



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

**Processo n°** 12259.003355/2009-54  
**Recurso n°** 999.999 De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-003.751 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de outubro de 2013  
**Matéria** CONT PREV - VÍNCULO - RELAÇÃO DE EMPREGO  
**Recorrentes** GLOBO COMUNICACAO E PARTICIPACOES S/A  
 FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2002

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Não há nulidade no auto de infração lavrado com observância do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, mormente quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente suas peças impugnatória e recursal.

**DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* NO CASO CONCRETO.**

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. Na ausência de pagamentos relativos ao fato gerador em discussão, é de ser aplicada esta última regra. Diante da fraude nos contratos de trabalho, aplica-se ao caso a regra do art. 173, inciso I do CTN.

**RECONHECIMENTO DE VÍNCULO TRABALHISTA PARA EFEITOS FISCAIS. COMPETÊNCIA.**

Os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil tem competência para reconhecer vínculo trabalhista para fins de arrecadação e lançamento de

tributos, não acarretando essa análise a chancela aos direitos decorrentes da relação empregatícia, pois matéria afeta à Justiça do Trabalho.

**CARACTERIZAÇÃO DE CONTRATO DE TRABALHO. QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS. PRESENÇA DE PESSOALIDADE, SUBORDINAÇÃO, CONTINUIDADE E ONEROSIDADE.**

O negócio jurídico é reconhecido juridicamente por sua causa objetiva, sua finalidade prático-social, e não pela forma que lhe é, artificialmente, atribuída. Cabe à fiscalização promover a qualificação jurídica dos fatos para atribuir ao real negócio jurídico celebrado, identificado segundo sua causa objetiva, as consequências tributárias que lhe são próprias segundo os desígnios da lei. As diferenças entre um contrato de trabalho e um contrato de prestação de serviço residem na pessoalidade, subordinação e continuidade que estão fortemente presentes no primeiro. Havendo provas da presença de tais elementos, correta a qualificação jurídica de contrato de trabalho proposta pela fiscalização, o que resulta em considerar os pagamentos feitos ao prestador como parcela remuneratória sujeita à incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros.

**APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR. AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO.**

Inaplicável o art. 129 da Lei nº. 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa. Incabível a aplicação do art. 106, inciso II, alínea "a", pois a retroatividade benigna diz respeito às infrações e suas penalidades, ao passo que o fato gerador deve seguir as determinações do art. 144 do CTN.

**RESPONSABILIDADE DA EMPRESA SUCESSORA PELOS TRIBUTOS E PELAS MULTAS MORATÓRIAS E PUNITIVAS. ARTS. 129 e 133 DO CTN. RESP 923.012 E ART. 62-A DO RICARF.**

Conjugando-se a aplicação do art. 62-A do RICARF com o conteúdo do Resp 923.012/MG do STJ, cujos fundamentos apontam para os arts. 129 e 133 do CTN, concluímos que a responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.

**LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA "C", DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.**

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea "c", do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

Recurso Voluntário Provido em Parte e Recurso de Ofício Negado.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado; b) em negar provimento ao recurso, na questão da nulidade da decisão de primeira instância, pela ausência de envio dos autos integrais a todos os responsáveis citados no lançamento, nos termos do voto do Relator; c) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, no que tange à decadência, pela aplicação da regra expressa no I, Art. 173, do CTN, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em dar provimento parcial pela aplicação da regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN; b) em negar provimento ao recurso, na questão da caracterização dos segurados como empregado, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada. Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes. Sustentação oral: Rubem Perlingeiro. OAB: 71.430/RJ.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Relator

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Adriano González Silvério, Wilson Antonio de Souza Correa, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício contra decisão de primeira instância que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela interessada.

Apesar de intimadas, as empresas apontadas como solidárias não apresentaram Recurso Voluntário, remanescendo a presente análise adstrita aos argumentos da única recorrente contribuinte.

O processo teve início com a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.093.208-0, lavrada em 11/12/2007, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias, parte da empresa e parte do empregado, e de terceiros, bem como adicional para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT/SAT), incidentes sobre parcelas reputadas como remuneratórias, no período de 01/1997 a 12/2002, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 29.1119.700,71, fls. 03.

O resumo do relatório fiscal ficou assim consignado no Acórdão *a quo*:

*2.1 “A presente ação fiscal foi desenvolvida por força: do MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL nº 09430717F00, de 09/11/2007, em continuação à ação fiscal que fora desenvolvida na empresa, em 2005, MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL nº 9271615-00, de 27/10/2005”.*

*2.2. “A ação fiscal desenvolvida em 2005 iniciou-se na empresa TV GLOBO LTDA, CNPJ: 33.252.156/0001-19, por força do MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL nº 9233568, de 15/04/2005, e MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL COMPLEMENTAR 01, de 09/08/2005 e, tendo ocorrido a incorporação desta última pela sociedade ora fiscalizada, tal ação passou a ser realizada nesta”.*

*2.3. “Ocorreu, portanto, a sucessão empresarial, prevista no art. 132 da Lei no. 5.172/66, Código Tributário Nacional...”.*

*2.4. O procedimento fiscal foi iniciado a partir da requisição do Ministério Público do Trabalho, como resultado final do Inquérito Civil Público nº 602/00, instaurado em face da TV GLOBO LTDA, ora sucedida, que concluiu que “...a inquirida vem fraudando os contratos de trabalho de dezenas de seus empregados, com violação aos direitos sociais assegurados aos trabalhadores no art. 7º da Constituição, além de incorrer em sonegação de verbas ao FGTS, à Previdência Social e à Receita Federal. A fraude consiste em mascarar a relação de emprego mantida com muitos de seus jornalistas, radialistas e artistas através de uma falsa contratação “civil” com pessoas jurídicas constituídas por aqueles profissionais.”*

2.5. *A fraude à legislação trabalhista caracteriza ato nulo, nos termos do art. 9º, CLT, sem necessidade de declaração judicial.*

2.6 *A Lei 6.533/78 dispõe sobre a regulamentação de artista e técnico de espetáculos de diversão. A regra, portanto, é que o artista seja empregado de empresa responsável pela divulgação ou exibição pública, através dos meios de comunicação;*

2.7. *No presente lançamento, a fiscalização caracterizou os sócios das empresas prestadoras de serviço, no caso os artistas, que prestaram serviço à TV GLOBO S/A à época dos fatos geradores, como sendo segurados empregados da tomadora de serviço, nos termos do art. 12, I, "a" da Lei nº 8.212/91 c/c arts. 2º e 3º da CLT;*

2.8. *Na análise do contrato de prestação de serviços, ficaram demonstrados os requisitos da caracterização de emprego, quais sejam: serviço prestado por pessoa física, pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação. A fiscalização citou as cláusulas dos contratos de prestação de serviço que comprovam a relação de emprego (anexo 2).*

2.9. *O presente lançamento engloba os artistas e empresas interpostas relacionados no item 36 do Relatório Fiscal.*

2.10. *A base de cálculo do presente lançamento, no período de 01/1997 a 12/2002, foi apurada com base nos valores registrados nas contas contábeis 5006, 5007 e 5012, constantes do arquivo magnético fornecido pela empresa.*

Após tomar ciência pessoal da autuação em 21/12/2007, fls. 03 , a recorrente apresentou impugnação, fls. 443/486, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 11ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro, no Acórdão de fls. 583/620, julgou a impugnação procedente em parte, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 26/03/2012, fls. 808.

O Acórdão *a quo* aplicou a decadência segundo a regra do art. 173, inciso I do CTN. Desse modo, o lançamento teve o valor do crédito tributário exigido reduzido para R\$ 5.942.364,28.

Em obediência ao art. 34, inciso I do Decreto 70.235/72 c/c Portaria MF 03/3008, foi apresentado recurso de ofício, uma vez que a decisão exonerou o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

O recurso voluntário, apresentado em 23/08/2012, fls. 3.954/3.972, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Entende que o Recurso de Ofício não é cabível, pois diante da existência da Súmula Vinculante Nº 8, não seria lícitamente possível outra decisão que não aquela tomada pela Turma *a quo* no sentido de acatar a decadência de cinco anos, com a regra do art. 150 o, §4º ou do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN).

Sustenta que a decisão *a quo* assumiu a existência de simulação baseando-se em provas frágeis ou inexistentes. O Inquérito Civil citando a fraude deu origem a uma ação cautelar e uma ação civil pública, ambas encerradas sem que houvesse decisão desfavorável à recorrente. Ademais, o Inquérito Civil citado não foi juntado aos autos.

Insiste que a conduta de contribuintes que contrataram a prestação de serviços intelectuais personalíssimos de outras pessoas jurídicas não pode ser considerada fraude ou simulação, tendo em conta o art. 129 da Lei 11.196/2005, especialmente a exposição de motivos do referido dispositivo legal que explicita a natureza interpretativa da novel legislação.

Conclui que não restou provado o intuito de fraude e simulação, pressuposto para aplicação do art. 173, inciso I do CTN. Assim, seria aplicável ao caso o art. 150, §4º do CTN.

Ainda que se aplique o art. 173, inciso I, argumenta que a caducidade deveria atingir o período de dezembro/2001. Essa conclusão advém do conteúdo do Resp 973.733/SC, julgado como Recurso Repetitivo combinado com o art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Teria havido invasão da competência da justiça do trabalho na pretensão de caracterização de relação de emprego, em ofensa ao art. 114 da Constituição Federal (CF). O Supremo Tribunal Federal (STF) teria assim decidido em alguns julgados para evitar decisões contraditórias.

Não seria possível aplicar o art. 229, §2º do Decreto 3.048/99 - Regulamento da Previdência Social (RPS), pois não havia segurado envolvido no caso. A expressão presente no dispositivo "sob qualquer outra denominação" deveria ser interpretada como "qualquer outra espécie de segurado". Ressalta que as decisões citadas no Acórdão *a quo* referem-se a pessoas físicas contratadas como contribuintes individuais.

Em fase do princípio da estrita legalidade, não seria possível aplicarmos o art. 116, parágrafo único sem que exista lei regulamentadora.

Seria necessária uma prévia decisão judicial da Justiça do Trabalho para aplicação do art. 9º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

Afasta a ocorrência de simulação no caso. A contratação de prestação de serviços intelectuais personalíssimos poderia ser considerada controvertida, mas nunca uma simulação.

Defende que a interpretação do art. 116, inciso I do CTN resulta em argumento em seu favor.

Discorda da aplicação do art. 123 do CTN ao caso.

Teria ocorrido cerceamento de defesa na medida em que a NFLD incluiu todas as situações numa só autuação. A recorrente teve um prazo exíguo para defender-se com relação a uma relação múltipla de contratados, o que trouxe prejuízo para sua defesa.

Aponta que é possível a contratação de pessoas jurídicas para prestarem serviços artísticos. Cita dispositivos da CF e o Código Civil para sustentar seus argumentos.

A própria lei que regulamenta a profissão do artista não determina que estes devem ser sempre empregados.

Sustenta que alguns dispositivos da legislação tributária permite que o artista seja contratado como pessoa jurídica. A lei do Simples Nacional e a Instrução Normativa (IN) 971/2009 seriam dois exemplos disso.

Ressalta o caráter interpretativo do art. 129 da Lei 11.196/2005. Aponta vários doutrinadores que teriam se manifestado nesse sentido. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) já teria firmado entendimento de que o conteúdo da exposição de motivos é determinante na interpretação da norma. Assim sendo, considerando que a exposição de motivos da referida lei registrou o caráter interpretativo, teria o art. 129 aplicação retroativa por sua natureza clarificadora de normas já existentes.

A aplicação retroativa do art. 129 poderia ser justificada pelo conteúdo do art. 106, inciso II, alínea "a" do CTN.

Admite a possibilidade de os serviços prestados serem considerados cessão de mão de obra na hipótese de terem sido prestados com características de relação de emprego. Conclui que a habitualidade na prestação de serviços não descaracteriza a relação de cessão de mão de obra. Destaca que o STJ já decidiu que a subordinação é característica da contratação com cessão de mão de obra.

Destaca que seguiu a orientação das autoridades administrativas nas contratações e pede a aplicação do art. 100, inciso I e parágrafo único do CTN.

Tendo em conta que a recorrente é a sucessora da contribuinte que contratou as pessoas jurídicas não pode sofrer imposição de multa. Não teria havido ato ilícito e sim negócio ineficaz.

Requer a aplicação da multa mais benéfica.

Em sua sustentação oral, a Recorrente suscitou a nulidade do lançamento tendo em conta que os responsáveis solidários não receberam cópia integral dos autos, tendo recebido apenas a notificação da existência do lançamento.

É o relatório.

## Voto

Reconhecemos a tempestividade do recurso voluntário apresentado e dele tomamos conhecimento.

O Recurso de Ofício atende ao estabelecido no art. 34, inciso I do Decreto 70.235/72 c/c Portaria MF 03/2008, portanto dele tomamos conhecimento. O fato de todo o crédito tributário exonerado referir-se à aplicação da Súmula Vinculante 8 em nada altera a existência dos requisitos da legislação para o acatamento do reexame necessário. Objetivamente, foi exonerado pela decisão *a quo* crédito tributário que supera o limite de alçada, o que justifica o conhecimento do Recurso de Ofício.

## Nulidade por inconsistências no lançamento

Ao contrário do que afirma a recorrente, o lançamento foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e das obrigações acessórias, fazendo constar, nos relatórios que compõem a autuação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas, cumprindo adequadamente os preceitos do art. 142 do CTN.

O Relatório Fiscal, juntamente com todos os anexos do AI constantes dos autos, traz todos os elementos que motivaram a lavratura do lançamento e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Incabível a declaração de nulidade de lançamento que traz um enquadramento legal das infrações que permite ao sujeito passivo identificar os dispositivos legais aplicáveis de modo a construir adequadamente sua defesa. O enquadramento legal contido no lançamento de ofício não contém qualquer vício que resulta na nulidade. No mesmo sentido há vários julgados deste Colegiado:

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INEXISTÊNCIA*  
*Inexiste nulidade no auto que contém a descrição dos fatos e seu enquadramento legal, permitindo amplo conhecimento da alegada infração. (Ac. 1º CC - 108-05.383)*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE -*  
*Contendo o auto de infração completa descrição dos fatos e enquadramento legal, mesmo que sucintos, atendendo integralmente ao que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, especialmente quando a infração detectada foi simples falta de recolhimento de tributo. (Ac. 2º CC - 202-11700)*

*PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO - CERCEAMENTO DE DEFESA - Incabível a argüição de nulidade do procedimento fiscal quando este atender as formalidades legais e for efetuado por servidor competente. Estando o enquadramento legal e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa. O cerceamento do direito de defesa não prevalece quando todos os valores utilizados na autuação se originam de documentos e demonstrativos constantes nos autos do processo. (Acórdão 1º CC, 106-13409)*

Não partilhamos do entendimento da recorrente de que o auto de infração deveria ter sido lavrado de forma individualizada para cada prestador de serviços. Como a questão de mérito é similar em todos os contratos, não houve qualquer prejuízo para a defesa o fato de terem sido incluídos vários prestadores no mesmo lançamento. As situações peculiares de cada prestador poderiam ter sido apresentadas pela recorrente para demonstrar eventual dificuldade em cuidar de todas simultaneamente, mas não o fez, pois somente discutiu a situação jurídica comum a todas as prestadoras.

Entendemos que o lançamento cumpriu as exigências do art. 142 do CTN, o que resulta em afastarmos o argumento de nulidade do lançamento.

A não juntada do inquérito civil aos autos não acarreta qualquer vício no lançamento, uma vez que aquele documento foi apenas o ponto de partida para a fiscalização, estando o lançamento apoiado em outros fundamentos fáticos.

Quanto ao argumento de que houve cerceamento de defesa da devedora solidária, por conta de não recebimento de cópia integral dos autos, não partilhamos de tal entendimento, tendo em conta que foi cientificada dos lançamentos, fls. 405/407, e poderia ter acesso a qualquer tempo aos autos sem que qualquer prejuízo à sua defesa pudesse se consolidar, salvo por sua própria omissão. Ademais, a própria interessada em tal argumento não compareceu aos autos, apesar de estar ciente da existência do lançamento. Tal argumento apresentado pela devedora principal no momento da sustentação oral carece de legitimidade.

### **Da violação ao devido processo legal por ofensa ao contraditório e/ou ao direito à ampla defesa na fase fiscalizatória**

A recorrente aduz que houve violação do devido processo legal durante a fase fiscalizatória.

Não há como acolher a pretensão da recorrente de violação ao devido processo legal, seja por ofensa ao contraditório ou à ampla defesa, pois os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória não se sujeitando ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois de lavrado o auto de infração e instalado o litígio administrativo é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa.

Nesse sentido, já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

*NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO-A fase de investigação e formalização da exigência, que antecede à fase litigiosa do procedimento, é de natureza inquisitorial, não prosperando a argüição de nulidade do auto de infração por não observância do princípio do contraditório. Assim também a mesma argüição, quando fundada na alegação de falta de motivação do ato administrativo, que, de fato, não ocorreu.(Acórdão 101-93425)*

Sem que fique demonstrado que após o início do litígio houve ofensa ao contraditório ou à ampla defesa, não há como acatar a pretensão da recorrente de nulidade.

**Decadência. Prazo de cinco anos e *dies a quo* tomando a regra do art. 173, inciso I ou art. 150, §4º, conforme detalhes do caso. Aplicação do Resp 973.733-SC.**

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

*Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:*

*Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.*

*Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.*

*Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.*

*É como voto.*

*Súmula Vinculante nº 08:*

*“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).*

*Lei nº 11.417, de 19/12/2006:*

*Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.*

...

*Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.*

*§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.*

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante nº. 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150,§4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 CTN:

*“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”*

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

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

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

*(...).*

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

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

**Misabel Abreu Machado Derzi**, *Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:*

*“A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, darão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção.” (auto de infração).*

*“O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”.*

**Luciano Amaro**, *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352:

*“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”.*

Relator:

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

*“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.*

*O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.*

*Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.*

*Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).*

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.733 – SC (transitado em julgado em

outubro de 2009) como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

Extrai-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência

nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados a reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

*“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”*

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o *“primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. O texto do item 3 do Resp 973.733 fala que tal data *“corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible”*. Se considerássemos isoladamente tal trecho da ementa do Resp 973.733 poderíamos concluir que o *dies a quo* da decadência para aplicação do art. 173, inciso I do CTN seria o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible. Um fato gerador ocorrido em 31/12/20XX teria como *dies a quo* do prazo decadencial 01/01/20(X+1), o que levaria o fim do prazo de caducidade para 31/12/20(X+5).

Tal conclusão, entretanto, estaria em desalinho com a lógica, uma vez que um fato gerador que se constata ocorrido em 31/12/20XX só poderá ser lançado a partir de 01/01/20(X+1), dada a cristalina premissa de que só existe obrigação tributária após a ocorrência do fato gerador. Se só poderia ser lançado em 01/01/20(X+1), o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/20(X+2), o que leva o fim do prazo de caducidade para 31/12/20(X+6).

Ainda sobre o assunto, estamos cientes que após o trânsito em julgado do Resp 973.733, em 22/10/2009, a Segunda Turma do STJ já se manifestou no sentido de admitir que os fatos geradores ocorridos em dezembro de 200X só tem seu *dies a quo* em relação à decadência em 01 de janeiro de 20(X+2), conforme podemos conferir na ementa a seguir:

*EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 674.497 - PR (2004/0109978-2) Julgado em 09/02/2010.*

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.*

*1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.*

*2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000.*

*Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.*

*3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.*

Dessa maneira, já podemos afirmar que o próprio STJ já expressou, por uma de suas Turmas, que a afirmação categórica do item 3 do Resp 973.733 serviu apenas para afastar a tese da decadência decendial que houvera sido adotada por aquele Tribunal.

Ademais, ao adotarmos a interpretação mais formalista do item 3 do Resp 973.733, estaríamos em contradição com a própria finalidade da norma regimental que criou a obrigatoriedade de os conselheiros seguirem as decisões do STJ tomadas em Recursos Repetitivos. O art. 62-A do RICARF tem nítida finalidade de evitar que o CARF continue emitindo decisões que serão revistas pelo Poder Judiciário, o que estaria em desacordo com o princípio da eficiência, da moralidade administrativa e acarretaria despesas para o Erário Público na forma de ônus de sucumbência. Como o próprio STJ já vem adotando uma interpretação alinhada com lógica do texto do art. 173, inciso I do CTN, a continuidade de uma interpretação formalista resultaria em não atingimento da finalidade da norma regimental.

Resulta, então, em síntese, que para fatos geradores ocorridos em 31/12/20XX (competência 12/20XX das contribuições previdenciárias, por exemplo) teremos o fim do prazo decadencial em 31/12/20(X+6) no caso de aplicação da regra do art. 173, inciso I do CTN.

Assim, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do

primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

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

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente “. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo em um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão ”pronunciado”. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos os fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 05/20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

Como veremos adiante, ficou demonstrada a fraude na interposição de pessoas jurídicas em substituição a contratos de trabalho, logo a regra decadencial a ser

aplicada é aquela prevista no art. 173, inciso I do CTN. Tendo o lançamento sido cientificado em 21/12/2007, todos os fatos geradores até 11/2001 estão atingidos pela caducidade.

Assim, votamos por indeferir o Recurso de Ofício apresentado.

Quanto ao pleito de aplicação da decadência do art. 150, §4º do CTN feito pela recorrente, votamos por indeferi-lo pelas razões já apresentadas.

**Caracterização do contrato de trabalho. Qualificação jurídica dos fatos. Presença de personalidade, subordinação, continuidade e onerosidade.**

A matriz legal da caracterização de empregado na seara tributária é o art. 12, inciso I da Lei 8.212/91:

*DOS CONTRIBUINTES*

*Seção I*

*Dos Segurados*

*Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:*

*I - como empregado:*

*a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;*

A lei tributária, portanto, definiu o empregado como “aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado”. Ao assim definir, destacou a necessidade de três requisitos para caracterização do empregado: não eventualidade, subordinação e onerosidade. São requisitos totalmente alinhados com o que prevê a legislação trabalhista por intermédio da CLT:

*Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.*

*§ 1º - Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.*

*§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.*

*Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.*

*Parágrafo único - Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.*

Tomando a legislação trabalhista, a doutrina estabeleceu como requisitos para a relação de emprego: a continuidade, subordinação, onerosidade e pessoalidade. Parece-nos que a lição de Amauri Mascaro do Nascimento é perfeitamente cabível também para a lei tributária acima citada, pois a pessoalidade adviria da expressão “as seguintes pessoas físicas” contida no caput do art. 12. Assim, assumimos os quatro requisitos apontados pelo doutrinador como necessários para que um prestador de serviço seja considerado empregado.

Nesse cenário, cabe à autoridade fiscal demonstrar que, em dada situação, tais requisitos foram constatados para que o prestador seja considerado empregado e os pagamentos feitos a ele sejam tidos como remuneração que deve sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

Se o contratante e o prestador ajustaram entre si que haveria a interposição de uma pessoa jurídica para a formalização da prestação de serviço, isso em nada altera a situação fática, pois, por exemplo, não é por denominarmos de compra e venda um negócio que se revela com as características jurídicas de uma doação que este assim será reconhecido no mundo do direito. Esse raciocínio traz em si a noção de causa objetiva do negócio jurídico que, seguindo as lições de Antonio Junqueira de Azevedo, equivale à função prático-social ou econômico-social do negócio. (Cf. AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 151).

Adotando tais lições, Rodrigo de Freitas assinalou como a análise da causa objetiva permeia o trabalho do intérprete tributário (Cf. FREITAS, Rodrigo. *É legítimo economizar tributos? Propósito negocial, causa do negócio jurídico e análise das decisões do antigo Conselho de Contribuintes*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 441-490, (p. 475-6)):

*“O conteúdo do negócio jurídico (previsão objetiva – vontade declarada), plasmado em forma de linguagem, serve de parâmetro, de referência, para a determinação do regime jurídico. Contudo, é na análise da causa objetiva que o trabalho do intérprete irá apurar se o regime jurídico é adequado à norma tributária ou não.*

(...)

*(...)conclui-se que não é o conteúdo formal do negócio jurídico consubstanciado na declaração de vontade que irá determinar a incidência da norma tributária, mas sim a causa objetiva. O que importa ao intérprete é procurar a verdade substancial do evento, não a simples declaração de vontade objetivada em forma de linguagem.”*

Portanto, cabe ao intérprete da lei identificar os dados da realidade para promover a requalificação jurídica dos fatos, ou seja, identificar para qual negócio jurídico apontava a causa objetiva do verdadeiro negócio celebrado. Identificado o negócio celebrado, atribui-se a este as consequências que a legislação tributária prescreve.

Para tanto, cumpre-nos identificar a causa objetiva do negócio jurídico celebrado.

Se alguém deseja contratar, de maneira eventual, uma prestação de serviços sem que seja relevante a pessoa física que irá realizar o serviço, o negócio jurídico previsto em nosso ordenamento é um contrato de prestação de serviços. Ou seja, a causa objetiva, a função prático-social ou econômico-social do referido contrato é oferecer uma prestação de serviço eventual e não pessoal. Evidente que quem contrata deseja que o serviço seja executado segundo sua orientação ou necessidade, daí a presença da subordinação técnica nesse tipo de contrato. Mas a ausência de pessoalidade não permitirá que o contratante exija que o contratado se submeta a todo o seu comando, inclusive, por exemplo, o modo de proceder no decorrer da execução. A subordinação técnica não permite que a contratante exerça todo o seu poder de direção.

De outro modo, para uma prestação de serviços contínua (não eventual), exercida pessoalmente e subordinada ao contratante, nosso ordenamento prevê a figura do contrato de trabalho. Portanto, a causa objetiva, a função prático-social ou econômico-social do negócio jurídico denominado contrato de trabalho é permitir uma prestação de serviços contínua (não eventual), exercida pessoalmente e subordinada ao contratante.

Se o conjunto fático revela que foi formalizado um negócio com a denominação de contrato de prestação de serviço, mas que tem a causa objetiva, a função prático-social ou a finalidade econômico-social de um contrato de trabalho, então o negócio formalizado é um ato ilícito, conforme art. 187 do Código Civil:

*Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.*

Ou seja, quem celebra negócio com falsa causa objetiva, abusa de seu direito, comete ato ilícito, pois excedeu os limites impostos pelo fim econômico-social, pela causa objetiva do negócio. A formalização declarada é ilícita, mas os efeitos tributários do negócio jurídico celebrado subsistem, conforme sua causa objetiva.

Assim, embora os contratos de prestação de serviço possam estar perfeitamente formalizados, as empresas envolvidas regularmente criadas e inscritas nos órgãos públicos, as situações fáticas revelaram que a recorrente desejava contratar uma prestação de serviço contínua, pessoal e a ela subordinada, o que é causa objetiva, função prático-social ou econômico-social, não do contrato de prestação de serviços pretendido pela recorrente, mas do contrato de trabalho.

Em situação similar, este Colegiado já se manifestou pela consideração de rendimentos do trabalho mesmo com a existência de pessoa jurídica que foi interposta na relação entre contratado e contratante. Vejamos:

*Acórdão 104-21.954*

**CESSÃO DO DIREITO AO USO DA IMAGEM - CONTRATO DE TRABALHO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA - IMPOSSIBILIDADE DE SEREM PROCEDIDAS POR OUTRA**

*PESSOA, JURÍDICA OU FÍSICA -PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS - JOGADOR DE FUTEBOL - SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Desta forma, o jogador de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terá seus rendimentos tributados na pessoa física incluídos aí os rendimentos originados no direito de arena/cessão do direito ao uso da imagem, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.*

Em suma, na presença de pessoalidade, subordinação, continuidade e onerosidade, teremos a caracterização de um contrato de trabalho e, portanto, os pagamentos feitos ao prestador do serviço serão considerados parcela remuneratória que está no campo de incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros.

No âmbito do Tribunal Superior do Trabalho, exige-se apenas dois elementos para caracterização do contrato de trabalho em face de interposição de pessoa jurídica: pessoalidade e subordinação direta. Vejamos a Súmula 331:

*Súmula N° 331 do TST*

*CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011*

*I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).*

*II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).*

*III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.*

A personalidade existe naquela situação na qual o empregado não pode fazer-se substituir sem o consentimento do empregador (Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao Direito do Trabalho*. 24 ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 153).

Sobre a subordinação tomemos algumas lições doutrinárias. Vinculado por um contrato de trabalho, o empregado é, segundo a lição de Amauri Mascaro do Nascimento (Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao Direito do Trabalho*. 24 ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 155):

*“um subordinado porque ao se colocar nessa condição consentiu por contrato que o seu trabalho seja dirigido por outrem, o empregador. Este pode dar ordens de serviço. Pode dizer ao empregado de que modo deverá trabalhar, o que deverá fazer, em que horário, em que local etc.”*

O mesmo autor adverte que nos altos escalões administrativos a subordinação é mais tênue:

*“..nos altos escalões administrativos da empresa, há diretores que têm subordinação leve, quase imperceptível, a ponto de confundir alguns teóricos quando procuram responder qual a sua posição jurídica (...). Há, também nesse nível. A subordinação, embora menos visível, mas existente, com as nuances próprias da situação em que esses trabalhadores, predominantemente intelectuais, encontram-se. Só o fato de, numa empresa, alguém se inserir numa organização para cumprir diretrizes que não traça, mas que provém de uma assembleia da sociedade, é indicativo.” ( Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao Direito do Trabalho*. 24 ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 156)*

Logo, quando há uma prestação de serviços com personalidade por alguém que segue diretrizes que não traça, temos configurado a presença de subordinação.

Passemos à análise fática do caso dos autos.

A fiscalização destacou a personalidade das prestações de serviços no seguinte trecho:

*Como regra geral, os contratos estabelecem que os serviços devem ser prestados única e exclusivamente... "pelo INTERVENIENTE SÓCIO(A), o(a) artista, que"... também firma o presente contrato em caráter solidário com a mesma...", ratificando e demonstrando o caráter de personalidade presente nos contratos. Por vezes o contrato refere-se ao artista como contratado exclusivo da CONTRATADA ou LOCADORA, mas sempre objetiva a contratação pessoal do artista INTERVENIENTE e , em alguns casos, embora não conste do contrato cláusula de tal teor ,existe algum termo aditivo em que há a estipulação da prestação do serviço por determinado artista, sócio da prestadora e interveniente .*

Conforme apontou a autoridade fiscal, a habitualidade está configurada na execução periódica de prestações na organização empresarial que se relacionam diretamente com as atividades normais da empresa.

A onerosidade é inerente a tais contratos e provada pela escrituração contábil da contratante.

Para o elemento mais importante da caracterização de vínculo, a fiscalização assim anotou:

*Em todos os contratos seu objeto prevê a prestação do serviço "...por determinação da CONTRATANTE e a seu exclusivo critério...". Como regra, mais adiante e na mesma cláusula, evidencia-se novamente a subordinação quando fica pactuado que a prestação de serviço poderá englobar "...toda e qualquer obra audiovisual que, durante este contrato, venha a ser produzida pela CONTRATANTE, a critério desta, ou por outra empresa por ela designada..." (original sem grifo). Normalmente o contrato prevê que a CONTRATANTE ou LOCATÁRIA, possa, a qualquer tempo e a seu exclusivo critério, substituir o Interveniante na Obra, podendo, nesta hipótese, efetuar a substituição do crédito do nome do mesmo, confirmando a subordinação do artista e empregado à CONTRATANTE ou LOCATÁRIA.*

A recorrente não conseguiu trazer aos autos provas que afastassem os fatos apontados pela fiscalização quanto aos elementos do vínculo de emprego, limitando-se a defender a possibilidade de contratação dos artistas por meio de pessoa jurídica ou defendendo tratar-se de prestação de serviços com cessão de mão de obra. Quanto a esse ponto, não há que se falar em prestação de serviços com cessão de mão de obra quando se verificou existir verdadeiro contrato de trabalho.

Quanto à aplicação do art. 116, parágrafo único ao caso, observamos que não foi esta a fundamentação utilizada pela fiscalização, o que torna os argumentos relacionados a tal dispositivo inaplicáveis.

No tocante ao conteúdo do art. 116, inciso I, ao contrário do que alega a recorrente a situação de fato aponta para a existência de todas as características legais de um contrato de trabalho e assim deve ser trabalho em relação às obrigações tributárias. A formalidade artificialmente engendrada é que aponta para existência de prestação de serviços por uma pessoa jurídica. Não se trata, entretanto, de simples aplicação do conteúdo do art. 123, uma vez que não pretendeu a recorrente modificar a definição legal do sujeito passivo, mas sim, criar artificialmente uma realidade formal que lhe era benéfica sob o ponto de vista tributário.

O argumento de que somente a Justiça do Trabalho poderia analisar tudo o quanto relacionado às relações de trabalho não procede, pois aqui tratamos das obrigações tributárias advindas das relações entre fisco e contribuinte-empresa. Se válido fosse esse argumento, o fisco nunca poderia requalificar qualquer contrato do direito civil sem antes submeter o contrato ao crivo da justiça cível, o que não corresponde à realidade, pois temos

vasta jurisprudência admitindo que o fisco requalifique juridicamente os fatos ou desvende os verdadeiros negócios jurídicos envolvidos em simulações com efeitos fiscais. O que ocorre nesses casos é que o fisco busca obter a real configuração jurídica dos negócios e contratos subjacentes, atribuindo-lhes os efeitos tributários próprios da lei, sem, no entanto, invalidá-los para efeitos civis ou, no presente caso, para efeitos trabalhistas.

Nesse sentido, oportuna a manifestação exarada pelo eminente Ministro Castro Meira, quando do julgamento do REsp nº 575.086/PR, em 21/03/2006, *in verbis* :

*"O reconhecimento da relação de emprego para fins de fiscalização, arrecadação e lançamento de contribuições previdenciárias é independente do exame na Justiça Trabalhista. A autarquia previdenciária por meio de seus agentes e fiscais tem competência para reconhecer o vínculo trabalhista, porém, somente para fins de fiscalização, arrecadação e lançamento da contribuição previdenciária, mas à Justiça do Trabalho cabe reconhecer o vínculo trabalhista e os direitos advindos. O agente fiscal do INSS exerce atos próprios quando expede notificação de lançamento referente a contribuições devidas sobre pagamentos efetuados, podendo submeter-se tal avaliação administrativa ou judicial."*

*Ementa Resp 575.086*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. INSS.COMPETÊNCIA. FISCALIZAÇÃO. AFERIÇÃO. VÍNCULO EMPREGATÍCIO.IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.*

*1. A autarquia previdenciária por meio de seus agentes fiscais tem competência para reconhecer vínculo trabalhista para fins de arrecadação e lançamento de contribuição previdenciária, não acarretando a chancela aos direitos decorrentes da relação empregatícia, pois matéria afeta à Justiça do Trabalho.*

*(...)*

Vale ressaltar que o dispositivo do art. 6º, inciso I, alínea "a" da Lei 10.593/2002 confere competência ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições. Improcedentes, portanto, os argumentos relacionados com a competência exclusiva da Justiça do Trabalho para análise do vínculo trabalhista.

Despiciendo rebatermos argumentos centrados no Decreto 3.048/99 - Regulamento da Previdência Social (RPS), tendo em conta que nossa análise toma os dispositivos de leis.

As considerações a respeito da lei que regulamenta a profissão de artista não influem em nossas conclusões, tendo em conta que qualquer profissional que presta serviços com as características exigidas pela lei trabalhista deve ter seu vínculo reconhecido e as consequências fiscais aplicadas.

Não bastasse a requalificação jurídica dos fatos, que de per si já autoriza o reconhecimento da existência de vínculo trabalhista com a recorrente, o caso envolve simulação, conforme apontado no Relatório Fiscal, o que suscita algumas considerações sobre o instituto.

## Considerações jurídicas sobre a simulação

Inicialmente, cabe tecer algumas considerações sobre simulação, que no direito brasileiro o seu conceito encontra-se positivado no § 1º do art. 167 da Lei nº 10.406, de 11 de janeiro de 2002, que dispõe:

*“Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

*§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

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

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

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

Além do texto legal, é importante ter em vista a posição da doutrina a respeito do significado e do alcance do que nele está contido. Pontes de Miranda assim comenta este artigo, com sua habitual visão sistemática (Tratado de Direito Privado, 1ª ed. atualizada, Campinas: Bookseller, 2000, tomo IV, p. 442 e ss):

*“Em toda simulação há a divergência entre a exteriorização e a volição, quer seja quanto ao objeto, ou, melhor, quanto à matéria, de re ad rem (B vende manuscritos, dizendo vender pastas), ou quanto à pessoa, de personam ad personam (A doa a C, dizendo doar a B), ou quanto à categoria jurídica, de contractu ad contractum (A doa dizendo vender), ou quanto às modalidades, de modo ad modum (contrata sob condição de não casar, dizendo que o faz sob condição de morar em certo país), ou quanto ao tempo, de tempore ad tempus (contratou por cinco anos a casa, dizendo ser por três anos), ou quanto à quantidade, de quantitate ad quantitatem (A vende seis caixas e o contrato fala de três), ou quanto a fato, de facto ad factum (A declara que pagou, e não pagou, ou vice-versa), ou quanto ao lugar, de loco ad locum (A assina como se fora concluído no Brasil o contrato que concluíra no Uruguai; cf. Alvaro Valasco, Decisionum Consultationum, II, 369).*

(...)

*A simulação supõe que se finja: há ato jurídico, que se quis, sob o ato jurídico que aparece; ou não há nenhum ato jurídico, posto que haja a aparência de algum. A cavilação pode estar à base do dolo, da fraude à lei, da simulação e da fraude contra credores. Daí as semelhanças entre as figuras, suscitando confusões.”*

Aduz ainda que são elementos dos atos simulados (p. 458):

*“a) a simulação do outorgado (art. 102, I), ou da categoria jurídica (art. 102, II), ou da data; b) o propósito de simular; c) o prejudicar ou poder prejudicar a terceiros, ou violar a lei (art. 104).”*

Além de Pontes, outros estudiosos da teoria geral do direito também se debruçaram sobre o tema. Marcos Bernardes de Mello assim conceitua simulação (Teoria do Fato Jurídico: Plano de Validade, 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 153):

*“Simular significa, na linguagem comum, aparentar, fingir, disfarçar. Simulação é o resultado do ato de aparentar, produto do fingimento, da hipocrisia, do disfarce. O que caracteriza a simulação é, precisamente, o não ser verdadeira, intencionalmente, a manifestação de vontade. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece. ‘Ostenta-se o que não se quis; e deixa-se, inostensivo, aquilo que se quis’.*

*Do ponto de vista jurídico, no entanto, a simulação somente constitui defeito invalidante do ato jurídico quando praticada com a intenção de prejudicar terceiros, mesmo quando não havendo má-fé, efetivamente lhes cause dano. À base do ato simulado estão o seu caráter mentiroso e sua natureza danosa a terceiros.”*

Washington de Barros Monteiro esclarece em sua obra *Curso de Direito Civil*, 33ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, vol I, p. 207:

*“Como o erro, simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido. Como diz Clóvis, em forma lapidar, é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.”*

A seguir, p. 208:

*“A própria causa simulandi tem as mais diversas procedências. Ora visa a burlar a lei, ora a fraudar o fisco, ora a prejudicar a credores, ora a guardar em reserva determinado negócio.”*

Washington de Barros Monteiro (*Curso de Direito Civil*", Ed. Saraiva, 29ª edição, 1º vol., págs. 209/210), ao analisar a figura do ato simulado, à luz dos artigos 102 e 105 do antigo Código Civil Brasileiro, apresenta como uma das hipóteses de simulação o ato jurídico que *"não é efetuado entre as próprias partes, aparecendo então o testa de ferro, o presta-nome, ou a figura de palha"*. O art. 167 do Código Civil, que reproduz o art 102 do antigo Código Civil -, entre as hipóteses de simulação enumeradas, cita os atos jurídicos que *"aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem"*.

Ainda Washington de Barros Monteiro, comentando a espécie de simulação por interposição de pessoa, afirma: *"O intuito do declarante é o de inculcar a existência de um titular de direito, mencionado na declaração, ao qual, todavia, nenhum direito se outorga ou se transfere, servindo seu nome exclusivamente para encobrir o da pessoa a quem de fato se quer outorgar ou transferir o direito de que se trata"*.

Caio Mário da Silva Pereira, em Instituições de Direito Civil, 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, vol I, p. 339, assim trata a matéria:

*“...Consiste a simulação em celebrar-se um ato, que tem aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir. Como em todo negócio jurídico, há aqui uma declaração de vontade, mas enganosa.*

...

*Pode a simulação ser absoluta ou relativa. Será absoluta quando o ato encerra confissão, declaração, condição ou cláusula não verdadeira, realizando-se para não ter eficácia nenhuma. Diz-se aqui absoluta, porque há uma declaração de vontade que se destina a não produzir resultado. ... A simulação diz-se relativa, também chamada dissimulação, quando o ato tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (...), ou quando aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem (e.g., a venda realizada a um terceiro para que este transmita a coisa a um descendente do alienante, a quem este, na verdade, tencionava desde logo transferir-lá. É relativa em tais hipóteses, porque à declaração de vontade deve seguir-se um resultado, efetivamente querido pelo agente, porém diferente do que é o resultado normal do negócio jurídico. ...”*

Alberto Xavier também oferece uma grande contribuição, tendo em vista a sua precisão ao explicar a simulação (Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva):

*Simulação “é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada) procedente de acordo entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiros.”*

Dessa forma, a simulação poderá ser definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de enganar terceiros. No ato simulado ocorre a divergência entre a declaração externalizada, pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem seja visível em relação ao Fisco, e a vontade ou declaração interna, que pretendem seja a vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha eficácia a real intenção das partes, escondida por trás da declaração aparente. No processo de simulação há uma deformação da declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, com o objetivo de induzir terceiros (inclusive o Fisco) ao erro ou engano.

Didaticamente, pode-se distinguir a simulação em duas espécies, uma é a denominada absoluta, quando as partes praticam de forma ostensiva um ato, mas não pretendem, no íntimo, realizar qualquer negócio. O intuito é tão somente o de enganar maliciosamente terceiros, pois as partes não pretendem, de fato, realizar qualquer negócio e, por conseguinte, não esperam qualquer resultado do ato simulado que executaram. Verifica-se, então, uma aparência de negócio, a um negócio sem conteúdo e inexistente quanto a seus efeitos. Neste caso, podemos citar como exemplo o caso da venda simulada de bens para fraudar credores, pois o intuito não é o de alienar bens, mas apenas subtrai-lo à eventual execução, não havendo entre as partes a intenção de qualquer negócio alternativo que o simulado pretendesse encobrir.

A segunda espécie é a simulação relativa, caracterizada quando as partes desejam negócio distinto do pactuado e aparente, quando o sujeito é diverso daquele que integra a relação jurídica aparente ou ainda quando há falsidade em qualquer outro elemento da relação jurídica. Nesta espécie, tem-se como exemplo típico o da venda de um bem para ocultar doação, sendo esta tributariamente mais onerosa do que aquela. Nesses casos, verifica-se um negócio verdadeiro, mas dissimulado, que se concretiza através de um negócio aparente dito simulado, conforme Antonio Roberto Sampaio Dória (in Elisão e evasão fiscal, São Paulo, Bushatsky, 1977, p.65). Constata-se, por vezes, a existência de dois contratos na simulação relativa, o contrato que se simula, destinado regra geral a fugir à aplicação da lei, e o contrato de fato realizado, que consubstancia o negócio escondido pela simulação.

### Simulação Invalidante

Para que a simulação afete a validade de um ato jurídico, ela há de ser nocente, nos termos do Código Civil de 1916:

*“Art. 103. A simulação não se considerará defeito em qualquer dos casos do artigo antecedente, quando não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei.”*

Os atos simulados que não prejudicam não têm sua validade afetada. Se a simulação for absoluta e inocente, não há ato jurídico. Se for relativa e inocente, o ato jurídico é válido e eficaz.

### Efeitos da simulação invalidante

De acordo com a teoria geral do direito, o ato simulado nocente é anulável. E, em geral, sua anulação permite que aflore o ato jurídico dissimulado.

Todavia, no campo do direito tributário, sem prejuízo da anulabilidade, outro efeito ocorre à simulação nocente, efeito que igualmente possibilita a eficácia do ato dissimulado. Essa consequência atribuída à simulação nocente pelo direito tributário, diferentemente da anulabilidade (que opera no plano da validade), dá-se no plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente a anulação deles para propiciar a extraversão, ou seja, o aparecimento do ato realmente praticado.

### Meios de prova da simulação

Os atos simulados são praticados justamente para ocultar os atos efetivos. Portanto, como decorrência de sua própria natureza, a prova direta dos fatos que as partes procuram encobrir é muito difícil, quando não impossível. Daí, da própria natureza de tais fatos, decorre a necessidade de construir-se, por meio de presunção, a prova da infração. Nesse sentido, manifesta-se também a doutrina, a exemplo do Prof. Caio Mário da Silva Pereira, em Instituições de Direito Civil, 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, vol I, p. 341:

*“A prova da simulação nem sempre se poderá fazer diretamente; ao revés, frequentemente tem o juiz de se valer de indícios e presunções, para chegar à convicção de sua existência.”*

Tem-se, dessa forma, como ensina Maria Rita Ferragut, em *Presunções no Direito Tributário, Dialética*, São Paulo, 2001, p. 105, ao tratar das presunções *hominis* e da verdade material, uma prova indireta condutora da mesma “probabilidade fática” da prova direta, *in verbis*:

*“Assim tem a administração pública o dever-poder de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação a prática de atos simulatórios por parte do contribuinte, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. E essa liberdade pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não expressamente previstos em lei como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta.*

*A presunção hominis de forma alguma significa que a tributação ocorrerá baseando-se em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico. Por isso, resta uma vez mais observar que também a prova direta leva-nos à certeza jurídica e à probabilidade fática, já que não relata com certeza absoluta o evento inatingível. Detém, apenas, maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível.”*

Na mesma obra, ao tratar das Presunções Hominis e as Simulações Jurídicas, a autora complementa:

*“A presunção hominis assume importância vital, quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação e má-fé em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas.*

*Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação dos fatos propositadamente ocultados, simulados.*

*Segundo o art. 102 do Código Civil, haverá simulação ....*

*A prova indiciária tem por fim sanar as dificuldades que o caso concreto suscita ao conhecimento de fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa. Ocorre que, como muitos desses atos artificiosos são realizados de maneira a conferir-lhes uma aparência lícita, se a fiscalização tiver que se restringir à forma das provas que lhe são apresentadas, não terá como saber se o evento descrito no fato realmente ocorreu. A perfeição formal de que o ato é revestido não tem o condão de afastar o dever-poder de busca da verdade material.”* (grifei)

Conforme Marcos Bernardes de Mello, a prova da simulação é difícil. Isso decorre da própria natureza dos atos simulados: são praticados justamente para ludibriar, buscando esconder os atos efetivos.

Sobre esse tema, manifesta-se Francisco Ferrara (A simulação nos negócios jurídicos, Campinas: Red Livros, 1999), verbis:

*“A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova directa. Melhor se deduz, se pode argüir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negocio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indirecta, de indícios, conjectural (per coniecturas, signa et urgentes suspiciones), e é esta que fere verdadeiramente a simulação, porque a combate no seu próprio terreno.”*

Ferrara, apesar de afirmar a dificuldade da prova direta da simulação, não se furta a abordar os meios probatórios indiretos, elencando-lhes os elementos, que classifica como relativos ao interesse em simular: às pessoas dos contraentes; ao objeto do negócio jurídico; à execução do negócio; à conduta das partes na realização do negócio.

Tecidas essas considerações sobre simulação, passo a analisar a matéria objeto do presente litígio.

O caso presente se amolda ao que registramos acima sobre as lições de Washington de Barros Monteiro, que, comentando a espécie de simulação por interposição de pessoa, afirmou: *"O intuito do declarante é o de inculcar a existência de um titular de direito, mencionado na declaração, ao qual, todavia, nenhum direito se outorga ou se transfere, servindo seu nome exclusivamente para encobrir o da pessoa a quem de fato se quer outorgar ou transferir o direito de que se trata"*.

A recorrente pretendeu transparecer a existência de um contrato de prestação de serviços quando, de fato, emergia a existência de um contrato de trabalho pela presença de todos os elementos exigidos para tal espécie de contrato. Houve a declaração de vontade enganosa tão característica da simulação.

Com o cotejamento da lições doutrinárias com a configuração fática, não temos dúvidas, portanto, da presença de simulação no caso.

### **Aplicação do art. 129 da Lei 11.196. Impossibilidade. Inteligência do art. 105 do CTN**

Pretende a recorrente a aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005 que, segundo entende, teria autorizado a prestação de serviços por pessoas jurídicas em casos similares aos dos autos. Vejamos o texto legal:

*Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.*

Sem entrar no mérito do conteúdo do dispositivo mencionado, não é possível sua aplicação ao caso, pois os fatos geradores são anteriores à publicação da lei. Como é

cediço, o art. 105 do CTN estabelece que “a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116”.

Já temos jurisprudência do CARF nesse sentido que citamos não em relação ao mérito da Lei, mas em relação ao aspecto intertemporal:

*Acórdão 104-21.954*

*APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR – AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO - Inaplicável o art. 129 da Lei n.º. 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa, mas sim instituiu um novo regime de tributação.*

Incabível falarmos da aplicação do art. 106, inciso II, alínea "a" do CTN em relação a situações que se relacionam com ao aspecto material do fato gerador, pois a este se aplica o art. 144 do CTN. O art. 106 diz respeito às infrações e suas penalidades.

Assim, como a Lei 11.196/2005 foi publicada em 22/11/2005 e os fatos geradores são de 01/1997 a 12/2002, não é possível considerarmos sua aplicação ao caso.

Acrescentamos que nosso entendimento é de que a edição de tal norma não representou um impedimento para que a sejam analisados os casos de fraudes nas contratações. A autorização legal daquele dispositivo diz respeito às situações normais, lícitas e não àquelas atingidas por vícios como a simulação. Mesmo depois da entrada em vigor daquela norma, se provada a relação de emprego com todas as suas características, é possível afastar o contrato simulado ou mesmo é possível a requalificação jurídica dos fatos.

Quanto à alegação de que a recorrente seguiu orientações de autoridades administrativas, trata-se de alegação sem provas, tornando oportuna a lembrança do brocardo jurídico *allegatio et non probatio, quasi non allegatio*, ou seja, alegar sem provar equivale a não alegar.

A referência da legislação infralegal à contratação de artistas por meio de pessoa jurídica diz respeito àquelas situações nas quais não estão presentes todos os elementos da relação trabalhista, o que, como vimos, não é o presente caso.

### **Responsabilidade da sucessora por multas. Arts. 129 e 133 do CTN. Recurso Repetitivo 923.012/MG e art. 62-A do RICARF.**

A responsabilidade por sucessão de empresas tem previsão no art. 133 do CTN, *in verbis*:

*Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos,*

*relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:*

*I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;*

*II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.*

(...)

A referência do *caput* do dispositivo à responsabilização pelos tributos gerou controvérsias e permitiu formar a convicção de muitos doutrinadores de que a responsabilidade do sucessor estava limitada à obrigação principal, excluindo-se as penalidades que, ainda que sejam parte do crédito tributário, não seriam tributos.

No entanto, fundado nas disposições do art. 129 do CTN, em 04/06/2013 transitou em julgado Acórdão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp 923.012/MG com a seguinte ementa:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. 1. **A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.** (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990) (...)*

Se dúvida existisse sobre o alcance de tal ementa, estas foram afastadas na ementa dos Embargos de Declaração:

(...)

*4. Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio (direitos e obrigações) da empresa incorporada que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida*



*atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a data da referida sucessão.*

Ademais, o caso se amolda à Súmula CARF 47:

*Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.*

### **Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.**

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;
- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei

8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

**Resta-nos o critério da especialidade.**

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)*.” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;

- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido*

*fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** os Recursos de Ofício e Voluntário, para **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, de modo a limitar a multa de mora a 20%.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

CÓPIA