



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.723859/2012-02
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.124 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CALÇADOS DLUNA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Tratando-se de dissídio interpretativo quanto a norma geral que prevê procedimento em caso de simulação, a demonstração de divergência independe da situação específica apreciada nos julgados em confronto, já que em ambos foi considerada ocorrida a simulação, sendo a norma geral objeto do apelo interpretada *in abstracto*, ou seja, sem qualquer consideração específica sobre as situações concretas.

PREVIDENCIÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS.

O art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, em que pese poder vir a sofrer restrições por outras normas, pode ser aplicado de forma imediata e direta pela Autoridade Tributária, mormente no caso das Contribuições Previdenciárias, cuja legislação já prevê a possibilidade de desconsideração de vínculo formal de empregado, visando a aplicação do vínculo efetivamente existente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento, com retorno ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

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

Relatório

Trata-se de ação fiscal que ensejou os seguintes procedimentos:

PROCESSO	DEBCAD	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
11065.723859/2012-02	37.341.408-0	Obrigação Principal (Empresa)	Recurso Especial
	37.341.409-9	Obrigação Principal (Terceiros)	
11065.723860/2012-29	51.014.946-4	Obrigação Principal (Empresa)	Recurso Especial
	51.014.947-2	Obrigação Principal (Terceiros)	
	51.014.948-0	Obrigação Acessória (CFL-30)	

O presente processo trata dos seguintes Autos de Infração:

- **Debcad 37.341.408-0**, referente à Contribuição Previdenciária patronal sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais apuradas por aferição indireta, com base nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) e respectivas folhas de pagamento da empresa Calçados Gugui Ltda, caracterizados pela Fiscalização como segurados da empresa Calçados D'Luna Ltda, no período de 01/2008 a 12/2008; e

- **Debcad 37.341.409-9**, referente a Contribuições devidas pela empresa a Outras Entidades (Senai, Sesi, Sebrae, Incra e Salário Educação), sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, caracterizados como sendo da empresa Calçados D'Luna Ltda, apuradas por aferição indireta, no período de 01/2008 a 12/2008.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 23 a 42, a empresa Gugui, optante pelo Simples desde a sua constituição, em 27/12/2005, teria sido utilizada para criar situação jurídica com vistas à dissimulação do fato gerador das Contribuições Previdenciárias relativas à empresa D'Luna. Estas duas empresas de fato constituiriam uma única entidade empresarial, desde a constituição da empresa Gugui. A D'Luna estaria utilizando a mão de obra dos empregados e contribuintes individuais cadastrados como da Gugui para reduzir a tributação sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados, que de fato trabalhavam para a D'Luna.

A Impugnação foi considerada improcedente em primeira instância, razão pela qual foi interposto Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 10/09/2014, prolatando-se o Acórdão nº 2403-002.706 (fls. 1.405 a 1.434), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO. CONCURSO DE AGENTES. COMUNHÃO DE DESÍGNIOS. SOLIDARIEDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUTUAÇÃO. LANÇAMENTO. ATOS DESCONSIDERADOS.

Se houver convencimento de que a conduta dos agentes, em concurso, configura materialidade delitiva, a comunhão de desígnios impõe autuar ambos contribuintes infratores. Cumpre, no mínimo, intimar por solidariedade o partícipe sob pena de

caracterizar cerceamento de defesa para o único autuado na medida em que, nos autos, não se tenha sido oportunizado a devida manifestação do segundo, mormente na hipótese em que sobre este ,majoritariamente, recaia os argumentos que motivarem o lançamento.

Na forma do contido na previsão do Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional CTN, 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.**

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento à preliminar de nulidade. Vencidos os conselheiros Ivacir Julio de Souza (relator), Marcelo Magalhães Peixoto e Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas. No mérito: Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari e Daniele Souto Rodrigues.

O processo foi encaminhado à PGFN em 04/11/2015 (Despacho de Encaminhamento às fls. 1.435) e, em 11/11/2015, a Fazenda Nacional opôs os Embargos de Declaração de fls. 1.436 a 1.440 (Despacho de Encaminhamento às fls. 1.441), prolatando-se o Acórdão de Embargos nº 2301-005.985, de 08/04/2019 (fls. 1.462 a 1.465) assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS.

Na forma do contido na previsão do Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional CTN, 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.

A decisão foi assim registrada:

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em admitir os embargos e, sem efeitos infringentes, retificar o Acórdão nº 2403-002.706, de 10/09/2014, para alterar a sua ementa, nos termos do voto do relator.

O processo foi encaminhado à PGFN em 11/07/2019 (Despacho de Encaminhamento às fls. 1.466) e, em 15/08/2019, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 1.467 a 1.480 (Despacho de Encaminhamento às fls. 1.524), com fundamento no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, visando rediscutir a **aplicação do parágrafo único, do art. 116, do CTN para desconsideração de atos de negócios jurídicos.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 08/10/2019 (fls. 1.527 a 1.532).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- conforme o Relatório Fiscal, a Contribuinte deixou de reconhecer o vínculo empregatício de inúmeras pessoas que trabalhavam como seus empregados, utilizando-se da intermediação de pessoa jurídica;

- a legislação em vigor autoriza a investigação da relação laboral para fins do correto enquadramento e cobrança dos tributos devidos (art. 229, do Decreto nº 3048, de 1999);

- o artigo 9º, da CLT ainda dispõe que “*serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação*”;

- o agir da administração é sempre guiado pelo princípio da legalidade e a fiscalização tributária é munida do poder de polícia, mecanismo apto a conter os abusos do direito individual, em prol da proteção do interesse público;

- sendo assim, é natural que o auditor possa considerar nulo de pleno direito negócio jurídico firmado com o escopo de fraudar a legislação trabalhista, bem como reclassificar a natureza jurídica dos contratos que envolvam a prestação de serviços;

- assim, a autoridade fiscal pode afastar os ilícitos vedados pela lei, com fundamento também nos arts. 142 e 149, VII, do CTN;

- verifica-se claramente a existência de dispositivos legais que legitimam a desconconsideração de atos jurídicos, na mesma esteira do art. 116, parágrafo único, do CTN;

- a propósito, como bem salientado no acórdão paradigma, o art. 116, parágrafo único, do CTN, possui aplicação imediata e direta, porquanto sua eficácia é total, embora possa vir a ser contida por outras normas futuramente;

- nesse sentido, a regra de desconconsideração de atos e negócios jurídicos pode ser aplicada imediatamente pela Autoridade Tributária, embora, dada sua eficácia contida, possa a vir sofrer eventuais restrições por lei ordinária;

- assim, não há lógica em condicionar a aplicação da citada norma à edição futura de regra específica que a regulamente.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o conhecimento e provimento do Recurso Especial, restabelecendo-se o lançamento.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 06/11/2019 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 1.596), a Contribuinte opôs, em 11/11/2019 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 1.597), os Embargos de Declaração de fls. 1.599 a 1.601, rejeitados conforme despacho de 03/02/2020 (fls. 1.610 a 1.614) e, em 21/11/2019, ofereceu as Contrarrazões de fls. 1.605 a 1.609 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 1.603), contendo os seguintes argumentos:

Do conhecimento

- primeiramente, o Recurso Especial não deve ser admitido, na medida em que o suporte fático tratado na decisão recorrida é diferente do paradigma;

- do confronto entre o paradigma e o acórdão recorrido, verifica-se que não está caracterizada a divergência, haja vista que o acórdão recorrido não tratou de caracterização de segurados empregados mediante demonstração da presença dos pressupostos do vínculo de emprego (art. 12, I, da Lei nº 8.212, de 1991), mas de suposta contratação de empresa interposta (item I, do Enunciado nº 331, do TST).

- a essência do acórdão recorrido é no sentido de considerar a existência da empresa tida como interposta e isso fica muito claro no voto, ao analisar o mérito (e-fls. 816/817), tanto é que considerou imprescindível, pelo menos, a notificação da empresa de que seus atos em relação à autuada teriam sido invalidados, motivo pelo qual concluiu que os argumentos de mérito no lançamento se apresentam mitigados;

- o paradigma, por sua vez, não reflete essa situação, já que trata de outra discussão, afeta ao enquadramento de empresários titulares de empresa como segurados da contratante, por estarem presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego;

- são, portanto, situações distintas, motivo pelo qual não deve ser conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Do mérito

- o acórdão recorrido adotou como premissa que a norma veiculada pelo parágrafo único do art. 116, do CTN não é autoaplicável, pois outorga à lei ordinária a competência para estabelecer os procedimentos que deverão ser observados pelas autoridades fiscais na desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, lei esta que inexistente até o presente momento;

- o entendimento defendido pela Fazenda Nacional não se sustenta, pois torna sem efeito a parte final prescrita pelo legislador complementar para o parágrafo único do art. 116 do CTN – “*observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*” – não se mostrando razoável;

- ora, se o legislador utilizou os termos “procedimentos a serem estabelecidos”, evidenciando que uma nova “lei ordinária”, específica para a matéria, ainda deveria ser prescrita, fica muito evidente que esta (a nova lei ordinária) não se confunde com qualquer outra norma já existente no ordenamento;

- não é demais lembrar que, ao longo dos anos, projetos de lei e medidas provisórias (66/2002, por exemplo) foram propostas para regular a matéria, justamente para atribuir eficácia ao aludido dispositivo do CTN e nenhuma delas foi aprovada pelo Congresso Nacional;

- essa decisão do Congresso de não atribuir eficácia jurídica ao parágrafo único do art. 116, do CTN deve ser respeitada pela administração fiscal (cita doutrina de Marco Aurélio Greco e Regina Helena Costa);

- por conseguinte, o parágrafo único do art. 116, do CTN é uma norma de eficácia limitada, pois só adquirirá plena eficácia a partir do momento em que for publicada a sua lei ordinária integrativa.

Ao final, a Contribuinte pede que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, com a consequente manutenção do acórdão recorrido, e, caso não seja o entendimento do Colegiado, pede que seja determinado o retorno dos autos à Turma recorrida, a fim de que as demais matérias de mérito suscitadas no Recurso Voluntário sejam analisadas.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 23 a 42, a empresa Gugui, optante pelo Simples desde a sua constituição em 27/12/2005, teria sido utilizada para criar uma situação jurídica com vistas à dissimulação do fato gerador das Contribuições Previdenciárias relativas à empresa D`Luna. Estas duas empresas de fato constituiriam uma única entidade empresarial desde a constituição da Gugui. A D`Luna estaria utilizando a mão de obra dos empregados e contribuintes individuais cadastrados como da Gugui para reduzir a tributação sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que de fato trabalhavam para a D`Luna.

A matéria recursal diz respeito à eficácia do parágrafo único, do art. 116, do CTN. A discussão suscitada pela Fazenda Nacional é no sentido de que tal norma teria eficácia plena, tanto assim que outros dispositivos legais já autorizariam a desconconsideração de atos e negócios jurídicos. Confira-se como é identificada a alegada divergência:

Diversamente do acórdão recorrido, o acórdão n.º 2402-006.752 firmou o entendimento de que o art. 116, parágrafo único, do CTN, mostra-se apto a legitimar a desconconsideração de atos e negócios jurídicos.

Segundo a tese consagrada no acórdão paradigma, o art. 116, parágrafo único, do CTN, possui aplicação imediata e direta, porquanto sua eficácia é total, embora possa a vir ser contida por outras normas futuramente. Nesse sentido, a regra de desconconsideração de atos e negócios jurídicos pode ser aplicada imediatamente pela Autoridade Tributária, embora, dada sua eficácia contida, possa a vir sofrer eventuais restrições por lei ordinária.

Em defesa da plena eficácia do art. 116, parágrafo único, do CTN, o acórdão paradigma consigna que outros dispositivos legais, como o art. 229, § 2º do RPS e o art. 149, VII, autorizam a desconconsideração de atos e negócios jurídicos.

Verifica-se claramente divergência na interpretação do art. 116, parágrafo único, do CTN.

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial, alegando falta de similitude fática entre os julgados em confronto.

De plano, esclareça-se que o parágrafo único do art. 116 do CTN – sobre a qual se pretende instaurar o dissídio interpretativo – constitui norma geral estabelecendo procedimento a ser adotado em face de dissimulação do fato gerador. Nesse passo, a demonstração de divergência independe da situação específica apreciada nos julgados em confronto, bastando que tratem de simulação, o que de fato é o tema em ambos os julgados.

Assim, conforme será demonstrado, a análise dos acórdãos recorrido e paradigma permite concluir que em ambos a norma geral objeto do apelo foi interpretada *in abstracto*, ou seja, sem qualquer discussão específica sobre as situações concretas que ensejaram a acusação de simulação.

Com estas considerações, constata-se que o Colegiado recorrido, ainda que reconhecendo a existência de fortes indícios no sentido do lançamento, e sem analisar as diversas alegações contidas no Recurso Voluntário, deu-lhe provimento, entendendo ser incabível a aplicação do citado dispositivo legal. Confira-se a conclusão do voto:

Deveras, incluído pela Lcp n.º 104, de 10.1.2001, o Parágrafo Único do art. 116 admite que autoridade administrativa desconsidere **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, **entretanto determina** que sejam **observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária**. Desse modo, **ainda que se configure fortes indícios o lançamento não prospera em razão de que**

se impõe à Autoridade Administrativa observar **norma específica** ainda por ser estabelecida.

DA ECONOMIA PROCESSUAL

De tudo que foi exposto, por economia processual, deixo de enfrentar demais alegações do mérito. (destaques no original)

Quanto ao paradigma – **Acórdão nº 2402-006.752** – também sem qualquer vinculação ao caso concreto que ensejou a acusação de simulação, o julgado é claro ao defender a aplicação direta e imediata do parágrafo único, do art. 116, do CTN, uma vez que outros dispositivos legais já autorizariam esse procedimento. Confira-se os respectivos trechos:

Ementa

NORMA DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. EFICÁCIA. APLICAÇÃO. AUTORIDADE TRIBUTÁRIA.

O art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, se constitui em norma de eficácia contida, tendo, pois, total eficácia por si só, em que pese poder vir a sofrer restrições por outras normas. Dessa forma, pode ser aplicado de forma imediata e direta pela Autoridade Tributária.

Voto

Da fundamentação legal para a desconsideração de atos jurídicos

Segundo o recurso, não há lei ordinária regulamentando o procedimento da norma antielisiva prevista no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional”, razão pela qual, entende a Recorrente ser “impossível sua aplicação aos casos em concreto”, como no caso em exame.

(...)

O parágrafo em questão, cuja redação transcreve-se a seguir, foi introduzido no art. 116 do CTN pela Lei Complementar nº 104, de 10/1/01, que teve origem no Projeto de Lei Complementar de iniciativa da Câmara dos Deputados¹ (PLP) nº 77, apresentado em 13/10/99:

(...)

Da exegese desse dispositivo, tem-se que a autoridade administrativa está autorizada a desconsiderar atos e negócios jurídicos simulados e que tal desconsideração deve observar procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Oportuno transcrevermos, também, a seguinte justificativa que seguiu em anexo ao PLP 77/1999:

6. A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Como se percebe, o legislador foi inequívoco ao afirmar que a inclusão do parágrafo único, no art. 116, teve por escopo permitir a desconsideração, pela autoridade tributária, de atos e negócios jurídicos praticados com o fim de “dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, como ocorre no caso em tela (...).

Todavia, em que pese o claro propósito do parágrafo único, sua redação restou um tanto quanto genérica e simplista, além do que, ao justificar a sua inclusão no art. 116, o legislador apontou a “elisão” como elemento motivador para a desconsideração de atos e negócios jurídicos, o que, em princípio, assinala um equívoco teórico ou uma falha na escolha do termo (da palavra), pois a elisão, em regra, se apresenta como um planejamento tributário lícito. Veja-se:

(...)

Diante desse controvertido parágrafo único e da confusa justificativa apresentada pelo legislador, o mundo jurídico entrou em acirrada discussão doutrinária, sobretudo porque tal dispositivo poderia estar colocando em xeque planejamentos tributários até então considerados como sendo legalmente permitidos.

Essa situação levou doutrinadores de peso a se pronunciarem contra a eficácia desse dispositivo até que lei ordinária estabelecesse os procedimentos para a desconconsideração de atos e negócios jurídicos.

(...)

Todavia, com arrimo no processo dialético de construção do conhecimento jurídico, ousou discordar dessas autoridades e das demais que trilham o mesmo caminho, sendo que, para tal, emprego duas linhas de argumentação: (i) a redação do dispositivo em comento e (ii) a análise dos demais dispositivos legais que amparam a desconconsideração dos atos e negócios jurídicos.

Quanto à redação do parágrafo único do art. 116, observo que tal dispositivo, em verdade, confirma (ratifica) a possibilidade de desconconsideração de atos e negócios jurídicos, pela autoridade administrativa (tributária), e que a sua parte final apenas determina a observância da desconconsideração a procedimentos que, por ventura, venham a ser estabelecidos, futuramente, em lei ordinária.

À luz desse entendimento e tomando emprestada a classificação das normas constitucionais de José Afonso da Silva, podemos dizer que tal dispositivo infraconstitucional possui eficácia contida, ou seja, apresenta total eficácia por si só, em que pese poder vir a sofrer restrições por outras normas. Desse modo, pode ser aplicado de forma imediata e direta pela Autoridade Tributária.

(...)

Ademais, em julgamento realizado no CARF, já houve pronunciamento nesse sentido, segundo se observa no Acórdão nº 2301-005.126, de 12/9/17, cuja ementa transcrevemos a seguir:

APLICAÇÃO DO ART. 116, § ÚNICO DO CTN. VINCULAÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL.

O referido artigo é classificado como norma de eficácia contida, de aplicação imediata e direta. A análise de constitucionalidade de normas é vedada aos julgadores administrativos, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Na sequência, corroborando o entendimento exposto acima e compondo a nossa segunda linha argumentativa, questionamos qual validade teria a eficácia limitada do parágrafo único do art. 116 do CTN, se outros dispositivos legais autorizam a desconconsideração de atos e negócios jurídicos?

O art. 229, § 2º, do RPS, por exemplo, como já visto neste voto, determina, categoricamente, que o Auditor-Fiscal desconsidere o ato pelo qual um segurado foi contratado como contribuinte individual, avulso ou sob qualquer outra denominação e o enquadre como empregado, se detectar que a contratação, na realidade, encobre uma relação empregatícia.

Podemos citar, também, o art. 149, do CTN, que, ao elencar situações nas quais o lançamento é efetuado, contempla, em seu inciso VII, a “simulação”, nos seguintes termos:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; (Grifo nosso)

(...)

Ora, nos termos do art. 149, inciso VII, do CTN, se o contribuinte agiu com simulação, ocultando a vontade real, por meio de uma vontade meramente formal (declarada), visando, com isso, enganar a Administração Tributária e reduzir, indevidamente, as contribuições devidas, o Auditor-Fiscal está autorizado a proceder ao lançamento e, nesse caso, o faz, obviamente, desconsiderando os atos formais incompatíveis com a realidade material evidenciada.

(...)

Portanto, no cenário que se apresenta, além dos demais dispositivos que dão suporte à desconsideração de atos e negócios jurídicos, entendemos que o parágrafo único do art. 116 se mostra, sim, apto a legitimar a desconsideração, inclusive, seguido essa linha, temos as seguintes decisões proferida no CARF:

Acórdão nº 2201003.674, de 6/7/17

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS COM A FINALIDADE DE DISSIMULAR O FATO GERADOR. POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO. DESNECESSIDADE DA LEI ORDINÁRIA.

Não há que se falar em regulamentação do art. 116 do CTN para que a autoridade lançadora efetue lançamento sobre atos considerados dissimulados. A permissão legal que a autoridade fiscal tem para realizar lançamento sobre atos dissimulados decorre da combinação do art. 116, parágrafo único, com o art. 149, VII, ambos do CTN

Acórdão nº 9101002.953, de 3/7/17

SIMULAÇÃO RELATIVA. VÍCIO DE VONTADE. CTN, ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO.

É legítima a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do IRPJ, nos termos do artigo 116, parágrafo único do CTN.

Dessa forma, em face a todo o exposto nesse tópico, concluímos pela improcedência das alegações recusas quanto à ausência de fundamentação legal para a desconsideração das contratações efetuadas, devendo, pois, ser mantida a decisão de primeira instância. (grifei)

Destarte, resta caracterizada a divergência jurisprudencial, com interpretações claramente divergentes quanto à aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, de sorte que o Recurso Especial da Fazenda Nacional deve ser conhecido.

No mérito, de plano registre-se que o artigo 116 do CTN não fundamentou a autuação, uma vez que a Autoridade Fiscal não procedeu a qualquer desconsideração de ato ou negócio jurídico e sim buscou identificar, com respaldo nos artigos 121 e 122 c/c com o art. 113 do CTN, o real sujeito passivo das Contribuições Previdenciárias, assim como das respectivas obrigações acessórias incidentes sobre as remunerações pagas a segurados que, embora contratados mediante interposição de empresa optante pelo Simples (Gugui), constatou-se prestarem serviço, de fato, à empresa autuada, Calçados D'Luna Ltda.

Não obstante, o Colegiado recorrido, quanto à improcedência do lançamento, invocou tal dispositivo legal, entendendo que, ainda que existissem fortes indícios de simulação pela caracterização da prestação de serviços por segurados a outra empresa que não aquela pela qual foram contratados, a Autoridade Fiscal não poderia ter aplicado o parágrafo único do art. 116 do CTN, pois sua eficácia dependeria de norma específica ainda a ser estabelecida.

Assim, a questão devolvida para discussão na Instância Especial restringe-se à **eficácia do parágrafo único, do art. 116, do CTN**, cuja inclusão se deu pela Lei Complementar nº 104, de 2001, e assim dispõe:

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

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

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

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

A respeito do tema, acompanho o posicionamento defendido pela Fazenda Nacional, no sentido de que a norma do parágrafo único, do artigo 116, do CTN possui aplicação imediata e direta, porquanto sua eficácia é total, embora possa vir a ser contida por outras normas futuramente, legitimando a desconsideração de atos simulados, em reforço à previsão contida em outros dispositivos legais que já autorizavam esse procedimento.

Nesse sentido, o art. 149, VII, do mesmo diploma legal, que estabelece que o lançamento deve ser procedido de ofício na hipótese de o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, ter agido com dolo, fraude ou simulação e, mais especificamente, no caso de Contribuições Previdenciárias, o art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, que autoriza a Autoridade Fiscal a desconsiderar relação formal existente, para fins do correto enquadramento da situação do segurado. Confira-se esses dispositivos:

Código Tributário Nacional

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação

(...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Regulamento da Previdência Social

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

(...)

§ 2º Se o **Auditor Fiscal da Previdência Social** constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, **deverá desconsiderar o vínculo pactuado** e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Nesse mesmo sentido destacam-se os seguintes julgados:

Acórdão nº 2401-004.642, de 14/03/2017

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/08/2013

(...)

PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS SOBRE A FORMA DOS ATOS.
PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN.

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 estabelecidos em lei ordinária.

Acórdão nº 2402-008.111, de 04/02/2020

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Em suma, o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, em que pese possa vir a sofrer restrições por outras normas, pode ser aplicado de forma imediata e direta pela Autoridade Tributária, mormente no caso das Contribuições Previdenciárias, em que já existe norma legal que autoriza a desconsideração do vínculo formal pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, determinando o retorno dos autos ao Colegiado de origem, para apreciação das demais questões do Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Fl. 12 do Acórdão n.º 9202-010.124 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 11065.723859/2012-02