo como origem auto de infração lavrado com base na regra geral de qualificação da multa de ofício, a nova norma mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c”, do CTN, *in casu*, a norma mais favorável reduz a multa qualificada ao patamar de 100% do valor do tributo exigido.

Aplicável, ainda, o precedente qualificado do Recurso Extraordinário (RE) nº 736.090, da Repercussão Geral do STF (Tema 863). Assim, assiste parcial razão ao recorrente exclusivamente no particular de reduzir a multa de ofício qualificada de 150% para 100%.

Aliás, o Tema 863 do STF fixou a seguinte Tese: *“Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo”*.

Sendo assim, com razão parcial o recorrente no mérito, em consequência deste capítulo, exclusivamente para que a multa de ofício qualificada de 150% seja limitada em 100%.

- Pedido sucessivo para aproveitamento dos recolhimentos de contribuições previdenciárias realizados pelas interpostas pessoas jurídicas

A recorrente requer, de forma subsidiária, mantido o lançamento, que sejam aproveitados os recolhimentos de contribuições previdenciárias realizados pelas interpostas pessoas jurídicas. Em suas palavras: *“Por fim, requer-se, na forma sucessiva, seja determinado o*

refazimento do Auto de Infração com a determinação de compensação dos valores já recolhidos pelas empresas prestadoras de serviços à Recorrente.”

Sustenta que “[m]esmo que se aceite a tese da Fiscalização de considerar os pagamentos feitos como se fossem pagamentos a contribuintes individuais, o que se faz para fins de argumentação tão somente, ainda assim a Fiscalização deveria considerar os valores já recolhidos pelas pessoas jurídicas sob a rubrica de contribuição previdenciária patronal (Cód. 2100). Do contrário, estar-se-á exigindo em duplicidade o mesmo tributo, configurando-se o ilegal bis in idem!”

Diz que “resta evidenciado nos autos deste processo (conforme GPS constantes dos Docs. 8-13 às fls. 394/502) as empresas recolheram a referida contribuição. Logo, mostra-se inválida a exigência feita pelo auto de infração sem o abatimento dos respectivos valores recolhidos pelas empresas prestadoras de serviço.”

Muito bem. Não lhe assiste razão neste capítulo. Explico.

A autoridade fiscal quando procedeu com o lançamento de ofício reclassificando valores pagos para contribuintes individuais pelas interpostas pessoas jurídicas que seriam, na verdade, valores pagos pela autuada, considerou apenas e tão somente lucros distribuídos, os quais não suportaram nenhum tipo de tributação sequer nas interpostas pessoas jurídicas. Então, não há o que se aproveitar e não haverá *bis in idem*.

Veja-se que a fiscalização, em relatório fiscal, esclarece o seguinte sobre a base de cálculo que serviu ao lançamento de ofício:

4. CONCLUSÕES

Desta forma, os fatos apurados pela fiscalização demonstram que o Sujeito Passivo MK QUIMICA implementou a interposição de pessoas jurídicas para remunerar segurados que lhe prestavam serviço, fraudando assim a legislação previdenciária e tributária.

A interposição visou aparentar a existência de prestadores de serviço constituídos através pessoas jurídicas de assessoria em couros quando, na verdade, os elementos apresentados à fiscalização apontam para a existência de relação materialmente constituída com as pessoas físicas sócios daquelas, executando atividade laboral comum ao ramo de negócios em que atua o Sujeito Passivo. Como vimos, em alguns casos, havia configuração da relação trabalhista estabelecida antes mesmo da criação das próprias PJ pelos sócios trabalhadores.

Diante de todos os elementos expostos, tomados em seu conjunto e:

[...]

- considerando, ainda, que os pagamentos efetuados mediante distribuição de lucros configuram-se como remuneração pelos serviços prestados:

O fisco considera os pagamentos recebidos a título distribuição de lucros mediante as interpostas pessoas como remuneração efetuada diretamente pela MK QUIMICA aos segurados: Lisiane Kogler, Viviane Kogler, Belines Ornelas, Marcio Diego Paim da Silva, Gerson Germano Fuhr, Ary Carlos Pires, Almir Weiz, Vicente Michels Junior e Vanderlei Batista Cardoso de 01/01/2013 a 31/12/2014.

Cabe ressaltar que os trabalhadores (sócios das empresas interpostas) foram considerados contribuintes individuais vinculados à MK QUIMICA, o que não significa que as pessoas jurídicas foram desconstituídas. Os pagamentos efetuados pela fiscalizada aos sócios das interpostas, os quais esta quis travestir como pagamentos decorrentes de relação com outra pessoa jurídica, estes sim é que foram considerados base de cálculo para fins previdenciários.

Em razão do enquadramento de ofício são constituídas as contribuições previdenciárias que deixaram de ser informadas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, das respectivas competências de apuração.

4.1. Apuração do fato gerador para lançamento do crédito

Os valores correspondentes ao fato gerador objeto de crédito correspondem aos valores recebidos a título de distribuição de lucros conforme demonstrativo acima detalhado no item 3.5. A auditoria tomou tais valores como base de incidência de contribuições previdenciárias devidas pela empresa incidentes sobre remuneração devida ou creditada a contribuintes individuais.

Como se observa, os valores correspondentes ao fato gerador objeto do crédito correspondem aos valores recebidos a título de distribuição de lucros.

O que pode se extrair das GPSs das interpostas pessoas jurídicas são fatos geradores diversos, provavelmente confessados em GFIPs e recolhidos via GPSs, que não se confundem com os fatos geradores do lançamento em vergasta, logo não há o que aproveitar.

Portanto, não cabe apropriação de valores recolhidos pelas interpostas pessoas jurídicas a título de contribuições previdenciárias no lançamento da autuada, se elas reconhecem em GFIP o débito quitado pelo recolhimento em GPS e se a base de cálculo lançada na autuada é diversa, pautando-se o lançamento de ofício da autuada em valores de lucros distribuídos pelas interpostas pessoas jurídicas que não tinham sido tributados sequer nas pessoas jurídicas interpostas. Impossibilidade de abatimento na espécie, especialmente porque se trata de fatos geradores diversos.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso voluntário e, no mérito, dou-lhe provimento parcial exclusivamente para reduzir a multa de ofício qualificada de 150% para 100%, no mais, mantendo a decisão recorrida.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício qualificada de 150% para 100%.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros