



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.725079/2013-70
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.163 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de novembro de 2021
Recorrentes IBROWSE - CONSULTORIA & INFORMÁTICA LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/11/2011

ATIVIDADE FIM. TERCEIRIZAÇÃO. LICITUDE. RE 958.252.
SIMULAÇÃO. ILICITUDE. APLICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Além da terceirização da atividade-fim, no presente caso foram identificadas outras razões para caracterizar conduta simulatória, consistente na interposição de pessoa jurídica para dissimular relação empregatícia, de modo que a decisão do STF no bojo do RE 958.252 não serve de fundamento para cancelar o lançamento fiscal.

CONTRATAÇÃO DE PESSOA FÍSICA. INTERPOSTA EMPRESA.
SIMULAÇÃO. RELAÇÃO DE EMPREGO. MULTA QUALIFICADA.

É cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam ainda, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que não conheceram e, no mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Marcelo Milton da Silva Risso e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento.

(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 as seguintes exigências de Obrigações Principais: Debcad 51.043.664-1 (Empresa); Debcad 51.043.667-6 (Segurados); e Debcad 51.043.665-0 - (Terceiros). Os fatos geradores correspondem a remunerações pagas a trabalhadores caracterizados como segurados empregados à disposição da autuada, cujos valores foram arbitrados com base nas notas fiscais emitidas em nome das pessoas jurídicas às quais estavam vinculados.

A Impugnação foi considerada improcedente, razão pela qual foi interposto Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 04/07/2017, prolatando-se o Acórdão nº 2201-003.719 (fls. 8.763 a 8.785), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/11/2011

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

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

SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DO ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. POSSIBILIDADE.

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

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. ARTS. 124, I e 135 DO CTN.

Cabível a imputação de solidariedade às pessoas, físicas ou jurídicas, com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Igualmente, e sem prejuízo da primeira imputação, correta a inclusão, como responsável tributário, à pessoa física que, agindo na condição de mandatário, preposto, diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado pratique condutas que caracterizem infração à lei ou excesso de poderes, como sonegação fiscal e fraude.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a responsabilidade solidária dos sócios e a qualificadora da multa de ofício.

Cientificada do acórdão, a Fazenda Nacional opôs os Embargos de Declaração de fls. 8.787 a 8.791, prolatando-se o Acórdão de Embargos nº 2201-004.281 (fls. 8.806 a 8.811) que, embora rejeitando os aclaratórios, corrigiu erro material verificado no julgado, assim dispondo:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e rejeitar os embargos interpostos. De ofício, proceder à correção do erro material constante do Acórdão nº 2201-003.719, nos termos do voto do Relator.

A parte corrigida refere-se à contradição na ementa, conforme se extrai do voto:

Desse modo, entendo que não houve a omissão ou mácula apontada no despacho de admissibilidade, razão pela qual rejeito os Embargos de Declaração nesse tocante.

No entanto, cumpre ressaltar que a presente via recursal devolve ao colegiado a análise de todos os aspectos da decisão prolatada, sendo imperioso reconhecer que há uma contradição no julgado não apontada nos Embargos de Declaração que merece saneamento.

Isso porque a ementa do julgado em relação à responsabilidade solidária dos sócios está em sentido oposto à fundamentação e parte dispositiva da decisão recorrida.

Constatado o erro material, a ementa é passível de correção de ofício, devendo integrar a decisão em seu último tópico como:

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE.

Incabível a imputação de solidariedade às pessoas, físicas ou jurídicas, quando não estiver suficientemente comprovado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar os Embargos de Declaração opostos, ressaltando, contudo, a existência de erro material passível de reconhecimento de ofício, devendo o último tópico da ementa ser alterado nos termos supra declinados.

O processo foi encaminhado à PGFN em 11/04/2018 (Despacho de Encaminhamento de fl. 8.812) e, em 25/05/2018, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 8.813 a 8.825 (Despacho de Encaminhamento de fl. 8.826), visando rediscutir a **desqualificação da multa de ofício**.

Ao apelo foi dado seguimento, conforme despacho de 29/06/2018 (fls. 8.828 a 8.834).

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

- a prática de atos simulados tendente a impedir ou retardar o conhecimento, pela autoridade fazendária, do fato gerador ou de aspectos deste enseja a aplicação de multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, determinada no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007;

- segundo esse dispositivo legal, a qualificação da multa decorre do enquadramento da conduta praticada pelo Contribuinte nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, que tratam de sonegação, fraude e conluio, enquanto a Lei nº 10.406, de 2002, que instituiu o Código Civil, conceitua a simulação em seu art. 167, § 1º;

- observa-se que o art. 72, da Lei nº 4.502, de 1964, que tipifica a fraude, trata como pontos fundamentais a existência de dolo na ação ou omissão e na modificação de características do fato gerador, com o objetivo de reduzir o tributo, evitar ou mesmo retardar o seu pagamento; já o § 1º do art. 167, da Lei nº 10.406, de 2002, que conceitua simulação, trata como essencial a verificação de uma situação de direito que não corresponde à situação de fato;

- dessa forma, é possível considerar que a simulação corresponde a uma fraude, cabendo a imposição de multa qualificada, quando a situação fática constatada divergir da

situação de direito, e seja constatado o dolo, a modificação das características do fato gerador e a consequente redução do montante do imposto devido, ou falta ou diferimento do seu pagamento;

- no caso concreto, a simulação ficou evidente, a partir do amplo arcabouço probatório coligido pelo Fiscal, compreendendo a contabilidade da interessada, os depoimentos nas reclamações trabalhistas, os contratos firmados com as prestadoras de serviços e o fluxograma da empresa, que demonstram a utilização reiterada de interposição de pessoas jurídicas para camuflar relações empregatícias;

- merece especial atenção a constatação de que, além de serem obrigados a constituir pessoas jurídicas para prestar serviços à autuada, estas empresas deveriam adotar a forma de limitadas, de modo a disfarçar o caráter personalíssimo das atividades desempenhadas pelos sócios;

- ou seja, apesar de alegar a regularidade das práticas empreendidas com arrimo no art. 129, da Lei n. 11.196, de 2005, a Contribuinte buscou disfarçar a existência de tais serviços personalíssimos e tal busca reforça o intuito simulatório da estrutura por ela criada;

- além disso, ficou configurado o ilícito penal previsto no art. 337-A, do Código Penal, visto que omissão de Contribuição Previdenciária em folha de pagamentos e em documentos de informações previstos na legislação tributária, o que por sua vez importa em configuração de crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 1º, da Lei nº 8.137, de 1990;

- desta forma, fica configurada a simulação, cabendo o entendimento que emana da jurisprudência do CARF sobre o tema (cita os Acórdãos nºs 9202-00.828, 9101-00.483, 9101-00.359, 102-49.395, 106-17.149, 04-00.958, 203-13.032, 101-96.756 e 101-96.724);

- uma vez reconhecida pelo próprio acórdão recorrido a dissimulação dos vínculos jurídicos materialmente estabelecidos por meio da interposição meramente formal de pessoas jurídicas na contratação de pessoas físicas, que possuíam, em verdade, relação de emprego, revela-se impositivo o restabelecimento da multa qualificada, aplicada no percentual de 150%.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o provimento do apelo, restabelecendo-se a qualificação da multa.

Em 19/07/2018, a Contribuinte foi cientificada Acórdão de Recurso Voluntário, dos Embargos da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento, do Acórdão de Embargos, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento (Termo de Ciência de fls. 8.876) e, em 23/07/2018, ofereceu as **Contrarrazões** de fls. 8.911 a 8.936. (Termo de Juntada de fls. 8.910) e opôs os **Embargos de Declaração** de fls. 8.879 a 8.891 e de fls. 8.894 a 8.908, protocolados por diferentes patronos. E em 06/09/2018, a Contribuinte apresentou o **pedido de aditamento aos Embargos**, alegando a ocorrência de fato superveniente que teria repercussão na solução da lide, consistente na decisão do STF que teria reconhecido a regularidade na terceirização de atividade-fim (fls. 8.988 a 8.991).

Em sede de admissibilidade dos Embargos, foram apreciados apenas os aclaratórios apresentados em primeiro lugar (fls. 8.879 a 8.891). A outra petição, juntada na mesma data, em horário mais avançado (fls. 8.894 a 8.901), não foi conhecida, pela aplicação do princípio da unicidade recursal. Os Embargos apreciados foram rejeitados (despacho de fls. 8.999 a 9.008). **Não foi analisado o pedido de aditamento aos Embargos** (fls. 8.988 a 8.991).

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

Do conhecimento

- preliminarmente, inexistia a divergência apontada no Recurso Especial;
- analisando-se o paradigma, Acórdão nº 2402-005.270, verifica-se que não há similitude fática e jurídica em relação ao acórdão recorrido, eis que a situação casuística tratada em cada um deles é diversa;
- no acórdão recorrido a discussão quanto à desqualificação da multa de ofício se deu em detrimento da ausência de justificação, por parte da autoridade fiscal, com fins a subsidiar a aplicação do disposto no art. 44, §1º, da Lei 9.430, de 1996, com caracterização das hipóteses definidas pelo art. 72 da Lei 4.502, de 1964, ou seja, entendeu o acórdão recorrido que a conduta dolosa com fins de esconder o fato gerador não restou suficientemente demonstrada pela Fiscalização; já no acórdão paradigma a Fiscalização justificou a aplicação da multa qualificada com base nas provas e fundamentos acostadas naquele processo;
- fica claro, da leitura do acórdão recorrido, que o afastamento da qualificação da multa de ofício, bem como da responsabilidade solidária e pessoal dos sócios diretores da autuada, se deu em virtude da insuficiência de demonstração do dolo e do interesse comum de seus sócios, por parte da Fiscalização;
- dito de outra forma, a situação fática descrita no acórdão paradigma demonstra que a autoridade fiscal comprovou a ocorrência do dolo, o que não ocorreu no presente caso, razão pela qual o recurso da Fazenda Nacional encontra-se maculado, por ausência de divergência jurisprudencial;
- para que se pudesse conhecer do presente recurso, imperioso seria a indicação como paradigma de um acórdão em que, mesmo constatada a insuficiência de elementos caracterizadores do dolo, bem como a ausência de subsunção dos fatos às normas da Lei 4.502, de 1964, fosse mantida a qualificação da multa de ofício;
- a aplicação da multa qualificada somente é cabível quando o sujeito passivo tenha agido com evidente intuito de fraude, conduta que deve ser incontestavelmente justificada e comprovada pela autoridade fiscal, requisito indispensável para qualificação;
- ademais, o Decreto nº 70.235, de 1972, em seu artigo 10, incisos III e IV (na esteira do artigo 142 do CTN) é hialino ao dispor que o lançamento tributário deverá obrigatoriamente conter a descrição dos fatos, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável e, como demonstrado e reconhecido pelo acórdão da Câmara *a quo*, tal demonstração não ocorreu;
- assim, as situações fáticas e jurídicas entre o acórdão recorrido e o paradigma são totalmente distintas pois, naquele houve a falta do requisito essencial do ato administrativo, qual seja, o motivo; neste (paradigma), a motivação foi devidamente realizada pela autoridade fiscal;
- isso porque no acórdão recorrido não foram trazidos os elementos de direito que acarretariam na qualificação da multa de ofício; inexistindo, conseqüentemente, motivo do ato administrativo, que como manifestação do Estado, não pode ser entendido como um fator individual e psíquico, mas sim um dado objetivo, sempre de acordo com a impessoalidade que norteia a Administração;
- a motivação, portanto, deve ser precisa, em especial para o lançamento tributário, cujo ato é vinculado à legalidade estrita, competindo à Administração precisar as circunstâncias fático-jurídicas que permeiam o ato administrativo;

- conclui-se, então, que o acórdão paradigma n.º. 2402-005.270 prejudica o conhecimento do Recurso Especial interposto, sobretudo porque a situação jurídica nele posta reporta a lançamento de ofício devidamente motivado pela autoridade fiscal, diferentemente do acórdão recorrido, em que o próprio relator *a quo* motivou a desqualificação na ausência de fundamentação pelo agente fiscal, reiterando seu posicionamento, inclusive, no Acórdão n.º 2201-004.281, objeto de julgamento de Embargos de Declaração opostos pela ora Recorrente;

- trata-se de Recurso Especial de Divergência, que só se caracteriza quando, perante situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas;

- a situação utilizada no acórdão paradigma não possui qualquer similitude jurídica ao caso posto em análise, pretendendo a Fazenda Nacional, com a devida vênia, o reexame probatório via recurso especial, escopo esse manifestamente rechaçado pela CSRF;

- assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação das normas (Acórdão CSRF/01-04.592, de 2003);

- ademais, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica (Acórdão CSRF/01-02.638, de 1999);

- a divergência apontada pela Fazenda Nacional, portanto, não restou caracterizada, sobretudo porque no acórdão paradigma a autoridade fiscal justificou a aplicação da multa qualificada com base nas provas lá colhidas, fazendo a subsunção do fato à norma prescrita na Lei 4.502, de 1964, situação fática diametralmente oposta à ocorrida no acórdão recorrido, em que não houve tal motivação, bem como não houve a comprovação do elemento subjetivo do dolo, tal qual acima se expôs;

- além da ausência da divergência jurisprudencial, tal qual acima se expôs, há que se consignar que a matéria recorrida não foi prequestionada na instância inferior, requisito esse indispensável à admissibilidade do recurso especial, uma vez que em nenhum momento a Fazenda Nacional trouxe para discussão a alegada "existência de dolo", como aduz em seu Recurso Especial;

- inicialmente, convém destacar que o acórdão recorrido (n.º 2201-003.719) foi alvo de Embargos de Declaração da Fazenda Nacional, cujo Acórdão de Embargos n.º 2201-004.281 integrou a decisão recorrida, apenas para corrigir a existência de erro material contido no último tópico da ementa do acórdão combatido;

- a Fazenda Nacional alega que há divergência jurisprudencial no tocante ao intuito doloso da Contribuinte, quando da operação por ela orquestrada, ao entendimento de que a caracterização da relação de emprego imputada à Contribuinte pelo acórdão recorrido levaria, por si só, à qualificação da multa de ofício;

- todavia, a matéria apresentada não pode ser conhecida pela ausência de prequestionamento, já que a questão não foi apreciada expressamente no acórdão recorrido, bem como no acórdão que integrou a decisão recorrida (de Embargos de Declaração), não podendo ser comparada com a decisão trazida no acórdão paradigma;

- os Embargos de Declaração, nada obstante versarem somente sobre uma suposta preclusão pela Contribuinte no tocante à multa, foram rejeitados;

- tanto o primeiro acórdão recorrido quanto o Acórdão de Embargos, repita-se, limitaram-se a afastar a qualificação da multa pela ausência de fundamentação/motivação;

- e não há que se falar que o prequestionamento somente é direcionado ao sujeito passivo, porque foi oportunizado à Fazenda Nacional suscitar a tese aqui levantada, em sede de Embargos de Declaração e, como demonstrado, não o fez;

- tal fato, por si só, demonstra, além da ausência de prequestionamento e dissídio jurisprudencial, o evidente intuito de reanálise de provas em sede de Recurso Especial;

- também por isso o Recurso Especial não merece seguimento, porquanto não atende ao RICARF, que dispõe como requisito de admissibilidade do Recurso Especial o prequestionamento;

- em uma análise detalhada do Recurso Especial manejado, é possível detectar que o que se busca é exatamente uma reanálise probatória de fatos sequer analisados pela autoridade lançadora;

- vale a transcrição dos seguintes trechos do referido Recurso Especial para demonstrar tal afirmação:

"Além disso, ficou configurado o ilícito penal previsto no art. 337-A do Código Penal, visto que a omissão de contribuição previdenciária em folha de pagamentos e em documentos de informações previstos na legislação tributária, o qual, por sua vez importa em configuração de crime contra a ordem tributária nos termos do art. 1º da Lei nº. 8.137/90."

- causa estranheza a afirmativa acima transcrita, visto que tal ponto sequer foi mencionado pela Autoridade Lançadora; tal omissão fica ainda mais contundente pela simples leitura do Relatório Fiscal que, em suas inúmeras páginas, não consta sequer uma linha sobre a ocorrência de crime contra a ordem tributária, ou mesmo *"ilícito penal previsto no art. 337-A do Código Penal"*;

- logo, a fundamentação do presente Recurso Especial é no sentido de restabelecer a multa qualificada com base em nova análise de provas, o que não tem o condão de fazer nascer o referido direito ao manejo presente recurso;

- questão análoga já foi analisada pela Segunda Turma desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, onde não se conheceu do apelo da União, como se pode conferir do Acórdão 9202-004.287;

- é de se pressupor, portanto, que a função do Recurso Especial está atrelada à não devolução do julgamento à necessidade de nova abordagem fática, mas sim de apresentar ao julgador dois entendimentos conflitantes.

Do mérito

- nada obstante o recurso aqui guerreado seja específico quanto ao restabelecimento da qualificação da multa de ofício, não podemos deixar de correlacionar que o afastamento da qualificadora desta multa possui íntima e estreita correlação com a exclusão da responsabilidade solidária e pessoal dos sócios administradores da Contribuinte que, registre-se, não foi objeto de recurso da Fazenda Nacional;

- isso porque a fundamentação adotada pelo acórdão *a quo* para afastar a qualificação da multa de ofício e a responsabilidade solidária dos sócios foi justamente a insuficiência de informações e comprovações pela Autoridade Lançadora com fins de subsidiar a

aplicação dos institutos jurídicos, ratificando o tanto quanto já exposto pela decisão da DRJ, que também afastou a responsabilidade pessoal dos sócios (art. 135, do CTN), com fundamento na ausência de motivação;

- é de se considerar, portanto, que o afastamento da responsabilidade pessoal (art. 135, III, do CTN) pela DRJ, o afastamento da responsabilidade solidária (art. 124, I, do CTN) e desqualificação da multa de ofício pelo CAREF, ambas decisões com base única e exclusivamente na ausência de motivação do lançamento no tocante a aplicação de tais institutos, corrobora com os argumentos expendidos pela aqui Recorrida, no sentido de que não há a comprovação do elemento subjetivo do dolo, necessário para levar ao reestabelecimento da multa de ofício;

- é incontroversa, portanto, a ausência de demotivação/fundamentação quanto à presença dos requisitos necessários à qualificação da multa, como bem apontado desde a decisão de piso, que o Relatório Fiscal carece de informações e documentos que possibilitariam a caracterização da infração;

- o afastamento das responsabilidades tributárias imputadas aos sócios da Contribuinte se deu justamente pela ausência de motivação/fundamentação do lançamento e, por decorrência lógica, foi aplicada para afastar a qualificadora da multa;

- dito de outra forma, no caso em debate o Relatório Fiscal foi insuficiente para imputar ao Contribuinte o dolo necessário para fins e qualificação da multa de ofício, ou seja, o dolo não existe e não foi comprovado pela Autoridade Fiscal;

- a manutenção da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, pois a hipótese prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996 deve ser interpretada restritivamente e aplicada somente nos casos em que a fraude tenha ficado cabalmente demonstrada pela Fiscalização, a quem cabe instruir os autos com documentos que comprovem sua acusação, o que não é o caso deste processo, conforme acima relatado (cita os Acórdãos nºs 9101-001.537 e 9101-001.563);

- a jurisprudência do CAREF é uníssona no sentido de que a qualificação da multa somente pode ser mantida nos casos em que haja a descrição do fato típico e a incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa pela qual fique evidenciado o intuito de fraude/dolo e, tal comprovação e indicação não constam do Relatório Fiscal;

- tanto é assim que os acórdãos que originaram a Súmula Vinculante nº 25 caminharam também no sentido de que para a qualificação da multa é preciso estar comprovada a fraude, que não é presumida e sim deve ser provada pelo agente autuante;

- isso é o que diz o Acórdão CSRF/04-00.83 que, em sua ementa, dispõe que *"para aplicação da multa qualificada de 150%, é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta, ou seja, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou que fique configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo."*;

- a situação ora em análise é diametralmente contrária à orientação pacífica deste Conselho, sobretudo porque no caso em comento, como bem destacado pelo acórdão recorrido, a Autoridade Fiscal não fundamentou/motivou a razão para qualificação da multa de ofício;

- por se tratar de jurisprudência pacífica, há que se observar o disposto no art. 24, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), cuja alteração se deu pela Lei nº. 13.655, de 2018, *verbis*:

"Art. 24. A revisão, nas esferas administrativas, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior da orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Paragrafo único.: Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as dotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público." (grifos da Recorrente)

Ao final, a Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional ou, caso assim não se entenda, o seu não provimento.

Cientificada da rejeição de seus Embargos em 07/11/2018 (Termo de Ciência de fls. 9.062), a Contribuinte interpôs, em 19/11/2018, o Recurso Especial de fls. 9.065 a 9.080 (Termo de Juntada de fls. 9.064), ao qual foi negado seguimento, conforme despacho de 23/01/2019 (fls. 9.119 a 9.124). Contra esse despacho, a Contribuinte apresentou o Agravo de fls. 9.198 a 9.202, oportunidade em que, por meio de Despacho de Saneamento de 19/05/2019 (fls. 9.241 a 9.242), foi determinada a apreciação do pedido de aditamento aos Embargos de Declaração (fls. 8.988 a 8.991). Em atendimento, o Presidente da Turma recorrida exarou despacho em 04/06/2019 (fls. 9.244 a 9.248), rejeitando o aditamento aos Embargos.

Cientificada da rejeição do aditamento aos Embargos em 06/06/2019 (Termo de Ciência de fls. 9.253), a Contribuinte interpôs, em 12/06/2019, novo Recurso Especial às fls. 9.257 a 9.276 (Termo de Juntada de fls. 9.255 a 9.256), não conhecido por intempestividade, nos termos do despacho de 08/08/2019 (fls. 9.319 a 9.322).

Em 26/09/2019, a Contribuinte apresentou o documento de fls. 9.353 a 9.354, informando que a decisão do STF no Recurso Extraordinário nº 958.252 teria considerado compatível com a Constituição a terceirização em atividade-fim da empresa tomadora. Nesse passo, argumentou que o lançamento, estando calcado na impossibilidade de contratação de empresa para realização da atividade-fim, estaria em desconpasso com a decisão do STF, o que levaria à perda de objeto da lide, em conformidade com o § 2.º do art. 62, do RICARF.

A Presidente da CSRF, em despacho de 21/11/2019 (fls. 9.634 a 9.642), rejeitou o Agravo, mantendo a negativa de seguimento ao Recurso Especial e não conheceu da petição de fls. 9.353 a 9.354.

Às fls. 9.742 a 9.751 consta decisão judicial em Agravo de Instrumento, em que a Justiça Federal defere à Contribuinte antecipação da pretensão recursal, assegurando-lhe o direito à análise do Recurso Especial de fls. 9.257 a 9.276, o que foi cumprido mediante o Despacho de Admissibilidade de fls. 9.786 a 9.796, por meio do qual foi negado seguimento ao apelo. Contra esse despacho foi interposto o Agravo de fls. 9.838 a 9.862, rejeitado nos termos do Despacho de Agravo de fls. 9.879 a 9.887.

Às fls. 9.917 a 9.921, consta decisão cautelar do TRF – 1ª Região, determinando o seguimento do Recurso Especial quanto à matéria **aplicabilidade do § 2º, do art. 62 do RICARF**, sob o fundamento de que deve ser desconsiderado o argumento de que a divergência suscitada (julgamento do STF em repercussão geral – art. 62, § 2º do RICARF) “*somente foi prolatada após as sessões de julgamento nas quais foram proferidos os acórdãos de Recurso Voluntário e de Embargos de Declaração*”.

Quanto à matéria que obteve seguimento por força da mencionada decisão judicial, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

- o despacho de fls. 9.244 a 9.248 reconheceu existir uma decisão de mérito e, ainda assim, negou vigência ao disposto no artigo 62, § 2º, do RICARF, que vincula os Conselheiros às decisões proferidas pelo STF no âmbito da repercussão geral;

- além dos próprios acórdãos paradigmas, o CARF manifestou-se favoravelmente em outras decisões, a respeito da aplicabilidade deste dispositivo legal aos casos pendentes de julgamento;

- fica claro que é equivocada a alegação de que referido artigo não seria aplicável ao caso em análise e com isso não se chega a outra conclusão senão a de que o acórdão recorrido merece ser reformado pela CSRF para que, no mérito, o lançamento ora discutido seja integralmente cancelado, na medida em que a terceirização aqui discutida decorre de uma opção de contratação da Contribuinte, plenamente válida, com respaldo no princípio da livre concorrência, bem como em decisão de mérito proferida no RE 958.252, julgada na sistemática de repercussão geral, com tese reconhecida pelo Tema 725;

- como decorrência de tal decisão do STF, perde o sentido a interpretação dada pela Fiscalização e mantida no acórdão recorrido quanto à caracterização da pejetização;

- ademais, todas as pessoas jurídicas contratadas pela Contribuinte foram constituídas regularmente, nos termos da legislação de regência;

- embora a Contribuinte tenha apresentado tempestivamente suas razões em Embargos de Declaração, posteriormente aditadas na petição de fls. 8.989 a 8.990, o Despacho de Admissibilidade daqueles Embargos de Declaração, proferido em data posterior à interposição da petição de aditamento (11/10/2018), não se manifestou sobre o fato superveniente levantado, razão pela qual foi proferido o despacho de fls. 9.241 a 9.242, determinando o retorno dos autos a Câmara *a quo*, para manifestação acerca daquela petição;

- atualmente, o mérito da discussão já se encontra pacificado em razão da decisão do STF acima mencionada, razão pela qual aplica-se o § 2º, do artigo 62, do RICARF, como vem confirmando a jurisprudência desta Corte Administrativa.

Ao final, a Contribuinte pede que o acolhimento e provimento do Recurso Especial, com a consequente reforma do acórdão recorrido, integrado pelo despacho de fls. 9.244 a 9.248, de 04/06/2019, e o integral cancelamento da autuação da qual se originou este processo administrativo.

O processo foi encaminhado à PGFN em 30/06/2020 (Despacho de Encaminhamento de fl. 9.924) e, em 15/07/2020, a Fazenda Nacional ofereceu as Contrarrazões de fls. 9.925 a 9.939 (Despacho de Encaminhamento de fl. 9.940), contendo as seguintes alegações:

Do conhecimento

- os acórdãos juntados pelo Contribuinte a título de paradigmas, nºs 9900-001.010 e 9900-001.012, em nada divergem do acórdão recorrido, já que ambos tratam de temática absolutamente diversa da analisada nos presentes autos;

- com efeito, nenhum dos dois paradigmas toca no tema da pejetização, que é o cerne da controvérsia deste feito, logo, restam manifestamente inservíveis para fins de demonstrar a alegada divergência jurisprudencial;

- a Contribuinte busca situar a divergência na afirmação da necessidade de observância, pelo CARF, das decisões tomadas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral, todavia também sob esse aspecto não merece ser conhecido o recurso;

- cabe destacar que em nenhum momento o acórdão recorrido asseverou que as decisões do STF em repercussão geral não devem ser seguidas, o que foi dito, em sede de despacho de “complementação de Embargos”, é que não caberia julgar novamente o Recurso Voluntário para examinar possíveis implicações de uma decisão judicial que sequer existia na data da sessão de julgamento do CARF;

- nenhum dos acórdãos apontados pelo Contribuinte como paradigma asseverou que a Turma deveria desconsiderar o julgamento realizado pelo CARF de forma válida, nas circunstâncias vigentes à época, para realizar um novo julgamento abrangendo o exame de decisão proferida posteriormente pelo STF;

- considerando que, sob qualquer ângulo que se observe, a situação fático-jurídica examinada nos paradigmas é substancialmente diversa da analisada no recorrido, não há que se falar em divergência de interpretação da legislação tributária e, assim sendo, conclui-se que não pode ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Contribuinte;

- cumpre ressaltar que a matéria de fundo, a saber, a questão da pejetização, sequer foi alçada ao exame da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

- com efeito, o Despacho de Admissibilidade da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, de 09/04/2020, consignou que não estava demonstrada a divergência jurisprudencial, tendo em vista que a *ratio decidendi* do acórdão indicado como paradigma não seria suficiente para afastar a conclusão do acórdão recorrido, que manteve a autuação por diversos outros fundamentos;

- ressalte-se que, quanto a esse primeiro tópico do Recurso Especial, o despacho que não admitiu o Recurso Especial foi confirmado em Despacho de Agravo, não havendo decisão judicial determinando a subida do especial, logo, não se trata de matéria devolvida ao exame da Câmara Superior.

Do mérito

- no que toca ao tema da necessidade do CARF observar as decisões do STF tomadas em sede de repercussão geral, cumpre ressaltar, mais uma vez, que quando do julgamento do Recurso Voluntário, em 04/07/2017, o Supremo não tinha sequer se pronunciado no âmbito do Recurso Extraordinário nº 958.252, o que só veio ocorrer em 30/08/2018;

- aliás, nem mesmo na data da oposição de Embargos de Declaração pelo Contribuinte havia decisão de mérito do STF sobre o tema, tendo o sujeito passivo ventilado o tema apenas posteriormente;

- nesse contexto, revela-se absolutamente impertinente a pretensão do sujeito passivo de que, advindo decisão do STF posteriormente ao julgamento do Recurso Voluntário, seja cancelado o acórdão do CARF, validamente realizado de acordo com as circunstâncias da época, e rejugado o feito, a fim de que abarque possíveis implicações do julgado do Supremo;

- ora, o processo administrativo deve seguir a marcha processual regular, restando inviável refazer diversos atos processuais todas as vezes em que o interessado alegar a ocorrência de fato superveniente;

- caso reste insatisfeito com a decisão que lhe foi desfavorável, o Contribuinte tem a faculdade de apresentar Recurso Especial, respeitando os requisitos regimentais, a saber, a apresentação de divergência jurisprudencial, o que, conforme demonstrado, não ocorreu no presente feito;

- por fim, ainda que desnecessário, já que o tema da pejetização não foi devolvido ao exame da Câmara Superior, cabe registrar que, ao que tudo indica, a decisão tomada pelo STF no âmbito do Recurso Extraordinário nº 958.252 não socorre os interesses do Contribuinte, tendo em vista o exposto no Despacho de Admissibilidade do especial:

“analisando o aresto vergastado observa-se que a execução de serviços na atividade fim da Contribuinte foi mencionada no voto condutor como argumento adicional. A principal fundamentação ali lançada deixou bem claro que o conjunto probatório apresentado pelo Fisco era robusto o suficiente para levar à convicção de que trabalhadores eram contratados mediante interposição de pessoas jurídicas de forma a não caracterizar relações empregatícias”

- ressalte-se que o Supremo Tribunal Federal obviamente não afirmou que seria lícita a simulação de contratação de pessoa jurídica para disfarçar a relação empregatícia existente, visando o não pagamento de Contribuições Previdenciárias e dos encargos trabalhistas;

- nesse contexto, revela-se irreparável e permanece consistente a conclusão do Colegiado *a quo*, o qual consignou que “*o fisco, ao constatar a ocorrência da relação empregatícia, dissimulada em contratação de pessoa jurídica, deve desconsiderar o vínculo pactuado e exigir as contribuições sociais sobre remuneração de segurado empregado*”.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o não conhecimento do Recurso Especial ou o seu desproimento.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Contribuinte e pela Fazenda Nacional. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

No presente processo encontram-se em julgamento os seguintes Autos de Infração:

- **Debcad 51.043.664-1**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte patronal e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - RAT;

- **Debcad 51.043.667-6**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte dos segurados, não descontadas; e

- **Debcad 51.043.665-0**, referente às Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa destinadas a terceiros.

Nos termos do Relatório Fiscal de fls. 26 a 83, os fatos geradores correspondem a remunerações pagas a trabalhadores caracterizados como segurados empregados à disposição da autuada, cujos valores foram arbitrados com base nas notas fiscais emitidas em nome das pessoas jurídicas às quais estavam vinculados.

O Colegiado recorrido deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, excluindo a responsabilidade solidária dos sócios e desqualificando a multa de ofício.

Recurso Especial da Contribuinte

O Recurso Especial da Contribuinte é tempestivo e teve o seguimento negado por meio do despacho de fls. 9.786 a 9.796, confirmado pelo Despacho de Agravo de fls. 9.879 a 9.886. Este apelo obteve tutela judicial cautelar para que fosse discutida a matéria **aplicabilidade do § 2º, do art. 62, do RICARF**.

Na decisão prolatada no bojo da Ação de Tutela Cautelar Antecedente n. 1011990-05.2020.4.01.0000, o TRF- 1.ª Região (fls. 9.917 a 9.921) manifestou o entendimento de que não caberia fundamentar a negativa de seguimento ao Recurso Especial no fato da decisão do STF no bojo do RE 958.252 (licitude da terceirização entre pessoas jurídicas distintas) ter sido prolatada após o julgamento do Recurso Voluntário. Confira-se trecho do provimento judicial:

Assim, independentemente do entendimento de mérito quanto à admissibilidade ou à inadmissibilidade do recurso especial em referência é certo que, ao considerar que o acórdão do Supremo Tribunal Federal apresentado com a função de paradigma fora “prolatado após as sessões de julgamento”, configurou-se o descumprimento e a não observância do quanto decidido nos autos em decisão liminar, a qual, ao determinar o juízo de admissibilidade do recurso especial com a exclusão de sua apontada intempestividade, (a) reconheceu a função processual integrativa dos embargos de declaração posteriormente julgados, e (b) a possibilidade legal de ser inserido na formação de convicção do juízo da causa – a Turma julgadora do CARF – fato processual superveniente (precedente do STF tratando da questão objeto do recurso administrativo do Contribuinte) posterior ao julgamento original da causa mas anterior ao julgamento do recurso integrativo de embargos de declaração.

Nesse sentido, e apenas para reafirmar os fundamentos da decisão concessiva de tutela por mim proferida nos autos em 19/05/2020, dela transcrevo o teor seguinte:

2 - **em 23/07/2018 a autora opôs embargos contra essa decisão, e, em 06/09/2018 juntou aos autos petição informando que o Supremo Tribunal Federal, em julgamento com repercussão geral (RE 958.252 – litude da terceirização entre pessoas jurídicas distintas) havia decidido a mesma matéria objeto do pleito administrativo, em sentido favorável à tese da autora e contrário ao entendimento posto na decisão embargada;**

3 - **não obstante esse fato processual em 07/11/2018 os embargos foram rejeitados, sem mencionar os fatos supervenientes apresentados, o que levou o presidente do CARF, em 09/05/2019, de ofício, a determinar que fosse a matéria objeto da petição antes indica apreciada em novo julgamento dos embargos, o qual, realizado, resultou na manutenção da decisão embargada, manejando a requerente contra essa segunda decisão nos embargos de declaração, então, o recurso especial que se aponta intempestivo, porque o prazo recursal para esse fim teria precluído, uma vez que teria se iniciado na primeira decisão dos embargos de declaração, e não na segunda decisão;**

4 - **o contexto dos autos indicam a relevância da fundamentação do direito vindicado e o potencial risco ao resultado útil do processo, uma vez que o próprio Decreto 70.235/72 (Regula o processo administrativo fiscal), em seu art. 16, 4º, b, autoriza o exame de prova documental em momento processual diverso, quando se refira a “fato ou direito superveniente”, o que me parece ter ocorrido, uma vez que o precedente do STF favorável à tese do Contribuinte foi produzido após o protocolo dos embargos de declaração e antes de seu julgamento, não tendo, no entanto, recebido qualquer menção nos julgamentos dos embargos de declaração, em que pese haver sido apresentado petição com essa finalidade;(Destaquei)**

Ressalto que o fato de o CARF haver realizado um segundo juízo de admissibilidade em atendimento à decisão proferida por este Tribunal no agravo de instrumento 1023488-20.2019.4.01.3400, - que posteriormente perdera o objeto em razão da prolação da sentença no processo de origem, e, não em razão da tutela concedida nos autos, da qual fora notificado quando já realizado esta segunda admissibilidade, em nada altera, ao meu sentir, a configuração do apontado descumprimento do comando judicial em tela.

Isto porque, em sua essência, o provimento liminar concedido nos presentes autos de Tutela de Urgência Antecipada se limita a ratificar a decisão de semelhante natureza que, em razão do proferimento de sentença no processo de origem, perderia a sua eficácia, como apontou os Requerentes.

Assim, consoante as razões ora deduzidas, **reitero** a determinação ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que dê fiel cumprimento, com urgência, ao comando expresso – em sua fundamentação e dispositivo - na decisão concessiva de tutela antecipada por mim proferida nos autos, sob pena de desobediência.

Com efeito, verifica-se que a determinação judicial no sentido do seguimento do Recurso Especial refere-se apenas à matéria **aplicabilidade do § 2º, do art. 62, do Anexo II, do RICARF** ao caso concreto, de modo que se verifique se a decisão do STF no RE 958.252 afetaria o deslinde do presente litígio.

De plano, esclareça-se que o fato de existir decisão judicial com repercussão geral sobre um tema, por si só, não é determinante para que se aplique, automaticamente, a respectiva decisão a uma situação concreta, eis que, em qualquer caso de decisão judicial vinculante, é possível a identificação de distinções, ou mesmo de superações, que inviabilizam a sua aplicação. Confira-se o novo CPC (Lei nº 13.105, de 2015):

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, **sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos**;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, **sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento**.

Assim, quanto à matéria **aplicabilidade do § 2º, do art. 62, do RICARF**, a Contribuinte quer ver automaticamente aplicado ao caso dos presentes autos, o entendimento vazado no julgamento do STF, em decisão definitiva de mérito, proferida no RE 958.252, na sistemática de repercussão geral, com tese reconhecida pelo Tema 725. Entretanto, é necessário perquirir se o caso tratado no acórdão recorrido guardaria a necessária similitude com o caso tratado na decisão judicial.

Com efeito, a decisão do STF invocada pela Contribuinte não tratou do tema pejetização, mas apenas da possibilidade de terceirização de atividade-fim, sendo que tal argumento não seria suficiente para alterar o que restou decidido no acórdão recorrido, já que ali a existência de contratos de prestação de serviços para realização de atividade-fim da Contribuinte foi mencionada apenas como argumento complementar, sendo que a motivação principal da acusação fiscal foi a interposição de empresa, com o fito de ocultar relações empregatícias, tema não tratado no julgamento do RE 958.252.

Confira-se o voto condutor do acórdão recorrido:

Após o advento da Lei nº 11.196/2005, que introduziu no ordenamento jurídico brasileiro a norma insculpada em seu art. 129, passou a ser comum a prática adotada pelas empresas empregadoras, de contratação de pessoas jurídicas, muitas das vezes com o objetivo de substituir a mão de obra assalariada, pensando estarem abalizadas por um dispositivo legal permissivo.

Todavia, a referida norma não foi inaugurada para precarizar as relações de trabalho. Muito pelo contrário, o objetivo foi regular situações em que verdadeiras pessoas jurídicas prestam serviços intelectuais em caráter personalíssimo, ou não, a um tomador de serviço, sem que se submetam ao poder diretivo desse.

(...)

Qualquer relação jurídica que se proteja sob o manto do dispositivo legal supra citado, mas que se revista das características de uma relação de emprego, deve ser rechaçada, para se adequar à realidade fática encontrada, devendo prevalecer o princípio da primazia da realidade, que encontra suas raízes no Direito do Trabalho, mas que se irradia para todo o direito, que é uno. A divisão em ramos do direito só se justifica para fins didáticos e acadêmicos.

Assim sendo, deparando-se a Fiscalização tributária com uma situação que constitua fato gerador da contribuição social previdenciária, tem o poder-dever, de acordo com o balizamento definido no art. 142, do CTN, de lançar o crédito tributário correspondente.

Deverá prevalecer a realidade da relação jurídica de emprego sobre a forma, a contratação de pessoas jurídicas para a realização de trabalhos intelectuais. **No caso que se cuida, poucas vezes me deparei com um relatório fiscal, que se consubstancia na motivação do ato administrativo de lançamento, de tamanha completude, que esmiuça com riqueza de detalhes toda a situação fática encontrada e a tentativa do sujeito passivo de efetuar um planejamento tributário ilícito, objetivando não recolher os tributos devidos e reduzir e não adimplir com os direitos trabalhistas dos prestadores de serviços disfarçados de pessoa jurídica.**

A Fiscalização, é competente para, diante do caso concreto, interpretar se determinada relação jurídica reveste-se das características do vínculo de emprego.

(...)

A autoridade fiscal empreendeu minucioso trabalho para comprovar que **os prestadores de serviços contratados eram, na verdade, segurados empregados da autuada.** Eis os principais aspectos delineados na acusação fiscal:

O Sr. Marcos José da Silveira propôs reclamatória trabalhista contra a IBROWSE na Justiça do Trabalho de Canoas, RS, através do processo 000019684.2012.5.04.0204.

A função exercida pelo prestador de serviços, a qual consistia basicamente em definição, acompanhamento e ajuste do processos da fábrica de software em todas suas etapas, era essencial para o funcionamento da IBROWSE e estava inserida no seu contexto produtivo não podendo esta prescindir da mão de obra do Autor, sendo sua prestação laboral atividade fim da autuada.

(...)

No que tange ao contrato de prestação de serviço acima mencionado e assinado em 10/08/2009, a fraude está escancarada, pois a época a empresa que consta como contratada, TWV SISTEMAS, supostamente representada pelo Autor, sequer existia, o que permite concluir que o Reclamante iniciou o trabalho para a Reclamada antes da constituição formal de sua empresa, assim a celebração de contrato de prestação de serviço teve o intuito de mascarar a relação de emprego. As notas fiscais foram emitidas de forma sequencial.

A análise do conjunto das obrigações acessórias da MSYSTEM e TWV Sistemas revela precariedade nas informações prestadas em suas declarações, muitas delas deixando de ser entregues, **situação característica de empresas com atividades paralisadas,**

corroborando as afirmações descritas nas reclamações trabalhistas propostas pelos Srs. Marcos José da Silveira e Vinícius Tompsen de Lima.

(...)

"A empresa não possui centro de custo. Foi iniciado um trabalho para tentar fazer a contabilidade por centro de custo e depois abortado, ficando as informações de códigos de centro de custo indevidamente na contabilidade."

Constatou que durante o período sob exame, além do centro de custo "IBROWSE-FABRICA", a contabilidade da empresa também apresenta valores registrados em vários outros, como, por exemplo: "IBROWSE-ADM", "IBROWSE-COMERCIAL", "PRODEMGE- MG", "BANRISUL-RS", "IBGE-RJ" e "CAIXA-RS" - os quatro últimos centros de custos são identificados pelos nomes dos licitantes dos serviços prestados pela IBROWSE.

Analizou mais uma reclamação trabalhista proposta contra a IBROWSE. A Sra. Luciana Del Papa Moreira ingressou na Justiça do Trabalho de Belo Horizonte, MG, através do processo 0001811-97.2011.5.03.0002, com a sentença transitando em julgado, reconhecendo o vínculo empregatício.

A amostragem, além de demonstrar que as notas fiscais foram alocadas ao mesmo tomador de serviços, evidencia também que elas foram emitidas sequencialmente, uma característica comum encontrada na análise dos históricos registrados na conta "SERVIÇOS PRESTADOS".

(...)

A empresa BCJ Tecnologia da Informação Ltda também consta relacionada nas planilhas dos prestadores de serviços, estando associada ao nome do TÉCNICO Carlos Júlio Becker, que é seu sócio.

O Sr. Carlos Júlio Becker é empregado da IBROWSE. Ele é o Consultor no tomador de serviços CAIXA RS, conforme amostragem abaixo extraída das folhas de pagamento e GFIP da IBROWSE.

Todos esses fatos demonstram que simulando dessa forma, a IBROWSE, além de precarizar os direitos dos trabalhadores a sua disposição e evadir tributos, acaba também promovendo um desequilíbrio a seu favor na disputa realizada através da licitação, uma vez que reduzindo o seu custo com a sonegação de tributos, ela consegue oferecer uma proposta mais vantajosa que as dos seus concorrentes pela prestação de serviços.

As amostras realizadas nos documentos de caixa da IBROWSE também evidenciaram a existência de pagamentos de notas fiscais através de crédito bancário realizado em nome de pessoas físicas, identificado com os seus CPF, sendo algumas delas sócias das empresas que as emitiram e outras não, conforme documentos apensados ao processo e discriminamos na tabela abaixo, com os respectivos registros contábeis.

Os trabalhadores discriminados nas planilhas apensadas nos itens 4.8 e 4.8.3 estavam subordinados a IBROWSE, seja no aspecto econômico, técnico ou hierárquico, estando vinculados à atividade fim dela, que participando de licitações públicas, celebra contratos de prestação de serviços a serem executados sob a sua responsabilidade, cabendo a ela, inclusive, caso haja solicitação dos contratantes, a substituição do técnico prestador de serviço. A empresa IBROWSE detém o comando de direção e assume os riscos da atividade econômica.

Os trabalhos executados por esses prestadores de serviços estão desprovidos de caráter ocasional, pois estão essencialmente ligados à existência da IBROWSE, ao seu objeto social, à sua atividade fim. A pessoalidade é discriminada pela própria empresa nas planilhas apresentadas, com personalização dos seus nomes e períodos trabalhados, estando a onerosidade materializada nos registros efetuados na contabilidade da IBROWSE, cujos valores decorrem do exercício dos conhecimentos acumulados adquiridos por cada um deles ao longo do tempo.

Como se vê das constatações acima, a recorrente utilizava-se de um mesmo *modus operandi* para contratar empregados disfarçados de uma relação jurídica de direito civil. As situações eram semelhantes. Tanto assim, que as inúmeras reclamações trabalhistas propostas em desfavor da empresa buscavam o reconhecimento do vínculo empregatício, possuindo a mesma causa de pedir.

Diante desse arcabouço fático e jurídico e dos documentos e elementos contábeis apresentados à Fiscalização pela própria recorrente, que **contabilizava planos de saúde e tickets aos supostos prestadores de serviços como custo com pessoal, é que a Fiscalização concluiu que todos os contratos idênticos celebrados se prestavam para disfarçar a verdadeira relação de emprego. O trabalho fiscal não foi desenvolvido por amostragem, mas com base em elementos extraídos da contabilidade da empresa, o que é plenamente possível, dado que as situações encontradas nos vários contratados celebrados se assemelhavam.**

(...)

E não poderia ser outra a solução adotada pela Fiscalização. Diante da vasta narração fática, evidenciaram-se presentes com robustez os requisitos da relação de emprego. É de clareza solar a ocorrência da pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação. Todos esses requisitos foram reconhecidos pela Justiça do Trabalho. (destaquei)

A seguir colaciona-se a decisão do STF no RE 958.252, a ver se seria suficiente para afastar as conclusões do Colegiado recorrido acerca da caracterização, como empregados da Contribuinte, de sócios de empresas contratadas para a prestação de serviços:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA COM REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO CONSTITUCIONAL. DIREITO DO TRABALHO. CONSTITUCIONALIDADE DA “TERCEIRIZAÇÃO”. ADMISSIBILIDADE. OFENSA DIRETA. VALORES SOCIAIS DO TRABALHO E DA LIVRE INICIATIVA (ART. 1º, IV, CRFB). RELAÇÃO COMPLEMENTAR E DIALÓGICA, NÃO CONFLITIVA. PRINCÍPIO DA LIBERDADE JURÍDICA (ART. 5º, II, CRFB). CONECTÁRIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA (ART. 1º, III, CRFB). VEDAÇÃO A RESTRIÇÕES ARBITRÁRIAS E INCOMPATÍVEIS COM O POSTULADO DA PROPORCIONALIDADE. DEMONSTRAÇÃO EMPÍRICA DA NECESSIDADE, ADEQUAÇÃO E PROPORCIONALIDADE ESTRITA DE MEDIDA RESTRITIVA COMO ÔNUS DO PROPONENTE DESTA. RIGOR DO ESCRUTÍNIO EQUIVALENTE À GRAVIDADE DA MEDIDA. RESTRIÇÃO DE LIBERDADE ESTABELECIDADA JURISPRUDENCIALMENTE. EXIGÊNCIA DE GRAU MÁXIMO DE CERTEZA. MANDAMENTO DEMOCRÁTICO. LEGISLATIVO COMO LOCUS ADEQUADO PARA ESCOLHAS POLÍTICAS DISCRICIONÁRIAS. SÚMULA 331 TST. PROIBIÇÃO DA TERCEIRIZAÇÃO. EXAME DOS FUNDAMENTOS. INEXISTÊNCIA DE FRAGILIZAÇÃO DE MOVIMENTOS SINDICAIS. DIVISÃO ENTRE “ATIVIDADE-FIM” E “ATIVIDADE-MEIO” IMPRECISA, ARTIFICIAL E INCOMPATÍVEL COM A ECONOMIA MODERNA. CISÃO DE ATIVIDADES ENTRE PESSOAS JURÍDICAS DISTINTAS. ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER FRAUDULENTO. PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DA LIBERDADE DE DESENHO EMPRESARIAL (ARTS. 1º, IV, E 170). CIÊNCIAS ECONÔMICAS E TEORIA DA ADMINISTRAÇÃO. PROFUSA LITERATURA SOBRE OS EFEITOS POSITIVOS DA TERCEIRIZAÇÃO. OBSERVÂNCIA DAS REGRAS TRABALHISTAS POR CADA EMPRESA EM RELAÇÃO AOS EMPREGADOS QUE CONTRATAREM. EFEITOS PRÁTICOS DA TERCEIRIZAÇÃO. PESQUISAS EMPÍRICAS. NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DE METODOLOGIA CIENTÍFICA. ESTUDOS DEMONSTRANDO EFEITOS POSITIVOS DA TERCEIRIZAÇÃO QUANTO A EMPREGO, SALÁRIOS, TURNOVER E CRESCIMENTO ECONÔMICO. INSUBSISTENTÊNCIA DAS PREMISSAS DA PROIBIÇÃO JURISPRUDENCIAL DA TERCEIRIZAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE DOS INCISOS I, III, IV E VI DA SÚMULA 331 DO

TST. AFASTAMENTO DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DA CONTRATANTE POR OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. 1. Recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida para examinar a constitucionalidade da Súmula n.º 331 do Tribunal Superior do Trabalho, no que concerne à proibição da terceirização de atividades-fim e responsabilização do contratante pelas obrigações trabalhistas referentes aos empregados da empresa terceirizada. 2. Interesse recursal subsistente após a aprovação das Leis n.º 13.429, de 31 de março de 2017, e 13.467, de 13 de julho de 2017, as quais modificaram a Lei n.º 6.019/1974 para expressamente consagrar a terceirização das chamadas “atividades-fim”, porquanto necessário não apenas fixar o entendimento desta Corte sobre a constitucionalidade da tese esposada na Súmula n.º 331 do TST quanto ao período anterior à vigência das referidas Leis, como também deliberar a respeito da subsistência da orientação sumular do TST posteriormente às reformas legislativas. 3. A interpretação jurisprudencial do próprio texto da Carta Magna, empreendida pelo Tribunal a quo, revela a admissibilidade do apelo extremo, por traduzir ofensa direta e não oblíqua à Constituição. Inaplicável, dessa forma, a orientação esposada na Súmula n.º 636 desta Egrégia Corte. Mais além, não tem incidência o verbete sumular n.º 283 deste Egrégio Tribunal, porquanto a motivação de cunho legal do aresto recorrido é insuficiente para validar o acórdão de forma autônoma. 4. Os valores do trabalho e da livre iniciativa, insculpidos na Constituição (art. 1º, IV), são intrinsecamente conectados, em uma relação dialógica que impede seja rotulada determinada providência como maximizadora de apenas um desses princípios, haja vista ser essencial para o progresso dos trabalhadores brasileiros a liberdade de organização produtiva dos cidadãos, entendida esta como balizamento do poder regulatório para evitar intervenções na dinâmica da economia incompatíveis com os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade. 5. O art. 5º, II, da Constituição consagra o princípio da liberdade jurídica, consectário da dignidade da pessoa humana, restando cediço em sede doutrinária que o “princípio da liberdade jurídica exige uma situação de disciplina jurídica na qual se ordena e se proíbe o mínimo possível” (ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 177). 6. O direito geral de liberdade, sob pena de tornar-se estéril, somente pode ser restringido por medidas informadas por parâmetro constitucionalmente legítimo e adequadas ao teste da proporcionalidade. 7. O ônus de demonstrar empiricamente a necessidade e adequação da medida restritiva a liberdades fundamentais para o atingimento de um objetivo constitucionalmente legítimo compete ao proponente da limitação, exigindo-se maior rigor na apuração da certeza sobre essas premissas empíricas quanto mais intensa for a restrição proposta. 8. A segurança das premissas empíricas que embasam medidas restritivas a direitos fundamentais deve atingir grau máximo de certeza nos casos em que estas não forem propostas pela via legislativa, com a chancela do debate público e democrático, restando estéréis quando impostas por construção jurisprudencial sem comprovação inequívoca dos motivos apontados. 9. A terceirização não fragiliza a mobilização sindical dos trabalhadores, porquanto o art. 8º, II, da Constituição contempla a existência de apenas uma organização sindical para cada categoria profissional ou econômica, mercê de a dispersão territorial também ocorrer quando uma mesma sociedade empresarial divide a sua operação por diversas localidades distintas. 10. A dicotomia entre “atividade-fim” e “atividade-meio” é imprecisa, artificial e ignora a dinâmica da economia moderna, caracterizada pela especialização e divisão de tarefas com vistas à maior eficiência possível, de modo que frequentemente o produto ou serviço final comercializado por uma entidade comercial é fabricado ou prestado por agente distinto, sendo também comum a mutação constante do objeto social das empresas para atender a necessidades da sociedade, como revelam as mais valiosas empresas do mundo. É que a doutrina no campo econômico é uníssona no sentido de que as “Firmas mudaram o escopo de suas atividades, tipicamente reconcentrando em seus negócios principais e terceirizando muitas das atividades que previamente consideravam como centrais” (ROBERTS, John. The Modern Firm: Organizational Design for Performance and Growth. Oxford: Oxford University Press, 2007). 11. A cisão de atividades entre pessoas jurídicas distintas não revela qualquer intuito fraudulento, consubstanciando estratégia, garantida pelos artigos

1º, IV, e 170 da Constituição brasileira, de configuração das empresas para fazer frente às exigências dos consumidores, justamente porque elas assumem o risco da atividade, representando a perda de eficiência uma ameaça à sua sobrevivência e ao emprego dos trabalhadores. 12. Histórico científico: Ronald H. Coase, “The Nature of The Firm”, *Economica* (new series), Vol. 4, Issue 16, p. 386-405, 1937. O objetivo de uma organização empresarial é o de reproduzir a distribuição de fatores sob competição atomística dentro da firma, apenas fazendo sentido a produção de um bem ou serviço internamente em sua estrutura quando os custos disso não ultrapassarem os custos de obtenção perante terceiros no mercado, estes denominados “custos de transação”, método segundo o qual firma e sociedade desfrutam de maior produção e menor desperdício. 13. **A Teoria da Administração qualifica a terceirização (outsourcing) como modelo organizacional de desintegração vertical, destinado ao alcance de ganhos de performance por meio da transferência para outros do fornecimento de bens e serviços anteriormente providos pela própria firma, a fim de que esta se concentre somente naquelas atividades em que pode gerar o maior valor, adotando a função de “arquiteto vertical” ou “organizador da cadeia de valor”.** 14. A terceirização apresenta os seguintes benefícios: (i) aprimoramento de tarefas pelo aprendizado especializado; (ii) economias de escala e de escopo; (iii) redução da complexidade organizacional; (iv) redução de problemas de cálculo e atribuição, facilitando a provisão de incentivos mais fortes a empregados; (v) precificação mais precisa de custos e maior transparência; (vi) estímulo à competição de fornecedores externos; (vii) maior facilidade de adaptação a necessidades de modificações estruturais; (viii) eliminação de problemas de possíveis excessos de produção; (ix) maior eficiência pelo fim de subsídios cruzados entre departamentos com desempenhos diferentes; (x) redução dos custos iniciais de entrada no mercado, facilitando o surgimento de novos concorrentes; (xi) superação de eventuais limitações de acesso a tecnologias ou matérias-primas; (xii) menor alavancagem operacional, diminuindo a exposição da companhia a riscos e oscilações de balanço, pela redução de seus custos fixos; (xiii) maior flexibilidade para adaptação ao mercado; (xiv) não comprometimento de recursos que poderiam ser utilizados em setores estratégicos; (xv) diminuição da possibilidade de falhas de um setor se comunicarem a outros; e (xvi) melhor adaptação a diferentes requerimentos de administração, know-how e estrutura, para setores e atividades distintas. 15. **A terceirização de uma etapa produtiva é estratégia de organização que depende da peculiaridade de cada mercado e cada empresa, destacando a opinião doctorum que por vezes a configuração ótima pode ser o fornecimento tanto interno quanto externo** (GULATI, Ranjay; PURANAM, Phanish; BHATTACHARYA, Sourav. “How Much to Make and How Much to Buy? An Analysis of Optimal Plural Sourcing Strategies.” *Strategic Management Journal* 34, no. 10 (October 2013): 1145–1161). Deveras, defensável à luz da teoria econômica até mesmo a terceirização dos Conselhos de Administração das companhias às chamadas Board Service Providers (BSPs) (BAINBRIDGE, Stephen M.; Henderson, M. Todd. “Boards-R-Us: Reconceptualizing Corporate Boards” (July 10, 2013). University of Chicago Coase-Sandor Institute for Law & Economics Research Paper No. 646; UCLA School of Law, Law-Econ Research Paper No. 13-11). 16. As leis trabalhistas devem ser observadas por cada uma das empresas envolvidas na cadeia de valor com relação aos empregados que contratarem, tutelando-se, nos termos constitucionalmente assegurados, o interesse dos trabalhadores. 17. A prova dos efeitos práticos da terceirização demanda pesquisas empíricas, submetidas aos rígidos procedimentos reconhecidos pela comunidade científica para desenho do projeto, coleta, codificação, análise de dados e, em especial, a realização de inferências causais mediante correta aplicação de ferramentas matemáticas, estatísticas e informáticas, evitando-se o enviesamento por omissão de variáveis (“omitted variable bias”). 18. A terceirização, segundo estudos empíricos criteriosos, longe de “precarizar”, “reificar” ou prejudicar os empregados, resulta em inegáveis benefícios aos trabalhadores em geral, como a redução do desemprego, diminuição do turnover, crescimento econômico e aumento de salários, permitindo a concretização de mandamentos constitucionais como “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, “redução das desigualdades regionais e sociais” e a “busca do pleno emprego” (arts. 3º, III, e 170

CRFB). 19. A realidade brasileira, apurada em estudo específico, revela que “os trabalhadores das atividades de Segurança/vigilância recebem, em média, 5% a mais quando são terceirizados”, que “ocupações de alta qualificação e que necessitam de acúmulo de capital humano específico, como P&D [pesquisa e desenvolvimento] e TI [tecnologia da informação], pagam salários maiores aos terceirizados”, bem como afirmou ser “possível que [em] serviços nos quais os salários dos terceirizados são menores, o nível do emprego seja maior exatamente porque o ‘preço’ (salário) é menor” (ZYLBERSTAJN, Hélio et alii. “Diferencial de salários da mão de obra terceirizada no Brasil”. In: CMICRO - Nº32, Working Paper Series, 07 de agosto de 2015, FGV-EESP). 20. A teoria econômica, à luz dessas constatações empíricas, vaticina que, verbis: “Quando a terceirização permite às firmas produzir com menos custos, a competição entre firmas que terceirizam diminuirá os preços dos seus produtos. (...) consumidores terão mais dinheiro para gastar com outros bens, o que ajudará empregos em outras indústrias” (TAYLOR, Timothy. “In Defense of Outsourcing”. In: 25 Cato J. 367 2005. p. 371). 21. O escrutínio rigoroso das premissas empíricas assumidas pela Corte de origem revela insubsistentes as afirmações de fraude e precarização, não sendo suficiente para embasar a medida restritiva o recurso meramente retórico a interpretações de cláusulas constitucionais genéricas, motivo pelo qual deve ser afastada a proibição, em homenagem às liberdades fundamentais consagradas na Carta Magna (art. 1º, IV, art. 5º, II, e art. 170). 22. Em conclusão, a prática da terceirização já era válida no direito brasileiro mesmo no período anterior à edição das Leis nº. 13.429/2017 e 13.467/2017, independentemente dos setores em que adotada ou da natureza das atividades contratadas com terceira pessoa, reputando-se inconstitucional a Súmula nº. 331 do TST, por violação aos princípios da livre iniciativa (artigos 1º, IV, e 170 da CRFB) e da liberdade contratual (art. 5º, II, da CRFB). 23. As contratações de serviços por interposta pessoa são hígidas, na forma determinada pelo negócio jurídico entre as partes, até o advento das Leis nº. 13.429/2017 e 13.467/2017, marco temporal após o qual incide o regramento determinado na nova redação da Lei n.º 6.019/1974, inclusive quanto às obrigações e formalidades exigidas das empresas tomadoras e prestadoras de serviço. 24. É aplicável às relações jurídicas preexistentes à Lei n.º 13.429, de 31 de março de 2017, a responsabilidade subsidiária da pessoa jurídica contratante pelas obrigações trabalhistas não adimplidas pela empresa prestadora de serviços, bem como a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias devidas por esta (art. 31 da Lei n.º 8.212/93), mercê da necessidade de evitar o vácuo normativo resultante da insubsistência da Súmula nº. 331 do TST. 25. Recurso Extraordinário a que se dá provimento para reformar o acórdão recorrido e fixar a seguinte tese: **“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”**. (grifei)

A leitura do trecho do acórdão recorrido e da ementa acima conduz à conclusão de que, se no caso do primeiro, a motivação para manutenção da exigência residisse unicamente na atuação das prestadoras de serviços na atividade-fim da contratante, o julgado do STF no bojo do RE 958.252 seria efetivamente hábil a alterar a decisão do Colegiado recorrido. Entretanto, nota-se que a questão da prestação de serviço em atividade-fim apenas foi tangenciada no voto condutor do acórdão recorrido, no sentido de reforçar as conclusões acerca da interposição de pessoa jurídica, com intuito único de ocultar relação de emprego e reduzir a carga tributária da Contribuinte. Tanto é assim que os empregados buscaram a tutela do Poder Judiciário, para que fosse reconhecido o vínculo empregatício.

Com efeito, no caso do acórdão recorrido, mencionou-se várias evidências, no sentido de que a prestação de serviços se dava mediante os pressupostos fático-jurídicos da relação de emprego, quais sejam: pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação. Cita-se inclusive, repita-se, a existência de reclamações trabalhistas, movidas por sócios das prestadoras, para ver reconhecido o vínculo de emprego com a empresa autuada; pagamento de verbas normalmente disponibilizadas a empregados, como planos de saúde e alimentação;

pagamentos a prestadores de serviço pessoas físicas antes mesmo da constituição da PJ; créditos bancários em nome das pessoas físicas, emissão de notas fiscais sequenciais; instrumentos padronizados para todos os contratos examinados pelo Fisco, dentre outros fundamentos.

Nesse passo, conclui-se que a decisão do STF que declarou lícita a terceirização de atividade-fim não socorre a Contribuinte, uma vez que esta não foi a única causa a fundamentar o lançamento, além do que naquele *decisum* judicial inexistente, por óbvio, chancela à interposição de pessoa jurídica para ocultar o que na realidade era uma relação empregatícia. Com efeito, no caso da decisão judicial, o foco é a terceirização da atividade-fim para efetivas empresas, existentes de direito e de fato.

Diante do exposto, por determinação judicial, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, relativamente à matéria **aplicabilidade do § 2º, do art. 62, do RICARF** e, no mérito, nego-lhe provimento.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

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

A matéria recursal é a **qualificação da multa de ofício**.

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte pede o não conhecimento do recurso, alegando, em síntese, que:

a) a divergência não teria sido caracterizada, sobretudo porque no acórdão paradigma a autoridade fiscal justificou a aplicação da multa qualificada nas provas lá colhidas, fazendo a subsunção do fato à norma prescrita na Lei nº 4.502, de 1964, situação fática diametralmente oposta à verificada no acórdão recorrido, em que não houve tal motivação, inexistindo a comprovação do elemento subjetivo do dolo;

b) não teria havido o prequestionamento da matéria, uma vez que a questão não fora apreciada expressamente no acórdão recorrido, tampouco no Acórdão de Embargos;

c) a fundamentação do Recurso Especial é no sentido de restabelecer a multa qualificada com base em nova análise de provas, o que não seria possível em sede de Recurso Especial.

Relativamente à qualificação da multa de ofício, o acórdão recorrido contém a seguinte fundamentação:

Da multa qualificada

A multa qualificada não deve ser mantida. **Não obstante ter se constatado à exaustão, que a recorrente agiu com o claro propósito de esconder a ocorrência do fato gerador e se esquivar da tributação devida.** Frise-se que não é razoável que uma empresa do porte da recorrente não tivesse o conhecimento de que não poderia contratar a maior parte dos colaboradores da executar os serviços relacionados a sua atividade fim por intermédio de pessoas jurídicas interpostas, **utilizadas com o claro propósito de gerar uma economia ilícita de tributos.**

Apesar de tudo isso, a multa qualificada não merece ser mantida, uma vez que não foi aplicada regularmente de acordo com o disposto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a caracterização das hipóteses definidas pelo art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

A acusação fiscal em nenhum momento justificou a aplicação da multa de ofício no percentual de 150%. **A autoridade fiscal aponta uma simulação da recorrente, mas sem que essa afirmação seja suficiente para fundamentar a qualificação da multa de ofício.**

Isto posto, a multa de ofício qualificada resta afastada, devendo ser mantida a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento). (grifei)

Quanto à falta de prequestionamento alegada nas Contrarrazões, registre-se que a exigência de demonstração de prequestionamento constante no RICARF dirige-se apenas ao Recurso Especial manejado pelo Contribuinte, como se pode ver:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 5º **O recurso especial interposto pelo Contribuinte** somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais. (destaquei)

Por outro lado, conforme o trecho do acórdão recorrido acima colacionado, afasta-se a alegação de que dito julgado não teria tratado da matéria em tela, uma vez que a fundamentação atinente ao afastamento da qualificação da multa foi claramente posta no voto condutor do acórdão recorrido, de sorte que é incabível o argumento de que faltaria o prequestionamento exigido pela norma processual.

Ademais, a aferição acerca do prequestionamento é feita em relação ao acórdão recorrido, não se avaliando tal requisito com base no que possa ser deduzido no Recurso Especial analisado, como quer fazer crer a Contribuinte.

Com estas considerações, passa-se à análise do Acórdão 2402-005.270, indicado como paradigma, a ver se é hábil a comprovar a divergência suscitada. Deste paradigma foram transcritos no Recurso Especial os seguintes trechos da ementa e do voto condutor:

Ementa

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS MEDIANTE PESSOA JURÍDICA. CONSTATAÇÃO DOS REQUISITOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constatado que os sócios das pessoas jurídicas contratadas para prestação de serviços intelectuais exerciam a atividade-fim da empresa, com habitualidade, onerosidade, pessoalidade, e subordinação, sob sua forma estrutural, recebendo ainda benefícios típicos de empregados, cabe reconhecer essa sua condição, atraindo a incidência das contribuições previdenciárias devidas.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. VIGÊNCIA CONFISCO. SÚMULA CARF Nº 2.

Constatada a interposição meramente formal de pessoas jurídicas com vistas a dissimular os vínculos jurídicos materialmente estabelecidos, impõe-se a aplicação de multa de ofício qualificada A multa qualificada consoante prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 aplica-se às contribuições previdenciárias desde a edição da MP nº 449/08, sendo que nos questionamentos de índole constitucional, deve ser observada a Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

(...)

Voto condutor

Quanto à imputação da multa qualificada frente aos fatos apurados no curso do procedimento fiscal, não há reparos a fazer no lançamento.

Como descrito, o Contribuinte procurou dissimular a contratação de pessoas físicas para ocuparem cargos de gestão ou afeitos à atividade-fim da empresa mediante a

interposição de pessoas jurídicas, alegadamente sob o manto protetor do art. 129 da lei nº 11.196/05, ou seja, prestação de serviços de natureza intelectual.

No entanto, a fiscalização apurou que várias das pessoas físicas reputadas formalmente como sócios das prestadoras exerciam de fato e perante terceiros a função de diretores da empresa, não havendo sido comprovada a prestação de quaisquer serviços de assessoria ou consultoria por parte dos referidos.

A par disso, no que diz respeito aos sócios das demais pessoas jurídicas prestadoras a situação dissimulatória restou ainda mais às escancaras, pois os serviços foram realizados com habitualidade, onerosidade, pessoalidade e subordinação típicas das relações empregatícias, trabalhando as indigitadas pessoas na atividade-fim da empresa, com a percepção dos benefícios usuais conferidos a empregados.

Logo, a constituição de diversas pessoas jurídicas para camuflar a prestação de serviços por seus sócios, bem como a pactuação dos respectivos contratos, trata-se de artifício meramente formal que não se sobrepõe ao princípio da primazia da realidade, o qual, combinado com os diversos preceitos legais já mencionados à saciedade, tais como o art. 12, inciso I, alínea 'a' da lei nº 8.212/91 e § 2º do art. 229 do RPS, permitiram ao Fisco desvelar a incidência das contribuições previdenciárias para o período em foco.

Observe-se que, por se tratar de conduta objetivando dissimular os vínculos efetivamente estabelecidos, os elementos de prova, ainda que indiciários e há elementos de natureza mais contundente na espécie, que reste anotado devem ser avaliados em seu conjunto, o qual corrobora as conclusões da autoridade lançadora.

Assim, constatada a divergência entre os atos jurídicos formais praticados e os fatos realmente ocorridos, há que se reconhecer a existência de simulação com intuito de fraudar as relações de trabalho e obstar o conhecimento do fisco do fato gerador das precitadas contribuições.

Justificada, então, a qualificação da multa de ofício levada a efeito no lançamento.

Assim, ao contrário do que afirma a Contribuinte, há similitude fática entre os julgados, já que em ambos é enfrentada a questão da aplicação da multa qualificada em situações em que o Fisco aponta a existência de simulação, consistente na interposição de pessoas jurídicas para ocultar vínculos empregatícios.

A divergência suscitada se evidencia, na medida em que no acórdão recorrido entendeu-se que a comprovação pelo Fisco da existência da conduta consistente na dissimulação de vínculos de emprego em contratos entre pessoas jurídicas não seria suficiente para imposição da multa qualificada, ao passo que no paradigma entendeu-se que, comprovada a simulação, seria cabível a imputação da qualificadora da multa.

Por outro lado, também não deve prevalecer o argumento constante das Contrarrazões, no sentido de que haveria necessidade de reapreciação probatória no julgamento da matéria em tela. Com efeito, o que tem que ser decidido por esta CSRF necessita apenas de interpretação direta da norma jurídica, uma vez que em ambos os casos restou patente a existência de simulação, cabendo avaliar apenas se tal conduta justificaria ou não a aplicação da qualificadora.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e passo a analisar o mérito.

O Colegiado recorrido desqualificou a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. A Fazenda Nacional, por sua vez, pede o restabelecimento da qualificação, em face do evidente intuito de fraude.

A multa qualificada de 150% é aplicável, conforme determina o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando se caracteriza uma das hipóteses definidas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, a seguir transcritos:

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II das condições pessoais do Contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72."

No item 3.4 do Relatório Fiscal de fls. 26 a 83, é apresentada a justificativa para imposição da multa qualificada:

3.4 Em decorrência dos fatos que ao longo deste relatório serão demonstrados, a multa aplicada, a partir da competência 01/2010, inclusive, foi de 150%, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Com efeito, os fatos constantes do Relatório Fiscal são aptos a justificar a tipificação prevista nos artigos mencionados, uma vez que a Contribuinte, de fato, simulou situação inexistente, aparentando relação jurídica entre pessoas jurídicas para ocultar vínculos de emprego.

A simulação foi demonstrada a partir da análise do caso concreto, pela apreciação crítica dos fatos, constatando-se o descompasso entre a vontade e a declaração, criado conscientemente com o propósito específico de produzir o engano e, com isso, obter vantagem.

A conduta retratada nos autos, qual seja, a de ocultar o pagamento de remuneração a pessoas físicas (segurados empregados), conferindo a essa remuneração a roupagem enganosa de uma prestação de serviços por pessoas jurídicas, implicou, indubitavelmente, a ação dolosa de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência dos fatos geradores das Contribuições destinadas à Seguridade Social e a Outras Entidades e Fundos, incorrendo, assim, a autuada na conduta típica da sonegação e fraude. Cabe aqui reiterar a apuração levada a cabo pela Fiscalização, reproduzida quando da análise do Recurso da Contribuinte e assim resumida:

Com efeito, no caso do acórdão recorrido, mencionou-se várias evidências, no sentido de que a prestação de serviços se dava mediante os pressupostos fático-jurídicos da relação de emprego, quais sejam: pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação. Cita-se inclusive, repita-se, a existência de reclamações trabalhistas, movidas por sócios das prestadoras, para ver reconhecido o vínculo de emprego com a empresa autuada; pagamento de verbas normalmente disponibilizadas a empregados, como planos de saúde e alimentação; pagamentos a prestadores de serviço pessoas físicas antes mesmo da constituição da PJ; créditos bancários em nome das pessoas físicas, emissão de notas fiscais sequenciais; instrumentos padronizados para todos os contratos examinados pelo Fisco, dentre outros fundamentos.

Portanto, há robustas evidências da ocorrência de infração ao arcabouço jurídico tributário, tendo como resultado a sonegação de Contribuições Previdenciárias, suficiente para considerar procedente a exigência da multa qualificada.

Dessa forma, restou evidenciada nos autos a simulação de uma situação, com o objetivo único de reduzir encargos tributários ilicitamente. Caracterizada a relação de emprego com os prestadores de serviços, verifica-se que a Contribuinte não aplicou a legislação à situação fática, mas simulou uma estrutura organizacional para obter benefícios fiscais.

Sendo procedente o lançamento pela prática simulatória de contratação de empresas interpostas, mas com todas as características de vínculo de emprego, encontra-se comprovada a conduta fraudulenta que enseja a procedência da aplicação da multa qualificada.

Feitas essas considerações, afasta-se a alegação constante das Contrarrazões, acerca da falta de motivação para imposição da multa qualificada. Conforme trecho colacionado do Relatório Fiscal, houve expressa fundamentação para a multa majorada, tendo o Fisco destacado que a exacerbação da penalidade se deu em função das condutas narradas ao longo do seu relato, que indubitavelmente comprovam a ocorrência de conduta dolosa.

De outra banda, a Contribuinte busca afastar a qualificação da multa, sob a alegação de que sua fundamentação estaria intimamente vinculada à deficiente motivação para responsabilização dos sócios da empresa autuada. Em face de tal argumento, importante trazer à colação os fundamentos para o afastamento da responsabilidade dos administradores:

Diante dos documentos constantes do processo, dos fatos apurados pelo fisco no curso da ação fiscal e os dispositivos legais acima transcritos, utilizados pelo fisco na responsabilização questionada, **não há como ser mantida a responsabilidade solidária dos sócios da empresa recorrente. A Fiscalização não comprovou, incontestavelmente, que os sócios beneficiaram-se das transferências financeiras efetuadas pela autuada, de forma continuada, de modo que restasse configurando o seu interesse na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.**

Destarte, o inconformismo recursal quanto à exclusão da responsabilidade solidária dos sócios-administradores do recorrente merece acolhimento. A responsabilização solidária não pode ser efetuada por meio de simples ilação. Se assim fosse, todos os lançamentos tributários efetuados em face de pessoas jurídicas teriam os sócios-administradores incluídos no polo passivo da lide tributária, em uma verdadeira mitigação ao instituto de direito empresarial da responsabilidade limitada.

Diante de toda a narrativa fática constante da acusação fiscal, não restou demonstrada alegada conduta de burla à legislação com ato volitivo dos sócios-administradores no sentido de reduzir o pagamento de tributos da empresa e, com isso, otimizar os seus lucros, fato que se amoldaria ao requisito estabelecido pelo art. 124, I, do CTN, tendo os sócios interesse comum na situação que constitui o respectivo fato gerador, o que entendo, não ocorreu no caso dos autos.

Assim sendo, o recurso voluntário merece provimento no que tange à exclusão da responsabilização solidária atribuída aos sócios-administradores da recorrente. (destaquei)

Vê-se, assim, que a responsabilidade tributária dos sócios não subsistiu por falta de demonstração de que as pessoas físicas teriam interesse comum na situação que deu ensejo ao fato gerador, por não restar comprovado que se tenham beneficiado de transferências financeiras efetuadas pela empresa, conforme trecho em destaque. Com efeito, o motivo do afastamento da responsabilidade dos sócios não se vincula com a conduta simulatória imputada à pessoa jurídica, esta fartamente demonstrada nos autos e que serviu de fundamento para aplicação da multa de 150%.

Por todos esses fundamentos, o Recurso Especial da Fazenda Nacional deve ser provido, restabelecendo-se a qualificação da multa de ofício.

Em síntese, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento. Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, dele conheço e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo