



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

Processo nº 15956.000313/2009-92
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-02.889 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2012
Matéria CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO: PESSOA JURÍDICA. PATRONAL e SAT/GILRAT
Recorrente BRASIL SALOMÃO E MATTHES ADVOCACIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. OCORRÊNCIA FÁTICA.

Quando o Fisco constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as características de segurado empregado, previstas na Legislação, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar seu correto enquadramento. Os segurados preenchem os requisitos do art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212/1991.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. SIMULAÇÃO.

O lançamento é efetuado de ofício pelo Fisco quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade pela falta de obscuridade na caracterização dos fatos geradores incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

Não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno.

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade e não cabe ao julgador, no âmbito do contencioso administrativo, afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais.

ASPECTOS SUBJETIVOS. DOLO OU CULPA. NÃO ANALISADOS.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade pela obrigações tributárias independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

**SEGURO DE ACIDENTE DE TRABALHO (SAT/GILRAT).
INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVISTAS EM LEI.**

O Poder Judiciário já se manifestou sobre o tema de que são constitucionais e legítimas as contribuições destinadas ao SAT/GILRAT.

O grau de risco da empresa é estabelecido de acordo com o enquadramento da sua atividade econômica preponderante por estabelecimento.

JUROS/SELIC. MULTA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE.

O sujeito passivo inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos.

Nos termos do enunciado nº 4 de Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), é cabível a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC para débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. INOCORRÊNCIA.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em rejeitas as preliminares suscitadas e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Lourenço Ferreira do Prado, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues que davam provimento parcial ao recurso.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados caracterizados como empregados, concernente à parcela patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), para as competências 03/2001 a 10/2006.

O Relatório Fiscal (fls. 70/83 – Volume I) informa que os fatos geradores decorrem das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e aos segurados caracterizados como empregados, sendo que os valores apurados foram constituídos por meio dos seguintes levantamentos:

1. **“Levantamento FP”** - FOLHA PAG SEGURADOS EMPREGADOS → refere-se às remunerações pagas aos segurados empregados, na rubrica "gratificações de férias – cláusula 14^a, previstas em convenção coletiva de trabalho, não consideradas como incidentes de contribuições previdenciárias pela empresa. Como a convenção coletiva não tem força de lei, estes pagamentos foram considerados salário de contribuição;
2. **“Levantamento NF”** - VALORES PAGOS ATRAVÉS DE NF → os pagamentos efetuados pela autuada para nove empresas prestadoras de serviços de advocacia, a título de "Serv Advogado", cujos sócios foram considerados empregados da autuada.

Esse Relatório Fiscal informa ainda que, em relação ao **“levantamento NF”**, os elementos de prova considerados para caracterizar os sócios das empresas associadas como segurados empregados da Brasil Salomão foram os seguintes:

1. de acordo com o informado no site <http://www.brasilsalomao.com.br/site/advogados.php>, praticamente todos os sócios das empresas de advocacia associadas constam como sendo advogados da empresa Brasil Salomão e Matthes Advocacia;
2. no estabelecimento sede da empresa Brasil Salomão e Matthes Advocacia, situado na Av. Presidente Kennedy, 1255 – Nova Ribeirania Ribeirão Preto-SP, existe um quadro enorme na parede externa onde são apresentados a razão social da autuada e os nomes de 64 advogados. Dentre os advogados listados estão praticamente todos os sócios das nove empresas de advocacia associadas;
3. todas as empresas associadas estão sediadas em endereços residenciais de um dos seus sócios, sendo que não há qualquer placa ou sinalização de existência de empresa no local. Em vários casos trata-se de condomínios residenciais, sendo que os responsáveis pelo

atendimento informaram que não conheciam nem nunca ouviram falar das empresas; que no condomínio não existiam nem poderiam existir empresas; e que tinham conhecimento que o "sócio morador trabalhava no escritório de advocacia Brasil Salomão;

4. a maioria das notas fiscais emitidas pelas empresas associadas para a autuada ocorreu no final do mês e foram numeradas sequencialmente, isto é, as empresas associadas trabalharam e emitiram notas fiscais somente para a empresa autuada;
5. ao se comparar os valores das notas fiscais emitidas por cada empresa associada, totalizados por trimestre, com os valores declarados por cada uma delas nas Declarações de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica (anos-calendário 2005 e 2006), constatou-se que tais valores eram coincidentes;
6. não consta nos livros Razão - Conta Caixa das empresas associadas quaisquer lançamentos relativos a despesas operacionais necessárias para o funcionamento de um estabelecimento, tais como água, luz, telefone e aluguel do imóvel;
7. em consulta ao banco de dados da Receita Federal, constatou-se, através do cruzamento das informações declaradas pelas empresas associadas com aquelas declaradas pela autuada (Declaração do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - anos calendários 1999 a 2006) que os valores pagos pela autuada são basicamente a única fonte de receita para a quase totalidade das empresas associadas, desde a constituição das mesmas;
8. de acordo com o item I da cláusula 1ª do Contrato de Prestação de Serviços, convencionou-se que cabe a associada Brasil Salomão, em favor das empresas associadas, garantir, sob sua responsabilidade econômica, estrutura física e instrumental, tais como: salas de trabalho e atendimento, mobiliário destas e recursos informatizados; planejamento financeiro e contábil em relação aos resultados dos serviços a serem prestados; equipe de estagiários; equipe de colaboradores diretos ou terceirizados para suporte nos serviços de secretaria, telefonia, arquivo, expedição, transporte, biblioteca, limpeza, informática e administração; material de escritório, custeio de todas despesas necessárias ao desenvolvimento dos serviços jurídicos a serem prestados;
9. de acordo com a cláusula 3ª e parágrafo único do Contrato de Prestação de Serviços, a contabilidade e a administração financeira dos serviços realizados por intermédio desta associação serão centralizados na associada Brasil Salomão, por conta de serem seus e de sua responsabilidade os clientes, sendo também seus todo e qualquer crédito proveniente da realização destes serviços, inserindo aí não só os honorários pactuados, como também as verbas sucumbências decorrentes de ganhos de causa. Apurado o lucro líquido do faturamento dos serviços desempenhados, o valor devido pela parceria em favor das empresas associadas será quantificado

mensalmente com a apuração do montante e emissão de nota fiscal pelas empresas associadas à Brasil Salomão;

10. de acordo com o item II da cláusula 1ª do Contrato de Prestação de Serviços, convencionou-se que cabe às empresas associadas, em favor da Brasil Salomão, garantido sob sua responsabilidade, e de seus sócios, o desempenho profissional perante as causas e respectivos clientes da associada Brasil Salomão; o atendimento dos procedimentos extrajudiciais e dos judiciais, dos respectivos prazos judiciais e contratuais, a observância das diretrizes da coordenação dos trabalhos administrativos e das áreas por especialização jurídica de responsabilidade da associada Brasil Salomão;
11. de acordo com a cláusula 4ª do Contrato de Prestação de Serviços, é obrigação da associada Brasil Salomão orientar e coordenar, por intermédio dos sócios, a realização dos serviços a serem executados em razão desta associação;
12. de acordo com a cláusula 5ª do Contrato de Prestação de Serviços, são obrigações das empresas associadas observar as coordenações e orientações passadas pela associada Brasil Salomão; observar as normas internas organizacionais da associada Brasil Salomão como um corolário lógico da utilização de seu espaço físico, funcional e instrumental; e dedicar-se com exclusividade aos serviços jurídicos que lhes serão confiados;
13. de acordo com a cláusula 12ª do Contrato de Prestação de Serviços, as partes reconhecem que os serviços jurídicos serão realizados apenas pelos advogados vinculados à associação, que sejam sócios das partes contratantes.

O lançamento referente ao levantamento "NF" foi realizado por aferição indireta, tomando-se por base as notas fiscais de prestação de serviço e respectivos lançamentos contábeis. Os valores discriminados nas notas fiscais foram divididos para cada sócio envolvido na prestação de serviço, utilizando-se a distribuição de lucro como parâmetro para aferição do salário de contribuição.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 23/11/2009 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 989/1025 – Volume VI), alegando, em síntese, que:

1. **Cerceamento de defesa.** As normas infraconstitucionais devem ser interpretadas em conformidade com a Constituição Federal (princípio da supremacia constitucional), enquanto que na interpretação das normas constitucionais deve-se buscar o sentido que lhe proporcione maior eficácia (princípio da máxima efetividade constitucional). Transcreve manifestações doutrinárias. A Constituição Federal assegura aos litigantes em processo judicial e administrativo o contraditório e a ampla defesa. Ao se interpretar os incisos LVI

2. Impossibilidade de desconsiderar pessoas jurídicas. Existência formal e real das pessoas jurídicas. As pessoas jurídicas

desconsideradas pelo Fisco estavam devidamente constituídas mediante contrato social registrado na OAB/SP, bem como possuíam escrituração fiscal regular, recolhimento de tributo em dia e correta emissão de nota fiscal. Tais pessoas jurídicas foram constituídas em períodos muito anterior aos fatos geradores exigidos e, também, em momentos distintos. Sempre existiu toda a prestação de serviços jurídicos ligadas aos contratos de associação por parte de tais pessoas jurídicas, as quais receberam por tais serviços, cada uma na proporção dos trabalhos realizados. A circunstância das pessoas jurídicas possuírem domicílio em locais de difícil acesso ao público (não comercial) em nenhum momento demonstra caráter fraudulento por parte delas. Como prestadora de serviços jurídicos, atividade de cunho estritamente intelectual, não há obrigação legal, nem prática, para que se tenha um local em prédio comercial e aberto ao público. Tal circunstância não pode desnaturar a personalidade jurídica de tais prestadoras de serviços, quando existem inúmeros documentos que comprovam nos autos sua existência formal e real. Transcreve trecho de decisão proferida pelo TRF4^a Região para corroborar suas alegações;

3. **Contrato de associação. Previsão legal e contratual. Ausência de subordinação.** A legislação que regula a profissão e o exercício da atividade jurídica expressamente permite a realização de contratos de associação para o fim de colaboração profissional (artigos 37 e 39 do Estatuto da OAB). O próprio contrato social da impugnante prevê que os atos privativos de advogado poderão ser praticados por advogados vinculados à sociedade como associados. A fiscalização se baseou na cláusula contratual que estipula uma coordenação e organização na realização dos trabalhos para concluir pela existência de subordinação. Contudo, inexistente qualquer comprovação fática de que houve efetivamente subordinação. A existência de orientação, coordenação e organização dos trabalhos para o desempenho da atividade jurídica em associação com a melhor eficiência e qualidade não demanda subordinação. Mesmo no caso de advogado empregado, este não se subordina em questões técnicas a qualquer empregador, tendo total independência, como dispõe o artigo 18 da Lei 8.906/94

(transcreve dispositivo). Ainda que comprovada a subordinação, a existência de vínculo empregatício depende da comprovação de outros requisitos que não foram demonstrados pela fiscalização (não-eventualidade, remuneração e pessoalidade). Não basta a prova genérica do vínculo com base em meros indícios, é necessária a demonstração da relação de emprego de cada uma das pessoas físicas vinculadas às pessoas jurídicas que prestaram serviços jurídicos para a impugnante;

4. **Presunção de boa-fé. Ônus da prova.** A exigência de tributo, ainda mais com alegação de atos fraudulentos, exige prova cabal. É que prevalece no direito a presunção de boa-fé do contribuinte, salvo prova cabal em sentido contrário. De conformidade com o artigo 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário, mediante ato administrativo do lançamento, devendo comprovar a existência de todos os elementos componentes do fato gerador. Sendo o ônus da prova do fisco, não basta a simples presunção e inversão daquela. Transcreve trechos de manifestações doutrinárias e do Conselho de Contribuintes. No presente caso, a autoridade administrativa lavrou auto de infração com base em mera presunção, sem demonstrar os elementos componentes do fato gerador. Mais do que isso, desconsiderou todas as informações do contribuinte para tributar de outra forma, sem produzir qualquer prova em contrário. Transcreve trechos de manifestações da doutrina e jurisprudência. Ainda, a fiscalização não se desincumbiu do dever de comprovar cabalmente todos os atos da suposta fraude, a realização de vínculo empregatício de cada um dos sócios das pessoas jurídicas desconsideradas e o fato gerador dos tributos. Ao contrário do que afirma o lançamento, não houve a associação das pessoas jurídicas com a impugnante com o fim de reduzir o pagamento de tributos. Tais pessoas jurídicas foram criadas em momentos distintos e anteriores ao fato gerador;
5. **Desconsideração de pessoa jurídica. Intervenção do Poder Judiciário.** A desconsideração da personalidade jurídica pode ser realizada somente pelo Poder Judiciário, e nos termos previstos no artigo 50 do Código Civil. Nos termos previsto no artigo 129 da Lei 11.196/2005, o Fisco não pode desconsiderar a personalidade jurídica de sociedades prestadoras de serviços intelectuais para fins fiscais. A única exceção prevista em lei é o emprego do artigo 50 do Código Civil, que permite, excepcionalmente, a desconsideração pelo Poder Judiciário da personalidade jurídica quando houver fraude ou abuso de poder;
6. **Ausência de vínculo empregatício.** A fiscalização não comprovou a existência do vínculo empregatício, pela demonstração dos requisitos da pessoalidade, habitualidade, subordinação e remuneração. Os serviços não foram prestados por pessoas físicas, e sim por pessoas jurídicas, devidamente constituídas e existentes efetivamente. As associadas exerciam suas atividades com total autonomia, tanto em

relação ao trabalho como à produtividade. O lançamento não descreve a relação de subordinação existente para cada um dos sócios, nem demonstra que havia obrigatoriedade de horário e de produção, ainda que mínima. A prestação de serviços em determinado período a uma única pessoa jurídica não implica em vínculo empregatício. A legislação que regulamenta a profissão e o exercício da atividade jurídica expressamente permite contratos de associação para o fim de colaboração profissional;

7. **SAT.** A contribuição destinada ao SAT, prevista no artigo 22, II da Lei 8.212/91 é inconstitucional, eis que foi instituída com violação do disposto no artigo 195, § 4º combinado com o artigo 154, I, ambos da Constituição Federal. Houve também violação do disposto no artigo 195, I da Constituição Federal (as atividades econômicas e os graus de risco de acidente de trabalho devem estar previstos em lei) e do princípio constitucional da igualdade (situações idênticas são tributadas de forma diversa);
8. **Juros de mora.** A taxa de juros, salvo disposição legal em contrário, deve ser de 1% ao mês, nos termos do artigo 161, § 1º do CTN. Esse é o limite máximo para a sua fixação. Ainda que assim não seja, a taxa de juros precisa estar, no mínimo, quantificada em lei, conforme exige o artigo 150, I da CF. A utilização da taxa SELIC no âmbito tributário é inconstitucional, pois o percentual dessa taxa não é definido por lei;
9. **Multa de mora.** A multa aplicada ofende aos princípios constitucionais da legalidade, da razoabilidade ou proporcionalidade e da proibição do confisco. A multa aplicada deve ser reduzida, no mínimo, ao patamar de 20%, de conformidade com o artigo 61, § 2º da Lei 9.430/96;
10. requer que a impugnação seja julgada procedente e o lançamento cancelado.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto/SP – por meio do Acórdão nº 14-29.773 da 9ª Turma da DRJ/RPO (fls. 1028/1033 – Volume VI) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

A Notificada apresentou recurso (fls. 1042/1079 – Volume VII), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Ribeirão Preto/SP encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processo e julgamento (fls. 1085).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

DAS PRELIMINARES:

A Recorrente alega que não consta no lançamento fiscal a necessária e adequada descrição dos fatos e motivação da autuação, existindo dúvidas quanto ao lançamento, o qual, diante de tais irregularidades, deve ser declarado nulo.

Tal alegação não será acatada, pois os elementos probatórios que compõem os autos são suficientes para a perfeita compreensão do fato gerador das contribuições sociais lançadas, que foram as relativas à contribuição patronal e às contribuições destinadas ao financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT).

Os valores das contribuições sociais previdenciárias decorrem das remunerações pagas ou creditadas aos segurados caracterizados com empregados e foram devidamente delineados nas planilhas de fls. 84/87.

Para o “**levantamento FP**” - FOLHA PAG SEGURADOS EMPREGADOS, observa-se que as gratificações de férias decorrem dos valores declarados em folhas de pagamento, sendo que o Fisco demonstrou que tais pagamentos às empresas prestadoras de serviços de advocacia foram verificados nas notas fiscais de prestação de serviço e nos respectivos lançamentos contábeis.

Por sua vez, para o “**levantamento NF**” - VALORES PAGOS ATRAVÉS DE NF, constata-se que as remunerações pagas aos sócios das empresas prestadoras de serviços de advocacia foram obtidas pela técnica de aferição indireta, sendo que os valores discriminados nas notas fiscais foram divididos para cada segurado caracterizado como empregado (suposto “sócio”) envolvido na prestação de serviço, utilizando-se a distribuição de lucro como parâmetro para aferição do salário de contribuição.

Verifica-se ainda que o lançamento fiscal ora analisado atende aos pressupostos essenciais para sua lavratura, contendo de forma clara os elementos necessários para a sua configuração e caracterização. Com isso, não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, eis que estão estabelecidos de forma transparente nos autos (fls. 01/985) todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN, o art. 37 da Lei 8.212/1991 e o art. 10 do Decreto 70.235/1972, tais como: local e data da lavratura; caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária (fato gerador); determinação da matéria tributável; montante da contribuição previdenciária devida; identificação do sujeito passivo; determinação da exigência tributária e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; disposição legal infringida e aplicação das penalidades cabíveis, dentre outros.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Lei 8.212/1991:

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.

Nesse mesmo sentido dispõe o art. 10 do Decreto 70.235/1972:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O Relatório Fiscal (fls. 70/83) e seus anexos (fls. 01/69 e 84/985) são suficientemente claros e relacionam os dispositivos legais aplicados ao lançamento fiscal ora analisado, bem como discriminam o fato gerador da contribuição devida. A fundamentação legal aplicada encontra-se no Relatório de Fundamentos Legais do Débito - FLD (fls. 21/22), que contém todos os dispositivos legais por assunto e competência. Há o Discriminativo do Débito (DD), que contém todas as contribuições sociais devidas, de forma clara e precisa (fls. 05/11). Ademais, constam outros relatórios que complementam essas informações, tais como: Relatório de Lançamentos (RL), fls. 23/27; Relatório de Documentos Apresentados (RDA), fls. 12/20; dentre outros. Esses documentos, somados entre si, permitem a completa verificação dos valores e cálculos utilizados na constituição do crédito tributário.

Além disso – nos Termos de Intimação Fiscal - TIF (fls. 28/38) e no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - TEPF (fls. 981) –, todos assinados por representantes da empresa, constam a documentação utilizada para caracterizar e concretizar a hipótese fática do fato gerador das contribuições lançadas e a informação de que o sujeito passivo recebeu toda a documentação utilizada para caracterizar os valores lançados no presente lançamento fiscal. Posteriormente, isso foi confirmado pelo Relatório Fiscal de fls. 70/83.

Com isso, ao contrário do que afirma a Recorrente, o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, fazendo constar nos relatórios que o compõem (fls. 01/985) os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

Logo, essas alegações da Recorrente de nulidade do lançamento fiscal são genéricas, ineficientes e inócuas, não se permitindo configurar qualquer nulidade e não serão acatadas.

Com relação às alegações de inconstitucionalidade constantes na peça recursal, cumpre esclarecer que a administração pública deve observar o princípio da estrita legalidade, sendo que as leis e atos normativos nascem com a presunção de constitucionalidade, que só pode ser elidida pelo Poder Judiciário, conforme a competência determinada pela Carta Magna.

Nesse sentido, o Regimento Interno (RI) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), transcrito a seguir:

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

Assim, não examinarei as questões referente à inconstitucionalidade de leis e atos normativos, especificamente a inconstitucionalidade da Lei 8.212/1991, que trata da matéria concernente às regras da contribuição social destinada ao SAT/GILRAT, dentre outras expostas na peça recursal da Recorrente.

Diante disso, rejeito as preliminares ora examinadas, e passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:

Com relação à caracterização da relação jurídica material dos prestadores de serviço como segurado empregado, constata-se que o Fisco desconsiderou o pacto associativo firmado entre o segurado e a Recorrente, e considerou o vínculo como relação de emprego.

Nada há que se discutir que essa atuação representa violação à competência da Justiça do Trabalho, eis que a legislação tributária expressamente confere atribuição à autoridade fiscal para impor “sanções” sobre os atos ilícitos e viciados verificados no sujeito passivo, permitindo a aplicação da norma tributária material (artigos 142 e 149, incisos I e VII, ambos do CTN), ainda que alheia à formalidade da situação encontrada. Portanto, é certo que a autoridade do Fisco-Previdenciário, no intuito de aplicar a norma previdenciária ao caso em concreto, detém autonomia ou poderes para caracterizar um pacto laboral empregatício em que o contribuinte entendia não haver, e, para tanto, está perfeitamente autorizada a desconsiderar atos e negócios jurídicos, em que se vislumbra manobras e condutas demonstradas ilegais, com intuítos inequivocamente evasivos.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

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

I - quando a lei assim o determine;

(...)

*VII - **quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação**; (g.n.)*

Insta mencionar ainda que, ao considerar um pacto laboral empregatício em que o contribuinte entendia não haver, a fiscalização da Receita Federal do Brasil não está a invadir a competência outorgada à Justiça do Trabalho – nem está realizando a desconsideração de pessoa jurídica prevista no art. 50 do Código Civil, nem tampouco está desobedecendo à regra estampada no art. 129 da Lei 11.196/2005 –, já que a sua ação não está voltada para fins relacionados exclusivamente ao direito trabalhista e ao direito civil, mas sim ao cumprimento fiel e irrestrito da legislação previdenciária, e encontra respaldo legal no artigo 229, § 2º, do Decreto 3.048/1999.

Assim, a legislação previdenciária possibilita que o Fisco proceda dessa forma.

Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social (RPS):

Art. 9º. São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

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

(...)

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. (g.n.)

Em decorrência do procedimento de Auditoria Fiscal realizado na Recorrente (Brasil Salomão e Matthes Advocacia), o Fisco verificou que os sócios de várias empresas que prestavam serviços de advocacia para a Brasil Salomão e Matthes Advocacia eram, na realidade, segurados empregados desta, por estarem presentes na prestação de serviços os seguintes requisitos: (i) pessoalidade; (ii) não eventualidade; (iii) subordinação; e (iv) remuneração. Esse entendimento do Fisco de que os supostos sócios das empresas associadas são segurados empregados da Recorrente está consubstanciado nos seguintes elementos fáticos probatórios, que foram delineados no Relatório Fiscal (fls. 70/83) e comprovados nos autos:

1. os sócios das empresas de advocacia associadas **constavam como sendo advogados** da empresa Brasil Salomão;
2. as empresas associadas estavam sediadas em endereços residenciais de um dos seus sócios, sendo que **não havia qualquer placa ou sinalização de existência de empresa no local**;
3. as empresas associadas **trabalharam e emitiram notas fiscais somente** para a Brasil Salomão, sendo que os valores pagos pela Brasil Salomão foram a **única** fonte de receita para a quase totalidade das empresas associadas, desde a constituição das mesmas;
4. as empresas associadas **não contabilizaram quaisquer lançamentos relativos a despesas operacionais necessárias** para o funcionamento de um estabelecimento;
5. a Brasil Salomão **garantia**, sob sua responsabilidade econômica, a estrutura física e instrumental para as empresas associadas;
6. a **contabilidade e a administração financeira dos serviços realizados eram centralizados na Brasil Salomão, por conta de serem seus e de sua responsabilidade os clientes**, sendo também seus todo e qualquer crédito proveniente da realização destes serviços;
7. apurado o lucro líquido do faturamento dos serviços desempenhados, o valor devido às empresas associadas era quantificado **mensalmente** com a apuração do montante e **emissão de nota fiscal pelas empresas associadas a Brasil Salomão**;
8. cabia as empresas associadas o desempenho profissional perante as causas e respectivos **clientes da associada Brasil Salomão**;
9. as empresas associadas **eram orientadas e coordenadas pela Brasil Salomão, bem como estavam obrigadas a observar as normas internas organizacionais da Brasil Salomão e dedicar-se com exclusividade aos serviços jurídicos** que lhes eram confiados;

10. os serviços jurídicos deveriam ser realizados **apenas pelos advogados** vinculados a associação, que fossem sócios das partes contratantes. (g.n.)

Esses elementos fáticos probatórios apontados acima, no meu entendimento, caracteriza a **fraude objetiva** da relação empregatícia em decorrência da “pejotização” de empregados¹, tal como propugnado por **Mario de La Cueva**, eis que presentes os requisitos da relação de emprego (pessoalidade, subordinação, não eventualidade, onerosidade e alteridade – art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, e arts. 2º e 3º da CLT), numa determinada prestação ou relação de trabalho, é indiferente para a relação empregatícia a presença ou não do *consilium fraudis* (elemento subjetivo a má-fé, o intuito malicioso de prejudicar) entre as partes ou mesmo da *conscientia fraudis* (elemento subjetivo com a consciência ou vontade de fraudar) por parte do empregador, com o consequente afastamento dos atos fraudulentos e o reconhecimento da relação de emprego entre as partes.

Diz-se **objetiva a fraude nas relações empregatícias** porque, ao contrário do que ocorre no direito civil, para a sua averiguação “(...) *basta a presença material dos requisitos da relação de emprego, independentemente da roupagem jurídica conferida à prestação de serviços (parceria, arrendamento, prestação de serviços autônomos, cooperado, contrato de sociedade, estagiário, representação comercial autônoma, etc.), sendo irrelevante o aspecto subjetivo consubstanciado no animus fraudandi do empregador, bem como eventual ciência ou consentimento do empregado com a contratação irregular, citando-se, v.g, nesta última hipótese, a irrelevância dos termos de adesão às falsas cooperativas pelos trabalhadores com vistas a alcançar um posto de trabalho dentro de determinada empresa; a inscrição, e consequente prestação de serviços, como autônomo ou representante comercial, apesar da existência de um vínculo empregatício; a exigência de constituição de pessoa jurídica (“pejotização”) pelo trabalhador para ingressar no emprego etc., posto que constituem instrumentos jurídicos insuficientes para afastar o contrato-realidade entre as partes*” (artigo **Fraudes nas Relações de Trabalho: Morfologia e Transcendência**. Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, n. 36, 2010; pág. 170/171)

Com esse mesmo entendimento o doutrinador **Américo Plá Rodrigues** afirma que “(...) **a existência de uma relação de trabalho depende, em consequência, não do que as partes tiverem pactuado, mas da situação real em que o trabalhador se ache colocado,** porque [...] a aplicação do Direito do trabalho depende cada vez menos de uma relação jurídica subjetiva do que de uma situação objetiva, cuja existência é independente do ato que condiciona seu nascimento. Donde resulta errôneo pretender julgar a natureza de uma relação de acordo com o que as partes tiverem pactuado, uma vez que, se as estipulações consignadas no contrato não correspondem à realidade, carecerão de qualquer valor” (Apud DE LA CUEVA, Mario; Princípios de Direito do Trabalho; São Paulo; LTr, 2002, pág. 340) (g.n.).

No presente caso analisado, constata-se que, por meio do processo de “pejotização”, o empregador (Recorrente) transmudou os supostos sócios, pessoas físicas, prestadores de serviços advocatícios como uma pessoa jurídica (sociedade civil de advogados), formalizando-se um contrato de natureza comercial ou civil, com a consequente emissão de notas fiscais pelos trabalhadores, não obstante a prestação de serviços revelar-se como típica relação empregatícia.

¹ Como elucida Célia Regina Camachi Stander, o vocábulo “pejotização” constitui um neologismo originado da sigla “PJ”, a qual é utilizada para designar a expressão “pessoa jurídica” (STANDER, Célia Regina Camachi. **Fraude por meio de cooperativa e de constituição de pessoa jurídica por trabalhadores**. Revista da Escola da Magistratura do Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região, São Paulo, Ano I, n. 1, set. 2006, p. 105).

Tal “pejotização” dos empregados foi evidenciada em decorrência dos seguintes elementos fáticos:

1. os segurados caracterizados pelo Fisco como empregados podem até exercer uma atividade específica, mas a sua especialização confunde-se com as atividades finalísticas da Brasil Salomão (Recorrente), que sempre foi a prestação de serviços advocatícios, sendo este o prestador dos respectivos serviços especializados a terceiras empresas (tomadoras). Esse entendimento ficou consubstanciado pelo Fisco quando afirma “(...) *em consulta ao banco de dados da Receita Federal, pode-se constatar, através do cruzamento de informações das Declarações de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica da autuada com as informações das Declarações do Imposto de Renda das empresas associadas (anos-calendário 1999 a 2006) que os valores pagos pela autuada são BASICAMENTE a única fonte de receita para a quase totalidade das empresas, desde a constituição das mesmas. Vide planilha demonstrativa (fl. 914)*” (g.n.);
2. embora os segurados caracterizados pelo Fisco como empregados detenham conhecimentos técnicos, o *know-how* do desenvolvimento das atividades é determinado pela Recorrente, que detém todo o controle da prestação de serviços, conforme depreende-se das Cláusulas 1ª, 4ª e 5ª do Instrumento Particular de Associação para Prestação de Serviços Advocatícios e o Cumprimento de Interesses Comuns (fls. 915/935), mencionadas a seguir. Isso também foi averiguado pelo Fisco nos seguintes termos: “(...) todas as referidas empresas de advocacia estão sediadas em endereços residenciais de um dos seus sócios e de acordo com os relatórios (fls. 114/147) obtidos após as diligências realizadas, em cada uma das empresas de advocacia, verificou-se que: - Conforme os relatórios das diligências bem assim das fotos dos estabelecimentos das empresas de advocacia comprova-se que efetivamente são endereços residenciais de um dos sócios das empresas; - Em nenhum endereço havia qualquer placa ou alguma outra sinalização de existência de empresa no local”;
3. as empresas prestadoras dos serviços advocatícios não detinham o capital e/ou os meios materiais para a realização dos respectivos serviços, que são fornecidos pela Brasil Salomão, diretamente ou por meio das empresas tomadoras dos seus serviços, conforme ficou delineado **item I da Cláusula 1ª** do Instrumento Particular de Associação para Prestação de Serviços Advocatícios e o Cumprimento de Interesses Comuns, nos seguintes termos (fls. 915/935) “(...) *fica convencionado que cabe a ASSOCIADA BRASIL SALOMÃO, em favor das “empresas” ASSOCIADAS, garantindo sob sua responsabilidade econômica: estrutura física e instrumental, inserindo aí salas de trabalho e atendimento, mobiliário destas e recursos informatizados; planejamento financeiro e contábil em relação aos resultados dos serviços a serem prestados; equipe de estagiários, equipe de colaboradores diretos ou terceirizados para suporte nos serviços de secretaria, telefonia, arquivo, expedição,*

transporte, biblioteca, limpeza, informática e administração; material de escritório, custeio de todas despesas necessárias ao desenvolvimento dos serviços jurídicos a serem prestados". Esse fato também foi constatado na contabilidade da empresa, conforme averiguação do Fisco, nos seguintes termos: "(...) conforme se observa, nos Livros Razão - Conta Caixa das "empresas" ASSOCIADAS (fls.829/904), a ausência de quaisquer lançamentos referente a despesas operacionais necessárias para o funcionamento de um estabelecimento, tais como: água, luz, telefone e ainda despesa de aluguel do imóvel, ainda que, ao próprio sócio se o imóvel utilizado for de sua propriedade enquanto pessoa física" (g.n.);

4. as empresas associadas prestam serviços exclusivos para a Recorrente, com a geração de uma dependência econômica, uma vez que todos os ganhos são aferidos na condição de remuneração do labor, tendo natureza salarial, conquanto os segurados caracterizados como empregados sejam obrigados à emissão de notas fiscais. Isso está consubstanciado no momento que o Fisco afirma que "(...) a fiscalização elaborou planilhas (fls. 815/828) relativas a cada empresa, onde foram totalizados os valores das respectivas notas fiscais de prestação de serviço por trimestre e comparado os valores com os declarados pelas empresas nas Declarações de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica (anos-calendário de 2005 e 2006). Como podem ser verificados nas mencionadas planilhas, os valores declarados nas Declarações de Imposto de Renda das empresas coincidem exatamente com os totais das notas fiscais emitidas para a autuada" (g.n.);
5. as empresas associadas não possuem a assunção de riscos econômicos, pois estes estão concentrados na empresa Brasil Salomão, sendo esta que atua verdadeiramente no mercado. Fato esse evidenciado na Cláusula 3ª do Instrumento Particular de Associação para Prestação de Serviços Advocatícios e o Cumprimento de Interesses Comuns (fls. 915/935): **Cláusula 3ª** - A contabilidade e a administração financeira dos serviços realizados por intermédio desta associação serão centralizados na ASSOCIADA BRASIL SALOMÃO, por conta de serem seus e de sua responsabilidade os clientes, sendo também seus todo e qualquer crédito proveniente da realização destes serviços (...)".

Vejamos também decisões de nossos tribunais sobre a "pejotização" no âmbito da relação empregatícia.

"FRAUDE. PJ. SERVIÇOS PESSOAIS E SUBORDINADOS, SOB A ROUPAGEM DE PESSOA JURÍDICA. VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECONHECIDO. Restou evidenciado nos autos que, para as atividades nas quais atuou o reclamante, necessitava a reclamada de um empregado típico, ou seja, não eventual, subordinado a horário, e que prestasse serviços habituais e pessoais. E foi isto exatamente o que fez a ré: contratou um autêntico empregado, ainda que sob a roupagem de "PJ" (pessoa jurídica). Ocorre que o pacto de trabalho é um contrato realidade, configurando-se do desdobramento da

realidade fática que envolve toda a prestação de serviços, independentemente do rótulo contratual formal. Prestigia-se assim, a decisão de origem que, em face da presença dos elementos tipificadores dos artigos 2º e 3º da CLT, reconheceu o vínculo empregatício. Recurso patronal a que se nega provimento.” (TRT 2ª Região, RO, Proc. 01588.2006.070.02.00.2, 4ª T., Rel. Juiz Ricardo Artur Costa e Trigueiros, j. 12.2.2008, p. 22.2.2008).

*“VÍNCULO DE EMPREGO. Atuação de empregado por intermédio de pessoa jurídica. Fraude caracterizada. Num contexto em que o empregado atua em serviço inerente à atividade normal da contratante, com pessoalidade, subordinação, não eventualidade, **ainda que por intermédio de "pessoa jurídica"** - condição imposta para a continuidade da prestação do serviço - fica estampada a fraude. Incidência da regra de proteção contida no art. 9º do mesmo Estatuto. Vínculo de emprego configurado. Recurso a que se dá provimento.” (TRT 2ª Região, RO – Proc. 02014.2005.067.02.00.8, Acórdão 20080868538, 10ª T., Rel. Juíza Marta Casadei Momezzo, J. 30.9.2008, p. 14.10.2008). (g.n.)*

Portanto, no lançamento fiscal ora analisado, o Fisco verificou as características de segurado empregado na relação jurídica material estabelecida inicialmente entre os supostos sócios das empresas prestadoras de serviços de advocacia e a Recorrente, desconsiderou o vínculo associativo pactuado e efetuou o respectivo enquadramento para o segurado na qualidade de empregado, conforme preconiza o art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

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

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço [pessoalidade] de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual [habitualidade], sob sua subordinação e mediante remuneração [onerosidade], inclusive como diretor empregado; (grifos e notas pessoais acrescidas)

Pelo contrário do afirmado na peça recursal, compulsando os autos do presente processo, verificam-se os seguintes elementos fático-probatórios que caracterizam a relação empregatícia, inclusive a subordinação entre a Recorrente e os segurados caracterizados pelo Fisco como empregados para fins tributários:

1. **pessoalidade**, os segurados prestaram serviços e não foram substituídos por outras pessoas, tendo em vista a natureza dos serviços prestados por eles (serviços advocatícios). Isso está devidamente consubstanciada, dentre outros elementos juntados aos autos, na cláusula 12ª do Instrumento Particular de Associação para Prestação de Serviços Advocatícios e o Cumprimento de Interesses Comuns, nos seguintes termos (fls. 915/935): “**Cláusula 12ª** - As

partes reconhecem que os serviços jurídicos, objeto deste instrumento, serão realizados apenas pelos advogados vinculados a esta associação e colaboração, que sejam sócios das partes contratantes, em conformidade com o parágrafo único do art. 4º do Provimento 92/2000, do Conselho Federal da OAB”. Além disso, o Fisco demonstrou que “(...) tanto no site <http://www.brasilsalomao.com.brisiteladvogados.php> quanto no quadro disposto na parede externa do estabelecimento sede da autuada, consta os nomes de praticamente todos os sócios das "empresas" ASSOCIADAS, no entanto, não consta nenhum nome das "empresas" ASSOCIADAS” (fls. 76 do Relatório Fiscal e listagem impressa nas fls. 95/112);

2. **onerosidade**, as pessoas elencadas na ação fiscal receberam remuneração de forma habitual, eis que houve pagamentos, efetuados pela Brasil Salomão, aos sócios das empresas associadas, em razão dos serviços de advocacia por estes prestados, conforme verificado pelo Fisco nas notas fiscais de prestação de serviço e nos respectivos lançamentos contábeis. Isso está consubstanciado na Cláusula 3ª do Instrumento Particular de Associação para Prestação de Serviços Advocatícios e o Cumprimento de Interesses Comuns (fls. 915/935): “Cláusula 3ª - A contabilidade e a administração financeira dos serviços realizados por intermédio desta associação serão centralizados na ASSOCIADA BRASIL SALOMÃO, por conta de serem seus e de sua responsabilidade os clientes, sendo também seus todo e qualquer crédito proveniente da realização destes serviços, inserindo aí não só os honorários pactuados, como também as verbas sucumbenciais decorrentes de ganhos de causa. Parágrafo Único. Apurado o lucro líquido do faturamento dos serviços desempenhados, o valor devido pela parceria em favor das "empresas" ASSOCIADAS será quantificado mensalmente com apuração do montante e emissão de nota fiscal pelas "empresas" ASSOCIADAS a ASSOCIADA BRASIL SALOMÃO”.
3. **caráter não eventual** é aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa. Ficou demonstrado que os segurados executaram os serviços durante vários meses seguidos, (período de 01/2005 a 12/2006);
4. **subordinação**, o Fisco identificou, ao longo da prestação dos serviços de advocacia, os seguintes fatos: (i) os horários e locais das atividades eram fixados pela Recorrente (Brasil Salomão); (ii) a clientela a ser atendida era determinada pela Brasil Salomão; (iii) os créditos decorrentes da prestação de serviços eram da Brasil Salomão; (iv) a contabilidade e a administração financeira dos serviços realizados eram centralizados na Brasil Salomão; e (v) a estrutura física e instrumental para a prestação de serviços era garantida pela Brasil Salomão. O trabalhador age sob a direção da empresa, podendo ser comprovada pelas Cláusulas 1ª, 4ª e 5ª do Instrumento Particular de Associação para Prestação de Serviços Advocatícios e o Cumprimento de Interesses Comuns (fls. 915/935), abaixo mencionadas. Estes elementos demonstram que os prestadores de serviço não agiam com autonomia, mas estavam submetidos ao

direcionamento e ao comando da empresa, não havendo, assim, dúvidas em relação à subordinação.

As Cláusulas 1ª, 4ª e 5ª do Instrumento Particular de Associação para Prestação de Serviços Advocatícios e o Cumprimento de Interesses Comuns (fls. 915/935) dispõem o seguinte:

*“[...] **Item II da Cláusula 1ª** - Fica convencionado que cabe as "empresas" ASSOCIADAS, em favor da ASSOCIADA BRASIL SALOMÃO, garantindo sob suas responsabilidades, e de seus sócios, o desempenho profissional: perante as causas e respectivos clientes da ASSOCIADA BRASIL SALOMÃO; o atendimento dos procedimentos extra-judiciais e dos judiciais, dos respectivos prazos judiciais e contratuais, **a observância das diretrizes da coordenação dos trabalhos administrativos e das áreas por especialização jurídica de responsabilidade da ASSOCIADA BRASIL SALOMÃO.***

***Cláusula 4ª** - São obrigações da ASSOCIADA BRASIL SALOMÃO:*

a) viabilizar, na sua sede, estrutura física para instalação de salas de trabalho e atendimento, auditório, arquivo, recepção e demais dependências necessárias para o exercício da atividade advocatícia das "empresas" ASSOCIADAS;

b) custear equipe de funcionários e estagiários, bem como prestadores de serviços para as funções de: secretárias, arquivistas, expedição, escriturários, transporte, biblioteca, limpeza e demais necessários para o cumprimento dos serviços jurídicos;

c) manter estrutura organizacional de recursos humanos, departamento financeiro, contabilidade e administrativa, para consecução dos serviços a serem realizados;

d) orientar e coordenar, por intermédio dos seus sócios, a realização dos serviços a serem executados em razão desta associação;

***Cláusula 5ª** - São obrigações das "empresas" ASSOCIADAS:*

*a) **Observar as coordenações e orientações passadas pela ASSOCIADA BRASIL SALOMÃO;***

*b) **Assumir, por intermédio do comprometimento pessoal de seus sócios, o reconhecimento de que os clientes que lhes são confiados compõem a carteira da ASSOCIADA BRASIL SALOMÃO, não lhes sendo permitido, inclusive por conta do provimento nr. 16 da OAB, captar para si tais clientes ou desviá-los numa eventual rescisão do presente instrumento de saída de sócios;***

c) **Observar as normas internas organizacionais da ASSOCIADA BRASIL SALOMÃO como um corolário lógico da utilização de seu espaço físico, funcional e instrumental;**

d) (...)

e) **Dedicar-se com exclusividade aos serviços jurídicos que lhes serão confiados;**

f) **Zelar pela boa conservação da estrutura física e instrumental do escritório; (g.n.) [...]**”.

Entendo que a subordinação jurídica foi devidamente materializada pelo Fisco e vislumbro que, de acordo com os documentos acostados nos autos (fls. 01/985), há também uma subordinação estrutural ou objetiva², conforme o ensinamento de Maurício Godinho Delgado³, eis que os segurados caracterizados como empregados pelo Fisco estão subordinados à Recorrente quando seu trabalho integra as atividades que fazem parte do objeto da empresa⁴.

Dessa forma, ao contrário do alegado pela Recorrente, entendo que foram apontados elementos suficiente a caracterização do vínculo descrito pela auditoria fiscal, qualificando os segurados como empregados para fins tributários.

Cumpra esclarecer que as alegações da Recorrente, registradas na peça recursal (fls. 1042/1079 – Volume VII) e na peça de impugnação (fls. 989/1025 – Volume VI), não estão consubstanciadas em documentos probatórios e sim em meros relatos que a relação estabelecida entre ela e os segurados seria não empregatícia.

As alegações da Recorrente, desacompanhadas de elementos subjacentes ao fato que se pretende comprovar, não constituem, por si só, elementos de prova. Além disso – visando comprovar a fidedignidade dos registros contidos nos seus documentos declaratórios do pacto associativo firmado entre as empresas e a Recorrente, exposta na sua tese de defesa –, caberia à empresa Brasil Salomão apresentar documentos, contemporâneos à prestação de serviços, contábeis e fiscais que demonstrassem o contrário do que foi apontado e comprovado pelo Fisco como relação empregatícia. Esse entendimento está consubstanciado na regra estabelecida pelo art. 333 do CPC, eis que cabe ao autor (Fisco) o ônus de provar os fatos constitutivos de seu direito – no qual entendo que foi materializado no Relatório Fiscal (fls. 70/83) e nos documentos acostados aos autos de fls. 84/985 –, e cabe à Recorrente comprovar à existência de qualquer fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco.

Código de Processo Civil – CPC:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

² Maurício Godinho Delgado ensina que “A subordinação objetiva, ao invés de se manifestar pela intensidade de comandos empresariais sobre o trabalhador (conceito clássico), despontaria da simples integração da atividade laborativa obreira nos fins da empresa. Com isso reduzia-se a relevância da intensidade de ordens, substituindo o critério pela idéia de integração aos objetivos empresariais.”

³ DELGADO, Maurício Godinho. Direitos Fundamentais na Relação de Trabalho, Revista do Ministério Público do Trabalho, Brasília, ano XVI, n. 31, mar. 2006, pág. 45. Disponível para download em: <http://www.anpt.org.br/site/download/revista-mpt-31.pdf>.

⁴ Capítulo II do estatuto social da empresa Brasil Salomão – DOS OBJETIVOS SOCIAIS – Cláusula 2a – “A sociedade tem como objeto, exclusivamente, o exercício da advocacia em todos os ramos do direito. A sociedade, no exercício de suas atividades praticará apenas os atos indispensáveis às suas finalidades assim compreendidos, dentre outros, os de sua administração regular, a celebração de contratos em geral para representação, consultoria, assessoria e defesa de clientes por intermédio de advogados de seus quadros. Os atos privativos de advogados poderão ser exercidos pelos sócios ou por advogados vinculados à sociedade quer como associados, quer como empregados, mesmo que os resultados revertam para o patrimônio social.”

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. (g.n.)

Assim, independentemente da figura contratual adotada pelas empresas associadas e a Recorrente, uma vez ausente a autonomia organizacional do trabalho dos prestadores de serviços advocatícios, com o exercício da sua atividade laboral de forma pessoal e sob a direção do tomador, e sem assunção ativa (propriedade dos meios de produção) e passiva (responsabilidade pelos riscos do empreendimento), está-se diante de típica relação de emprego, o que invoca a aplicação dos artigos 142 e 149, incisos I e VII, ambos do CTN, combinados com o art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212/1991.

É importante frisar que, para fins tributários, a comprovação da relação empregatícia não depende exclusivamente da demonstração da ocorrência de dolo, culpa ou fraude na constituição das empresas associadas ao sujeito passivo, ao contrário do que entende a Recorrente. Não cogitou o legislador sobre o elemento volitivo que originou a relação jurídica tributária. A obrigação da empresa é recolher a contribuição social previdenciária decorrente dos segurados empregados, devidamente relacionados e caracterizados diante da realidade fática evidenciada pelo Fisco, não cabendo a este analisar os motivos subjetivos do não recolhimento dos tributos.

Vale mencionar que o art. 136 do CTN, ao eleger como regra a responsabilidade objetiva, isenta a autoridade fiscal de buscar as provas da intenção do infrator, conforme transcrito abaixo:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (g.n.)

Na peça recursal de fls. 1042/1079, a Recorrente alega que o Fisco não pode desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadores de serviços advocatícios, que foram legalmente constituídas, e apurar pretensas contribuições sociais previdenciárias. Tal argumento é impertinente ao presente processo, eis que restou demonstrado nos autos que não houve desconsideração da personalidade jurídica, sendo que a apuração das contribuições lançadas decorre dos documentos contábeis e fiscais da Recorrente e da realidade fática encontrada na atividade laboral dos prestadores de serviços, estes caracterizados como segurados empregados.

Ainda dentro desse contexto da relação obrigacional tributária previdenciária objetiva – prevista no art. 136 do CTN, susomencionado –, registra-se que a regra do art. 129 da Lei 11.196/2005 – ao estabelecer que a prestação de serviços intelectuais, para fins fiscais e previdenciários, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas – não tem o condão de afastar a realidade fática encontrada na atividade laboral dos prestadores de serviços advocatícios, eis que tal regra deve ser interpretada sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro – inclusive com as normas pertinentes à legislação tributária –, não possuindo o arrimo de afastar o reconhecimento do vínculo de emprego entre o trabalhador, contratado sob o manto de pessoa jurídica, e o empregador.

Lei 11.196/2005:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/08/2012 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 15/08/20

12 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/11/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Ass

inado digitalmente em 18/10/2012 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES

Impresso em 26/11/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

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.

Esse entendimento de que a regra do art. 129 da Lei 11.196/2005 deve ser interpretada sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro é extraído das lições de Alice Monteiro de Barros que registra:

*“[...] **O fato de o trabalho executado ser intelectual não descaracteriza o liame empregatício**, pois ele consistirá sempre na exteriorização e no desenvolvimento da atividade de uma pessoa em favor de outrem. Por outro lado, inexistente incompatibilidade jurídica, tampouco moral, entre o exercício dessa profissão e a condição de empregado. Isso porque a subordinação é jurídica, e não econômica, intelectual ou social; ela traduz critério disciplinador da organização do trabalho, sendo indispensável à produção econômica”. (BARROS, Alice Monteiro de. Curso de direito do trabalho. São Paulo: LTr, 2005, p. 256) (g.n.)*

Com o mesmo entendimento esposado anteriormente, cumpre esclarecer que não há espaço jurídico para a aplicação isolada das regras estampadas nos artigos 37 e 39 do Regulamento Geral do Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), eis que a realidade fática encontrada na atividade laboral dos prestadores de serviços advocatícios com a Recorrente direciona para uma relação empregatícia.

Regulamento Geral do Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), Lei 8.906/1994 – Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil:

Art. 37. Os advogados podem reunir-se, para colaboração profissional recíproca, em sociedade civil de prestação de serviços de advocacia, regularmente registrada no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede

Art. 39. A sociedade de advogados pode associar-se com advogados, sem vínculo de emprego, para participação nos resultados.

Parágrafo único. Os contratos referidos neste artigo são averbados no registro da sociedade de advogados.

Com efeito, o Fisco tem competência para afastar os efeitos de negócios jurídicos formalizados com aparência de licitude tributária, quando, de acordo com os elementos fáticos evidenciados no procedimento de auditoria fiscal, revelarem que foram celebrados com o objetivo de não possibilitar a incidência da contribuição social previdenciária, haja vista que relativamente ao plano da eficácia, tais negócios não são oponíveis ao Fisco. Nesse sentido, deve o auditor fiscal efetuar o lançamento, constituindo o crédito tributário, como determinam os artigos 142 e 149, incisos I e VII, ambos do CTN, combinados com o art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212/1991.

Quanto à argumentação da ilegalidade da cobrança da contribuição para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT/GILRAT), tal tese não será acatada, pois o Supremo Tribunal Federal (STF) já pacificou a matéria no julgamento do RE 343.446-SC, Relator Ministro Carlos Velloso.

Assim, entendeu o STF que a exigência da contribuição para o custeio do SAT, por meio das Leis nºs 7.787/1989 e 8.212/1991, é constitucional e também declarou que a delegação ao Poder Executivo – para regulamentação dos conceitos de “atividades preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave” – tem amparo constitucional. Transcrevemos a ementa do RE 343.446-SC:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I.

I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.

II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.

III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. (g.n.)

IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.

V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 04/04/2004)

Ainda o Relator desse RE 343.446-SC registrou que: “(...) o regulamento não pode inovar na ordem jurídica, pelo que não tem legitimidade constitucional o regulamento “*praeter legem*”. Todavia, o regulamento delegado ou autorizado ou “*intra legem*” é condizente com a ordem jurídico-constitucional brasileira”.

Esse entendimento de que a cobrança da contribuição destinada ao SAT/GILRAT é legítima vem sendo mantido pelo STF, senão vejamos:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SAT. TRABALHADORES AVULSOS. CONSTITUCIONALIDADE.

1. Contribuição social. Seguro de Acidente do Trabalho - SAT. Lei n. 7.787/89, artigo 3º, II. Lei n. 8.212/91, artigo 22, II. Constitucionalidade. Precedente.

2. A cobrança da contribuição ao SAT incidente sobre o total das remunerações pagas tanto aos empregados quanto aos trabalhadores avulsos é legítima. Precedente. (g.n.)

Agravo regimental a que se nega provimento. [...]

Voto [...]

4. O Supremo afastou a argumentação de contrariedade do princípio da legalidade tributária [CB, artigo 150, I], uma vez que a lei fixou padrões e parâmetros, deixando para os decretos regulamentares ns. 612/92, 2.173/97 e 3.048/99 a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio ou grave". (g.n.) (AIAGR 742458/DF, Rel. Min. Eros Grau, Dje 14/05/2009)

Depreende-se dessas decisões do STF que a complementação dos conceitos de atividade preponderante e do grau de risco para aplicação das alíquotas do SAT/GILRAT pode ser estabelecida por meio de Decreto (regulamento do Poder Executivo), desde que a lei assim o discipline.

Nesse sentido, há precedentes judiciais no Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), a saber:

TRIBUTÁRIO. SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. CONSTITUCIONALIDADE. GRAU DE RISCO. REGULAMENTO. 1. Não há qualquer vício no se atribuir ao Executivo, ou a um órgão do Executivo, a determinação dos graus de risco das empresas, para o enquadramento destas nos correspondentes graus de risco. 2. Em muitas situações o legislador é obrigado a editar normas "em branco", cujo conteúdo final é deixado a outro foco de poder, sem que nisso se entreveja a vedada delegação legislativa. As circunstâncias dirão a quem deferir a competência. 3. Não se confunde a delegação legislativa com a suplementação técnica da norma por autoridade administrativa. O que se tem, no caso dos autos, é típica suplementação técnica da lei, atribuída à autoridade administrativa, que não estará exercendo qualquer função normativa e nem mesmo regulamentar. Via de consequência, não há qualquer vício de inconstitucionalidade na fixação, pelo Ministério da Previdência Social, dos critérios de enquadramento das empresas nos diversos graus de risco de acidentes do trabalho. 4. Recurso de apelação improvido. (TRF 4ª Região, Recurso de Apelação nº 1999.72.01.006298-3/SC, Relator Antonio Albino Ramos de Oliveira). (g.n.)

Logo, em consonância com a legislação previdenciária de regência ao lançamento fiscal, entendo que é devida à contribuição destinada ao Seguro de Acidente de Trabalho (SAT/GILRAT), e afasto a alegação da Recorrente de ilegalidade dessa exação previdenciária.

No que tange à arguição de inconstitucionalidade, ou ilegalidade, de legislação previdenciária que dispõe sobre a utilização taxa de juros (taxa SELIC), frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis as normas reguladas na Lei 8.212/1991. Isso está em consonância com o Enunciado nº 2 de Súmula do CARF: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Esclarecemos que foi correta a aplicação do índice pelo Fisco, pois o art. 144 do CTN dispõe que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que modificada ou revogada, e a cobrança de juros (taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC) estava prevista em lei específica da previdência social, art. 34⁵ da Lei 8.212/1991.

Nesse sentido já se posicionou o STJ no Recurso Especial nº 475904, publicado no DJ em 12/05/2003, cujo relator foi o Min. José Delgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. VALIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ. COBRANÇA DE JUROS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. A averiguação do cumprimento dos requisitos essenciais de validade da CDA importa o revolvimento de matéria probatória, situação inadmissível em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ. No caso de execução de dívida fiscal, os juros possuem a função de compensar o Estado pelo tributo não recebido tempestivamente. Os juros incidentes pela Taxa SELIC estão previstos em lei. São aplicáveis legalmente, portanto. Não há confronto com o art. 161, § 1º, do CTN. A aplicação de tal Taxa já está consagrada por esta Corte, e é devida a partir da sua instituição, isto é, 1º/01/1996 (REsp 439256/MG). Recurso especial parcialmente conhecido, e na parte conhecida, desprovido.

A propósito, convém mencionar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 4 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

⁵ Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Artigo restabelecido, com nova redação dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.

Não tendo o contribuinte recolhido à contribuição previdenciária em época própria, tem por obrigação arcar com o ônus de seu inadimplemento. Caso não se fizesse tal exigência, poder-se-ia questionar a violação ao princípio da isonomia, por haver tratamento similar entre o contribuinte que cumprira em dia com suas obrigações fiscais, com aqueles que não recolheram no prazo fixado pela legislação.

Dessa forma, não há que se falar em ilegalidade de cobrança de juros, estando os valores descritos no lançamento fiscal, em consonância com o prescrito pela legislação previdenciária, eis que o art. 34 da Lei 8.212/1991 dispunha que as contribuições sociais não recolhidas à época própria ficavam sujeitas aos juros SELIC e multa de mora, todos de caráter irrelevável. Isso está em consonância com o próprio art. 161, § 1º, do CTN⁶, pois havendo legislação específica dispondo de modo diverso, abre-se a possibilidade de que seja aplicada outra taxa e, no caso das contribuições previdenciárias pagas com atraso, a taxa utilizada é a SELIC.

O disposto no art. 161 do CTN não estabelece norma geral em matéria de legislação tributária. Portanto, sendo materialmente lei ordinária pode ser alterado por outra lei de igual *status*, não havendo necessidade de lei complementar.

Ainda, conforme estabelecia os arts. 34 e 35⁷ da Lei 8.212/1991, sem as alterações da Lei 11.941/2009, **a multa de mora é bem aplicável pelo não recolhimento em época própria das contribuições previdenciárias**. Além disso, o art. 136 do CTN descreve que a responsabilidade pela infração independe da intenção do agente ou do responsável, e da natureza e extensão dos efeitos do ato.

Dessa forma, não há que se falar em ilegalidade de cobrança da multa, estando os valores descritos no lançamento fiscal, bem como os seus fundamentos legais (fls. 21/22), em consonância com o prescrito pela legislação previdenciária.

Quanto ao argumento de que a multa aplicada tem caráter confiscatório,
o que é vedado pela Constituição Federal, já que ela seria abusiva e desproporcional, e

⁶ Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

⁷ Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99)

$$(\dots)$$

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

$$\left(\begin{array}{c} \vdots \end{array} \right)$$

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento.

(Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.876/99)-2 de 24/08/2001

deveria ser relevada, razão não confiro ao Recorrente, já que a multa foi aplicada em conformidade à legislação previdenciária descrita acima. Ademais, conforme registramos anteriormente, a verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

Logo, essa verificação de que a multa aplicada vai de encontro ao princípio constitucional da isonomia e teria caráter confiscatório, ora pretendida pela Recorrente, exacerba a competência originária dessa Corte administrativa, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

Registramos que a vedação constitucional quanto ao caráter confiscatório se dá em relação ao tributo e não à multa pecuniária ora discutida pela recorrente, sendo esta última a apreciada no caso concreto. Nesse sentido preceitua o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988:

Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Portanto, não possui natureza de confisco a exigência da multa moratória, conforme prevê o art. 35 da Lei 8.212/1991, já que se trata de uma multa pecuniária. Não recolhendo na época própria o sujeito passivo tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento.

Por fim, pela apreciação do processo e das alegações da Recorrente, não encontramos motivos para decretar a nulidade nem a modificação do lançamento ou da decisão de primeira instância, eis que o lançamento fiscal e a decisão encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com o arcabouço jurídico-tributário vigente à época da sua lavratura.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, rejeitar as preliminares, e, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

Declaração de Voto

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues

Analisando o voto proferido pelo i. Conselheiro Relator, no que tange à caracterização da relação jurídica dos prestadores de serviço como segurado empregado, notadamente no que tange à interpretação dada ao art. 129 da Lei nº 11.196/05, peço licença para divergir do exposto acima.

Compulsando os autos, verifica-se que o presente caso versa sobre a desconconsideração da personalidade jurídica das sociedades advocatícias associadas à Recorrente, com o objetivo de enquadrar os advogados associados como segurados empregados e, conseqüentemente, exigir as contribuições previdenciárias correspondentes.

Inicialmente, cumpre destacar que os serviços prestados pelos advogados são enquadrados como decorrentes de uma profissão intelectual, a qual deve ser entendida como sendo a atividade realizada por pessoa humana, decorrente da sua capacidade criadora, na produção de serviços inerentes às profissões regulamentadas, bem como de obras literárias, artísticas, inventivas e científicas.

Nota-se que, pela própria forma com que os serviços de advocacia são prestados, não há como o serviço ser prestado sem que haja atuação dos sócios, além do fato de que a responsabilidade pelo serviço prestado recai diretamente na pessoa destes, mesmo que eles, eventualmente, não estejam diretamente envolvidos na execução de determinado trabalho.

O legislador, visando impedir as diversas autuações que estavam sendo lavradas em face das sociedades prestadoras de serviços intelectuais, em atenção ao princípio constitucional da livre iniciativa, insculpido no art. 170, *caput*, da CF/88, editou o art. 129 da Lei nº 11.196/05, nos seguintes termos:

“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.”

De acordo com o aludido dispositivo legal, as sociedades prestadoras de serviços intelectuais devem se sujeitar apenas à legislação aplicável às pessoas jurídicas, para fins tributários e previdenciários.

Nota-se que a regra é clara em atingir apenas os efeitos tributários e previdenciários a que uma sociedade profissional poderia estar sujeita, caso sua estrutura jurídica fosse descon siderada.

Assim, cumpre destacar que, independentemente de eventuais vínculos de ordem trabalhista que possam ser configurados nas relações firmadas pelas sociedades profissionais, na seara tributária e previdenciária, especificamente, não haverá que se aplicar

outras legislações, senão àquelas aplicáveis às pessoas jurídicas (leia-se, neste caso, “sociedades advocatícias”).

A única exceção trazida pelo comando legal é de que continua aplicável a desconconsideração da personalidade jurídica de que trata o art. 50 do Código Civil, *in verbis*:

“Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.”

De acordo com as regras previstas em tal dispositivo legal, caracterizado o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial, é possível que haja a desconconsideração da personalidade jurídica para fins fiscais ou previdenciários.

Em que pese não ter sido verificado no presente caso qualquer abuso da personalidade jurídica, cabe salientar que, de acordo com o artigo mencionado acima, somente o juiz pode proceder à desconconsideração da personalidade jurídica.

Ou seja, com o advento da regra trazida no art. 129 da Lei nº 11.196/05, não cabe mais à autoridade administrativa buscar os elementos fáticos que seriam necessários à desconconsideração da personalidade das sociedades que prestam serviços intelectuais com o fim específico de exigir contribuição previdenciária, como se a relação jurídica firmada entre as partes decorresse do binômio Pessoa Jurídica + Pessoa Física.

Esclarecido esse ponto, peço vênica para discordar do voto proferido pelo i. Cons. Relator, no sentido de que o art. 129 deveria ser interpretado sistematicamente para permitir que as sociedades que prestam serviços intelectuais sejam desconconsideradas. Transcreve-se abaixo trecho do voto:

“Ainda dentro desse contexto da relação obrigacional tributária previdenciária objetiva – prevista no art. 136 do CTN, susomencionado –, registra-se que a regra do art. 129 da Lei 11.196/2005 – ao estabelecer que a prestação de serviços intelectuais, para fins fiscais e previdenciários, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas – não tem o condão de afastar a realidade fática encontrada na atividade laboral dos prestadores de serviços advocatícios, eis que tal regra deve ser interpretada sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro – inclusive com as normas pertinentes à legislação tributária –, não possuindo o arrimo de afastar o reconhecimento do vínculo de emprego entre o trabalhador, contratado sob o manto de pessoa jurídica, e o empregador.”

Isto porque, qualquer interpretação sistemática que se dê para desconsiderar a personalidade jurídica das sociedades profissionais resultará, indubitavelmente, na negativa de vigência ao art. 129 da Lei nº 11.196/05, o que não se admite.

Nesse sentido, destaca-se abaixo os comentários de Ives Gandra da Silva Martins⁸, enfatizando sua preocupação em não ver aplicada a regra inserida no art. 129 da Lei nº 11.196/05:

“O TST, inclusive, apenas desconsidera sociedades cuja formação é imposta ao trabalhador, ou seja, quando este não quer constituir-las. Ainda recentemente, o Ministro Ives – meu filho – prolatou voto que veio a ser vencedor no sentido de que as sociedades de profissionais ou empregados são legais, desde que surjam por decisão do trabalhador, e não por imposição do empregador.

E, neste particular, reside o ponto de maior polêmica. Se o art. 170, parágrafo único, da CF permite a ampla criação de sociedades, sem interferência do Poder Público, a não ser quanto à capacitação dos profissionais (sociedades de advogados tem de ser com advogados), não pode um agente fiscal impor limites que a Constituição Fiscal não impôs.

Preocupa-me muito, nos tempos atuais, essa contínua negação de justiça tributária, por parte do governo, e essa insistência em agir como se o art. 129 da Lei 11.196/05 não existisse, como se fosse “letra morta”, como se fosse essa a norma que necessitasse regulamentação, e não a Lei Complementar 104/01.

Infelizmente, a justiça tributária perde terreno, de mais em mais, para a desesperada política de mera arrecadação.”

Posto isso, entendo que o art. 129 da Lei nº 11.196/05 deve ser respeitado, de modo a impossibilitar que as contribuições previdenciárias sejam exigidas da Recorrente, como se esta fosse a efetiva empregadora dos advogados associados às sociedades contratadas.

Não obstante o exposto acima, faz-se imprescindível esclarecer as dúvidas existentes sobre a possibilidade de se dar um caráter interpretativo ao art. 129 da Lei nº 11.196/05, para fins de aplicação retroativa da Lei com base no art. 106, inc. I, do CTN.

Quanto a este ponto, destaca-se que, em que pese a contratação de serviços de natureza intelectual, científica, artística ou cultural, sempre ter sido admitida em nosso ordenamento jurídico, mesmo antes do advento da Lei nº 11.196/2005 - o que poderia ensejar num caráter interpretativo desta norma -, tal dispositivo legal introduziu nova regra no ordenamento jurídico, haja vista que impossibilitou que as autoridades administrativas desconsiderassem as legislações aplicáveis às pessoas jurídicas, para exigir tributos incidentes sobre relações que envolvem pessoas físicas, nos casos de sociedades prestadores de serviços intelectuais.

Assim, ainda que a exposição de motivos do Projeto de Lei de Conversão – PLV nº 23/2005, que levou à inclusão do art. 129 na Lei nº 11.196/2005, mencione que, com “o crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a edição de **norma interpretativa** que norteie a atuação dos agentes da Administração e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria”, simplesmente não há como uma norma editada para nortear a atuação dos agentes da administração pública, levando estes, inclusive, a adotarem conduta diversa do que era realizado anteriormente, possuir caráter meramente “interpretativo”.

Em vista disso, não há que se falar na aplicação retroativa, com base no art. 106, inc. I, do CTN, do art. 129 da Lei nº 11.196/05.

Nesse sentido, este Conselho Administrativo já pacificou o entendimento de que o art. 129 da Lei nº 11.196 não pode ser aplicado retroativamente:

“ (...) CARÁTER INTERPRETATIVO DE LEI - AUSÊNCIA - O artigo 129, da Lei nº 11.196, de 2005, não tem efeito interpretativo, razão pela qual não pode ser aplicado a fatos geradores pretéritos. Na verdade, trata-se de um novo regime jurídico de tributação. (...)” (CARF, PAF nº 10680.007401/2005-55, Cons. Rel. Heloisa Guarita Souza, Sessão de 23/05/2007)

“(...) 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, mas sim instituiu um novo regime de tributação. (...)” (CARF, PAF nº 10980.008215/2004-78, Cons. Rel. Nelson Mallmann, Sessão de 24/05/2006).

Desta forma, considerando que o art. 129 da Lei nº 11.196/05 entrou em vigor apenas em 22/11/2005, conforme exposto no seu art. 132, inc. VIII, é mister que apenas os valores exigidos no “Levantamento NF” no período de 12/2005 a 12/2006 sejam excluídos do lançamento.

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso para **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de que os valores exigidos no “Levantamento NF”, no período de 12/2005 a 12/2006, sejam excluídos do lançamento.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues.