



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720597/2014-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.716 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de janeiro de 2024
Recorrente METRO JORNAL S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

PEJOTIZAÇÃO.

Sujeita-se à incidência do IRRF, calculado mediante a utilização da tabela progressiva mensal, a remuneração paga a diretor ou empregado por meio de interposta pessoa jurídica cuja atuação se dê exclusivamente no plano formal, encobrendo a verdadeira contratação de pessoa física subjacente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

O percentual da multa de ofício será duplicado se estiverem comprovadas as circunstâncias previstas em lei como caracterizadoras de infração qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso (i) por unanimidade de votos quanto ao trecho da autuação referente aos pagamentos feitos a segurados contribuintes individuais (diretores); (ii) por maioria de votos quanto ao trecho da autuação referente aos pagamentos feitos a segurados empregados, vencidos os conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Marcelo José Luz de Macedo, que lhe davam provimento; (iii) e, por voto de qualidade quanto à qualificação da multa, vencidos os conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcelo José Luz de Macedo e Eduardo Monteiro Cardoso, que a afastaram e, de conseguinte, reconheceram a decadência do lançamento até maio/2009. O percentual da multa qualificada será reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que julgou procedente em parte impugnação contra lançamento de multa e juros exigidos isoladamente devidos em decorrência de falta de retenção na fonte de imposto ou contribuição, conforme termo de verificação fiscal, fatos geradores ocorridos entre 31/01/2009 e 31/12/2009. Por bem resumir o litígio peço vênha para reproduzir o relatório da decisão recorrida (e-fls. 743 e ss):

Em 27/05/2014 foram lavrados os dois autos de infração objeto deste processo, nos quais se formaliza a exigência de crédito tributário no valor total de **R\$ 758.903,06**, sendo R\$ 29.891,30 de juros de mora isolados e R\$ 729.011,76 de multa regulamentar.

Descrição das infrações imputadas

Nos autos de infração, atribuem-se à atuada as infrações de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

Auto de infração de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) - fls. 407/409

0001. FALTA DE RECOLHIMENTO DOS JUROS DE MORA. Juros exigidos isoladamente, conforme termo de verificação fiscal. Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2009 e 31/12/2009. Enquadramento legal: arts. 843 e 953 do RIR de 1999.

Auto de infração de multa regulamentar - fls. 403/406

0001. MULTA POR_ FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE DE IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO. Multa devida em decorrência de falta de retenção na fonte de imposto ou contribuição, conforme termo de verificação fiscal. Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2009 e 31/12/2009. Enquadramento legal: art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488, de 2007.

Termo de verificação fiscal

A motivação dos lançamentos encontra-se no termo de verificação fiscal a fls. 374/400, cujo teor pode ser assim resumido:

1. Do contribuinte fiscalizado

• A ação fiscal foi realizada na Metro Jornal S.A. (nome anterior: SP Publimetro S.A.), que tem como objeto social (fls. 54):

- a edição, publicação, distribuição e divulgação de jornais, bem como outras atividades relacionadas e necessárias para consecução de referido negócio, incluindo a venda de espaço publicitário em todos e quaisquer referidos jornais, exceto a sua impressão, a qual será exclusivamente realizada por terceiros contratados pela companhia;
- e a participação no capital de sociedades que operem na edição, publicação, distribuição e divulgação de jornais, bem como em outras atividades

relacionadas e necessárias para consecução de referido negócio, incluindo a venda de espaço publicitário em todos e quaisquer referidos jornais.

2. Da ação fiscal

- O MPF n.º 08.1.90.00.2012-03899-6 determinou a fiscalização, entre outros tributos, do IRRF para o período de 01/2009 a 12/2009.
- A fiscalização teve início com a ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, por via postal, em 11/08/2012 (fls. 05/07).
- A escrituração contábil digital do período de 01/2009 a 12/2009 foi obtida por meio do SPED - Sistema Público de Escrituração Digital.
- Foram apresentados pela contribuinte: folha de pagamento para o período de 01/2009 a 12/2009, estatuto social, contratos com prestadores de serviço, notas fiscais de prestação de serviço, além de outros documentos e esclarecimentos.
- A contribuinte efetuou pagamentos para pessoas jurídicas. Tratava-se de remunerações pagas a diretores (contribuintes individuais) e empregados.

3. Dos fatos geradores

- Na conta contábil 43137 (Serviços Contratados PJ) constam lançamentos referentes a pagamentos efetuados a diversas pessoas jurídicas.
 - Foram solicitados os documentos referentes a esses lançamentos.
 - Em resposta, a contribuinte apresentou as notas fiscais de prestação de serviço emitidas por diversas empresas.
 - Muitas dessas notas fiscais guardavam uma ordem seqüencial, com emissão mensal e mesmo valor.
 - Em razão de questionamento referente a provisão e reversão de bônus, foi informado pela contribuinte que "o bônus está vinculado ao cumprimento das metas estabelecidas no plano de bônus divulgado pela Companhia anualmente com efeito linear anual. Sua reversão dar-se-á no ano subsequente mediante pagamento em parcela única".
 - Foi solicitado à contribuinte esclarecimentos em relação a esse bônus, indicando suas regras e a quem se destina, além da apresentação dos documentos referentes aos pagamentos efetuados.
 - Em resposta, a contribuinte apresentou documento intitulado "Plano de Bônus 2009", onde constam metas para seus diretores e a seguinte informação: "O Plano de Bônus adotado para o exercício de 2009 representa uma vantagem ou uma recompensa pelo atingimento das metas estabelecidas aos seus diretores".
 - Foram apresentados documentos referentes ao pagamento desses bônus, quais sejam, notas fiscais de prestação de serviço emitidas por empresas (pessoas jurídicas).
 - Esses pagamentos estão contabilizados na conta 43191 (provisão de bônus).
 - A conta 43191 é uma conta de despesa, apesar da expressão "provisão" utilizada em sua denominação.
 - Pesquisou-se nos sistemas informatizados da RFB as pessoas jurídicas que emitiram as notas fiscais apresentadas.
 - Analisaram-se os documentos apresentados (notas fiscais e contratos de prestação de serviço) e as contabilizações efetuadas.
 - Foram verificados elementos que caracterizam os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas como remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais.
- ### Segurados contribuintes individuais
- Transcreve-se o art. 12, V, "f", da Lei 8.212, de 1991.
 - Foi verificado que diretores e membro do conselho de administração da empresa fiscalizada receberam pagamentos através de pessoas jurídicas.

- São apresentados a fls. 376/381 os indícios verificados em relação às seguintes empresas: Abayomi Consultoria e Gestão Ltda.; Telescom Serviços Ltda.; Tarundu Empreendimentos Comerciais Ltda.; e MDA Comunicação e Produção Ltda.
- Está claro que diretor não empregado e membro de conselho de administração de sociedade anônima são segurados contribuintes individuais obrigatórios.
- A diretora da Abayomi, Sara Velloso, o diretor e conselheiro administrativo da Telescom, Antonio de Pádua Teles de Carvalho, e o diretor da Tarundu, Ricardo Villares Lenz César, são segurados contribuintes individuais obrigatórios.
- Marcello Antonio D'Angelo, não obstante sua nomeação como diretor da MDA apenas em 2010, foi contratado para essa função em 2009 e recebeu remuneração por esses serviços prestados em 2009.
- Nas folhas de pagamento e GFIPs da fiscalizada não constam pagamentos a esses diretores.
- Do detalhamento das verificações efetuadas cabe destacar: pagamentos em periodicidade mensal, pagamentos de bônus por atingimento de metas, notas fiscais emitidas com numeração sequencial, pessoas jurídicas que receberam pagamentos apenas da fiscalizada, contratos que especificam a atuação da pessoa física, descontos referentes a assistência médica (benefício inerente a uma pessoa física).
- Conclui-se que a utilização de pessoas jurídicas para se efetuar os pagamentos das remunerações de seus diretores/administradores, foi um artifício utilizado pela contribuinte para evitar a incidência das contribuições previdenciárias e a exclusão do dever de retenção do imposto de renda na fonte.

Segurados empregados

- Transcreve-se o art. 12, I, "a", da Lei 8.212, de 1991.
- Foram verificados pagamentos efetuados a pessoas jurídicas a título de prestação de serviço com elementos caracterizadores da relação de emprego: não eventualidade, subordinação, pessoalidade e onerosidade.
- São apresentadas a fls. 381/393 as verificações fiscais relativamente às seguintes empresas: Noelly Russo Ferreira ME; Ofício - Serviços de Comunicação Ltda.; Latitude 0 Serviços Editoriais e Jornalísticos Ltda.; Luiz Henrique Gonçalves Correa Consultoria ME; Santin Propaganda Ltda.; AAS Administração e Assessoria Empresarial Ltda.; Solução Produções Ltda. ME; SLK Assessoria e Consultoria Empresarial Ltda.; Resende e Paiva Ltda. ME; O.S. Osawa Consultoria Publicitária Ltda.; e DSR2 Consultoria Comercial e Propaganda Ltda.
- A fiscalização concluiu serem segurados empregados essas onze pessoas jurídicas, uma vez que em relação a elas foram verificados os elementos caracterizadores da relação de emprego.
- Nos contratos apresentados, observa-se em muitos itens a preocupação em se explicitar que a contratação não se constitui em vínculo empregatício e, ainda, procura intimidar qualquer tentativa de reconhecimento desse vínculo, como no parágrafo quarto da cláusula segunda desses contratos, transcrito a fls. 394.
- Do exposto, conclui-se que ocorreu uma "pejotização", isto é, o uso da pessoa jurídica (PJ) para encobrir uma verdadeira relação de emprego e, com isso, evitar a incidência das contribuições previdenciárias e a exclusão do dever de retenção do imposto de renda na fonte.
- O art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, que dispõe que "*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*", não justifica essa utilização da pessoa jurídica para a prestação dos serviços.

- O uso da pessoa jurídica poderá ocorrer no momento de prestações de serviços não habituais e/ou sem subordinação, apenas para suprir uma demanda específica, isto é, de caráter temporário ou esporádico, e nunca quando se tratar de atividade corrente da empresa, ou seja, sem eventualidade.
- De outra maneira estaria contrário ao que estabelece o art. 3º da CLT, que conceitua o termo empregado: "Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário".
- O parágrafo único desse artigo disciplina que: "não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual".
- O § 2º do art. 229 do Regulamento da Previdência Social dispõe: "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".
- Transcreve-se o art. 116 do CTN.

4. Da apuração do crédito

- Transcrevem-se os arts. 2º, 3º, §§ 1º e 4º, e 7º, I e § 1º, da Lei n.º 7.713/88.
- O contribuinte efetuou pagamento de remuneração através de pessoas jurídicas constituídas para esse fim.
- Esses pagamentos não foram considerados como base de cálculo do imposto de renda da pessoa física.
- A empresa deixou de reter e recolher o IRRPF sobre as referidas verbas.
- Por tratar-se de rendimentos sujeitos ao ajuste na declaração de rendimentos dos beneficiários, a retenção constitui mera antecipação do imposto de renda devido.
- Afasta-se a possibilidade de sua exigência na fonte pagadora depois de ultrapassado o prazo de entrega, pelo beneficiário, da declaração de ajuste anual sem a respectiva retenção na fonte.
- A fiscalização limitar-se-á ao lançamento da multa e dos juros lançados isoladamente, não alcançando o imposto cuja retenção e recolhimento deixou de ser efetuada pela fonte pagadora.
- O crédito tributário está composto pelos seguintes valores:
 - o multa isolada pela falta de retenção do IRRPF, através da aplicação da alíquota de 75% sobre o tributo não recolhido (esta alíquota foi duplicada conforme explanado no item 5);
 - o juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual (abril de 2010).
- No anexo 1 (fls. 402) estão listadas as pessoas físicas relacionadas com as pessoas jurídicas através das quais ocorreram os recebimentos das remunerações.
- Estão nele informados os valores recebidos (base de cálculo / rendimento tributável) mensalmente e o valor do IR não retido.
- Consta a fls. 396 a tabela progressiva para o cálculo mensal do IRPF para o ano-calendário 2009, utilizada nos cálculos da planilha do anexo 1.
- Nos termos dos arts. 717 e 722 do RIR, de 1999, e do Parecer Normativo Cosit n.º 1, de 24/09/2002 (fls. 397), a pessoa jurídica é responsável pela retenção do IRRF quando do pagamento ao beneficiário.
- A multa isolada está prevista no art. 9º da Lei n.º 10.426, de 2002, combinado com o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

- Os juros de mora foram lançados conforme determina o *caput* e § 1º do art. 953 do RIR de 1999.
- A data de recolhimento segue o contido no art. 70, I, "d", da Lei n.º 11.196, de 2005.
- Os juros de mora foram calculados com base na taxa Selic acumulada do primeiro dia do mês subsequente ao dia do vencimento do imposto que deveria ter sido retido na fonte até o mês de março de 2009, adicionando um por cento no mês do pagamento (abril de 2010), conforme tabela a fls. 398.

5. Da qualificação da multa de ofício

- O contribuinte efetuou pagamento de remuneração a segurados contribuintes individuais e empregados por meio de pessoas jurídicas, conforme relatado no item 3.
- As pessoas jurídicas serviram para encobrir a verdadeira relação de trabalho existente, procurando-se dessa maneira evitar a incidência das contribuições previdenciárias e a exclusão do dever de retenção do imposto de renda na fonte.
- Esse fato confere um indício de fraude conforme caso previsto no art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964:
- A multa de ofício de 75% foi duplicada, de acordo com o art. 44, I e § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996.

6. Conclusão

- Foi lavrado auto de infração composto pela multa isolada e juros de mora isolados, conforme demonstrado na tabela a fls. 399.
- Será formalizada representação fiscal para fins penais.

Ciência dos lançamentos

Em 28/05/2014, a autuada teve ciência dos lançamentos por via postal, conforme aviso de recebimento a fls. 412.

Impugnação

Em 26/06/2014, foi apresentada a impugnação a fls. 417/459, cujo teor pode ser assim resumido:

I - Tempestividade da impugnação

- A impugnação é tempestiva.

II - Fatos

- Apresenta-se um resumo dos fatos.
- O cenário descrito pela fiscalização retrata modalidade de contratação de pessoa jurídica essencial à consecução dos objetivos sociais da impugnante, como decorrência da especialização e do alto nível intelectual da prestação dos serviços exigidos.
- No mercado em que atua a impugnante, a obtenção e a administração de informações para a construção de conteúdo mostra-se fundamental.
- Como consequência da complexidade da composição, edição e divulgação do referido conteúdo, é necessária a contratação de serviços especializados que, no mercado, são oferecidos por pessoas jurídicas cuja estrutura volta-se à realização dessas atividades de forma qualificada e específica.
- Tais pessoas jurídicas não possuem relação de exclusividade ou subordinação às empresas tomadoras de serviços, embora recebam instruções para que seus serviços sejam prestados dentro da linha de atuação, no caso concreto, da impugnante.
- Para a análise do cenário em questão, é imprescindível a consideração dos elementos específicos envolvidos no desenvolvimento das atividades de comunicação, o que não foi realizado pela fiscalização.

- Desconsiderou-se, por exemplo, que muitas das pessoas jurídicas contratadas foram legalmente constituídas em momento anterior ao início da prestação de serviços para a impugnante e não emitiram notas fiscais sequenciais para esta, havendo, atrelada ao sócio-administrador dessas pessoas jurídicas, uma equipe de trabalho.
- Conforme será demonstrado a seguir, a autuação não merece prosperar.
- Não há que se falar em relação de emprego entre a impugnante e os prestadores de serviço.
- Não se configura, portanto, o fato gerador do IRRF a ensejar a retenção e recolhimento do imposto por parte da impugnante.
- É totalmente insubsistente a cobrança de multa de ofício qualificada.

III - Decadência parcial - créditos tributários anteriores a 27/05/2009

- O período autuado compreendeu fatos geradores ocorridos de janeiro a dezembro de 2009.
- A impugnante foi intimada do auto de infração em 28/05/2014.
- É vedada a constituição de créditos tributários relativos a fatos geradores anteriores a 28/05/2009, por força do art. 150, § 4º, do CTN.
- Refuta-se a alegação da fiscalização segundo a qual haveria indício de fraude, o que atrairia a aplicação do art. 173, I, do CTN para a contagem do prazo decadencial.
- A fiscalização não demonstrou, por meio de provas, que a impugnante agiu dolosamente, isto é, com a intenção de fraudar a arrecadação tributária.
- O art. 129 da Lei 11.196/2005 autoriza expressamente a contratação do trabalho intelectual por meio de pessoas jurídicas, o que afasta o suposto "indício de fraude".
- A apuração do simples "indício de fraude" pela fiscalização não é o mesmo que se demonstrar a efetiva conduta dolosa da fraude, nos termos em que preceituado no art. 72 da Lei 4.502/64.
- Demonstrado que a fiscalização não provou a prática da conduta fraudulenta, deve ser reconhecida a decadência parcial do direito à constituição dos créditos tributários em questão (período anterior a maio de 2009) e, por conseguinte, a improcedência parcial da exigência fiscal.

IV - Da efetiva prestação de serviços entre as pessoas jurídicas objeto da autuação e a impugnante - da descaracterização dos contribuintes individuais

- A impugnante, pessoa jurídica que presta serviços, com atuação altamente especializada, para a consecução de seu objeto social, além dos empregados regulares (corpo administrativo e técnico), necessita de consultoria nos mais diversos ramos técnicos.
- Neste contexto, faz-se necessária a busca destes serviços no mercado, por meio da contratação de empresas prestadoras de serviços para realização de trabalhos específicos.
- A contratação pela impugnante foi das pessoas jurídicas e não das pessoas físicas sócias dessas empresas.
- Para corroborar tal argumentação, cita-se, como exemplo, a prestação de serviço pela empresa Abayomi Consultoria e Gestão Ltda., da qual era sócia Sara Veloso.
- A fiscalização entendeu se tratar de contratação da pessoa física, que seria contribuinte individual.
- Sara Veloso, além de sócia da empresa contratada, à época da autuação, desenvolvia outras atividades além da gestão da sua empresa.
- Era empregada celetista da Metro do Brasil Participações Ltda., conforme comprova sua ficha cadastral do período de 2009 (doc. 04 - fls. 553).

- Em todos os contratos fiscalizados, verifica-se a contratação de pessoas jurídicas, que prestam seus serviços por meio de uma equipe técnica especializada.
- Independentemente de os próprios sócios destas sociedades auxiliarem na prestação destes serviços, tal situação não desnatura a contratação da pessoa jurídica em si.
- Enquadra-se tal fato como contratação de serviços técnicos, nos termos do art. 129 da Lei 11.196/2005.

IV.1 - Da caracterização da prestação de serviços por pessoas jurídicas - serviços intelectuais - artigo 129 da Lei 11.196/2005

- Não há qualquer vedação legal à contratação de pessoas jurídicas para a prestação dos serviços intelectuais.
- O art. 129 da Lei 11.196/2005 regularizou a atividade de prestação de serviços realizada por profissionais liberais, mediante a constituição de pessoa jurídica.
- Anteriormente, a prestação de serviços de profissionais liberais através da criação de pessoa jurídica já era corrente e não havia disposição que vedava a constituição de pessoas jurídicas com essa finalidade, especialmente no mercado em que atua a impugnante, como decorrência da forma como prestados os serviços de comunicação.
- O art. 647 do RIR já dispunha sobre a possibilidade e a licitude dos serviços profissionais prestados por pessoas jurídicas.
- No entanto, a falta de regulamentação específica gerava questionamentos por parte da fiscalização previdenciária, que entendia que a constituição de pessoas jurídicas para o exercício de serviços de caráter personalíssimos poderia ser descaracterizada para fins previdenciários e tributários.
- Com a edição do art. 129 da Lei 11.196/05, foi positivado no ordenamento jurídico o entendimento de que a criação e tributação, via pessoa jurídica, da prestação de serviços intelectuais é perfeitamente viável e lícita, e está em consonância com o princípio da livre iniciativa, previsto no art. 170 da Constituição Federal, que assegura que o cidadão organize sua atividade econômica da forma como melhor lhe convir.
- A Lei 11.196/05 dispôs que, para fins fiscais e previdenciários, é permitida a constituição de pessoas jurídicas para prestação de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, as quais estarão sujeitas à legislação aplicável às pessoas jurídicas.
- Observa-se uma impropriedade no auto de infração, porquanto este dispõe que: "O disposto no art. 129 da Lei 11.196/2005, (...) não justifica essa utilização da pessoa jurídica para a prestação de serviços".
- Seguindo a moderna tendência das legislações contemporâneas, a Lei 11.196/05 determina que a Administração Tributária deve observar as novas formas produção, organização e funcionamento do mercado de trabalho, as quais levam em consideração as novas realidades sociais, econômicas, tecnológicas e o desenvolvimento de habilidades técnicas e intelectuais específicas, que apresentaram demandas por novas formas nas relações de trabalho, denominação de caráter mais genérico do que aquela relacionada ao vínculo empregatício.
- No caso da atividade prestada pela impugnante, é imprescindível a contratação de pessoas jurídicas do ramo da comunicação, para a consecução das atividades de complexidade, variedade e especialidade.
- A contratação de pessoa física do mercado inviabilizaria a consecução da atividade-fim da impugnante, dada a especificidade do trabalho desenvolvido.
- Após a edição da Lei 11.196/05, não é mais possível se admitir que, pelo fato de um profissional dotado de determinada *expertise* intelectual constituir uma pessoa jurídica para prestar serviços, possa-se presumir a presença dos elementos caracterizadores da relação empregatícia.

- Mostra-se totalmente equivocada a fiscalização, que desconsiderou os contratos firmados pela impugnante com as pessoas jurídicas fiscalizadas, em evidente ofensa ao art. 129 da Lei 11.196/05.
- Conforme demonstrado no item seguinte, as alegações feitas pela fiscalização para fundamentar a desconstituição dos contratos firmados pela impugnante partiram de premissas totalmente equivocadas.
- Tais alegações estão em contradição com o que restou consignado no próprio relatório de fiscalização.

IV.2 - Do objeto social da impugnante e modo de execução dos trabalhos - regularidade na contratação das pessoas jurídicas - ausência de periodicidade mensal e notas fiscais sequenciais

- A impugnante encontra-se estabelecida em diversas cidades do Brasil, com planos de expansão significativa no curto e no médio prazo, tendo chegado ao Brasil no ano de 2007 como resultado da globalização de modelo criado no ano 1995, em Estocolmo, na Suécia.
- Pela própria atividade desenvolvida pela impugnante, desde a preparação do conteúdo, edição, impressão e distribuição, verifica-se a elaboração de um produto diferenciado, que, exige, certamente, profissionais qualificados, com experiência e expertise específica.
- Para a execução desses trabalhos, há necessidade de a impugnante, além de contar com seu quadro técnico de empregados, contratar pessoas jurídicas prestadoras de serviços altamente especializados para auxiliar na consecução do projeto.
- As referidas pessoas jurídicas são compostas por profissionais altamente especializados que possuem a função de agregar conhecimento técnico ao projeto.
- A responsabilidade técnica pelo resultado final do projeto pertence à impugnante, e não às pessoas jurídicas por ela contratadas.
- Os profissionais pertencentes ao corpo técnico dessas pessoas jurídicas participam, de forma integrada com outros profissionais, de determinadas partes do projeto de edição e divulgação de comunicação, o qual é compilado pela impugnante, por meio da agregação e compatibilização com todas as atividades envolvidas.
- As genéricas afirmações feitas pela fiscalização para desconstituição dos contratos firmados não estão de acordo com as provas colacionadas nos autos, razão pela qual a atuação deve ser cancelada neste ponto.
- No que diz respeito ao contrato firmado com a Telescom Serviços Ltda., verifica-se, pela própria leitura do relatório de fiscalização, que as notas fiscais emitidas por esta empresa não são sequenciais, fato este que, por si só, afasta a presunção de que haveria pagamentos apenas da impugnante e de que haveria atuação da pessoa física.
- Confira-se a relação das notas fiscalizadas: 1378; 1382; 1383; 1386; 1389; 1392; 1394; 1397; 1401; 1402 e 1405.
- Tendo a Telescom Serviços Ltda. prestado serviços e emitido notas fiscais a outras empresas, é evidente que as alegações postas pela fiscalização estão totalmente equivocadas.
- Ainda no que diz respeito à Telescom Serviços Ltda., observa-se que o endereço da empresa é diferente do endereço da pessoa física, conforme relatado pela fiscalização, fato este que também afasta a presunção de que haveria atuação da pessoa física.
- Já em relação às empresas Tarundu Empreendimentos Comerciais Ltda. e MDA Comunicação e Produção Ltda., a fiscalização considerou que as notas fiscais fiscalizadas teriam o condão de comprovar os pagamentos com periodicidade mensal.
- A presunção estabelecida pela fiscalização em relação a essas empresas está baseada apenas em 2 notas fiscais (2794 e 2795) no primeiro caso e em 3 notas fiscais (1, 2 e 3) no segundo caso.

- Não é dado à fiscalização desconsiderar os contratos pela simples análise de 2 ou 3 notas fiscais, respectivamente.
- As provas apresentadas são extremamente frágeis e não demonstram que houve pagamento com periodicidade mensal.
- Tarundu Empreendimentos Comerciais Ltda., além de prestar serviços à impugnante, é um centro de lazer localizado na cidade de Campos do Jordão (doc. 5 - fls. 558), o que demonstra a efetiva atuação da pessoa jurídica no caso em apreço.
- A impugnante não concedeu "benefícios" ou planos de saúde às pessoas jurídicas prestadoras de serviços.
- Há o desconto pela impugnante do valor correspondente ao plano de saúde do pagamento da nota fiscal de prestação do serviço.
- A empresa de plano de saúde é responsável pelo fornecimento do referido serviço a seus beneficiários, que arcam com os valores correspondentes, mediante retenção e repasse feitos pela impugnante.
- Comprovou-se que a contratação das pessoas jurídicas é essencial à materialização e concretização do objeto social da impugnante, nos termos do art. 129 da Lei 11.196/05.
- Comprovou-se ainda que as provas colacionadas pela fiscalização não têm o condão de demonstrar qualquer irregularidade na contratação das pessoas jurídicas.
- Assim, deve ser afastada integralmente a exigência fiscal nesta parte.

V - Da efetiva prestação de serviços entre as pessoas jurídicas objeto da autuação e a impugnante - da descaracterização dos segurados empregados

- Para a consecução do objeto social da impugnante é imprescindível a contratação de pessoas jurídicas com conhecimento técnico específico, nos moldes em que autorizado pelo art. 129 da Lei 11.196/05.
- Por exemplo, os contratos firmados com as empresas Noelly Russo Ferreira ME, Ofício - Serviços de Comunicação Ltda. e Latitude 0 Serviços Editoriais e Jornalísticos Ltda demonstram claramente a prestação de consultoria especializada em serviços editoriais e jornalísticos.
- Igualmente, o contrato firmado com a Solução Produções Ltda ME comprova a prestação de serviços de edição gráfica essenciais à consecução da atividade-fim da impugnante.
- A contratação dessas pessoas jurídicas, que possuem o diferencial intelectual próprio para o desenvolvimento destas atividades, mostra-se como elemento fundamental para a conclusão técnica do produto desenvolvido.
- Mostra-se equivocado o entendimento da fiscalização segundo o qual o art. 129 da Lei 11.196/05 seria inaplicável no caso dos segurados empregados, devendo prevalecer as normas trabalhistas que definem os pressupostos fático-jurídicos da relação de emprego.
- A mais recente e abalizada jurisprudência do Carf se posiciona pela aplicabilidade da norma do art. 129 da Lei 11.196/05 a casos como o dos autos.
- Tal jurisprudência entende ainda que, após o advento da referida norma, a descaracterização do contrato de prestação de serviços entre pessoas jurídicas somente é possível mediante a comprovação efetiva dos elementos da relação de emprego (o que não ocorreu no caso concreto), e não por simples presunção de que haveria uma interposição artificial de pessoa jurídica na relação entre contratante e contratado.
- Transcreve-se acórdão do Carf que trata de caso envolvendo a prestação de serviços de profissionais técnicos.
- O Carf julgou parcialmente procedente o lançamento, para, em observância à norma do art. 129 da Lei 11.196/05, afastar os fundamentos utilizados pela fiscalização para desqualificar a prestação de serviços, em razão da falta de caracterização dos elementos da relação de emprego.

- No caso em discussão, a fiscalização justifica a suposta inaplicabilidade do art. 129 da Lei 11.196/05 com o argumento de que "o uso da pessoa jurídica poderá ocorrer no momento de prestações de serviços não-habituais e/ou sem subordinação, apenas para suprir demanda específica".
- Entretanto, de acordo com a interpretação da Lei 11.196/05 dada pelo próprio Carf, alguns elementos que fazem parte do contrato de trabalho, tais como a pessoalidade, não eventualidade (habitualidade) e a onerosidade também são elementos característicos da prestação de serviços, não podendo, isoladamente, serem utilizados para a desconsideração do contrato de prestação de serviços e caracterização do vínculo empregatício.
- A existência desses elementos, por si só, não caracteriza o contrato de trabalho.
- De acordo com o entendimento do Carf, as prestações de serviços intelectuais devem ser regidas pela legislação aplicável às pessoas jurídicas, nos termos do art. 129 da Lei 11.196/05.
- A eventual descaracterização da prestação de serviços intelectuais requer a comprovação pelo fisco da caracterização de todos os elementos da relação de emprego.
- No caso dos autos, a fiscalização não logrou êxito em comprovar a existência de vínculo empregatício dos prestadores de serviços.
- Trata-se de caso típico de prestação de serviço intelectual específico regulado pela Lei 11.169/05.
- Consoante se verá a seguir, é nítida a diferença entre os profissionais empregados da impugnante e os prestadores de serviços.
- É inafastável a eficácia do art. 129 da Lei 11.196/2005.
- Os requisitos para a configuração do contrato de trabalho estão totalmente ausentes.
- Não há que se falar em desconsideração das pessoas jurídicas para o reconhecimento do vínculo empregatício.

V.1 - Da ausência dos requisitos necessários à caracterização da relação de emprego

- A relação de trabalho é uma expressão genérica, abarcando as relações de emprego e diversas relações de trabalho, tais como a relação de empreitada e a relação de trabalho autônomo.
- A relação de emprego é a relação jurídica estudada e regulada pelo direito do trabalho, marcada por determinados requisitos indispensáveis.
- A diferenciação entre o contrato de prestação de serviço e o contrato de emprego passa pela análise dos elementos cumulativos que caracterizam o contrato de trabalho.
- Tais elementos são extraídos dos conceitos de empregador e de empregado previstos nos arts. 2º e 3º da CLT: habitualidade, subordinação, onerosidade e pessoalidade.
- A Lei 8.212/91 define o segurado empregado, estabelecendo esses mesmos requisitos, de forma cumulativa.
- Somente com a presença de todos os requisitos que caracterizam empregado e empregador, aliados aos elementos jurídicos formais, resta configurada uma relação de emprego.
- A ausência de qualquer um destes elementos legais torna impossível o reconhecimento da existência de um vínculo de emprego.
- Luiz Henrique Gonçalves Correa, sócio da empresa Luiz Henrique Gonçalves Correa Consultoria ME, ajuizou ação trabalhista contra a impugnante pleiteando o reconhecimento do vínculo empregatício no período objeto da autuação (doc. 06 - fls. 563).
- As partes realizaram acordo sem o reconhecimento do vínculo empregatício, o qual foi devidamente homologado por sentença já transitada em julgado (doc. 06).

- A Receita Federal/INSS não se manifestou a tempo e modo contrariamente ao acordo, para fins de exigência da contribuição previdenciária.
- A presente exigência fiscal não procede, sob pena de descumprimento de ordem judicial transitada em julgado.
- A imprescindibilidade do preenchimento cumulativo de todos os requisitos para o estabelecimento do vínculo empregatício é pacífica na jurisprudência administrativa e judicial.
- Os elementos que compõem a relação de emprego são a prestação de trabalho por pessoa física, efetuada com pessoalidade pelo trabalhador, de forma não eventual e onerosa e sob subordinação jurídica ao tomador dos serviços.
- A ausência de qualquer desses requisitos descaracteriza a relação de emprego, como ocorre no caso concreto.
- Nas relações entre pessoas jurídicas prestadoras de serviço e a impugnante, não há habitualidade, exclusividade, pessoalidade e subordinação jurídica direta.
- Tal modalidade de contratação de pessoa jurídica decorre da especialidade dos trabalhos realizados.

V.1.1 - Onerosidade

- A onerosidade, presente na relação de emprego e na relação entre pessoas jurídicas, consiste no "percebimento de remuneração em troca dos serviços prestados".
- Há típica reciprocidade de obrigações, quais sejam: prestação de serviço e contraprestação pecuniária pelo serviço prestado.
- O Carf reconhece que a onerosidade não é suficiente para caracterizar a relação de emprego, pois toda prestação de serviços é a título oneroso.
- No caso concreto, a ausência do requisito da onerosidade apto a ensejar a caracterização da relação empregatícia fica mais evidente, na medida em que não houve o pagamento de verbas típicas do contrato de trabalho, tais como férias e 13º.

V.1.2 - Inexistência de habitualidade e exclusividade

- A ausência de exclusividade no caso dos autos fica clara pela leitura da seguinte cláusula nos contratos apresentados: "Os serviços contratados através do presente Instrumento consistem na realização de consultoria especializada em serviços editoriais e jornalísticos e serão prestados sem qualquer exclusividade".
- Não obstante ser característica dessa espécie de prestação de serviços a dedicação do sócio ou funcionário da empresa, há, no caso concreto, situações em que as pessoas jurídicas prestaram serviços a outras empresas.
- É o que se conclui pelo fato de as notas fiscais de prestação de serviços faturadas contra a impugnante não serem sequenciais, como se verifica da listagem apresentada pela fiscalização e da tabela a fls. 443.
- A ausência de emissão de notas sequenciais pelas pessoas jurídicas fiscalizadas comprova que estas prestaram serviços e emitiram notas fiscais a outras empresas.
- A ausência da habitualidade fica mais evidente quando se constata que, em relação às empresas Ofício - Serviços de Comunicação Ltda., Latitude 0 Serviços Editoriais e Jornalísticos Ltda., Santin Propaganda Ltda., SLK Assessoria e Consultoria Empresarial Ltda., O.S. Osawa Consultoria Publicitária Ltda. e DSR2 Consultoria Com. e Propaganda Ltda., a fiscalização presumiu a relação empregatícia mediante a análise de apenas 2 ou 3 notas fiscais em cada caso.
- Além de não serem sequenciais, a grande maioria das notas fiscalizadas não têm o condão de comprovar o requisito da habitualidade apto a ensejar o reconhecimento do vínculo trabalhista.
- Nada há que regule ou impeça uma pessoa jurídica de trabalhar exclusivamente para outra, bastando que as duas partes envolvidas livremente o decidam e assim o façam.

- Um profissional pode ter dois empregadores ou, por exemplo, ser empregado de uma empresa e prestar serviços eventuais em outra.
- As supostas exclusividade e habitualidade existentes na prestação de serviços, não comprovadas pela fiscalização, não podem ser presumidas para o reconhecimento do vínculo trabalhista.
- As pessoas jurídicas nunca estiveram à inteira disposição da impugnante para a execução de trabalhos diversos.
- Elas foram contratadas para a realização de tarefas específicas, não existindo qualquer indício de exclusividade ou mesmo de habitualidade na prestação dos serviços.

V.1.3 - Inexistência de pessoalidade

- A fiscalização considerou a existência de relação empregatícia entre a impugnante e aqueles trabalhadores vinculados às pessoas jurídicas cuja prestação de serviços teria se dado diretamente pelo sócio da empresa ou seu gestor.
- Entretanto, tal fato não pode ser indicativo, de forma isolada, da relação de emprego.
- Os contratos entre particulares são regidos pelo princípio da autonomia contratual, desde que prevejam cláusulas lícitas, como no caso concreto.
- Tal liberdade de contratar, consubstanciada no contexto do direito empresarial, consagra o direito das empresas de adotarem as formas de organização que melhor atendam às exigências de uma produção mais eficiente e da concorrência nacional e internacional, sem ferir as diretrizes jurídicas fundamentais.
- As empresas contratadas têm alto grau de capacidade e especialização técnica, em razão do trabalho de seus próprios sócios, profissionais diferenciados no mercado.
- Geralmente essas empresas foram constituídas por profissionais liberais que, após carreira em grandes empresas, aproveitando-se da larga experiência adquirida e *expertise*, iniciaram suas atividades como empresários, trabalhando por sua conta e risco.
- Não existe nenhuma ilegalidade ou irregularidade em tal prática de mercado, que na verdade premia a livre iniciativa e a meritocracia, permitindo a profissionais especializados mais flexibilidade na prestação dos serviços.
- A contratação de pessoas jurídicas para a prestação de serviços intelectuais foi expressamente autorizada pelo art. 129 da Lei 11.196/05.
- Não obstante, a fiscalização alega que: "em todos os contratos apresentados foi colocado o sócio administrador como responsável pela execução dos serviços contratados".
- Não há qualquer proibição de designação de uma pessoa física responsável pelo contrato, justamente em razão da contratação ser de uma pessoa jurídica.
- A impugnante precisa ter predefinida a pessoa que irá coordenar os trabalhos na pessoa jurídica contratada e, portanto, desenvolver um relacionamento mais próximo com a tomadora de serviço, inclusive, para que possa identificar esse profissional no relacionamento com seu quadro de funcionários.
- Tais procedimentos consistem em formas de assegurar que quem irá atuar no projeto serão profissionais que detenham a *expertise* necessária.
- É essa especialidade o que dá ensejo à contratação de cada uma das empresas.
- O sócio-administrador de cada uma das pessoas jurídicas contratadas é o garantidor de que sua empresa possui a *expertise* necessária à consecução das atividades necessárias às funções contratadas, não se substituindo a pessoa jurídica pela física.
- Nos trechos dos contratos fiscalizados que se transcrevem a fls. 446/447, fica claro que a pessoa jurídica contratada possui personalidade jurídica própria e que presta serviço através de uma equipe de trabalho.

- Pela análise dos contratos fiscalizados, verifica-se que as pessoas jurídicas assumem toda a responsabilidade pela equipe de trabalho, o que reforça sua condição de empresa operacional, especialmente considerando que, na hipótese de não cumprimento das cláusulas dos contratos, as pessoas jurídicas deverão indenizar à impugnante. Transcrevem-se trechos de contrato a fls. 447.
- As relações de emprego não apresentam como característica a possibilidade do empregado ser obrigado a indenizar o empregador, mesmo se responsável por algum dano na execução de suas tarefas.
- Isso porque a responsabilidade pela gerência do trabalho do empregado é do empregador, através do exercício do poder de mando decorrente da subordinação.
- Pode existir certa pessoalidade nas contratações com as pessoas jurídicas, uma vez que a especialização e qualificação técnica dos sócios e funcionários é justamente o motivo da sua contratação (contrato personalíssimo permitido por lei).
- A ausência de notas fiscais sequenciais emitidas pelas empresas Noelly Russo Ferreira ME, Ofício - Serviços de Comunicação Ltda., Latitude 0 Serviços Editoriais e Jornalísticos Ltda., Santin Propaganda Ltda., AAS Administração e Assessoria Empresarial Ltda., Solução Produções Ltda. ME e SLK Assessoria e Consultoria Empresarial Ltda corrobora a argumentação no sentido da carência do requisito da pessoalidade a caracterizar a relação empregatícia.
- Se estas empresas prestavam serviços a outras pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que inexistente pessoalidade na prestação de serviço para a impugnante.
- A grande maioria das pessoas jurídicas objeto da autuação foi constituída antes de iniciarem qualquer prestação de serviços à impugnante e continuaram existindo após o encerramento dos contratos com ela, o que demonstra a prestação de seus serviços a outras pessoas jurídicas e/ou físicas em períodos diversos.
- Cite-se, como exemplo, as datas de constituição da Noelly Russo Ferreira ME (28/08/2006), da Ofício - Serviços de Comunicação Ltda. (03/11/2005) e da SLK Assessoria e Consultoria Empresarial Ltda. (23/07/2007).
- As pessoas jurídicas objeto da autuação não foram criadas para a prestação de serviços à impugnante, sendo estas verdadeiras empresas operacionais.
- Não se verifica qualquer irregularidade nos contratos firmados pela impugnante, que se encontram nos estritos limites da lei, atendendo aos interesses de ambas as partes envolvidas.
- Ausente o requisito da pessoalidade, é assente a inexistência do vínculo trabalhista com os sócios das pessoas jurídicas fiscalizadas.

V.1.4 - Inexistência de subordinação

- Em momento algum esteve presente o requisito subordinação jurídica.
- As pessoas jurídicas não prestam serviços à impugnante sob a dependência desta, não se submetendo a ordens de qualquer chefe ou sujeitas à punição disciplinar.
- Os funcionários ou sócios das pessoas jurídicas contratadas nunca integraram o processo produtivo e a dinâmica estrutural de funcionamento da impugnante.
- Para a execução dos trabalhos, as pessoas jurídicas e também os demais envolvidos, recebem orientações a respeito dos parâmetros a serem observados para a prestação dos serviços, tendo completa autonomia técnica e gerencial para os serviços alocados em seu escopo.
- A fiscalização ignorou completamente o planejamento e a forma de execução dos serviços contratados.
- As reuniões ou mesmo a prestação de serviços podem se realizar dentro das dependências da impugnante ou no endereço-sede das pessoas jurídicas ora em comento.

- Mas tal fato não significa subordinação e, tampouco, que os funcionários das pessoas jurídicas contratadas sejam empregados da autuada, tendo em vista a natureza dessas reuniões e dos vínculos jurídicos.
- As pessoas jurídicas contratadas colocam pessoal à disposição da impugnante, para a realização dos mais variados serviços, mas sem qualquer subordinação.
- Pela análise da prova documental juntada ao presente processo, é possível concluir pela inexistência do requisito da subordinação na relação jurídico-contratual estabelecida entre as partes.
- Trata-se, apenas, de cumprimento das obrigações descritas nos contratos de prestação de serviços.
- Caracteriza-se uma relação de coordenação entre a impugnante e as pessoas jurídicas prestadoras de serviços, que recebiam, simplesmente, diretrizes para um bom desenvolvimento das atividades envolvidas em cada contrato.
- Quanto melhor e mais profunda a relação entre a impugnante e as pessoas jurídicas que a ela prestam serviços, melhores os resultados alcançados, reconhecendo que ambas as partes passam a conhecer os objetivos empresariais de cada uma.
- A coordenação dos contratos, por parte da impugnante, não significa subordinação jurídica para fins trabalhistas.
- Estando ausentes quaisquer dos requisitos legais para a configuração da relação de emprego, esta é inexistente.
- Decisão proferida pelo TRT da 3ª Região, transcrita a fls. 450/451, reconheceu a ausência do vínculo empregatício entre os profissionais técnicos do quadro das pessoas jurídicas contratadas e empresas tomadoras de serviços.
- Na decisão o tribunal destaca que, apesar dos trabalhos contratados serem prestados dentro das dependências da tomadora, inexistia subordinação na relação, mas apenas as obrigações inerentes à própria prestação de serviços.
- Além da inexistência de subordinação, pode-se observar a ausência de habitualidade e exclusividade na prestação de serviços.
- Isso porque na contratação das pessoas jurídicas não há a previsão específica de horários a serem cumpridos ou exclusividade de trabalhos a serem desenvolvidos.
- A fiscalização defende que a estipulação, nos contratos, de regras a serem seguidas pelos profissionais vinculados às pessoas jurídicas objeto da autuação caracterizaria típica relação de emprego.
- É evidente que não podem ser comparadas as obrigações impostas a um empregado, sujeito ao controle direto do empregador, com aquelas previstas nos contratos firmados entre a impugnante e às pessoas jurídicas.
- As disposições contratuais relativas a informação, andamento dos trabalhos contratados, manutenção, sigilo, dados disponibilizados pela impugnante e aos trabalhos concluídos, nada mais são que exigência do próprio negócio, e não indícios de uma suposta relação empregatícia.
- Os trabalhos contratados são altamente especializados, de forma que a impugnante deve preservar o investimento nas contratações exigindo sigilo e comprometimento das empresas contratadas.
- Estranho seria a contratação e pagamento destes trabalhos, em valores relevantes, com a possibilidade de que estas empresas, após ou mesmo durante a prestação dos serviços, negociassem os resultados e informações obtidas com empresas concorrentes da impugnante.
- Ausentes os requisitos para a configuração da relação empregatícia, não é permitida a desconsideração das pessoas jurídicas para fins da exigência da multa de ofício qualificada decorrente da falta de retenção e recolhimento do IRRF pela impugnante.

- Deve ser integralmente reformado o auto de infração.

VI - Da impossibilidade de aplicação da multa qualificada

- Na remota hipótese de ser mantida parte da autuação, deve ser cancelada a multa agravada, uma vez que ausente prova de circunstâncias agravantes - sonegação, fraude e conluio.
- A multa de 150% sobre o valor do IRRF supostamente não recolhido tem feição confiscatória e é totalmente agressiva aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco, o que já foi assentado pela doutrina e jurisprudência.
- Não restou comprovado o "indício de fraude" a ensejar a qualificação majorada da penalidade.
- A legislação tipifica pesadíssimas multas em razão da fraude no recolhimento de tributos e contribuições previdenciárias, que podem chegar a até 300% do tributo devido.
- Somente em caso de comprovação, pelo fisco, do evidente dolo e intuito de fraude, poderá a fiscalização impor sanções qualificadas ou agravadas.
- No caso concreto, não há como se concluir pelo dolo da impugnante no sentido de não pagar as contribuições previdenciárias.
- A contratação de pessoas jurídicas é uma necessidade de negócio da impugnante, não restando caracterizado o vínculo empregatício nas relações em discussão.
- É inexistente qualquer dolo de sonegação nos presentes autos.
- A simples disposição do art. 129, da Lei 11.196/2005, que autoriza a contratação do trabalho intelectual por meio de pessoas jurídicas, afasta a presunção de fraude no caso concreto.
- Mesmo que a fiscalização equivocadamente entenda pelo afastamento dessa norma, são inegáveis a sua existência e o fato de que as contratações da impugnante foram embasadas nesse permissivo legal, sem qualquer intuito de fraude.
- A fiscalização aponta apenas supostos indícios que, no seu entender, poderiam significar uma ausência de recolhimento dos tributos e a relação de emprego.
- Para a aplicação da multa agravada é imprescindível à fiscalização a apresentação de prova do intuito de fraudar o fisco, e não de eventual erro no enquadramento da relação jurídica.
- Não há que se falar em conduta dolosa, ou seja, conduta real e consciente "visando impedir/ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal".
- A impugnante atuou nos estritos limites da Lei 11.196/2005, recolhendo todos os tributos devidos, assegurando-se ainda, por meio dos contratos, de que as pessoas jurídicas que lhe prestem serviços estejam também em dia com suas obrigações fiscais.
- O entendimento do Carf é de que é necessária a demonstração da materialidade da conduta fraudulenta, ou então, a configuração do dolo específico do agente, evidenciando não somente a intenção, mas também o seu objetivo.
- A fraude e a simulação não podem ser presumidas, mas devem ser comprovadas através de elementos contundentes apuráveis, inclusive, através do devido processo legal.
- A Súmula nº 14 do 1º CC dispõe que "a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo".
- A fiscalização jamais poderia, sem fazer a prova contundente e cabal da suposta conduta fraudulenta, dolosa e com conluio, impor sanções qualificadas.

- O art. 112 do CTN dispõe que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado.
- Em caso de dúvidas, deve ser aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte.
- Foi demonstrada a boa-fé da impugnante, que estruturou seu negócio segundo permissivos legais.
- Não tendo a fiscalização comprovado a prática da conduta fraudulenta por parte da impugnante, deve ser afastada a multa qualificada aplicada.

VI.1 - Subsidiariamente: indevida aplicação de juros de mora sobre multa

- Revela-se indevida a incidência dos juros de mora à taxa Selic sobre o valor da multa de ofício qualificada.
- O art. 3º do CTN estabelece que o tributo consiste em prestação pecuniária que não constitua sanção por ato ilícito.
- Já o art. 161 do CTN determina a incidência de juros de mora sobre o valor do crédito não integralmente pago no vencimento.
- Analisando o teor desse art. 161, é claro que o termo "crédito" apresenta o significado de tributo, que, por definição, não constitui sanção por ato ilícito, estando excluída, portanto, de sua abrangência, a penalidade pecuniária.
- Cita-se Paulo César Conrado.
- A incidência dos juros de mora visa indenizar o erário pelo prejuízo decorrente do recolhimento em atraso do tributo. Objetiva, pois, a recomposição da moeda.
- Por sua vez, as penalidades pecuniárias apresentam caráter punitivo, consistindo em vantagem econômica decorrente da prática de determinada conduta considerada ilícita (como o não cumprimento de determinada obrigação, principal ou acessória).
- A indisponibilidade dos recursos advindos das multas fiscais não implica qualquer prejuízo ao patrimônio estatal.
- Seja pelo conteúdo da determinação contida no caput do art. 161 do CTN, seja pela natureza da imposição das multas fiscais (coibir a prática de conduta ilícita), apenas cogitase a incidência dos juros de mora na hipótese de falta de pagamento do tributo (do qual, inclusive, decorre efetivo dano patrimonial do Estado).
- Considerando que a fiscalização exige multa decorrente da suposta falta de retenção do IRRF, deve ser afastada a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício qualificada.

VII - Pedidos

- Preliminarmente, a impugnante requer seja declarada a decadência parcial do direito à constituição dos créditos tributários do período anterior a maio de 2009 e, por conseguinte, a improcedência parcial da exigência fiscal, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.
- No mérito, requer-se seja cancelada totalmente a exigência fiscal, porquanto os serviços prestados pelas pessoas jurídicas objeto da autuação são contratados nos termos do art. 129 da Lei 11.196/2005 e haja vista a inexistência do vínculo empregatício, devendo ser afastada a multa e juros aplicados.
- Na remota hipótese de ser mantida alguma parte da exigência, o que se admite apenas por argumentar, deve ser afastada a multa qualificada de 150% e os respectivos juros, em razão de seu caráter confiscatório e da ausência de comprovação da conduta fraudulenta por parte da impugnante.
- Caso seja mantida a multa qualificada ou não, o que se admite apenas por argumentar, requer-se seja afastada a incidência dos juros de mora sobre a multa.
- Por fim, protesta-se pela juntada de novas provas e novos documentos.

Petição e documentos apresentados após o prazo impugnatório

Em 09/09/2014, a autuada apresentou a petição a fls. **587/593**, acompanhada dos documentos a fls. 594/740. O teor da referida petição pode ser assim resumido:

- Em virtude de a fiscalização ter desconsiderado os contratos firmados pela requerente com as pessoas jurídicas prestadoras de serviço, esta não teve tempo hábil para solicitar e apresentar à fiscalização os respectivos contratos sociais e notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas fiscalizadas.

- Conforme autorizado pelo art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72 e pelo art. 57, § 4º, do Decreto nº 7.574/111, são apresentados documentos relacionados às pessoas jurídicas fiscalizadas:

o Abayomi Consultoria e Gestão Ltda.

Requer-se a juntada de cópia do contrato social da Abayomi e das notas fiscais fiscalizadas (doc. 01 - fls. 594).

Segundo o contrato social, a empresa tem como objeto social a prestação de "serviços de escritório, de apoio administrativo e outros serviços administrativos".

A prestação deste serviço por parte da empresa está comprovada pelas notas fiscais eletrônicas de serviço de "assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista" (código de serviço 03115).

Nessas notas se verifica a retenção de ISS à alíquota de 5%, IRRF à alíquota de 1,5% e CSLL à alíquota de 4,65%.

Requer-se a juntada de cópias das notas fiscais fiscalizadas e do comprovante de inscrição e situação cadastral (doc. 02 - fls. 613).

Nas notas fiscais há identificação dos serviços prestados: "serviços prestados de criação, redação e elaboração de textos em geral, para os departamentos de produção e programação".

o Telescom Serviços Ltda.

Esses serviços estão de acordo com a atividade da empresa descrita no comprovante de situação cadastral perante a Receita Federal. Por ser optante do Simples Nacional, a empresa não está sujeita à retenção dos tributos federais.

o Tarundu Empreendimentos Comerciais Ltda.

Requer-se a juntada de cópias das duas notas fiscais fiscalizadas, do comprovante de inscrição e situação cadastral da Receita Federal e da ficha de situação cadastral da Jucesp (doc. 03 - fls. 625).

Segundo o comprovante de situação cadastral, a empresa tem como atividade principal a prestação de serviços de restaurantes ligados à hotelaria e, como atividade secundária, a prestação de serviços de consultoria empresarial.

Nas duas notas fiscais há clara identificação do serviço de "gestão empresarial" prestado pela empresa.

o MDA Comunicação e Produção Ltda.

Requer-se a juntada de cópia do contrato social da MDA e das três notas fiscais fiscalizadas (doc. 04 - fls. 632).

Segundo o contrato social, a empresa tem como objeto social a prestação de serviços de "*produção editorial, artística, publicitária e jornalística para rádio, televisão, jornais, revistas, boletins informativos e demais periódicos, assessoria de comunicação e produção*".

A prestação desse serviço por parte da empresa está comprovada pelas notas fiscais eletrônicas de serviço de "propaganda e publicidade, promoção de vendas, planejamento de campanhas e materiais publicitários" (código de serviço 02496).

Nessas notas se verifica a retenção de ISS à alíquota de 5%, IRRF à alíquota de 1,5% e CSLL à alíquota de 4,65%.

o Noelly Russo Ferreira ME

Requer-se a juntada de cópias das notas fiscais fiscalizadas e do comprovante de inscrição e situação cadastral (doc. 05 - fls. 640).

A prestação do serviço por parte da empresa está comprovada pelas notas fiscais de serviço de "artes gráficas, topografia, diagramação, paginação e gravação" (código de serviço 06912).

Há expressa menção do serviço de edição de textos prestado.

Por ser optante do Simples Nacional, a empresa não está sujeita à retenção dos tributos federais.

o Ofício - Serviços de Comunicação Ltda.

Requer-se a juntada de cópia do contrato social da Ofício e das três notas fiscais fiscalizadas (doc. 06 - fls. 651).

Segundo o contrato social, a empresa tem como objeto social "a prestação de serviços de comunicação escrita, verbal e visual de qualquer espécie".

A prestação deste serviço por parte da empresa está comprovada pelas notas fiscais de serviço de edição de jornais, com retenção de ISS à alíquota de 3%.

o Latitude 0 Serviços Editoriais e Jornalísticos Ltda.

Requer-se a juntada das duas notas fiscais fiscalizadas e do comprovante de inscrição e situação cadastral (doc. 07 - fls. 662).

Nas duas notas fiscais há identificação do serviço prestado: "produção e edição de conteúdo".

Esse serviço está de acordo com a atividade da empresa descrita no comprovante de situação cadastral perante a Receita Federal.

o Santin Propaganda Ltda.

Requer-se a juntada de cópia do contrato social da Santin e de uma das notas fiscais fiscalizadas (doc. 08 - fls. 666).

Segundo o contrato social, a empresa tem como objeto social "a prestação de serviços gráficos com uso de computadores, serviços afins de informática, processamento de dados, veiculação de publicidade e propaganda e comércio de material publicitário".

A prestação desse serviço por parte da empresa está comprovada pela nota fiscal de serviço de planejamento publicitário.

o AAS Administração e Assessoria Empresarial Ltda.

Requer-se a juntada das notas fiscais fiscalizadas (doc. 09 - fls. 675).

A prestação deste serviço por parte da empresa está comprovada pelas notas fiscais eletrônica de serviço de "assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista" (código de serviço 03115).

Nessas notas se verifica a retenção de ISS à alíquota de 5%, IRRF à alíquota de 1,5% e PIS/Cofins/CSLL à alíquota de 4,65%.

o Solução Produções Ltda. ME

Requer-se a juntada de cópia do contrato social da Solução e das notas fiscais fiscalizadas (doc. 10 - fls. 684).

Segundo o contrato social, a empresa tem como objeto social "a prestação de serviços digitação e trabalhos de informática".

A prestação deste serviço por parte da empresa está comprovada pelas notas fiscais de serviço de edição gráfica.

Nessas notas se verifica a retenção de ISS à alíquota de 2%, IRRF à alíquota de 1,5%, CSLL à alíquota de 1,0%, Cofins à alíquota de 3,0% e PIS à alíquota de 0,65%.

o **SLK Assessoria e Consultoria Empresarial Ltda.**

Requer-se a juntada das três notas fiscais fiscalizadas (doc. 11 - fls. 717).

A prestação deste serviço por parte da empresa está comprovada pelas notas fiscais de serviço de marketing.

Nessas notas se verifica a retenção de IRRF à alíquota de 1,5%.

o **O.S. Osawa Consultoria Publicitária Ltda.**

Requer-se a juntada de cópia do contrato social da empresa O.S. Osawa e das duas notas fiscais fiscalizadas (doc. 12 - fls. 721).

Segundo o contrato social, a empresa tem como objeto social a prestação de "serviços de consultoria em publicidade e propaganda".

A prestação deste serviço por parte da empresa está comprovada pelas notas fiscais eletrônicas de serviço de "assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista" (código de serviço 03115).

Nessas notas se verifica a retenção de ISS à alíquota de 5%, IRRF à alíquota de 1,5% e CSLL à alíquota de 4,65%.

o **DSR2 Consultoria Comercial e Propaganda Ltda.**

Requer-se a juntada de cópia do contrato social da empresa DSR2 e da única nota fiscal fiscalizada (doc. 13 - fls. 728).

Segundo o contrato social, a empresa tem como objeto social a prestação de serviços de "gerenciamento e agenciamento em consultoria comercial, propaganda, publicidade, comunicação e marketing".

A prestação desse serviço por parte da empresa está comprovada pela nota fiscal de serviço de consultoria. Nessa nota se verifica a retenção do IRRF à alíquota de 1,5%.

-
- Pela análise dos documentos apresentados pela requerente, resta demonstrada a efetiva prestação de serviços por parte das pessoas jurídicas contratadas.
 - Não há que se falar em relação de emprego entre a requerente e os prestadores de serviços objeto da autuação.
 - Para a aplicação da multa de 150% sobre o valor do IRRF supostamente não recolhido, a fiscalização não levou em consideração, isto é, não deduziu os valores de IRRF recolhidos pelas pessoas jurídicas fiscalizadas, os quais foram devidamente destacados nas notas fiscais de prestação de serviços.
 - A base sobre qual a multa foi aplicada está equivocada, tornando ilíquido o crédito tributário.
 - Caso não seja cancelado o crédito tributário pelas razões expostas na impugnação, requer-se sejam os autos baixados em diligência para que o crédito tributário seja recalculado, levando em consideração os valores de IRRF recolhidos pelas pessoas jurídicas.

A 1ª Turma da DRJ/BEL (Acórdão n. 02-65.709), e-fls. 743 e ss, indeferiu parcialmente a impugnação do contribuinte. Entendeu em não conhecer dos documentos intempestivamente apresentados, indeferir o pedido de produção posterior de provas, rejeitar a prejudicial de decadência e, quanto ao mérito propriamente dito, julgar procedente em parte a impugnação, para manter parcialmente o crédito tributário. A DRJ confirmou o entendimento da Fiscalização de que: No **primeiro grupo**, relativo aos segurados contribuintes individuais, os contratos e as notas fiscais demonstrariam os pagamentos com periodicidade mensal, bônus por atingimento de

metas, notas fiscais com numeração seqüencial, pagamentos apenas da Recorrente, atuação da pessoa física, descontos referentes à assistência médica, sendo, portanto, enquadrados como contribuintes individuais, cujos rendimentos estariam sujeitos à retenção do IRRF, nos termos do art. 7º, II da Lei 7.713/88; No **segundo grupo, relativo aos segurados empregados**, entendeu tratar-se de trabalhadores com vínculo empregatício, visto que os contratos e notas fiscais demonstrariam a existência de relação empregatícia com todos os seus elementos, tendo o Recorrente deixado de reter e recolher o IRRF sobre os valores pagos, conforme os termos do art. 7º da Lei 7.713/88. A DRJ excluiu a tributação referente ao Sr. Luiz Henrique Gonçalves Correa, tendo em vista entender que o acordo entre as partes homologado em juízo faz coisa julgada, impondo-se exonerar a autuada do crédito tributário correspondente aos valores pagos à Luiz Henrique Gonçalves Correa Consultoria ME. A DRJ excluiu ainda da base de cálculo das exigências fiscais os valores das retenções de IRRF do código 1708 efetuadas pela autuada, devidamente confirmados em Dirf, por ocasião dos pagamentos de serviços supostamente prestados por pessoas jurídicas.

Cientificada da Decisão de Primeira instância, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 03/03/2016 (e-fls. 817 e ss) em que repete as razões de primeira instância e aduz:

- tendo a Recorrente apresentado documentos relevantes para uma adequada interpretação do cenário envolvido na autuação, requer-se seja reformado o v. acórdão recorrido, para que sejam considerados e analisados os contratos e notas fiscais juntados aos autos, prestigiando-se a verdade dos fatos.

- quanto à prestação de serviços realizada pelas empresas Santin Propaganda Ltda., AAS Administração, Soluções Produções, SLK Assessoria e Consultoria, não houve análise adequada por parte do v. acórdão recorrido, o que se agrava quando há o reconhecimento expresso de que os termos do contrato firmado são idênticos aos termos relativos à empresa Luiz Henrique Gonçalves Correa ME, cujo vínculo não foi reconhecido judicialmente e chegou à exclusão das exigências fiscais constituídas na autuação em questão.

- os elementos que compõem a relação de emprego, portanto, são a ***prestação de trabalho por pessoa física, efetuada com personalidade pelo trabalhador, de forma não eventual e onerosa e sob subordinação jurídica ao tomador dos serviços***. A ausência de qualquer um desses requisitos descaracteriza a relação de emprego, como ocorre no caso concreto, em que nas relações entre pessoas jurídicas prestadoras de serviço e a Recorrente ***não há habitualidade, exclusividade, personalidade e subordinação jurídica direta***, constituindo-se tal modalidade de contratação de pessoa jurídica, como decorrência da especialidade dos trabalhos realizados.

Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

O recurso ao CARF é tempestivo, e portanto dele conheço.

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que julgou procedente em parte impugnação contra lançamento de multa e juros exigidos isoladamente, devidos em decorrência de falta de retenção na fonte de imposto ou contribuição, conforme termo de verificação fiscal, fatos geradores ocorridos entre 31/01/2009 e 31/12/2009. O Fisco entendeu que os pagamentos efetuados no período para as pessoas jurídicas prestadoras de serviço deram-

se sob a égide de relação de emprego de pessoas físicas e remuneração de segurados contribuintes individuais obrigatórios (art. 7º, incisos I e II da Lei 7.713/88), transmutadas em serviços prestados por pessoas jurídicas. O contribuinte impugnou os lançamentos defendendo que o cenário descrito pela fiscalização retrata modalidade de contratação de pessoa jurídica essencial à consecução dos objetivos sociais da impugnante, como decorrência da especialização e do alto nível intelectual da prestação dos serviços exigidos, que não se configurou a relação de emprego e que não há qualquer vedação legal à contratação de pessoas jurídicas para a prestação dos serviços intelectuais.

A 1ª Turma da DRJ/BEL (Acórdão n. 02-65.709), e-fls. 743 e ss, indeferiu parcialmente a impugnação do contribuinte. Entendeu em não conhecer dos documentos intempestivamente apresentados, indeferir o pedido de produção posterior de provas, rejeitar a prejudicial de decadência e, quanto ao mérito propriamente dito, julgar procedente em parte a impugnação, para manter parcialmente o crédito tributário. A DRJ confirmou o entendimento da Fiscalização de que: **no primeiro grupo**, relativo aos segurados contribuintes individuais, os contratos e as notas fiscais demonstrariam os pagamentos com periodicidade mensal, bônus por atingimento de metas, notas fiscais com numeração seqüencial, pagamentos apenas da Recorrente, atuação da pessoa física, descontos referentes à assistência médica, sendo, portanto, enquadrados como contribuintes individuais, cujos rendimentos estariam sujeitos à retenção do IRRF, nos termos do **art. 7º, II da Lei 7.713/88**; **no segundo grupo**, relativo aos segurados empregados, entendeu tratar-se de trabalhadores com vínculo empregatício, visto que os contratos e notas fiscais demonstrariam a existência de relação empregatícia com todos os seus elementos, tendo o Recorrente deixado de reter e recolher o IRRF sobre os valores pagos, conforme os termos do art. 7º da Lei 7.713/88. A DRJ excluiu a tributação referente ao Sr. Luiz Henrique Gonçalves Correa, tendo em vista que o acordo entre as partes homologado em juízo faz coisa julgada, impondo-se exonerar a autuada do crédito tributário correspondente aos valores pagos à Luiz Henrique Gonçalves Correa Consultoria ME. A DRJ excluiu ainda da base de cálculo das exigências fiscais os valores das retenções de IRRF do código 1708 efetuadas pela autuada, devidamente confirmados em Dirf, por ocasião dos pagamentos de serviços supostamente prestados por pessoas jurídicas.

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário em que repete as razões de primeira instância e aduz que apresentou documentos à DRJ relevantes para uma adequada interpretação do cenário envolvido na autuação e que os elementos que compõem a relação de emprego, a prestação de trabalho por pessoa física, efetuada com pessoalidade pelo trabalhador, de forma não eventual e onerosa e sob subordinação jurídica ao tomador dos serviços não estavam presentes. Para a recorrente, a ausência de qualquer um desses requisitos descaracteriza a relação de emprego.

Dos documentos intempestivamente apresentados

A Recorrente requer que seja reformado o Acórdão da DRJ, para que sejam considerados e analisados os contratos e notas fiscais juntados aos autos, prestigiando-se a verdade dos fatos. Mas, a DRJ baseou em lei expressa a sua decisão, nos seguintes termos:

Pedido de produção posterior de provas

Primeiramente, observe-se que o pedido de produção posterior de provas foi formulado em termos genéricos, não tendo sido mencionadas as diligências ou perícias pretendidas, nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Quanto à prova documental, o § 4º do mesmo artigo dispõe que ela será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação

oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; ou c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Contudo, no presente caso, a impugnante não demonstrou a ocorrência de nenhuma dessas condições excetivas.

Com efeito, na petição de juntada de documentos intempestivamente apresentada, ela se limita a alegar que *"em virtude de a Fiscalização ter desconsiderado os contratos firmados pela requerente com as pessoas jurídicas prestadoras de serviço, esta não teve tempo hábil para solicitar e apresentar à Fiscalização os respectivos contratos sociais e notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas fiscalizadas"*.

Note-se que a impugnante não demonstrou que a alegada impossibilidade de apresentação oportuna se deu por motivo de força maior, valendo lembrar que, nos termos do art. 57, § 5º, do Decreto nº 7.574, de 2011, considera-se motivo de força maior o fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir.

Cabe registrar ainda que, nos termos do art. 7º, V, da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, é dever do julgador observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, o qual dispõe, por sua vez, que é dever do servidor observar as normas legais e regulamentares.

Acolher a pretensão da impugnante configuraria inobservância das normas, já citadas, que prescrevem, de forma expressa e categórica, a preclusão temporal do direito de produzir a prova documental.

Cumpra, pois, indeferir o pedido de produção posterior de provas e não conhecer dos documentos intempestivamente apresentados.

Desta forma, não há nulidade. Mas, nada impede que nesta segunda instância recursal os documentos (e-fls. 587 e ss, a maioria já referidos e considerados na decisão recorrida) sejam analisados, tendo-se em vista que se tratam de contratos e notas fiscais referentes aos serviços prestados à Recorrente e que motivaram a autuação em discussão e podem contribuir para a melhor convicção e aproximação da verdade material que fundará o presente julgamento a seguir.

Decadência

A Recorrente pleiteia a ocorrência da decadência por entender configurada a homologação tácita dos auto lançamentos referentes ao IRRF do ano calendário 2009, conforme previsto no art. 150, § 4º, do CTN. A ciência da autuação deu-se em 28/05/2014. Mas, de acordo com o mesmo dispositivo, não se verifica tal homologação tácita nos casos de dolo, fraude e simulação. E por coerência com o entendimento da caracterização de simulação deste voto, conforme descrito abaixo, aplica-se aqui a norma prescrita no art. 173, I do CTN, em que a contagem da decadência inicia-se no primeiro dia do ano seguinte ao fato gerador, razão pela qual não se operou a decadência.

Do mérito

Verifico que a Fiscalização concluiu que a Recorrente contratou serviços de pessoas jurídicas formalmente constituídas, mas que de fato seriam pessoas físicas, quais sejam, quatro diretores / membros do conselho de administração da Recorrente contratados de fato como contribuintes individuais e nove pessoas físicas com relações de emprego caracterizadas de fato para prestação de serviços editoriais e jornalísticos. Para todos, demonstrou que havia um procedimento padrão aplicado a (quatro) diretores / membros do conselho de administração e (nove) prestadores de serviços editoriais e jornalísticos.

Diretores / Conselho de Administração

Concordo com a Fiscalização e Decisão de Primeira Instância que concluiu que restou demonstrado que quatro diretores / membros do conselho de administração da Recorrente, são segurados contribuintes individuais, quais sejam Abayomi Consultoria e Gestão Ltda, Telescom Serviços Ltda, Tarundu Empreendimentos Comerciais Ltda e MDA Comunicação e Produção Ltda, e receberam pagamentos por meio de pessoas jurídicas que se prestaram a encobrir a verdadeira contratação de pessoas físicas subjacente (contribuintes individuais), reduzindo o valor do IRRF apurado sobre tais pagamentos.

O contribuinte individual pode optar por constituir uma sociedade empresária (na forma de pessoa jurídica) para uma prestação de serviço. Mas, não pode usar esta constituição para encobrir ou dificultar a constatação do surgimento de uma obrigação tributária que tem seus elementos descritos em lei. A legislação do Imposto de Renda da Pessoa Física delinea a tributação (e a respectiva retenção quando dos pagamentos) dos rendimentos dos diretores não empregados (e aqui não cabe constituir pessoa jurídica para este fim), nos seguintes termos:

Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º):

I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa, remuneração de estagiários;

(...)

XIII - as remunerações relativas à prestação de serviço por:

(...)

b) conselheiros fiscais e de administração, quando decorrentes de obrigação contratual ou estatutária;

c) diretores ou administradores de sociedades anônimas, civis ou de qualquer espécie, quando decorrentes de obrigação contratual ou estatutária;

Nestes termos, deve prevalecer a essência sobre a forma, e a tributação que deve ser aplicada é a do Imposto de renda da Pessoa Física (IRPF).

Nos termos da DRJ:

Ao revés do que alega a impugnante, a fiscalização logrou êxito em demonstrar que quatro diretores da autuada (segurados contribuintes individuais) receberam pagamentos por meio de pessoas jurídicas que se prestaram a encobrir a verdadeira contratação de pessoas físicas subjacente, reduzindo o valor do IRRF apurado sobre tais pagamentos.

Confira-se abaixo o que se apurou relativamente a cada uma das quatro pessoas jurídicas por meio das quais os diretores receberam sua remuneração.

Com relação à Abayomi Consultoria e Gestão Ltda., destacam-se as seguintes constatações fiscais:

- Sócia-administradora: Sara Velloso, que ocupava cargo de diretoria na atuada desde 2006. Em 2009 ocupava o de diretora financeira, mesmo ocupado quando da ação fiscal.
- O endereço da Abayomi coincide com o endereço residencial da diretora.
- Em Dirf consta que a Abayomi recebeu remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica do código 1708 tão somente da atuada.
- Ela entregou DIPJ do ano-calendário 2009 (lucro presumido), informando como receita de prestação de serviço apenas o valor recebido da atuada.
- Na tabela abaixo estão relacionadas treze notas fiscais eletrônicas da Abayomi emitidas para a atuada entre 27/01/2009 e 17/12/2009.

Abayomi Consultoria e Gestão Ltda		
CNPJ 09.415.328/0001-43		
Nota Fiscal	data	vafor (R\$)
12	27/01/2009	15.600,00
13	20/02/2009	15.600,00
14	20/02/2009	49.140,00
15	31/03/2009	15.600,00
16	29/04/2009	15.600,00
17	27/05/2009	15.600,00
18	22/06/2009	15.600,00
19	27/07/2009	15.600,00
20	26/08/2009	15.600,00
21	17/09/2009	15.600,00
22	26/10/2009	15.600,00
23	24/11/2009	15.600,00
24	17/12/2009	15.600,00

- As notas fiscais são sequenciais, com emissão mensal e mesmo valor (R\$ 15.600,00).
- Em fevereiro ocorreram dois pagamentos, um decorrente da remuneração mensal (R\$ 15.600,00) e outro referente ao pagamento de bônus (R\$ 49.140,00).
- Consta na discriminação dos serviços das notas fiscais: serviços prestados no período.
- Consta no campo código do serviço: 03115 - assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista.
- A partir da análise de lançamentos de partidas e contrapartidas da conta contábil 43137 (Serviços Contratados PJ), verificou-se que, do valor total da nota fiscal, descontou-se valor referente a assistência médica (conta contábil 41401 - Assistência Médica).
- Esse desconto ocorreu em todos os meses de 2009, e, no histórico do lançamento referente ao mês de maio, consta "assist. médica Sara Velloso".
- Não foi apresentado o contrato de prestação de serviço.

Note-se que a alegação de que Sara Velloso, além de gerir sua empresa, também desenvolvia outras atividades, como a de empregada celetista de Metro do Brasil Participações Ltda., por óbvio, em nada favorece a impugnante, uma vez que disso não se pode nunca inferir que tenha sido a pessoa jurídica (Abayomi), e não a pessoa física (Sara Velloso), que efetivamente prestou os serviços em questão à atuada.

Com relação à Telescom Serviços Ltda., destacam-se as seguintes constatações fiscais:

- Sócio-administrador: Antonio de Pádua Teles de Carvalho, que ocupou o cargo de diretor-presidente da atuada no período de 19/11/2008 a 14/01/2010 e, quando da ação fiscal, ainda ocupava, desde 20/12/2006, o de conselheiro de administração.
- Conforme cadastros da RFB, a Telescom possui endereço em Esmeraldas/MG, e Antonio, em São Paulo/SP.
- Na Dirf não constam declarações de pagamentos efetuados à Telescom.
- Na tabela abaixo estão relacionadas onze notas fiscais da Telescom emitidas para a atuada entre 19/01/2009 e 31/08/2009.

Telescom Serviços Ltda		
CNPJ 01.963.702/0001-33		
Nota Fiscal	data	valor (R\$>
1378	19/01/2009	40.000,00
1382	20/02/2009	40.000,00
1383	26/02/2009	54.500,00
1386	23/03/2009	40.000,00
1389	22/04/2009	40.000,00
1392	25/05/2009	40.000,00
1394	25/05/2009	12.000,00
1397	23/06/2009	40.000,00
1401	23/07/2009	40.000,00
1402	25/08/2009	40.000,00
1405	31/08/2009	78.800,00

- Os valores de R\$ 40.000 que se repetem de janeiro a agosto foram lançados na conta contábil 43137 (Serviços Contratados PJ).
- Os outros valores, de fevereiro (R\$ 54.500,00), maio (R\$ 12.000,00) e agosto (R\$ 78.800,00), o foram na conta 43191 (Provisão de Bônus).
- Consta na discriminação dos serviços das notas fiscais: serviços prestados de criação, redação e elaboração de textos em geral, para os depts de produção de programação.
- Foi verificado desconto referente à assistência médica (conta contábil 41401 - Assistência Médica) em janeiro de 2009.
- Não foi apresentado o contrato de prestação de serviço.

Note-se que o fato de as notas fiscais relacionadas pela fiscalização não serem sequenciais não autoriza inferir, como o faz a impugnante, que os serviços foram de fato prestados pela pessoa jurídica. Com efeito, a prestação de serviços por pessoa física não necessariamente ocorre de modo exclusivo. Uma pessoa física pode muito bem prestar serviços a mais de uma pessoa jurídica em determinado período. Logo, a ausência de exclusividade não é suficiente para descaracterizar a ocorrência de prestação de serviços pela pessoa física, mormente, como no caso em comento, quando o sócio da prestadora de serviços ocupa os cargos de diretor-presidente e de conselheiro de administração da tomadora dos serviços, quando os valores recebidos se repetem mensalmente, quando são oferecidos benefícios típicos de funcionários, como assistência médica, e, ainda, quando não há notícia de instrumento contratual formalizando a prestação de serviços.

De outra parte, a impugnante alega que "afasta a presunção de que haveria atuação da pessoa física" o fato de a Telescom possuir endereço em Esmeraldas/MG, e seu sócio-administrador, em São Paulo/SP. Mas, em verdade, isso só vem a reforçar a conclusão fiscal de que os serviços eram realmente prestados pela pessoa física, haja vista que a atuada, tomadora dos serviços, também estava sediada em São Paulo/SP.

Com relação à Tarundu Empreendimentos Comerciais Ltda., destacam-se as seguintes constatações fiscais:

- Sócio-administrador: Ricardo Villares Lenz César.
- Ricardo, a autuada, Metro Publicações do Brasil S.A, e Tarundu Empreendimentos Comerciais Ltda firmaram o "Instrumento Particular de Transação de Direitos e Quitação de Contrato de Prestação de Serviços" do qual se transcrevem os seguintes trechos:

(i) TARUNDU, METRO e SP PUBLIMETRO mantiveram um contrato verbal de prestação de serviço (...) cujos serviços prestados por TARUNDU a ambas as empresas envolveram a atuação de LENZ, na qualidade de sócio da TARUNDU;

(ii) para a execução dos serviços, LENZ foi eleito Diretor Estatutário de METRO e SP PUBLIMETRO;

(iii) as PARTES não têm mais interesse em dar continuidade à relação estabelecida no Contrato, que dão, neste ato, como rescindido, com a saída de LENZ do cargo de Diretor Estatutário de METRO e SP PUBLIMETRO;

(iv) o último dia de prestação de serviços pela TARUNDU e LENZ foi 16 de outubro de 2008;

(...)

Cláusula 1. Para obter de TARUNDU e LENZ a mais plena, rasa, geral, irrevogável e irretratável quitação com relação a todos e quaisquer direitos e/ou pagamentos possíveis, de qualquer ordem e/ou natureza, oriundos do seu relacionamento com METRO e SP PUBLIMETRO, bem como do término dessa relação, serão pagos a TARUNDU honorários adicionais no valor total de R\$ 320.500,00 (trezentos e vinte mil e quinhentos reais), da seguinte forma: uma parcela no valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) até o dia 12 de novembro de 2008, além de mais 3 (três) parcelas iguais de R\$ 73.500,00 (setenta e três mil e quinhentos reais), que serão pagas no dia 10 (dez) dos meses de dezembro de 2008, janeiro e fevereiro de 2009. (...)

- De acordo com o instrumento, Ricardo ocupou o cargo de diretor estatutário da autuada.
- Consta de ficha cadastral da Jucesp que Ricardo foi eleito para o cargo de diretor conforme assembléia geral extraordinária de 14/02/2006 e deixou o cargo conforme ata de reunião do conselho de administração de 19/11/2008.
- Os serviços prestados pela Tarundu se referem aos serviços prestados pela pessoa física Ricardo na qualidade de diretor da autuada.
- O referido instrumento teve como objetivo acordar o pagamento de honorários adicionais para resolver toda e qualquer controvérsia entre as partes.
- Assim, os pagamentos efetuados pela autuada à Tarundu se referem a honorários do diretor Ricardo.
- A fiscalização se ateve aos dois pagamentos efetivados no ano-calendário 2009 (de R\$ 73.500 cada), relacionados na tabela abaixo.

Tarandu Empreendimentos Comerciais Ltda		
CNPJ 58.075.979/0001-47		
Nota Fiscal	data	valor (R\$)
2794	02/01/2009	73.500.00
2795	02/02/2009	73,500,00

- Esses pagamentos foram contabilizados na conta contábil 43191 (Provisão de Bônus).

Alega a impugnante que a "presunção estabelecida pela fiscalização" em relação à Tarundu está baseada apenas em duas notas fiscais. Todavia, embora tenham sido tributados apenas os valores pagos em 2009 - o que ocorreu, diga-se de passagem, porque o período fiscalizado abrangeu tão somente esse ano-calendário -, o certo é que os termos do contrato acima reproduzidos não deixam nenhuma dúvida de que os valores em questão se referem a honorários adicionais recebidos pelo sócio-administrador dessa empresa em função de sua saída do cargo de diretor da autuada. Trata-se, pois, de remuneração de serviços que, em verdade, foram prestados por pessoa física, e não por jurídica.

A impugnante ainda argumenta que a Tarundu seria um centro de lazer localizado em Campos do Jordão, o que, segundo ela, "demonstra a efetiva atuação da pessoa jurídica no caso em apreço". Contudo, mais uma vez não lhe assiste nenhuma razão, haja vista que pessoas jurídicas já existentes e que efetivamente exercem atividade empresarial, como é cediço, também podem ser empregadas para dissimular a prestação efetiva de serviços por uma determinada pessoa física.

Com relação à MDA Comunicação e Produção Ltda, destacam-se as seguintes constatações fiscais:

- Sócio-administrador: Marcello Antonio D'Angelo.
- Foi apresentado "Contrato de Prestação de Serviços e Outras Avenças" firmado entre a autuada e a MDA (contratada) e, na qualidade de interveniente-anuente, Marcello (executivo).
- Transcrevem-se abaixo algumas partes desse contrato.

B) O EXECUTIVO é o sócio administrador da CONTRATADA e concorda em prestar os serviços pessoalmente.

(...)

D) A SP PUBLIMETRO e a CONTRATADA desejam assegurar a dedicação profissional do EXECUTIVO e o EXECUTIVO, por sua vez, deseja aceitar tais atribuições sob os termos e condições a seguir estabelecidos.

(...)

CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

1.1 O presente contrato objetiva a prestação de serviços de assessoria e consultoria pela CONTRATADA à SP PUBLIMETRO, com a participação exclusiva do EXECUTIVO.

1.2 O presente contrato objetiva também a administração pelo EXECUTIVO da SP PUBLIMETRO, sob o cargo estatutário de Diretor conforme deliberação a ser formalizada pelo Conselho de Administração da SP PUBLIMETRO.

- O contrato deixa claro que o serviço deve ser prestado pelo executivo, ocupando cargo de administração da autuada.
- Contratou-se, em verdade, a pessoa física Marcello, e os pagamentos efetuados para a MDA, conforme tabela abaixo, referem-se à remuneração da pessoa física.

MDA Comunicação e Produção Ltda		
CNPJ 03.793,599/0001-56		
Nota Fiscal	data	valor (RS)
1	04/12/2009	200.000,00

2	04/12/2009	6.000,00
3	21/12/2009	40.000,00

- Marcello foi eleito para o cargo de diretor-presidente conforme ata de reunião do conselho de administração de 14/01/2010 e deixou o cargo conforme assembléia geral extraordinária de 05/05/2010.
- O contrato foi firmado em 01/07/2009 estipulando a remuneração mensal de R\$ 40.000,00, além de bônus anual.
- Apesar da eleição para o cargo de diretor ter se dado apenas em janeiro de 2010, os serviços referentes à administração da empresa se iniciaram com a assinatura do contrato, conforme as três notas fiscais da MDA relacionadas na tabela acima.
- Essas foram as primeiras notas fiscais emitidas pela MDA, e o foram sequencialmente.
- Consta na discriminação dos serviços da primeira nota fiscal: "serviços prestados no período de julho a novembro de 2009".
- A primeira e a terceira notas fiscais estão contabilizadas na conta contábil 43137 (Serviços Contratados - PJ), e a segunda nota fiscal, na 43191 (Provisão de Bônus).
- Foram verificados descontos referentes a assistência médica (conta contábil 41401 - Assistência Médica), em 04/12/2009, em valor equivalente a cinco mensalidades e, em 29/12/2009, equivalente a uma mensalidade.

Alega a impugnante que a "presunção estabelecida pela fiscalização" em relação à MDA está baseada apenas em três notas fiscais. Todavia, embora tenham sido tributados apenas os valores pagos em 2009 - o que ocorreu, diga-se de passagem, porque o período fiscalizado abrangeu tão somente esse ano-calendário -, o certo é que os termos do contrato acima reproduzidos não deixam nenhuma dúvida de que os valores em questão foram recebidos pelo sócio-administrador dessa empresa em contrapartida aos serviços que, de modo exclusivo e personalíssimo, ele próprio prestou à autuada. Trata-se, pois, de remuneração de serviços que, em verdade, foram prestados por pessoa física, e não por jurídica.

A propósito dos descontos referentes à assistência médica, argumenta-se que "a empresa de plano de saúde é responsável pelo fornecimento do referido serviço a seus beneficiários, que arcam com os valores correspondentes, mediante retenção e repasse feitos pela impugnante". Todavia, como a impugnante não trouxe aos autos nenhum contrato ou outro documento que detalhasse os termos negociados com a operadora do plano de saúde, é de se supor, até porque é o que ordinariamente ocorre nesses casos, que apenas uma parcela do custo do plano era suportada pelas próprias pessoas físicas beneficiárias, arcando a autuada com a parcela restante do custo. Trata-se, sim, de benefício tipicamente concedido a funcionários, o que só vem a corroborar ainda mais as exigências fiscais.

Empregados

Em relação aos empregados de fato, o procedimento da Recorrente, em seus elementos interpretados pela Autuação, denunciou a existência de uma relação de emprego para os prestadores de serviços editoriais e jornalísticos, apesar da sua formalização por meio de pessoas jurídicas cujos sócios eram os empregados de fato. Após essa caracterização, a Fiscalização apontou nominalmente todas as pessoas que estariam nessa situação padrão de empregados de fato, razão pela qual deve-se confirmar a autuação.

Mesmo que a comprovação feita pela Fiscalização do procedimento padrão já fosse suficiente para a caracterização da contratação de pessoas físicas como empregados de

fato, para a prestação de serviços editoriais e jornalísticos, e a consequente obrigação de retenção de IRRF sobre os rendimentos pagos a pessoas físicas empregadas, restou demonstrado pela Fiscalização e confirmado pela Decisão de Primeira instância, de forma individualizada para cada um dos alegados empregados, os elementos caracterizadores da relação de emprego (Não eventualidade; Subordinação; Pessoalidade; Onerosidade) e a redução do valor do IRRF apurado sobre tais pagamentos individualmente.

Entende o lançamento que, mesmo que não se tivesse configurado o vínculo empregatício em relação às pessoas físicas que prestaram serviços à autuada, que todos os rendimentos do trabalho não-assalariado por elas recebidos se sujeitavam à incidência do IRRF calculado mediante a utilização da tabela progressiva mensal. Isso é o que se infere dos termos dos arts. 624 e 628 do RIR/99, abaixo reproduzidos.

Art. 628. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do [art. 620](#), os rendimentos do trabalho não-assalariado, pagos por pessoas jurídicas, inclusive por cooperativas e pessoas jurídicas de direito público, a pessoas físicas ([Lei nº 7.713, de 1988, art.7º, inciso II](#)).

Logo, ainda que se admitisse, apenas para argumentar, a alegada ausência dos requisitos necessários à caracterização da relação de emprego, isso não abalaria em nada a legitimidade da exigência objeto destes autos.

Mas, como comprovado (para as pessoas jurídicas prestadoras de serviço) o procedimento padrão de constituição de pessoas jurídicas para pagamento a pessoas físicas empregadas, e comprovadas as características de empregado para cada uma delas, resta confirmada a obrigação de retenção de IRRF com base no arts. 624 do RIR/99.

Ressalte-se que a Recorrente ainda alega que as pessoas jurídicas contratadas "prestam seus serviços por meio de uma equipe técnica especializada". Trata-se, contudo, de mera alegação não comprovada. Com efeito, não há nestes autos nenhuma prova da existência dessas equipes (mesmo nos elementos anexados aos autos em data posterior ao limite temporal regulamentar, e-fls. 587 e ss).

Concordamos com a DRJ de que não assiste razão alguma à Recorrente quando invoca em seu favor o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, o qual dispõe que:

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.

Isso porque, no caso dos autos, os serviços não foram efetivamente realizados por "**sociedades prestadoras de serviços**", única hipótese de que trata o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, mas sim por pessoas físicas (empregados, e diretores, conforme legislação de regência), dando-se apenas no plano formal a participação das pessoas jurídicas. Invoca-se aqui o princípio da primazia da realidade sobre a forma, segundo o qual a verdade dos fatos prepondera sobre qualquer contrato formal, de sorte que, havendo conflito entre o que está escrito e o que ocorreu de fato, deve prevalecer este último. Não se trata aqui, como se vê, de desconsideração da personalidade jurídica, a qual compete ao Poder Judiciário e produz efeitos bem mais amplos.

Destacou propriamente aqui a DRJ que o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, deve ser interpretado sistematicamente com as demais normas que regem a matéria, não tendo o

condão de impedir o reconhecimento do vínculo empregatício entre o tomador dos serviços (a recorrente) e a pessoa física contratada sob a roupagem de pessoa jurídica. A contratação de pessoas jurídicas é legítima quando diz respeito à prestação de serviços não habituais e não subordinados, tornando-se ilícita quando se referir ao exercício de atividades inerentes ao objeto social da empresa tomadora de serviços, como é o caso destes autos. Neste caso, a causa de qualificação da multa de ofício está devidamente apontada nos autos.

Alega a Recorrente, quanto à prestação de serviços realizada pelas empresas Santin Propaganda Ltda, AAS Administração, Soluções Produções, SLK Assessoria e Consultoria, que não houve análise adequada por parte do v. Acórdão recorrido, pois houve o reconhecimento expresso pelo Acórdão de que os termos do contrato firmado são idênticos aos termos relativos à empresa Luiz Henrique Gonçalves Correa ME, cujo vínculo não foi reconhecido judicialmente e chegou à exclusão das exigências fiscais constituídas na autuação em questão relacionadas à empresa Luiz Henrique Gonçalves Correa ME.

Não assiste razão à Recorrente, pois a sentença judicial homologou acordo entre a empresa Luiz Henrique Gonçalves Correa ME e a Recorrente em litígio judicial em que se pleiteava justamente a relação empregatícia entre a pessoa física Luiz Henrique Gonçalves Correa e a Recorrente. Desta forma, os efeitos de tal sentença homologatória só atinge os serviços prestados entre estas partes, mesmo que não tenha havido decisão quanto ao mérito.

Resta, portanto, configurada a obrigatoriedade de retenção de IRRF quando dos pagamentos realizados para as restantes pessoas físicas, travestidas de pessoas jurídicas, razão pela qual deve ser mantido o lançamento correspondente de multa isolada (150%) e juros isolados, nos termos do Acórdão da DRJ, que reproduzo a seguir por concordar com estes:

A fiscalização também demonstrou a contento que, além dos quatro diretores supracitados, outras onze pessoas físicas (segurados empregados) também receberam pagamentos por meio de pessoas jurídicas que se prestaram a encobrir a verdadeira contratação de pessoas físicas subjacente, reduzindo o valor do IRRF apurado sobre tais pagamentos.

Confira-se abaixo o que se apurou relativamente a cada uma das onze pessoas jurídicas por meio das quais os empregados receberam sua remuneração.

Com relação à Noelly Russo Ferreira ME, destacam-se as seguintes constatações fiscais:

- Sócia-administradora: Noelly Russo Ferreira, que figura nas folhas de pagamento e GFIPs da autuada como segurada empregada até abril de 2009 e com o código CBO (Classificação Brasileira de Ocupação) 2616 - Editores.
- Na descrição sumária dessa atividade tem-se: editam textos e imagens para publicação e, para tanto, selecionam o que publicar, definem pauta e planejamento editorial, coordenam o processo de edição, pesquisam novos projetos editoriais, gerenciam editoria e participam da divulgação da obra; responsabilizam-se pela publicação.
- Em consulta ao CNIS (Cadastro Nacional de Informações Sociais) foi verificado que esse vínculo empregatício ocorreu de 23/03/2007 a 08/04/2009.
- Na tabela abaixo estão relacionadas nove notas fiscais da Noelly Russo Ferreira ME emitidas para a autuada, entre 29/04/2009 e 08/12/2009.

Noelly Russo Ferreira ME (Sopa de Letrinhas)
--

CNPJ 08.277 593/0001-40

Nota Fiscal	data	valor (R\$)
46	29/04/2009	15.253,33
47	25/05/2009	20.800,00
48	24/06/2009	20.800,00
49	20/07/2009	20.800,00
50	25/08/2009	20.800,00
1	23/09/2009	20,800,00
2	20/10/2009	20.800,00
3	23/11/2009	20.800,00
4	08/12/2009	20,800,00

• As notas fiscais são sequenciais, com emissão mensal e início em abril de 2009, quando ocorreu a rescisão do contrato de trabalho empregatício.

- A partir de setembro de 2009 iniciou-se a emissão de nota fiscal eletrônica.
- Os valores se repetem a cada mês (R\$ 20.800,00), e apenas em abril o valor é menor (R\$ 15.253,33), intuindo-se que parte dele foi recebido através da folha de pagamento, e o restante, através da pessoa jurídica.
- Nas notas fiscais está indicada a prestação de serviços referente a edição de texto.
- Nas notas fiscais eletrônicas consta, no campo código de serviço: 06912 - artes gráficas, tipografia, diagramação, paginação e gravação.
- Esses pagamentos estão contabilizados na conta contábil 43137 (Serviços Contratados -PJ).
- Na Dirf não constam declarações de pagamentos efetuados à Noelly Russo Ferreira ME.
- A empresa é optante pelo Simples Nacional e entregou a Declaração Anual do Simples Nacional com informações referentes à receita bruta mensal a partir de abril, tendo sido declarados apenas aos valores referentes às notas fiscais emitidas para a autuada.
- Foi apresentado "Contrato de Consultoria Especializada em Serviços Editoriais e Jornalísticos, Cessão de Direitos Autorais, de Uso e Exploração de Imagem e Outras Avenças" firmado, em abril de 2009, entre a autuada e Noelly Russo Ferreira ME.
- Transcrevem-se abaixo partes desse contrato.

CLÁUSULA PRIMEIRA: DO OBJETO (...)

O presente Contrato possui por objeto estabelecer normas e condições que viabilizem a Prestação de Serviços de Consultoria Especializada de Serviços Editoriais e Jornalísticos, Cessão de Direitos Autorais e Outras avenças, pela CONTRATADA, com a participação de sua equipe, além de seu sócio administrador, sendo deste último a responsabilidade pela elaboração de textos, coleta de informações e seu respectivo tratamento para a geração de conteúdo jornalístico, que serão veiculados nos jornais da CONTRATANTE e/ou Emissoras/Empresas com a qual mantenha acordo em todo o Território Nacional e no Exterior, em conformidade com os artigos 593 e seguintes do Novo Código Civil, pelo artigo 129 da lei 11.196 de 21.11.2005.

(...)

CLÁUSULA TERCEIRA: DOS SERVIÇOS E LOCAL A SEREM EXECUTADOS PELA CONTRATADA

(...)

Parágrafo segundo: A CONTRATADA, na pessoa de seu sócio administrador, poderá participar de publicidade de qualquer produto, desde que mediante prévia e expressa anuência da CONTRATANTE, seja com a relação à participação do sócio administrador ou à forma e conteúdo da publicidade.

Parágrafo terceiro: À CONTRATANTE caberá a orientação final de produção e editorial dos trabalhos do presente contrato, obrigando-se a CONTRATADA a dar cumprimento fiel ao roteiro de cada edição, à linha editorial da CONTRATANTE e às diretrizes emanadas pelo corpo diretivo da emissora.

- O próprio contrato estabelece que a responsabilidade pela elaboração de textos, coleta de informações e seu respectivo tratamento para a geração de conteúdo jornalístico é da sócia-administradora.
- Em diversos pontos o contrato faz referência à contratada e/ou sua sócia-administradora indicando a relevância desta última, inclusive nos itens em que são delimitadas as subordinações ao contratante.
- Apresentou-se ainda "Instrumento Particular de Cessão de Direitos Autorais, de Imagem, Voz e Artísticos" em que a sócia-administradora cede à atuada seus direitos patrimoniais de autor e conexos, de imagem, voz, nome e artísticos, referentes aos textos de sua autoria, publicados no jornal Publimetro.
- Na cláusula quarta do contrato está estipulada a remuneração, com pagamento de valor fixo e mensal (R\$ 20.800,00). Está previsto também o pagamento de remuneração adicional decorrente de atingimento de metas estabelecidas.

Com relação à Ofício - Serviços de Comunicação Ltda., destacam-se as seguintes constatações fiscais:

- Sócio-administrador: Irineu Américo Masiero Filho.
- Na tabela abaixo estão relacionadas três notas fiscais emitidas para a atuada entre 18/10/2009 e 17/12/2009, no valor de R\$ 10.000,00 cada.

Ofício Serviços de Comunicação Ltda ME		
CNPJ 04.327.056/0001-06		
Nota Fiscal	data	valor (R\$)
12	18/10/2009	10000,00
14	23/11 /2009	10.000,00
17	17/12/2009	10.000,00

- Consta na discriminação dos serviços das notas fiscais: edição de jornais.
- Esses pagamentos estão contabilizados na conta contábil 43137 (Serviços Contratados -PJ).
- Foi verificado desconto referente a assistência médica (conta contábil 41401 - Assistência Médica) em novembro e dezembro de 2009.
- Foi apresentado "Contrato de Consultoria Especializada em Serviços Editoriais e Jornalísticos, Cessão de Direitos Autorais, de Uso e Exploração de Imagem e Outras Avenças" firmado em 01/10/2009 entre a atuada e a Ofício.
- Os termos desse contrato são os mesmos do firmado com Noelly Russo Ferreira ME.

Com relação à Latitude 0 Serviços Editoriais e Jornalísticos Ltda., destacam-se as seguintes constatações fiscais:

- Sócio-administrador: Ricardo Anderaos.
- Na tabela abaixo estão relacionadas duas notas fiscais emitidas para a fiscalizada, em 26/01/2009 (R\$ 20.800,00) e 03/09/2009 (R\$ 68.640,00).

Latitude 0 Serviços Editoriais e Jornalísticos Ltda ME		
CNPJ 01.454.1	66/0001-40	
Nota Fiscal	data	valor (RS)
502	26/01/2009	20.800,00
513	03/09/2009	68.640,00

- Constatam na discriminação dos serviços das notas fiscais: produção e edição de conteúdo.
- A nota fiscal n.º 502 está contabilizada na conta contábil 43137 (Serviços Contratados - PJ), e a de n.º 513, na conta contábil 43191 (Provisão de Bônus).
- Foi verificado desconto referente a assistência médica (conta contábil 41401 - Assistência Médica) em janeiro de 2009.
- Foi apresentado "Contrato de Consultoria Especializada em Serviços Editoriais e Jornalísticos, Cessão de Direitos Autorais, de Uso e Exploração de Imagem e Outras Avenças" firmado em 08/01/2007 entre a autuada e a Latitude 0.
- Os termos desse contrato são os mesmos do firmado com Noelly Russo Ferreira ME.
- Foi apresentado correspondência da Latitude 0, com data de 30/01/2009, endereçada à fiscalizada, informando que a partir dessa data não haveria mais interesse na prestação dos serviços.

Com relação à Luiz Henrique Gonçalves Correa Consultoria ME, destacam-se as seguintes constatações fiscais:

- Empresário: Luiz Henrique Gonçalves Correa.
- Código da natureza jurídica da empresa: 213-5 - Empresário (Individual).
- Na tabela abaixo estão relacionadas doze notas fiscais emitidas para a autuada, entre 27/01/2009 e 29/12/2009.

Luis Henrique Gonçalves Correa Consultoria ME		
CNPJ 08.717.676/0001-02		
Nota Fiscal	data	valor f R\$)
25	27/01/2009	5.200,00
26	28/02^2009	5.200,00
27	28/03/2009	5.200,00
28	27/04/2009	5.200,00
29	27/05/2009	5.200,00
30	26/06/2009	8,600,00
31	27/07/2009	8.500,00
32	26/08/2009	11.000,00
33	25/09/2009	11.000,00
34	26/10/2009	11.000,00
35	23/11/2009	11.000,00

36	29/12/2009	11.000,00
----	------------	-----------

- As notas fiscais são sequenciais, com emissão mensal e valores que se repetem de janeiro a maio (R\$ 5.200,00), de junho a julho (R\$ 8.500,00) e de agosto a dezembro (R\$ 11.000,00).
- Constam na discriminação dos serviços das notas fiscais: serviços de consultoria em logística.
- Na Dirf não constam declarações de pagamentos efetuados a essa pessoa jurídica.
- Entregou DIPJ do ano-calendário 2009 (lucro presumido), informando como receita de prestação de serviço apenas os valores recebidos da fiscalizada.
- Foi verificado desconto referente a assistência médica (conta contábil 41401 - Assistência Médica) em novembro e dezembro de 2009.
- Foi apresentado "Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria de Gestão de Produtos e Outras Avenças" firmado, em 13/03/2007, entre a autuada e a pessoa jurídica destacada no presente item.
- Transcreve-se abaixo a cláusula primeira desse contrato.

O presente Contrato possui por objeto estabelecer normas e condições que viabilizem a Prestação de Serviços de Consultoria de Gestão de Produto e Outras avenças, pela CONTRATADA, com a participação de sua equipe, além de seu sócio administrador, sendo deste último a responsabilidade pela prestação de serviços de Consultoria de Gestão de Produtos que serão utilizadas da CONTRATANTE no desenvolvimento de seus negócios, regida pelos artigos 593 e seguintes do Novo Código Civil, pelo artigo 129 da lei 11.196 de 21.11.2005.

- Na cláusula quarta está disposta a quantia mensal a ser paga, além do pagamento de remuneração adicional decorrente de atingimento de metas estabelecidas.
- Sendo o contrato referente a prestação de serviços de consultoria de gestão de produtos, ao se estipular explicitamente que o sócio-administrador é o responsável por essa prestação de serviços, há que se considerar que, na verdade, contratou-se a própria pessoa física do sócio-administrador.
- Foi apresentado "Distrato ao Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria de Gestão de Produto e Outras Avenças".
- Nesse distrato, celebrado em 31 de janeiro de 2013, foi acordado o pagamento de R\$ 38.751,00 para quitação integral do contrato.

Corroborando as constatações fiscais, tem-se que o próprio Luiz Henrique Gonçalves Correa, buscando o reconhecimento do vínculo empregatício, ajuizou reclamação trabalhista contra a autuada na 62ª Vara da Justiça do Trabalho de São Paulo. Na petição inicial, cuja cópia se acha anexada a fls. 565/575, alegou-se que:

(...) o contrato de prestação de serviços contratados entre as empresas, tratou-se na realidade, de uma FRAUDE À LEGISLAÇÃO TRABALHISTA PÁTRIA, nos termos do art. 9º da CLT.

(...)

(...) na realidade, a empresa "Luis Henrique Gonçalves Correa Consultoria -ME" foi constituída por conta e ordem da Reclamada, emitia notas fiscais mensais e sequenciais destinadas tão somente ao recebimento dos salários do obreiro, e era composta apenas e tão somente pelo Reclamante.

(...)

(...) na prática, o Reclamante era empregado da Reclamada, uma vez que era subordinado, não podia se fazer substituir, e recebia salário, portanto estão presentes os requisitos da relação de emprego, estes caracterizadores do contrato de trabalho (...).

(...)

(...) *O Reclamante se ativava de segunda-feira à sexta-feira, das 9:00 as 19:00 horas, com uma hora de intervalo para refeição e descanso.*

(...)

(...) *Em sua jornada de trabalho e por imposição da Reclamada, não poderia fazer-se substituir por outra pessoa de sua confiança, mesmo com as mesmas qualificações.*

(...)

(...) *O Reclamante possuía uma sala dentro das dependências da Reclamada. (...) Era subordinado à presidência da empresa.*

(...) *Coordenava uma equipe interna de aproximadamente 10 a 15 pessoas, todas funcionárias da Reclamada e cerca de 600 pessoas de empresas terceirizadas que prestavam serviços para Reclamada.*

(...) *O Reclamante estava sujeito a controle de cumprimento de metas e gestão. (...)*

(...) *Como comprovam as inclusas xerox das notas fiscais da empresa utilizada para fraudar a legislação trabalhista, todas as notas numericamente sequenciais e datadas mensalmente, foram emitidas em favor da Reclamada, pelos pagamentos dos salários que esta efetuou ao Reclamante.*

(...)

(...) *Todos os membros de sua equipe eram funcionárias da Reclamada. (...)*

(...) *o contrato de prestação de serviço celebrado entre a empresa na qual o Reclamante é titular e a Reclamada configura-se, como uma descarada e grosseira fraude não somente aos Direitos Trabalhistas do obreiro quanto de outros trabalhadores admitidos nas mesmas condições, e, principalmente ao ordenamento jurídico pátrio como um todo. (grifou-se)*

(...)

XIV- Do pedido

(...) *O reconhecimento por sentença do vínculo empregatício com a Reclamada no período de 03/01/07 à 31/01/13 (...)*

Ocorre que as partes celebraram, em 12/03/2013, o acordo judicial a fls. 576/578, em que o "Reclamante informa que reconhece como válida a relação jurídica mantida por sua empresa Luiz Henrique Gonçalves Correa Consultoria ME e a Reclamada, sem vícios que possam descaracterizar a relação comercial havida entre as partes" .

O acordo, "realizado sem vínculo empregatício" , foi objeto de homologação judicial, conforme consta da tela de acompanhamento processual a fls. 579.

Consta ainda da referida tela que, antes do arquivamento da ação (23/05/2014), houve um "protocolo de petição de manifestação sobre despacho" (31/03/2014) em nome da União (Procuradoria-Geral Federal).

Tendo em vista que o acordo entre as partes homologado em juízo faz coisa julgada, impõe-se exonerar a autuada do crédito tributário correspondente aos valores pagos à Luiz Henrique Gonçalves Correa Consultoria ME.

Com relação à Santin Propaganda Ltda., destacam-se as seguintes constatações fiscais:

- Sócio-administrador: Adriano Antunes Santin.
- Na Dirf não constam declarações de pagamentos efetuados a essa pessoa jurídica.
- Na tabela abaixo estão relacionadas duas notas fiscais emitidas para a autuada, em 26/01/2009 (R\$ 9.775,00) e 25/05/2009 (R\$ 27.859,00).

Santin Propaganda Ltda ME		
CNPJ 05.691.359/0001-76		
Nota Fiscal	data	valor (R\$)
192	26/01/2009	9.775,00
193	25/05/2009	27.859,00

- Consta na discriminação dos serviços das notas fiscais: serviços de planejamento publicitário.
- A nota fiscal n.º 192 está contabilizada na conta contábil 43137 (Serviços Contratados - PJ), e a de n.º 196, na conta contábil 43191 (Provisão de Bônus).
- Foi verificado desconto referente a assistência médica (conta contábil 41401 - Assistência Médica) em janeiro de 2009.
- Foi apresentado "Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria de Gestão de Produtos e Outras Avenças" firmado, em 20/12/2006, entre a autuada e a Santin.
- Os termos desse contrato são os mesmos do firmado com Luiz Henrique Gonçalves Correa Consultoria ME.
- Foi apresentada correspondência, com data de 22/01/2009, da Santin endereçada à autuada, informando que a partir dessa data não haveria mais interesse na prestação dos serviços.

Com relação à AAS Administração e Assessoria Empresarial Ltda., destacam-se as seguintes constatações fiscais:

- Sócio-administrador: Alexandra Betting Chaves.
- Na Dirf consta que a AAS recebeu remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica (código 1708) tão somente da autuada.
- Na tabela abaixo estão relacionadas sete notas fiscais emitidas para a autuada, entre 31/01/2009 e 08/06/2009.

AAS Administração e Assessoria Empresarial		
CNPJ 00.129.427/0001-94		
Nota Fiscal	data	valor (RS)
51	31/01/2009	11.113,00
57	20/02/2009	11.113,00
58	20/02/2009	4.084,00
63	31/03/2009	11.113,00
72	27/04/2009	11.113,00
73	27/05/2009	11.113,00
74	08/06/2009	2.964,00

- As notas fiscais foram emitidas mensalmente, com valores que se repetem de janeiro a maio.
- As notas fiscais de ns. 51, 57, 63, 72 e 73 (R\$ 11.113,00) foram contabilizadas na conta contábil 43137 (Serviços Contratados - PJ).

- A nota fiscal n.º 58 (R\$ 4.084,00) foi contabilizada na conta contábil 43191 (Provisão de Bônus).
- A nota fiscal n.º 74 (R\$ 2.964,00) foi contabilizada na conta 43137 e se refere a oito dias de serviço.
- Consta na discriminação dos serviços das notas fiscais: prestação de serviços de consultoria.
- Foi apresentado "Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria de Gestão de Produtos e Outras Avenças" firmado, em 15/09/2008, entre a fiscalizada e a AAS.
- Os termos desse contrato são os mesmos do firmado com Luiz Henrique Gonçalves Correa Consultoria ME.
- Foi apresentado instrumento particular de distrato ao contrato.
- Nesse distrato, celebrado em 29/05/2009, foi acordado o pagamento de R\$ 2.964,00 "a título de indenização pela rescisão ora efetivada, pela prestação de serviços acordada, sem vínculo empregatício".

Com relação à Solução Produções Ltda. ME, destacam-se as seguintes constatações fiscais:

- Sócio-administrador: Fábio César Coiado Machado.
- Na tabela abaixo estão relacionadas doze notas fiscais emitidas para a autuada, entre 20/01/2009 e 27/12/2009.

Solução Produções Ltda ME

CNPJ 01.877.264/0001-90

Nota Fiscal	data	valor (R\$)
355	20/01/2009	7.977,00
356	20/02/2009	7.977,00
359	20/03/2009	7.977,00
361	20/04/2009	7.977,00
362	20/05/2009	7.977,00
365	20/06/2009	7.977,00
1	27/07/2009	7.977,00
2	26/08/2009	7.977,00
3	17/09/2009	7.977,00
5	19/10/2009	7.977,00
6	23/11/2009	7.977,00
7	27/12/2009	7.977,00

- As notas fiscais foram emitidas mensalmente, com valores que se repetem de janeiro a dezembro (R\$ 7.977,00).
- A partir de julho de 2009 iniciou-se a emissão de notas fiscais eletrônicas.
- Consta na discriminação dos serviços das notas fiscais: prestação de serviços de edição gráfica.

- Esses pagamentos estão contabilizados na conta contábil 43137 (Serviços Contratados -PJ).
- Foi apresentado "Contrato de Prestação de Serviços de Edição Gráfica e Outras Avenças" firmado, em 12/03/2007, entre a autuada e a Solução.
- Os termos desse contrato são os mesmos do firmado com Luiz Henrique Gonçalves Correa Consultoria ME.
- Foi apresentado instrumento particular de distrato ao contrato, celebrado em 31/03/2010.

Com relação à SLK Assessoria e Consultoria Empresarial Ltda., destacam-se as seguintes constatações fiscais:

- Sócia-administradora: Catarina Kei Nakamura.
- Na Dirf consta que a SLK recebeu remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica (código 1708) tão somente da fiscalizada.
- Na tabela abaixo estão relacionadas três notas fiscais emitidas para a fiscalizada, em 31/03/2009 (R\$ 2.800,00), 28/04/2009 (R\$ 12.000,00) e 13/05/2009 (R\$ 3.200,00).

SLK Assessoria e Consultoria Empresarial Ltda		
CNPJ 10.379.136/0001-08		
Nota Fiscal	data	valor (R\$)
8	31/03/2009	2.800,00
9	28/04/2009	12.000,00
10	13/05/2009	3.200,00

- As notas fiscais são sequenciais.
- Consta na discriminação dos serviços dessas notas fiscais: serviços de marketing.
- Esses pagamentos estão contabilizados na conta contábil 43137 (Serviços Contratados -PJ).
- Foi verificado desconto referente a assistência médica (conta contábil 41401 - Assistência Médica) em março e abril de 2009.
- Foi apresentado "Contrato de Consultoria e Assessoria Publicitária e Outras Avenças" firmado, em 25/03/2009, entre a fiscalizada e a SLK.
- Os termos desse contrato são os mesmos do firmado com Luiz Henrique Gonçalves Correa Consultoria ME.
- Foi apresentado instrumento particular de distrato ao contrato.
- Nesse distrato, celebrado em 30/04/2009, foi acordado o pagamento de R\$ 3.200,00, referente a oito dias, "a título de indenização pela rescisão ora efetivada, pela prestação de serviços acordada, sem vínculo empregatício".

Com relação à Resende e Paiva Ltda. ME, destacam-se as seguintes constatações fiscais:

- Sócia-administradora: Elizandra Cristina Sola Paiva, que figura nas folhas de pagamento e GFIPs da autuada como segurada empregada até abril de 2009 e com o código CBO (Classificação Brasileira de Ocupação) 1423 - gerentes de comercialização, marketing e comunicação.

- Na descrição sumária dessa atividade tem-se: Elaboram planos estratégicos das áreas de comercialização, marketing e comunicação para empresas agroindustriais, industriais, de comercialização e serviços em geral; implementam atividades e coordenam sua execução; assessoram a diretoria e setores da empresa. Na área de atuação, gerenciam recursos humanos, administram recursos materiais e financeiros e promovem condições de segurança, saúde, preservação ambiental e qualidade.
- Em consulta ao CNIS (Cadastro Nacional de Informações Sociais) foi verificado que esse vínculo empregatício ocorreu de 01/10/2008 a 08/04/2009.
- Na tabela abaixo estão relacionadas onze notas fiscais da Resende e Paiva emitidas para a autuada, entre 29/04/2009 e 18/12/2009.

Resende e Paiva Ltda		
CNPJ 05,034.110/0001-98		
Nota Fiscal	data	valor (R\$)
56	29/04/2009	12.340,53
57	26/05/2009	16,828,00
58	29/06/20Q9	16.828,00
61	28/07/2009	16.828.00
62	28/07/2009	27.766.00
63	26/08/2009	16.828.00
65	24/09/2009	16 828,00
66	26/10/2009	16,823,00
67	30/10/2009	12.621,00
68	24/11/2009	16.828,00
69	18/12/2009	16,828.00

- As notas fiscais são quase que sequenciais, com emissão mensal e se iniciaram precisamente em abril de 2009, quando ocorreu a rescisão do contrato de trabalho empregatício.
- Os valores se repetem a cada mês (R\$ 16.828,00), e apenas em abril o valor é menor (R\$ 12.340,53), intuindo-se que parte dele foi recebido através da folha de pagamento e o restante através da pessoa jurídica.
- Em julho e outubro ocorreram, além do pagamento da remuneração, pagamentos referentes ao bônus (R\$ 27.766,00 e R\$ 12.621,00).
- Confira-se abaixo o que consta na discriminação dos serviços de algumas das notas fiscais:
 - o NF 56 - "**remuneração abril 2009** de Elizandra Cristina Paiva Manoel R\$ 12.340,53";
 - o NF 57 - "**remuneração do mês de maio 2009** de Elizandra Cristina Paiva Manoel R\$ 16.828,00";
 - o NF 58 - "**prestação de serviços ref. Mês de junho 2009 salário fixo R\$ 16.828,00**";
 - o NF 61 - "**prestação de serviços ref. Mês de julho 2009 salário fixo R\$ 16.828,00**".
- Nas demais notas fiscais consta apenas: serviços prestados no período.

- E, no campo código do serviço, consta: 02496 - propaganda e publicidade, promoção de vendas, planejamento de campanhas e materiais publicitários.
- Na Dirf consta que a Resende e Paiva recebeu remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica (código 1708) tão somente da autuada.
- Foi verificado que nos pagamentos recebidos houve desconto referente a assistência médica (conta contábil 41401 - Assistência Médica).
- Esse desconto ocorreu de abril a dezembro de 2009, e no histórico do lançamento referente ao mês de maio consta "assist. médica Elizandra Paiva".
- Não foi apresentado o contrato de prestação de serviços referente ao ano-calendário 2009.

Com relação à O.S. Osawa Consultoria Publicitária Ltda., destacam-se as seguintes constatações fiscais:

- Sócio-administrador: Oscar Mituo Osawa.
- Na Dirf consta que a empresa em epígrafe recebeu remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica (código 1708) tão somente da autuada.
- Na tabela abaixo estão relacionadas duas notas fiscais emitidas para a autuada, em 10/12/2009 e 16/12/2009.

O S Osawa Consultoria Publicitária Ltda		
CNPJ 11.325.269/0001-64		
Nota Fiscal	data	valor (R\$)
2	10/12/2009	30.000,00
3	16/12/2009	25.500,00

- As notas fiscais são sequenciais e, na discriminação dos serviços dessas notas fiscais, consta: serviços prestados no período.
- No campo código do serviço consta: 03115 - assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista.
- A nota fiscal nº 2 (R\$ 30.000,00) está contabilizada, parte na conta contábil 43137 (Serviços Contratados - PJ), parte na conta contábil 41203 (Comissões a Funcionários).
- A nota fiscal nº 3 (R\$ 25.000,00) está contabilizada, parte na conta contábil 43137 (Serviços Contratados - PJ), parte na conta contábil 42106 (Comissões do Mês).
- Foi verificado desconto referente a assistência médica (conta contábil 41401 - Assistência Médica) em dezembro de 2009.
- Foi apresentado "Contrato de Consultoria e Assessoria Comercial e Outras Avenças" firmado em 02/10/2009 entre a fiscalizada e a pessoa jurídica destacada no presente item.
- Transcreve-se abaixo o disposto na cláusula primeira desse contrato.

O presente Contrato possui por objeto estabelecer normas e condições que viabilizem a Prestação de Serviços de Consultoria e Assessoria Comercial e Outras Avenças, pela CONTRATADA, com a participação de sua equipe, além de seu sócio administrador, sendo deste último a responsabilidade pela assistência e consultoria na área comercial que serão utilizadas da CONTRATANTE no desenvolvimento de seus negócios, regida pelos artigos 593 e seguintes do Novo Código Civil, pelo artigo 129 da lei 11.196 de 21.11.2005.

- Na cláusula quarta está disposta a quantia mensal a ser paga, além do pagamento de remuneração adicional decorrente de atingimento de metas estabelecidas.

- Sendo o contrato referente a consultoria e assessoria comercial, ao se estipular explicitamente que o sócio-administrador é o responsável por esse serviço, há que se considerar que, na verdade, contratou-se a própria pessoa física do sócio-administrador.
- Foi apresentado instrumento particular de distrato ao contrato.
- Nesse distrato, celebrado em 30/07/2010, foi acordado o pagamento, por mera liberalidade, da quantia bruta de R\$ 25.000,00, "a título de indenização pela rescisão ora efetivada, pela prestação de serviços de consultoria e assessoria comercial, sem vínculo empregatício, mediante apresentação de Nota Fiscal".

Com relação à DSR2 Consultoria Comercial e Propaganda Ltda., destacam-se as seguintes constatações fiscais:

- Sócio-administrador: Daniela Sosigan.
- Foi apresentado "Contrato de Consultoria e Assessoria Comercial e Outras Avenças" firmado, em 23/07/2007, entre a atuada e a DSR2.
- Os termos desse contrato são os mesmos do firmado com a O.S. Osawa Consultoria Publicitária Ltda.
- Foi apresentado o instrumento particular de distrato ao contrato.
- São partes desse distrato: a atuada (contratante), a DSR2 (contratada) e Daniela Sosigan (anente).
- Transcrevem-se abaixo excertos desse distrato, celebrado em 10/12/2008.

As partes declaram e determinam que:

(i) O vínculo jurídico estabelecido até então, entre as partes, é de natureza exclusivamente civil, tratando-se de realização de assessoria comercial sem qualquer subordinação ou dependência entre as partes;

(ii) A CONTRATADA efetuou os trabalhos especializados no período compreendido entre 23 de julho de 2007 a 28 de novembro de 2008;

(iii) As Partes, amigavelmente, decidem romper o vínculo contratual estabelecido até então;

(iv) As partes, de comum acordo, para por fim ao vínculo contratual, estabelecem que a CONTRATANTE pagará à CONTRATADA a título de saneamento de quaisquer controvérsias e prevenção de litígio, nos termos do artigo 840 e seguintes do Código Civil, o valor total de R\$ 42.133,33 (quarenta e dois mil e cento e trinta e três reais e trinta centavos).

- Foi estipulado que o pagamento de valor previsto no distrato, de R\$ 42.133,00 e "a título de saneamento de quaisquer controvérsias e prevenção de litígio", seria efetuando em três datas: 10/12/2008 (R\$ 8.000,00), 10/01/2009 (R\$ 8.000,00) e cinco dias após a homologação (R\$ 26.133,33).
- Os pagamentos efetuados pela fiscalizada à DSR2 referem-se a pagamentos por serviços prestados pela pessoa física Daniela Sosigan.
- Relativamente ao ano-calendário 2009, foi verificado o pagamento apresentado na tabela abaixo, de R\$ 26.133,33, que se refere à última parcela estipulada no distrato.

DSR2 Consultoria Comercial e Propaganda		
Ltd a		
CNPJ 09.242.059/0001-60		
Nota Fiscal	data	valor (R\$)
28	14/02/2009	26.133,33

- Esse pagamento foi contabilizado na conta contábil 43191 (provisão de bônus)

Note-se que, em relação às onze pessoas jurídicas supracitadas, demonstrou-se a presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego, conforme abaixo detalhado.

• Não eventualidade:

o Todas as onze empresas prestaram serviços de maneira não eventual.

o O art. 9º, §4º, do Decreto 3.048, de 1999, dispõe: "Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa".

o Conforme verificado, nos contratos apresentados e nas notas fiscais de prestação de serviço, foram prestados serviços editoriais e jornalísticos, serviços de gestão de produtos, marketing e de assessoria comercial.

o Todos esses serviços integram a rotina habitual da empresa, ou seja, compõem o conjunto das suas atividades normais.

o Ao contrário do que faz crer a impugnante, a exclusividade não se confunde com a não eventualidade. A exclusividade não é requisito da relação de emprego, nada impedindo que um mesmo empregado preste serviços a dois ou mais empregadores.

• Subordinação:

o A subordinação se apresenta, do ponto de vista objetivo, pela prestação de serviços inerentes à atividade-fim da atuada, bem como, sob a ótica estrutural, pela inserção do trabalhador na dinâmica empresarial desta, acolhendo sua organização e funcionamento.

o Em todos os contratos, na cláusula quinta, está determinado que a contratada e o seu sócio-administrador não podem praticar atos e nem realizar trabalhos a empresas com atividades concorrentes ou a terceiros com interesses divergentes dos da contratante.

o A impossibilidade de prestação de serviço a outras empresas corrobora a subordinação existente entre a contratante e a contratada.

• Pessoaalidade:

o Em todos os contratos apresentados tem-se o sócio-administrador como o responsável pela execução dos serviços contratados.

o No caso das nove primeiras empresas, ficou demonstrada a continuidade entre o serviço prestado como empregado e o prestado, logo em seguida, como pessoa jurídica.

o O serviço prestado como empregado segundo o código CBO informado nas GFIPs é o mesmo do prestado como pessoa jurídica segundo a descrição dos serviços nas notas fiscais.

o Outra evidência da pessoaalidade é o desconto relativo a assistência médica. Trata-se de um benefício oferecido pela empresa e não há como dissociá-lo, neste caso, de uma pessoa física.

• Onerosidade:

o Em todos os contratos apresentados está estipulada a remuneração mensal a ser paga.

o Foram detalhados todos os pagamentos recebidos pelas onze empresas, ficando demonstrada a ocorrência de pagamento de parcelas remuneratórias mensais, pagamento de bônus e também pagamentos referentes a rescisões de contrato.

De qualquer forma, independentemente de ter se configurado ou não o vínculo empregatício em relação às pessoas físicas que prestaram serviços à atuada, todos os valores por elas recebidos se sujeitavam à incidência do IRRF calculado mediante a utilização da tabela progressiva mensal. Isso é o que se infere dos termos dos arts. 624 e 628 do RIR, abaixo reproduzidos. Logo, ainda que se admitisse, apenas para

argumentar, a alegada ausência dos requisitos necessários à caracterização da relação de emprego, isso não abalaria em nada a legitimidade da exigência objeto destes autos.

Art. 624. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoas físicas ou jurídicas (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 7.º, inciso I).

(...)

Art.628. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os rendimentos do trabalho não-assalariado, pagos por pessoas jurídicas, inclusive por cooperativas e pessoas jurídicas de direito público, a pessoas físicas (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 7.º, inciso II).

A impugnante ainda alega que as pessoas jurídicas contratadas "prestam seus serviços por meio de uma equipe técnica especializada". Trata-se, contudo, de mera alegação não comprovada. Com efeito, não há nestes autos nenhuma prova da existência dessas equipes.

Como se vê, está devidamente demonstrado que os serviços em questão foram efetivamente prestados por pessoas físicas, e não por pessoas jurídicas.

Assim sendo, não assiste razão alguma à impugnante quando invoca em seu favor o art. 129 da Lei n.º 11.196, de 2005, o qual dispõe que, 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.

Isso porque, no caso dos autos, os serviços não foram efetivamente realizados por "sociedades prestadoras de serviços", única hipótese de que trata o art. 129 da Lei n.º 11.196, de 2005, mas sim por pessoas físicas, dando-se apenas no plano formal a participação das pessoas jurídicas. Invoca-se aqui o princípio da primazia da realidade sobre a forma, segundo o qual a verdade dos fatos prepondera sobre qualquer contrato formal, de sorte que, havendo conflito entre o que está escrito e o que ocorreu de fato, deve prevalecer este último. Não se trata aqui, como se vê, de desconsideração da personalidade jurídica, a qual, diga-se de passagem, compete ao Poder Judiciário e produz efeitos bem mais amplos.

O art. 129 da Lei n.º 11.196, de 2005, deve ser interpretado sistematicamente com as demais normas que regem a matéria, não tendo o condão de impedir o reconhecimento do vínculo empregatício entre o tomador dos serviços e a pessoa física contratada sob a roupagem de pessoa jurídica. A contratação de pessoas jurídicas é legítima quando diz respeito à prestação de serviços não habituais e não subordinados, tornando-se ilícita quando se referir ao exercício de atividades inerentes ao objeto social da empresa tomadora de serviços, como é o caso destes autos.

A impugnante também contesta a aplicação da multa de ofício no percentual de 150%. Mas novamente sua pretensão não merece acolhimento. Senão, veja-se:

A redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, que comina multas para o caso de lançamento de ofício, era a seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Já a redação atualmente vigente do mesmo artigo é a estabelecida pela Lei n.º 11.488, de 2007, resultado da conversão da Medida Provisória n.º 351, de 2007, mas sua substância não sofreu alterações, conforme se verifica pela transcrição abaixo.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

De acordo com o preceito supra, sendo lançadas de ofício diferenças de tributo ou contribuição não pagas ou recolhidas, deverá ser aplicada em princípio a multa de 75%. Na hipótese de o fato ser enquadrado numa das circunstâncias previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, a infração é qualificada e o percentual da multa sobe para 150%.

Alega-se, em essência, "a ausência de comprovação da conduta fraudulenta por parte da impugnante". Contudo, a argumentação não se sustenta. A causa de qualificação está devidamente apontada nos autos, conforme se infere da leitura do seguinte excerto do termo de verificação fiscal.

O contribuinte efetuou pagamento de remuneração a segurados contribuintes individuais e empregados por meio de pessoas jurídicas, conforme relatado no item 3 deste relatório. As pessoas jurídicas serviram para encobrir a verdadeira relação de trabalho existente, procurando-se dessa maneira evitar a incidência das contribuições previdenciárias e a exclusão do dever de retenção do imposto de renda na fonte. Esse fato confere um indício de fraude conforme caso previsto no art. 72 da Lei n.º 4.502/1964:

No presente caso, configuram a conduta dolosa e justificam a qualificação da multa não só a relevância dos valores e a habitualidade e repetitividade da conduta, mas todo o contexto fático-probatório dos autos.

Não há dúvida de que as condutas descritas se enquadram perfeitamente nas circunstâncias qualificativas da multa de ofício, em especial a prevista no art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, a seguir transcrito:

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

Como se vê, a fiscalização não presumiu o intuito doloso, e as circunstâncias que legitimam e determinam a aplicação da multa qualificada estão, em verdade, suficientemente comprovadas. E não há aqui nenhuma dúvida a justificar uma interpretação da lei de maneira mais favorável ao autuado, conforme determina o art. 112 do CTN.

Quanto à alegação de que o percentual da multa aplicada infringiria os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco, cumpre ponderar que ela entra em conflito com disposição expressa de lei, uma vez que o artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, prescreve taxativamente os percentuais da multa ora em discussão. Logo, acatar tal tese implicaria negar aplicação à legislação vigente, o que é vedado à autoridade administrativa, já que, nos termos do parágrafo único do art. 142 da Lei n.º 5.172, de 1966 -Código Tributário Nacional (CTN), a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

E, nos termos do art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos

de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Note-se ainda que a Portaria MF n.º 341, de 2011, que disciplina a constituição e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento - DRJ, em seu art. 7.º, V, dispõe que o julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei n.º 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da RFB expresso em atos normativos. Por sua vez, o inciso III do art. 116 da Lei n.º 8.112, de 1990, estabelece que entre os deveres do servidor está o de observar as normas legais e regulamentares.

Cumprido manter, por conseguinte, a multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

Por fim, é infundada a afirmação da impugnante segundo a qual não existe amparo legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício paga após o prazo concedido ao sujeito passivo para o pagamento do auto de infração.

A respeito do assunto, o RIR, de 1999, dispõe:

Art. 953. Em relação a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1995, os créditos tributários da União não pagos até a data do vencimento serão acrescidos de juros de mora equivalentes à variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 84, inciso I, e § 1º, Lei n.º 9.065, de 1995, art. 13, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 61, § 3º).

§ 1º No mês em que o débito for pago, os juros de mora serão de um por cento (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 84, §2º, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 61, § 3º).

§ 2º Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o art. 950 (Decreto-Lei n.º 2.323, de 1987, art. 16, parágrafo único, e Decreto-Lei n.º 2.331, de 28 de maio de 1987, art. 6º).

De acordo com o texto normativo supra, todos os créditos tributários da União não pagos na data do vencimento estão sujeitos ao acréscimo de juros de mora. Não existe ressalva na cabeça do artigo, de modo que, independentemente de sua natureza, todos os créditos tributários estão alcançados pela norma. A única exceção expressa encontra-se no § 2º do artigo, mas diz respeito unicamente à multa de mora. Essa exceção, convém notar, tem por fundamento legal o artigo 16 do Decreto-lei n.º 2.323, de 1987, o qual determina (com a redação dada pelo Decreto-lei n.º 2.331, de 1987):

Art. 16. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, assim como aqueles decorrentes de empréstimo compulsórios, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de um por cento ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.

Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior.

Ainda que o cálculo dos juros de mora tenha sido alterado inúmeras vezes ao longo dos tempos, a sua incidência sempre permaneceu genérica nos termos do artigo 16 do Decreto-lei n.º 2.323, de 1987, supra, com a respectiva ressalva do seu parágrafo único. A norma atualmente em vigor que regula a cobrança e o cálculo dos juros de mora é o artigo 61, § 3º, da Lei n.º 9.430, de 1996. Seu texto igualmente determina a incidência genérica sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal. Confirma-se:

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

Os defensores da tese da inaplicabilidade de juros sobre a multa salientam a menção do legislador a débitos de tributos e contribuições, diferentemente de legislação anterior, que remitia a débitos de qualquer natureza (Decreto-lei n.º 2.323, de 1987, e Lei n.º 8.218, de 1991). Assim, a partir de uma interpretação supostamente literal, os que advogam essa tese defendem que apenas o valor de tributos e contribuições submeter-se-ia aos juros moratórios. Desse modo, a multa de ofício não sofreria a incidência de juros de mora, uma vez que decorreria do descumprimento de dever legal de declarar ou pagar o tributo ou a contribuição.

Entretanto, a interpretação supostamente literal do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, não permite afastar a aplicabilidade dos juros de mora sobre a multa. Ao contrário, uma interpretação efetivamente literal conduz à conclusão de que deve haver a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. É que uma interpretação literal não pode olvidar do termo "decorrente de", posto antes das palavras "tributos e contribuições" no art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996. O dicionário Aurélio traz a seguinte definição para o verbete "decorrente":

Decorrente. [Do lat. Decurrente.] Adj. 2 g. 1. Que decorre, que passa, que se escoia; decursivo. 2. Que decorre, que se origina: [...]

Dizer que "os débitos decorrentes de tributos e contribuições", ou seja, débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições, se sujeitam a juros de mora não é o mesmo que afirmar que apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora. Não se pode suprimir a expressão "decorrente de", constante do texto real e em vigor, sob pena de desvirtuar o sentido da norma.

Neste ponto, duas conclusões já se apresentam. A primeira delas é que não há respaldo legal para uma interpretação supostamente literal do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, que restrinja a incidência de juros de mora ao valor de tributos e contribuições. Entender dessa forma significaria suprimir indevidamente a expressão "decorrente de tributos e contribuições". Portanto, literal por literal, há de prevalecer a interpretação que considera a incidência de juros moratórios sobre os tributos e quantias decorrentes, a exemplo da multa de ofício.

A segunda conclusão diz respeito à necessidade de lembrar as finalidades da lei para alcançar a efetiva compreensão do comando legal. As multas possuem duas finalidades precípuas: uma finalidade punitiva, em razão da prática de uma conduta reprovada pelo ordenamento jurídico; e uma finalidade educativa, uma vez que o contribuinte transgressor, bem como os demais contribuintes, serão compelidos a não repetir a conduta juridicamente indesejada.

Por sua vez, o ordenamento jurídico busca concretizar essas finalidades mediante uma sanção pecuniária. Assim, por meio de um gravame no patrimônio do contribuinte infrator ou de uma ameaça de onerosidade no patrimônio dos demais contribuintes, são alcançados os objetivos punitivos e educativos da multa tributária.

Ao interpretar normas que prevêm a aplicação de multas, cumpre considerar as mencionadas finalidades da multa. Afastar a incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício seria frustrar totalmente a finalidade dos dispositivos legais que cominam multa de ofício.

Ora, basta considerar a seguinte situação: determinado processo administrativo tributário se desenvolve e chega ao seu final em aproximadamente 4 anos, e, sendo otimista, admita-se que uma posterior fase judicial seja concluída em 3 anos. Nesse caso, a multa de ofício lançada não teria nenhum impacto punitivo ou educativo após 7 anos de corrosão pela inflação. Assim, afastar a incidência de juros moratórios das multas de ofício significa igualmente retirar a finalidade a que se propõem os dispositivos que veiculam multas de ofício. Despiciendo mencionar o impacto negativo que tal entendimento traria nas boas práticas tributárias, bem como nos cofres públicos.

Vislumbra-se ainda outro grave comprometimento da administração tributária. Como se sabe, não adimplida a obrigação tributária no prazo legal, nasce para o contribuinte o dever de pagar o valor do tributo e mais a multa por sua mora. Assim, no momento em

que for realizado o lançamento, a autoridade administrativa irá compor o valor do crédito tributário com o tributo e a multa de ofício correspondente. Por outro lado, a partir do lançamento, o crédito tributário deverá ser uniformemente corrigido, nos termos da legislação - não havendo possibilidade para a segregação das formas de correção desse montante total. Em outras palavras, não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto a multa de ofício não, fazendo ambas as verbas parte de um mesmo todo - o crédito tributário.

E se o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação principal e esta, por sua vez, é composta tanto pelo tributo quanto pela penalidade pecuniária, não é defensável um tratamento diferenciado para tais valores. Após o lançamento, tributo e multa se convolam em crédito tributário, e é sobre essa quantia que os juros deverão incidir.

A esse respeito, convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEINº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.

1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõem o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.

2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.

3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa. (TRF 4ª Região, Ap. Cível nº 2005.72.01.0000311/SC, Rel. Des. DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, 2ª T., v.u., j. em 29/01/2008, DE de 21/02/2008)

Por sua vez, no âmbito do CARF, a jurisprudência preponderante sobre o tema não é diferente. Com efeito, há diversos julgados do CARF reconhecendo a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, entre os quais podem ser citados os seguintes:

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. *A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (Data da Sessão: 07/12/2005; Relator: Aloysio José Percínio da Silva; Decisão: Acórdão 10322197)*

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. *A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (Data da Sessão: 02/03/2007; Relator: Aloysio José Percínio da Silva; Decisão: Acórdão 10322917)*

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CABIMENTO. *É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — Selic para títulos federais. (Súmula nº 3, do 2º Conselho de Contribuintes). (Data da Sessão: 13/02/2008; Relator: Antonio Zomer; Decisão: Acórdão 20218737)*

O teor da Súmula nº 4 do CARF corrobora os argumentos aqui expostos, visto que fala genericamente em débitos tributários: "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".

O disposto no artigo 3º do CTN, apesar de distinguir claramente tributo de sanção pecuniária ao definir aquele, não pode ser invocado em favor da impugnante. Conforme explanado nos parágrafos anteriores, não se pressupõe que multa e tributo ou contribuição pertencem a uma mesma espécie do gênero crédito tributário. O fundamento jurídico do entendimento de que o artigo 61 da Lei 9.430 também alcança as multas é que o texto dessa norma determina que os juros incidam sobre o crédito tributário decorrente de tributo e contribuição, mas não apenas sobre o crédito tributário composto da exigência dessas duas espécies. Uma vez que a multa proporcional ao tributo lançado de ofício decorre da exigência de tributo, ela também se submete ao disposto na norma em causa.

Tampouco o disposto no parágrafo único do artigo 43 da Lei n.º 9.430, de 1996, ampara a tese da impugnante. Essa norma deve ser interpretada de acordo com o seu contexto. E o seu contexto mais próximo e mais vinculante é a própria cabeça do artigo. O qual dispõe:

Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Observa-se, pois, que o parágrafo único não estabelece norma genérica, mas contém uma disposição expressamente vinculada ao texto da cabeça do artigo. Para evitar futuros erros de interpretação da norma, que lhe viriam a restringir a abrangência, o legislador deixou claro que, apesar de dizer que poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente *exclusivamente* a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente, isso não impede que sobre tal crédito haja também a incidência de juros de juros de mora. Ocorre que, numa exegese estritamente literal, alguns poderiam defender que a hipótese prevista na norma requereria que o lançamento se compusesse unicamente da multa ou de juros de mora. De resto, caso o legislador quisesse esgotar o assunto referente a juros de mora, não teria novamente voltado ao assunto no artigo 61 da mesma Lei n.º 9.430, de 1996.

Diante disso, é possível afirmar que o entendimento correto, amparado em uma interpretação sistemática e finalística das normas tributárias envolvidas, é aquele que afirma a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Cumpra, por conseguinte, rejeitar a postulação de que juros de mora não incidam sobre a multa de ofício.

O percentual da multa qualificada será reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei n.º 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa

