



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

Processo nº 15956.000315/2009-81
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-002.891 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2012
Matéria CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO: PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A OUTRAS ENTIDADES/TERCEIROS
Recorrente BRASIL SALOMÃO E MATTHES ADVOCACIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. ARRECADAÇÃO.

A arrecadação das contribuições para outras Entidades e Fundos Paraestatais deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as contribuições Previdenciárias (art. 3º, § 3º da Lei 11.457/2007).

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 comprova 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.

FNDE/SALÁRIO-EDUCAÇÃO. INCRA. SEBRAE. SESC/SENAC. INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVISTAS EM LEI.

O Poder Judiciário já se manifestou sobre o tema de que são constitucionais e legítimas as contribuições destinadas a outras Entidades ou Fundos: FNDE/Salário-Educação, SEBRAE, SESC/SENAC e INCRA.

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.

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.

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 empregados, concernente às contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros (FNDE/Salário-Educação, SESC, SENAC, INCRA e SEBRAE), para as competências 01/2005 a 12/2006.

O Relatório Fiscal (fls. 38/45) 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 14ª, 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. 49/64), alegando, em síntese, que:

1. a presente exigência decorre de suposta existência de vínculo empregatício equivocadamente ventilado pela fiscalização. Haja vista que inexistiu tal relação jurídica, o presente lançamento é improcedente. A existência de vínculo empregatício foi amplamente impugnada nos lançamentos nº 37.255.450-4 e 37.255.451-2, que deverão ser julgados juntamente com este;
2. **Salário-Educação.** É inconstitucional a fixação da alíquota do salário-educação em 2,5% pelo artigo 3º, do Decreto 87.043/82, por conta da delegação prevista no artigo 1º, § 2º do Decreto-Lei 1.422/75, por violar os artigos 21, § 2º, I e 178 da CF/67. Ademais, a exigência dessa contribuição viola o artigo 25, I do ADCT, bem como os artigos 154, inciso I, 195, § 4º, e 240, todos da CF/88;

3. **INCRA.** É inconstitucional a contribuição devida ao INCRA. Essa contribuição não foi recepcionada pela Constituição Federal vigente (artigo 240). A exigência desse tributo encontra óbice no artigo 149 da CF. Em relação a impugnante, essa exação possui natureza jurídica de imposto (artigo 16 do CTN), com ofensa ao artigo 167, IV da CF;
4. **SESC, SENAC e SEBRAE.** É inconstitucional a contribuição devida ao SEBRAE. Essa contribuição não foi recepcionada pela Constituição Federal vigente (artigo 240). A exigência desse tributo encontra óbice no artigo 149 da CF. É inconstitucional a exigência, em relação à impugnante, das contribuições devidas ao SESC, SENAC e SEBRAE, vez que tais exações possuem natureza jurídica de imposto (artigo 16 do CTN), com ofensa ao artigo 167, IV da CF;
5. **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;
6. **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;
7. 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 14-29.775 da 9ª Turma da DRJ/RPO (fls. 67/69) – 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. 74/89), 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. 94).

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 às contribuições sociais destinadas a outras Entidades/Terceiros (FNDE/Salário-Educação, SESC, SENAC, INCRA e SEBRAE), para as competências 01/2005 a 12/2006.

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 (processo 15956.000313/2009-92).

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. 01/45) 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):

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. 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 conterà 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. 38/45) e seus anexos (fls. 01/37) 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. 28/36) e no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - TEPF (fls. 37) –, 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. 38/45.

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 sociais destinadas a outras Entidades/Terceiros, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, fazendo constar nos relatórios que o compõem (fls. 01/45) 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 das regras estampadas pela Lei 8.212/199 e pelas leis que disciplinam as regras tributárias da instituição e alíquotas das contribuições sociais destinadas a outras Entidades/Terceiros, 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):

Documento assinado digitalmente por CARF nº 6.206-2 de 24/08/2011

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. 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, processo 15956.000313/2009-92) 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

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).

notas fiscais pelos trabalhadores, não obstante a prestação de serviços revelar-se como típica relação empregatícia.

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, processo 15956.000313/2009-92)” (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, processo 15956.000313/2009-92), 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, processo 15956.000313/2009-92) 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, processo 15956.000313/2009-92) “(...) *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, processo 15956.000313/2009-92), 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, processo 15956.000313/2009-92) 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, processo 15956.000313/2009-92): 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. **personalidade**, 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, processo 15956.000313/2009-92): “**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, processo 15956.000313/2009-92);
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, processo 15956.000313/2009-92): “**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 1^a, 4^a e 5^a do Instrumento Particular de Associação para Prestação de Serviços Advocatícios e o Cumprimento de Interesses Comuns (fls. 915/935, processo 15956.000313/2009-92), 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 1^a, 4^a e 5^a do Instrumento Particular de Associação para Prestação de Serviços Advocatícios e o Cumprimento de Interesses Comuns (fls. 915/935, processo 15956.000313/2009-92) dispõem o seguinte:

*“[...] **Item II da Cláusula 1^a** - 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 4^a** - 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 5^a** - 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, processo 15956.000313/2009-92), 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.

Cumprе esclarecer que as alegações da Recorrente, registradas na peça recursal (fls. 74/89) e na peça de impugnação (fls. 49/64), 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 –

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 as 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.”

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, processo 15956.000313/2009-92) e nos documentos acostados aos autos de fls. 84/985 (processo 15956.000313/2009-92) –, e cabe à Recorrente comprovar a existência de qualquer fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco.

Código de Processo Civil – CPC:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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. 74/89, 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:

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 das contribuições sociais destinadas a outras Entidades/Terceiros, 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 alegação de inconstitucionalidade/ilegalidade das contribuições destinadas ao INCRA, 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 os preceitos regulados na Lei 8.212/1991 e demais disposições das legislações vigentes que embasaram o lançamento fiscal ora analisado.

Dessa forma, quanto à inconstitucionalidade/ilegalidade na cobrança das contribuições destinadas ao INCRA, não há razão para a Recorrente. Como dito, não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional, razão pela qual são exigíveis as contribuições incidentes sobre a remuneração paga, creditada ou debitada aos segurados empregados.

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”.

Por outro lado, esclarecemos que a matéria já se encontra pacificada no âmbito do poder Judiciário, firmando entendimento de que é devida a contribuição social destinada ao INCRA, conforme se percebe do recente precedente do Superior Tribunal de Justiça, sob a égide da nova Lei de Recursos Repetitivos, confira-se:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. EXTINÇÃO PELAS LEIS 7.787/89 OU 8.212/91. NÃO OCORRÊNCIA. EXAÇÃO EXIGÍVEL DAS EMPRESAS URBANAS. ACÓRDÃO EMBARGADO EM SINTONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DA PRIMEIRA SEÇÃO. SÚMULA 168/STJ.

1. Agravo regimental contra decisão que indeferiu liminarmente os embargos de divergência (art. 266, § 3º, do RISTJ).

2. A jurisprudência da Primeira Seção, consolidada inclusive em sede de recurso especial repetitivo (REsp 977.058/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 10/11/2008), firmou o entendimento de que a contribuição para o Incra (0,2%) não foi revogada pelas Leis 7.787/89 e 8.213/91, sendo exigível, também, das empresas urbanas.

3. Incidência da Súmula 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado".

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg nos EREsp 803.780/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 30/11/2009)”.
CÓPIA

Logo, são devidas as contribuições destinadas ao INCRA, afastando assim as alegações de ilegalidade dessa contribuição.

No mesmo sentido, as contribuições destinadas ao SESC/SENAC estão previstas em leis específicas, afastando-se também a alegação de ilegalidade da sua instituição.

Não merece ser acolhida a alegação da ilegalidade da cobrança da contribuição destinada ao SEBRAE, eis que esta contribuição foi criada pela Lei 8.029/1990, com nova redação dada pela Lei 8.154/1990, com a finalidade de atender a política de apoio às micro e pequenas empresas, em que a competência para cobrá-las seria do INSS, sendo que a sua incidência se dará sobre a mesma base de cálculo das contribuições ao SESC/SENAC, Sesi/SENAI, caracterizando um adicional sobre as contribuições já existentes.

Apesar de o SEBRAE ter como objetivo o desenvolvimento das micro e pequenas empresas, a contribuição é recolhida também pelas empresas de médio e grande porte, em virtude do princípio da solidariedade social, nos termos do art. 195 da Constituição Federal. Frisamos ainda que a contribuição destinada ao SEBRAE caracteriza-se como uma espécie tributária de intervenção no domínio econômico, não pressupondo qualquer ligação entre contribuintes e beneficiários. Nesse sentido tem decidido o Poder Judiciário, abaixo transcrito:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AO SEBRAE. LEI COMPLEMENTAR.

A cobrança da contribuição social ao SEBRAE, por incidir sobre a folha de salários, encontra seu fundamento no art. 195, I, da Constituição da República, podendo ser viabilizada por lei ordinária. Desnecessária, pois, lei complementar.

O que fez o legislador, ao criar o SEBRAE, foi instituir um adicional à contribuição já existente. Não se trata aqui de contribuição de interesse de categoria econômica a exigir a filiação do sujeito passivo, mas de contribuição de intervenção no domínio econômico que dispensa seja o contribuinte virtualmente beneficiado. (TRF 4ª Região; Agravo de Instrumento nº 2000.04.01.035747-6; DJU em 06/09/2000; p. 152).”

Com isso, em consonância com a legislação previdenciária de regência ao lançamento fiscal, entendo procedente a exigência da contribuição para o SEBRAE.

Quanto à argumentação da inconstitucionalidade/ilegalidade da contribuição social destinada ao Salário-Educação/FNDE, registramos que o Supremo Tribunal Federal (STF) já se pronunciou tanto pela constitucionalidade da legislação anterior à CF/1988 quanto à sua recepção, como também pela constitucionalidade da Lei 9.424/1996.

Inicialmente, a contribuição destinada ao Salário-Educação/FNDE, por força do Decreto 87.043/1982, foi fixada a alíquota em 2,5% sobre a folha de salários. Posteriormente, a Lei 9.424/1996 também disciplinou a matéria no art. 15, *in verbis*:

Art. 15. O Salário-Educação, previsto no artigo 212, § 5º da Constituição Federal e devido pelas empresas, na forma em que vier a ser disposto em regulamento, é calculado com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, assim definidos no artigo 12, inciso I, da Lei 8.212/91.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já se pronunciou tanto pela constitucionalidade da legislação anterior à Constituição Federal de 1988 quanto à sua recepção, como também pela constitucionalidade da Lei 9.424/1996. Diante disso, vejamos o teor do enunciado da Súmula 732 do STF:

Súmula 732 - STF. É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/1996.

Por sua vez, a Lei 9.766/1998 estabeleceu que a contribuição social destinada ao Salário-Educação deverá obedecer os mesmos prazos e condições estipulados para as contribuições sociais devidas Seguridade Social.

Lei 9.766/1998

Art. 1º. A contribuição social do Salário-Educação, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, obedecerá aos mesmos prazos e condições, e sujeitar-se-á às mesmas sanções administrativas ou penais e outras normas relativas as contribuições sociais e demais importâncias devidas Seguridade Social, ressalvada a competência do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, sobre a matéria. (g.n.)

Com isso, afasto a alegação de ilegalidade da contribuição destinada ao Salário-Educação/FNDE.

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.

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,

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.*

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

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.

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.

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 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:

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)

(...)

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).

(...)

§ 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)

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 descon sideração 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.