



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.724633/2013-36
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.962 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2023
Recorrente ASA COMUNICAÇÃO EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NULIDADE DO LANÇAMENTO - INEXISTÊNCIA

Cumpridos os requisitos legais previstos para a constituição do crédito tributário e inexistente preterição do direito de defesa já que o contribuinte demonstra amplo conhecimento dos fatos imputados não há nulidade.

NORMA ISENTIVA - AMPLITUDE RESTRITA

A interpretação de dispositivo legal que outorgue isenção deve ser realizada pela literalidade da norma não sendo cabível ampliar a sua abrangência.

CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVA DE TRABALHO - INCONSTITUCIONALIDADE

O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 22, IV da Lei nº 8.212, de 1991 devendo a administração pública cumprir o decidido.

DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO PACTUADO - POSSIBILIDADE

Se a autoridade tributária constatar que o trabalhador, contratado sob qualquer denominação, preenche as condições referentes ao segurado obrigatório da previdência social, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

MULTAS APLICADAS - DEVER INSTITUCIONAL

Detectado o descumprimento de dever instrumental previsto na legislação ou ainda a ocorrência de fato para o qual a lei imponha uma sanção a autoridade tributária tem que realizar o lançamento sob pena de responsabilidade funcional.

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DE NORMA-IMPOSSIBILIDADE

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, excluindo os créditos decorrentes do serviço contratado mediante cooperativa e trabalho, bem como naquilo que refletirem nas obrigações acessórias. Votaram pelas conclusões os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Ana Claudia Borges de Oliveira e Wilderson Botto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Gregorio Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Rigo Pinheiro, Jose Marcio Bittes, Wilderson Botto (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz (Presidente)

Relatório

I. AUTUAÇÃO

Em 28/05/2013 o contribuinte foi regularmente notificado pessoalmente da constituição de créditos tributários para cobrança de contribuições sociais previdenciárias decorrentes de obrigações principais, Auto de Infração nº 51.016.155-3 Cooperativa de Trabalho e (Patronal) Empresa e Sat/rat; Auto de Infração nº 51.041.049-9 Segurados; Auto de Infração nº 51.041.051-0 Terceiros e de obrigações acessórias, Auto de Infração nº 51.041.050-2 CFL 78, Auto de Infração nº 51.041.052-9 CFL 30, Auto de Infração nº 51.041.053-7 CFL 59, **referentes a períodos de 01/2009 a 12/2009**, com aplicação de multa de ofício, em parte qualificada, além de juros, quanto às obrigações principais, **totalizando o montante em R\$ 473.887,30**, conforme fls. 3/28.

A exação está instruída com relatório (Refisc), fls. 32 e ss, circunstanciando os fatos e fundamentos de direito, sendo precedida por ação fiscal, Mandado de Procedimento Fiscal MPF nº 06.1.01.00-2013-00226-0, expedido para fiscalização dos períodos de 01/2008 a 12/2009, iniciado em 07/03/2013, precisamente às 11:55 e encerrado em 27/05/2013, com planilhas, intimações, exigências realizadas, respostas do contribuinte, cópia de notas fiscais, contratos, folhas de pagamento e outros documentos, conforme fls. 160 e ss.

Em apertada síntese, as motivações para a constituição do crédito tributário previdenciário foi o pagamento de bolsa de estudo em desacordo com a legislação; pagamentos efetuados à cooperativa de trabalho médico; remuneração de empregados como pessoas jurídicas, mediante emissão de notas fiscais, por comprovada pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade; além daquelas obrigações acessórias decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais. Os lançamentos foram realizados ao amparo do presente e também do Processo Administrativo Fiscal – PAF nº155504724632201391, referentes aos períodos de 2008 e 2009.

Consta ainda da exação a aplicação de multa qualificada quanto à remuneração de empregados como pessoa jurídica, considerando o intuito de se eximir do pagamento do tributo previdenciário.

II. DEFESA

Irresignada com o lançamento, a contribuinte apresentou impugnação em 27/06/2013, por advogado assistida, instrumento a fls. 412, conforme peça juntada a fls. 375/409, alegando preliminar de nulidade da exação, pois entendeu que o lançamento se baseou em indícios. Quanto ao mérito combateu todas as obrigações lançadas, principais e acessórias, com suas teses jurídicas, insurgindo-se também contra a qualificação da multa de ofício.

Por derradeiro requereu, entre outros, a procedência da defesa, juntando também cópia de documentos, conforme fls. 413 e ss.

III. DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU

A 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) – DRJ/RJ1 julgou a impugnação parcialmente procedente, excluindo a qualificação da multa de ofício, conforme Acórdão nº 12-63.467, de 24/02/2014, fls. 451/474, de ementa a seguir transcrita:

PROVA INDICIÁRIA. ADMISSIBILIDADE.

O processo administrativo-tributário admite todas as provas e meios de provas lícitos, inclusive indícios e presunções.

BOLSA DE ESTUDO. INCIDÊNCIA.

Integra o salário de contribuição os valores relativos a curso superior, graduação pós-graduação, de que tratam os art. 43 a 57 da Lei nº 9.394, de 1996.

SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO.

E legítima a cobrança de contribuições destinadas à Seguridade Social, com base no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.

Comprovada a ocorrência dos requisitos do art. 12, I, "a", da Lei 8.212/91, resta caracterizada a condição de segurado empregado e obrigatório o lançamento das contribuições incidentes sobre sua remuneração.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

O evidente intuito de fraude não resta caracterizado quando a empresa entende estar amparada em hipótese legal de elisão fiscal.

A falta de demonstração do elemento subjetivo do tipo penal impede a configuração do crime fiscal e por consequência a qualificação da multa.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Constitui infração deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições devidas pelos segurados contribuintes individuais a seu serviço.

Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Constitui infração deixar de informar em folha de pagamento a totalidade das remunerações dos segurados a seu serviço.

PENALIDADE. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

Inexiste desobediência ao princípio do não confisco quando a penalidade aplicada tem respaldo em lei.

PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO.

O momento para a produção de provas, no processo administrativo, é juntamente com a impugnação.

INTIMAÇÃO DO PATRONO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

É descabida a pretensão de intimações, publicações ou notificações dirigidas ao patrono da impugnante, em endereço diverso de seu domicílio fiscal.

O contribuinte foi regularmente notificado em 14/04/2014, conforme fls. 488/504

IV. RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 08/05/2014 a recorrente, por advogada representada, instrumento a fls. 412, interpôs recurso voluntário, conforme fls. 506/534.

São as alegações:

- **PRELIMINAR**

- a) Lançamento de tributo por presunção e sua manutenção pela decisão *a quo*

Aduz que a exação, na parte mantida pelo acórdão recorrido, baseou-se em presunção (i) de que os valores pagos a título de pós-graduação devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias (ii) que as pessoas jurídicas prestadoras de serviço são empregados da empresa:

No presente caso, o trabalho do agente fiscal se pautou em provas críticas e representativas, espécie de presunção simples, ou seja, foi utilizada a forma mais perigosa do instituto da presunção, pois como já esclarecido, trata-se da forma mais genérica, onde a atuação do agente público não encontra suporte legal, sendo desenvolvida com base apenas em indícios, o que leva o agente fiscal a cometer abusos e desvirtuar o instituto, na medida em que entende, equivocadamente, estar diante de critérios discricionários.

Apresentou doutrina para amparar seu entendimento jurídico.

- MÉRITO

- a) Bolsa de estudo

Entende que a fundamentação utilizada pela exação não é aquela aplicável ao caso, já que o art. 458, §2º, II da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT desconsidera por salário aqueles valores pagos com educação, devendo se subsumir ao fato, para além disso aduz ainda que a Lei nº 10.243, de 2001 estabelece que o benefício da educação não integra a base de cálculo do tributo previdenciário, não estabelecendo exceção, tampouco limitações, juntando jurisprudência para amparar seu entendimento.

Acrescenta ainda que a finalidade da bolsa é aperfeiçoar os funcionários da empresa e que há taxativa isenção legal no art. 28, §9º, “t” da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 9.711, de 1998.

Aduz que houve uma presunção da autoridade tributária quanto ao não oferecimento deste mesmo benefício aos demais empregados e dirigentes:

Ora, em nenhum momento, há provas de que a Recorrente negava aos empregados a possibilidade de realização dos cursos! Muito pelo contrário, a Recorrente sempre prezou pela qualificação de seu pessoal, sendo certo, ainda, que o Sr. Lincoln Drumond Batista Júnior é apenas um exemplo. A presunção simples utilizada pela fiscalização e mantida pela Delegacia de Julgamento não tem qualquer base de sustentação!!!

- b) Cooperativas médicas

Entende com fundamento no art. 458 da CLT que a base utilizada está fora do conceito de salário, além também da inconstitucionalidade do dispositivo normativo que deu amparo ao lançamento, inclusive fez menção ao Recurso Extraordinário nº 595838, com repercussão geral, em que houve decisão favorável pelo Supremo Tribunal Federal – STF.

- c) Contratação de empregados como pessoas jurídicas

Aduz que o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 determina que a tributação deve ser realizada na pessoa jurídica, sendo descabido o lançamento da contribuição através do sócio da empresa.

Apresenta doutrina e jurisprudência para amparar seu entendimento.

Entende também que não estão presentes os requisitos necessários à configuração do vínculo empregatício, já que os contratos celebrados entre as pessoas jurídicas são lícitos e sem infrações e que não foram ouvidas as pessoas envolvidas, e prossegue apresentando contratações que, a seu juízo, foram eventuais, inclusive prestada por empresa constituída em momento bem anterior, com sede em outro estado.

Para as contratações por empresas de serviços de informática, afirma ser absolutamente normal a existência de contratação para o desempenho destas atividades, mesmo existindo empregado da recorrente na função de analista de TI.

PESSOALIDADE

Especificamente quanto à pessoalidade, afirma que jamais exigiu que a prestação do serviço fosse realizada por determinada pessoa, inexistindo exclusividade nos contratos e prossegue nos seguintes termos:

A Recorrente jamais exigiu que a prestação dos serviços pactuados fosse realizada por determinada pessoa! Muito pelo contrário, se observar os termos dos contratos, percebe-se que dentre as obrigações da empresa contratada, não há exclusividade, não há escolha de determinado profissional. Portanto, está nítido que não há obrigação de apenas um profissional exercer as atividades pactuadas, mas apenas e tão somente que estas sejam executadas.

Aliás, o trabalho fiscal ora combatido informa inicialmente que os contratos celebrados são padrões, o que demonstra a fraude. Todavia, posteriormente, informa que os termos eram ajustados em decorrência da função a ser exercida por determinada pessoa, o que também demonstra fraude! Ora, da forma como estabelecido pelo i. Auditor Fiscal a Recorrente está em um sério dilema, pois de qualquer forma, independentemente do contrato que for estabelecido, estará laborando em fraude!

E, como se já não fosse o bastante, a menção realizada no Auto de Infração de que as empresas não possuíam empregados não tem o condão de implicar ou mesmo atribuir qualquer responsabilidade à Recorrente, muito menos implicar em fraude contratual.

HABITUALIDADE E NÃO-EVENTUALIDADE

Aduz que o pagamento mensal nas contratações não macula nem vicia o pacto realizado entre as empresas, dando os exemplos das Empresas AJV PRODUÇÕES e MACUS VINÍCIUS DI FLARA que prestaram serviços pontuais e esporádicos.

REMUNERAÇÃO

Afirma que o pagamento foi efetivamente realizado entre as empresas, jamais representando remuneração de empregado.

SUBORDINAÇÃO

Aduz que a subordinação econômica é inerente à qualquer prestação de serviços e não serve como condição para caracterizar relação de emprego, inclusive juntou jurisprudência para amparar sua tese jurídica.

d) Multas aplicadas

Quanto às multas alega que não foram observados princípios constitucionais como o do não-confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade, juntando também jurisprudência para alicerçar seu entendimento.

e) Apreciação constitucional

Ataca a decisão de origem quanto ao entendimento de vinculação aos ditames legais ao argumento de que a análise dos valores constitucionais é inerente ao aplicador do direito:

Não há apreciação concreta de conflitos de interesse que possa prescindir de cotejo constitucional. Dizer o Direito implica, forçosamente, comparação da norma que se está aplicando com a Constituição. E ambos os órgãos, Judiciário e Executivo, efetivamente exercem, seja de forma típica ou atípica, função jurisdicional. A essência da função jurisdicional por eles desempenhada é a mesma, inclusive acerca da apreciação do controle de constitucionalidade.

A Administração Pública costuma esquivar-se da apreciação constitucional sob o argumento de que haveria uma presunção de constitucionalidade das leis. Não obstante, trata-se de presunção relativa, *júris tantum*, ou seja, admite prova em contrário. O contribuinte, no exercício de seu constitucional direito de defesa, pode insurgir-se contra uma presunção atentatória de sua liberdade patrimonial.

(...)

Após a Constituição de 1988, há um verdadeiro direito constitucional ao julgamento administrativo que não pode prescindir da própria análise constitucional. A interpretação constitucional sistemática aponta para a conclusão inarredável de que o entendimento hermenêutico que mais prestigia o princípio da efetividade da Constituição é aquele que permite aos órgãos administrativos julgadores praticar o controle de constitucionalidade.

E se é fato que, ao aplicar o Direito, tanto os órgãos do Judiciário como os do Executivo têm que interpretar o que estão aplicando, pois aplicar é interpretar a lei, a estes mesmos órgãos não lhes é dado desconhecer, no desempenho da judicatura, o princípio da efetividade da Constituição.

Apresentou doutrina e jurisprudência para amparar seu entendimento.

- PEDIDO

Ao final requereu o conhecimento e provimento do recurso interposto.

É o relatório!

Voto

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Relator.

I. ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário interposto é tempestivo e obedece aos requisitos legais, portanto dele conheço.

Passo a exame da preliminar.

II. PRELIMINAR

a) Lançamento de tributo por presunção e sua manutenção pela decisão *a quo*

A recorrente entende, na parte mantida pelo acórdão de origem, que a exação se baseou em presunção (i) de que os valores pagos a título de pós-graduação devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias (ii) que as pessoas jurídicas prestadoras de serviço são empregados da empresa.

Em exame as razões do lançamento descritas no Relatório Fiscal de fls. 32 e ss, observo tanto para os créditos lançados pela concessão de bolsa de estudo, fls. 35 e ss, assim como também aqueles decorrentes da constatação da autoridade tributária quanto à existência de contratação de empregados como pessoas jurídicas, fls. 41 e ss, tratando-se de preliminar, **não há a presunção alegada**, ao contrário, **trata-se de dedução lógico-jurídica com subsunção à norma aplicável**, decorrente de descumprimento de (i) dispositivos legais e (ii) desvirtuamento de relações empresariais.

Portanto, tratando-se de análise de vícios processuais, há que se destacar, *in casu*, o cumprimento daqueles requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, pela autoridade constituinte do crédito lançado, para além disso inexistente na exação e tampouco na decisão recorrida nulidades previstas no art. 59 de mesmo decreto, eis que resta demonstrado o amplo conhecimento da recorrente quanto aos fatos imputados, o efetivo e exaustivo exercício do direito à defesa, além dos atos praticados pelas autoridades competentes.

Sem razão a recorrente.

Passo a exame de mérito.

III. MÉRITO

a) Bolsa de estudo

Entende que a fundamentação utilizada pela exação não é aquela aplicável ao caso, já que o art. 458, §2º, II da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT desconsidera por salário aqueles valores pagos com educação, devendo se subsumir ao fato, para além disso aduz ainda que a Lei nº 10.243, de 2001 estabelece que o benefício da educação não integra a base de cálculo do tributo previdenciário, não estabelecendo exceção, tampouco limitações, juntando jurisprudência para amparar seu entendimento.

Acrescenta ainda que a finalidade da bolsa é aperfeiçoar os funcionários da empresa e que há taxativa isenção legal no art. 28, §9º, “t” da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 9.711, de 1998.

Ao examinar a *ratio essendi* da exação quanto ao tema, fls. 35 e ss, item 2.1.1, verifico que a autoridade tributária, com o fundamento no dispositivo legal do parágrafo anterior, **constatou o descumprimento da norma em exame, vez que esta contempla educação básica enquanto a bolsa oferecida foi para pós-graduação:**

2.1.1.4.1 - Mediante Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01, com ciência do contribuinte em 26/04/2013, a empresa foi intimada a apresentar o Instrumento que disciplinou a concessão do auxílio "Bolsa de Estudo" em favor do empregado LINCOLN DRUMOND BAPTISTA JUNIOR, bem como informar se, no mesmo período, todos os empregados e dirigentes tiveram acesso ao referido benefício.

2.1.1.4.1.1 - Em atendimento ao Termo de Intimação, a empresa se limitou a apresentar, além do boleto bancário correspondente ao pagamento da primeira parcela, um documento identificado como FORMULÁRIO DE COMPRAS, de cujo pedido consta como motivo "conforme aditivo no contrato de trabalho" e como descrição da compra, que se trata de um curso de pós-graduação, enquanto que o § 9º, XIX do artigo 214 do já citado Decreto nº. 3.048 contempla apenas o plano educacional que vise à educação básica.

(...)

2.1.1.5- Por todo o exposto, tem-se configurado que, o benefício concedido a seu empregado, por estar em desacordo com a legislação pertinente, integram os salários-de-contribuição para todos os fins e efeitos, conforme art. 214, § 10 do já citado Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/1999, não havendo motivos que justifiquem a não incidência das contribuições sociais sobre os mesmos.

Alega também a recorrente presunção da autoridade tributária quanto ao não oferecimento do benefício aos demais empregados e dirigentes, todavia consta do relatório o registro de prévia intimação para prestar esclarecimentos, **não sendo carreado aos autos prova de que a bolsa fosse também oportunizada aos demais trabalhadores**. Destaco que o motivo da exclusão da isenção foi a ausência de completa subsunção do fato à norma e, para além disso e principalmente, **não foi demonstrado que o benefício se estendeu aos demais**.

Sem razão.

b) Cooperativas médicas

Entende com fundamento no art. 458 da CLT que a base utilizada está fora do conceito de salário, além também da inconstitucionalidade do dispositivo normativo que deu amparo ao lançamento, inclusive fez menção ao Recurso Extraordinário nº 595838, com repercussão geral, em que houve decisão favorável pelo Supremo Tribunal Federal – STF.

Em obediência ao art. 62, §1º, inc. I do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, **há que se reconhecer nos autos a inconstitucionalidade do art. 22, IV da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999**, nos termos da Decisão Plenária do Supremo Tribunal Federal, tornada definitiva, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 595.838 em 23/04/2014, cujo acórdão abaixo transcrevo:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos e nos termos do voto do Relator, em dar provimento ao recurso extraordinário e declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876/1999.

Portanto, considerando que o fundamento utilizado na exação, fls. 39 e ss, foi exatamente aquele declarado inconstitucional, deve ser desconstituído esse crédito.

c) Contratação de empregados como pessoas jurídicas

Aduz que o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 determina que a tributação deve ser realizada na pessoa jurídica, sendo descabido o lançamento da contribuição através do sócio da empresa.

Apresenta doutrina e jurisprudência para amparar seu entendimento.

Em que pese a robusta argumentação, inclusive doutrinária, trazida pela recorrente, há que se pontuar que a fiscalização tributária, no exercício da atividade típica da autoridade tributária para constituir o crédito, nos termos em que rege o art. 142 do CTN, tem o poder-dever de desconsiderar negócios jurídicos praticados com o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, tal como expressamente previsto no parágrafo único do art. 116 de referido código:

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

(...)

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

A mesma orientação também consta do art. 229, §2º do Decreto nº 3.048, de 1.999 (Regulamento da Previdência Social), conforme abaixo transcrito:

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

(...)

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

Ao verificar o relatório fiscal, especificamente a fls. 41 e ss, há uma clara demonstração, alicerçada em notas fiscais emitidas, informações obtidas destes e de outros documentos analisados, além de dados em sistema de controle, que denotam negócios pactuados por empresa cujo sócio labora na autuada, coincidência de valores de salário com aqueles referentes aos serviços prestados, inclusive com benefícios pagos ao trabalhador, subordinação, pessoalidade e outros elementos que denotam tratar de relação de emprego e não aquela empresarial pactuada.

Com base nos resultados da fiscalização, **a autoridade tributária tão somente desconsiderou negócios que, na prática, dissimularam a ocorrência do fato gerador quanto ao tributo previdenciário**, lançando-o juntamente com as demais obrigações acessórias.

Portanto, não há descumprimento do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 uma vez que não consta da exação o uso indiscriminado do critério de desconsiderar os negócios praticados pela recorrente, mas especificamente aqueles em que se constatou haver dissimulação do fato gerador tributário.

Ademais o próprio art. 129 de referido diploma legal prevê a possibilidade de desconsiderar a personalidade jurídica em caso de desvio de finalidade, tal como dispõe o art. 50 do Código Civil, Lei nº 10.406 de 2002:

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.** (grifo do autor)

- Pessoalidade

Quanto à pessoalidade, afirma a recorrente que jamais exigiu que o serviço fosse prestado por determinada pessoa, **só que a fiscalização verificou que as empresas contratadas não possuíam empregados**, fls. 58, portanto, forçoso é crer na alegação recursal:

A comprovação da prestação dos serviços por profissionais, pessoas físicas, sob o manto de pessoas jurídicas contratadas pela autuada ficou patente em consultas feitas no sistema GFIP WEB, cujas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP ou mesmo a ausência de declaração evidenciaram que, sem exceção, as contratadas não possuíam empregados, conforme demonstrado no quadro a seguir. A despeito da formalização de contratos como sendo entre pessoas jurídicas, isto não condiz com a realidade quando da execução dos serviços. A prestação dos serviços somente foi realizada, de forma pessoal, pelos sócios gerentes destas empresas, os quais foram identificados em relação a cada uma pela própria ASA, em resposta ao Termo de Intimação para Apresentação de Esclarecimentos n.º 01 (cópia anexa), como sócios executantes dos serviços. (grifo do autor)

Ademais, tal como descreve o relatório, a participação das empresas somente teve a finalidade de contar com a mão de obra daquele que efetivamente prestou o serviço:

Não restam dúvidas de que a existência das pessoas jurídicas era totalmente dispensável na execução dos trabalhos executados. Necessária era tão somente a existência de uma pessoa específica, preparada e com capacidade técnica adequada para cumprimento da demanda contratada. Daí a pessoalidade. Quem detinha o conhecimento e quem realizava as tarefas designadas era a pessoa física e não a jurídica. O contrato de trabalho era ajustado em função de determinada pessoa. Nesse sentido é que se diz que o contrato de trabalho é *intuitu personae*. O trabalho que o empregador pretendia obter ao contratar a pessoa jurídica era o de um determinado e específico profissional e não de qualquer outro.

A prestação dos serviços era feita por pessoas físicas, profissionais especializados conforme o cargo para que eram contratados travestidos de pessoas jurídicas. Esses profissionais, experts em suas áreas de atuações, únicos disponíveis ou raros no mercado, de difícil substituição, muitas vezes disputados por empresas do mesmo ramo, distinguindo-se pela experiência, elevado grau de especialização e capacitação, eram, exatamente por isto, contratados e mantidos de forma exclusiva, ou praticamente exclusiva, a serviço da ASA, até como forma de conservar o vínculo e mantê-los longe de eventuais assédios da concorrência.

- Eventualidade

No intuito de demonstrar a eventualidade de serviços prestados, a recorrente trouxe dois exemplos, quanto aos negócios realizados com as Empresas AJV PRODUÇÕES e MACUS VINÍCIUS DI FLARA, informando que houve contratações pontuais.

Em detido exame à base de cálculo utilizada para o lançamento tributário, obtida a partir das notas fiscais registradas na contabilidade da recorrente, para o ano de 2009, conforme se vê a fls. 95/101, as empresas referidas não constam desta base, portanto, valores eventualmente transacionados envolvendo essas pessoas jurídicas sequer fazem parte da exação.

- Remuneração

Afirma a peça recursal que o pagamento foi efetivamente realizado entre as empresas, jamais representando remuneração de empregado.

O que resta demonstrado nos autos é a desconsideração, pela autoridade tributária, destes negócios jurídicos tão somente objetivando o lançamento e a cobrança do tributo previdenciário, conduta amparada pela legislação quanto aos poderes inerentes às atividades de fiscalização tributária.

Portanto, não se discute o negócio jurídico, mas a sua repercussão no direito tributário.

- Subordinação

Entende a recorrente que a subordinação econômica é inerente à qualquer prestação de serviços e não serve como condição para caracterizar relação de emprego, inclusive juntou jurisprudência para amparar sua tese jurídica.

Conforme se extrai da exação, a subordinação foi constatada dentro do conjunto probatório produzido a partir de informações tais como a similaridade entre o salário e os valores contratados, inclusive com pagamento de benefícios próprios do trabalhador; emissão de notas fiscais sequenciais; exclusividade do sócio e, por fim, dependência jurídica, fls. 61:

De acordo com as circunstâncias amplamente expostas ao longo deste Relatório Fiscal, os profissionais (sócios das pessoas jurídicas contratadas) se encontravam inquestionavelmente à disposição da Fiscalizada, se não cumprindo ordens, cumprindo suas determinações para a realização de sua atividade-fim, de forma contínua e por conta e risco da contratante ASA. Caracteriza-se, nessa situação, a interferência do poder jurídico do empregador (ASA) no procedimento de seus empregados (sócios das pessoas jurídicas), visando à manutenção e adequação de suas atividades em favor do empreendimento da empresa contratante, a ASA.

Todo o conjunto probatório leva à indicação da existência de dependência jurídica dos sócios das pessoas jurídicas contratadas com a empresa ASA, uma vez que as pessoas físicas dos sócios encontravam-se à disposição desta para a realização de serviços contínuos e necessários à sua atividade, mesmo que aqueles tivessem liberdade na execução dos mesmos, situação tipicamente comum em serviços especialíssimos. Portanto, não há dúvida de que os serviços foram prestados com subordinação jurídica. Com isso, não importa a dependência econômica, mas sim os pagamentos realizados aos sócios pessoas físicas, por meio das pessoas jurídicas, como contraprestação pelos serviços prestados.

Pelo exposto, pode-se concluir com segurança pela existência da relação empregatícia entre a ASA e os profissionais supostamente contratados como pessoas jurídicas. Ressalte-se que, nos termos do artigo 6º da CLT, a prestação de serviços pelo empregado pode se dar em qualquer local, seja no estabelecimento do empregador ou em sua residência. Também não é requisito essencial na definição de empregado a exclusividade da prestação dos serviços, ou seja, não é necessário que empregado preste serviços a somente um empregador, a despeito de, na presente Ação Fiscal, a emissão de notas fiscais sequenciais indicarem que tal situação ocorreu.

Portanto, considerando-se todo o conjunto probatório apresentado, os fatos constatados pela fiscalização e as características e peculiaridades das atividades laborais dos trabalhadores contratados como pessoas jurídicas que prestaram serviços a ASA, firmou-se inequívoca convicção de que atendem integralmente aos pressupostos básicos — determinados pelo art. 3º da CLT e inc. I do art. 12 da Lei 8.212/91 — necessários à caracterização destes segurados como empregados, quais sejam, subordinação, não eventualidade e pessoalidade na prestação do trabalho, mediante remuneração.

Portanto e por tudo, sem razão a recorrente.

d) Multas aplicadas

Quanto às multas alega a peça recursal que não foram observados princípios constitucionais como o do não-confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade, juntando também jurisprudência para alicerçar seu entendimento.

Com efeito, as sanções constantes na exação são decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais previstos na legislação previdenciária, além também da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo.

Considerando que todas essas medidas foram adotadas em razão do estrito cumprimento da legislação em vigor e de outro modo jamais poderia ser feito, visto que não cabe à autoridade tributária deixar de cumprir sua atividade vinculada prevista no art. 142 do CTN, tenho que os princípios foram respeitados na medida em que, tão somente, foi cumprida a lei tributária.

Sem razão.

e) Apreciação constitucional

A recorrente se contrapõe à decisão de origem quanto ao entendimento de vinculação aos ditames legais, argumentando que a análise dos valores constitucionais é inerente ao aplicador do direito:

Não há apreciação concreta de conflitos de interesse que possa prescindir de cotejo constitucional. Dizer o Direito implica, forçosamente, comparação da norma que se está aplicando com a Constituição. E ambos os órgãos, Judiciário e Executivo, efetivamente exercem, seja de forma típica ou atípica, função jurisdicional. A essência da função jurisdicional por eles desempenhada é a mesma, inclusive acerca da apreciação do controle de constitucionalidade.

A Administração Pública costuma esquivar-se da apreciação constitucional sob o argumento de que haveria uma presunção de constitucionalidade das leis. Não obstante, trata-se de presunção relativa, júris tantum, ou seja, admite prova em contrário. O contribuinte, no exercício de seu constitucional direito de defesa, pode insurgir-se contra uma presunção atentatória de sua liberdade patrimonial. (grifo do autor)

(...)

Após a Constituição de 1988, há um verdadeiro direito constitucional ao julgamento administrativo que não pode prescindir da própria análise constitucional. A interpretação constitucional sistemática aponta para a conclusão inarredável de que o entendimento hermenêutico que mais prestigia o princípio da efetividade da Constituição é aquele que permite aos órgãos administrativos julgadores praticar o controle de constitucionalidade.

E se é fato que, ao aplicar o Direito, tanto os órgãos do Judiciário como os do Executivo têm que interpretar o que estão aplicando, pois aplicar é interpretar a lei, a estes mesmos órgãos não lhes é dado desconhecer, no desempenho da judicatura, o princípio da efetividade da Constituição.

Em que pesem as valorosas afirmações há que se destacar importante precedente deste Conselho quanto à falta de competência do juízo administrativo para apreciação de inconstitucionalidade:

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

Deixar o julgador administrativo de adentrar na seara da constitucionalidade da lei tributária, **não equivale a se esquivar**, pois, registre-se, aqueles valores quanto à constitucionalidade ou não de um dispositivo legal são simbióticos e entrelaçados, simplesmente não há como interpretar a matéria sem realizar controle constitucional, seja difuso ou concentrado e isso foi reservado ao Poder Judiciário.

De outro lado, pode também o contribuinte exercer seu direito subjetivo e, caso seja vencedor, obter do Estado-juiz determinação em sentido contrário.

Sem razão.

IV. CONCLUSÃO

Rejeito a preliminar apresentada e no mérito dou parcial provimento para excluir os créditos decorrentes de cooperativa de trabalho médico e seus reflexos nas obrigações acessórias.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino