



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10920.002462/2008-07  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **2402-010.550 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 8 de novembro de 2021  
**Recorrente** CENTRO DE TRATAMENTO DE DOENÇAS RENAIIS DE JOINVILLE SS LTDA / FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL / CENTRO DE TRATAMENTO DE DOENÇAS RENAIIS DE JOINVILLE LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/09/2007

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

O reexame de decisões proferidas no sentido da exoneração de créditos tributários e encargos de multa se impõe somente nos casos em que o limite de alçada supera o previsto no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, aplicando-se o limite vigente na data do julgamento do recurso, conforme enunciado de nº 103 da súmula da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

SEGURADOS EMPREGADOS. CARACTERIZAÇÃO.

É segurado obrigatório da Previdência Social, como empregado, a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, nos termos do art. 12, inciso I, letra "a" da Lei nº 8.212/91 e alterações posteriores.

SIMULAÇÃO NA CONTRATAÇÃO DE EMPREGADOS.

Constatado pela fiscalização que a contratação de serviços ocorre de forma simulada, apenas para burlar o fisco, correto o enquadramento dos empregados na empresa a que estão materialmente vinculados.

TERCEIRIZAÇÃO. DISSIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. ABUSO DE FORMAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO.

Caracterizado o uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a incidência de tributos, inclusive de contribuições sociais previdenciárias, mediante dissimulação com utilização de empresa terceirizada, e caracterizada a ausência de propósito negocial, impõe-se a desconsideração do ato ou negócio jurídico, com espeque no art. 116, parágrafo único, do CTN, c/c o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil).

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor, conforme previsto no § 3º, do artigo 57, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício, por não atingimento do limite de alçada, e negar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Gregório Rechmann Junior e Ana Claudia Borges de Oliveira. Designado como redator *ad hoc* para formalizar o acórdão o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, visto que o relator não integra mais o colegiado. Participou desse julgamento o Conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima (Suplente Convocado).

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Diogo Cristian Denny (Suplente Convocado), Gregório Rechmann Júnior, Francisco Ibiapino Luz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Ricardo Chiavegatto de Lima (Suplente Convocado). O Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem não participou desse julgamento, sendo substituído pelo Conselheiro Diogo Cristian Denny.

## Relatório

Oportuno registrar que referido processo foi julgado na sessão do dia 8/11/2021, oportunidade em que, à época, o Presidente da Turma, conselheiro Denny Medeiros da Silveira, autodesignou-se redator *ad hoc*. No entanto, posteriormente, verificou-se a necessidade de retificação tanta da ATA da citada reunião de julgamento como do respectivo acórdão da decisão prolatada, para complementar o resultado ali proclamado com a informação “Participou desse julgamento o Conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima (Suplente Convocado)”.

Assim entendido, na reunião de setembro de 2022 - sessão do dia 13/9/2022, às 9 horas -, o Colegiado aprovou a retificação de ata demandada, consoante se vê no dispositivo transcrito precedentemente. Ocorre que, quando da formalização do presente acórdão, o então Redator *ad hoc* não mais integrava o quadro de conselheiros do CARF, razão por que houve a necessidade da designação de nova redatoria *ad hoc*. À conta disso, consoante atribuição conferida pelo art. 17, inciso III, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/15, designei-me redator, para a consecução do reportado encargo.

Nestes termos, há de se adotar, na íntegra, as minutas de ementa, relatório e voto que o Redator substituído disponibilizou no diretório corporativo deste Conselho, cujo acesso está compartilhado aos conselheiros do Colegiado. Contudo, tratando-se tão somente da replicação redacional de outrem, ressalvo que dito entendimento não necessariamente goza da minha aquiescência.

À vista da contextualização posta, na sequência, passo à transcrição do relatório apresentado pelo Redator substituído:

Por transcrever a situação fática discutida nos autos, integro o relatório do Acórdão n.º 07-19.994, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis/SC (DRJ/FNS) (fls. 1841-1880):

#### **Relatório**

Por meio do Auto de Infração n.º **37.128.656-5**, às folhas 01, e anexos, foi exigido da empresa Centro de Tratamento de Doenças Renais de Joinville SS Ltda, a importância de R\$ 2.303.249,73 (dois milhões e trezentos e três mil e duzentos e quarenta e nove reais e setenta e três centavos), consolidado em 30/05/2008, a título de contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, nas competências 01/98 a 09/2007.

De acordo com o Relatório Fiscal (REFISC), fls. 56/94, o crédito lançado teve como fato gerador as remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados, formalmente registrados na Fundação de Amparo a Pesquisa e Enfermidades Renais e Metabólicas (Fundação Pro Rim), CNPJ 79.361.127/0001-96 e suas filiais, que efetivamente laboraram na ora Impugnante, caracterizados, pela fiscalização, para fins previdenciários, como empregados do sujeito passivo. Os valores das remunerações foram apurados nas folhas-de-pagamento, RAIS e GFIP da Fundação Pro Rim e estão indicados na planilha de fls. 95/164.

Relata a autoridade fiscal que a ação fiscal decorreu de informações contidas em ação trabalhista na qual figuram como partes, Elizário Schiochet, na qualidade de Reclamante; Fundação Pro Rim, como primeira Reclamada, e ainda, Centro de Tratamento de Doenças Renais de Joinville SS Ltda, como segunda Reclamada, em expediente exarado pela Procuradoria da República de Joinville-SC, sendo instaurada simultaneamente em ambas empresas.

Consta ainda do Relatório Fiscal, histórico acerca das duas empresas, à discriminação do quadro de empregados e da receita operacional ao longo dos anos, importando destacar que a Fundação Pro Rim é uma entidade beneficente, filantrópica e sem fins lucrativos, sendo o Centro de Tratamento de Doenças Renais um de seus instituidores.

Após, o auditor-fiscal faz um comparativo entre as receitas obtidas por uma e por outra, bem como o quantitativo de empregados existentes, expurgando as receitas provenientes de doações através do Call Center e o quantitativo de empregados alocados para sua geração, uma vez que lhe são próprios, com o seguinte resultado:

Ano	FUNDAÇÃO PRO RIM			CENTRO DE TRATAMENTO		
	Salários	Empregados	Receita	Salários	Empregados	Receita
1998	40.576,36	48	625.867,80	23.752,70	31	2.820.621,30
1999	63.657,14	68	911.099,63	23.027,02	28	3.491.462,78
2000	82.960,19	97	1.154.017,80	19.114,18	23	3.996.895,48
2001	68.707,08	77	1.884.998,13	21.677,77	20	4.166.532,25
2002	75.349,38	84	2.631.561,68	21.055,72	18	3.930.331,03
2003	87.981,62	96	2.011.622,73	16.115,85	12	3.451.510,43
2004	113.620,61	84	2.652.212,71	23.029,20	14	3.590.342,24
2005	141.178,32	95	3.274.236,98	22.765,78	14	4.552.721,30
2006	190.283,37	106	6.806.723,68	19.593,96	14	4.971.872,80
2007	246.835,50	122	-	22.682,70	14	-

Através dos números apresentados conclui, o auditor-fiscal, que fica evidente que, de fato, o Centro utiliza-se de empregados formalmente registrados na Fundação ou, caso contrário, não se justificaria a obtenção de receitas expressivamente maiores com um número de empregados infinitamente menor.

Aduz, ainda, que foram identificados diversos elementos que, analisados em conjunto, induzem o sujeito passivo e a Fundação em confusão patrimonial, ora por deficiência contábil de seus registros, ora pelo uso comum de empregados, abaixo sintetizados:

a) foi verificada a existência de segurados comuns em determinados períodos, numa aparente evidência de que a Fundação Pro Rim estivesse admitindo empregados para em seguida cede-los ao Centro;

b) diversos empregados demitidos do Centro foram admitidos nos quadros da Fundação, na mesma função, citando como exemplo: Zenita Nunes da Silva - admitida na Fundação em 16/09/96 e demitida em 23/01/2002, foi admitida no Centro em 21/01/2002; Uziel Aguiar Bruno - admitido na Fundação em 09/01/95 e demitido em 04/10/2001, foi admitido no Centro em 05/10/2001 e demitido em 19/09/2002, sendo readmitido na Fundação em 20/09/2002; Gilberto Germani Meyer - admitido na Fundação em 01/11/91 e demitido em 30/03/2001, foi admitido no Centro em 02/04/2001 e demitido em 31/10/2005, readmitido na Fundação em 01/11/2005 - esse funcionário sempre foi o administrador do Centro, conforme demonstra farta documentação física, assinada pelo mesmo, como autorização de cessão de empregados da Fundação Pro Rim para o Centro, entre outros; Ruth Maria Cidral - admitida no Centro em 05/01/90 e demitida em 09/04/98, admitida na Fundação em 13/04/98; Luana Moreira Breve - admitida no Centro em 08/02/93 e demitida em 24/09/99, admitida na Fundação em 01/07/99 - diversas despesas lançadas na contabilidade do Centro referentes a despesas de combustível e aluguel de apto, evidenciam a real lotação dessa funcionário no Centro; Neide Maria Simões - admitida no Centro em 14/10/96 e demitida em 11/03/2000, foi admitida na Fundação em 10/09/2001; são arrolados ainda mais 7 segurados que foram inicialmente admitidos no Centro e posteriormente na Fundação; especifica que a funcionária Edinéia Vieira Gonçalves é registrada na Fundação mas trabalha no setor financeiro do Centro, fato que foi presenciado pela fiscalização durante todo o tempo da auditoria, sendo inclusive atendido por ela em diversas ocasiões;

c) a utilização de funcionários da Fundação é corroborada pelos documentos utilizados por ambas as empresas denominadas Ordens de Serviços, que são numeradas sequencialmente, tem destacado no seu corpo, os meses das prestações de serviços, nomes dos empregados cedidos, valor da mão-de-obra, que é coincidente com os salários das folhas de pagamentos e GFIP da Fundação e ainda destaque de um valor em

torno de 20% do valor destes salários, considerado pelas empresas a título de reembolso de "custo administrativo e encargos sociais". Verifica-se que o Centro autoriza a prestação de serviços de empregados nominalmente citados, com informações dos salários praticados em planilhas mensais, e que os mesmos permanecem durante longos períodos, de forma constante;

d) na ação trabalhista n.º 00492-2004-016-12-01-8, em que é Reclamante o Sr. Elizário Schiochet, admitido na Fundação em 01/08/96 e demitido em 31/08/2001, busca o reconhecimento do vínculo empregatício no período de 01/09/2001 a 11/08/2003, consta depoimento, de que o mesmo, bem como outros empregados laboravam para o Centro, que utilizavam o mesmo espaço físico e maquinários; consta, também depoimento do representante da Fundação, Sr. Maycon Truppel Machado, em que este diz: *"que a reclamada é isenta do INSS por parte do empregador, razão pela qual lhe é vantagem contar com funcionários ao invés de prestadores de serviços; que todavia, aos prestadores não há pagamento de 13º salário, férias e FGTS, razão pela qual o autor passou a ganhar mais como prestador de serviços"*; a sentença prolatada em 30/03/2005, corrobora as afirmações anteriormente descritas e destaca o seguinte: *"as atas de assembleias anexadas às fls. 71/90 e contrato social e respectiva alteração de fls. 92/99 demonstram a existência de confusão patrimonial entre os sócios e identidade de responsáveis pelas reclamadas, eis que as deliberações das empresas demandadas são realizadas tanto por pessoas que respondem em nome da primeira quanto da segunda ré. Verifica-se que a segunda ré é instituidora e mantenedora da Fundação Pro Rim, ora primeira reclamada, constituindo parte de seu patrimônio a dotação inicial realizada pelo Centro de Tratamento de Doenças Renais de Joinville, na qualidade de instituidor, e doações e legados que vier a receber. Tais elementos geram a presunção da existência de grupo econômico integrado pelas rés, vez que indicam identidade entre os responsáveis pela administração única e conjunta destas"*;

e) na Ação Trabalhista n.º 00489-2004-030-12-00-8, em que é Reclamante a Sra. Ruth D 'Azevedo Cruz, empregada da Fundação de 01/08/96 a 31/08/2001, a preposta do Centro, Sra. Astrid Margareth Leonardt, funcionária do Centro desde 02/02/97, quando questionada do porque estar usando uniforme da Fundação, onde consta Fundação Pro Rim, disse que "todos os funcionários utilizam referido uniforme";

f) foram constadas outras ações trabalhistas, que embora contenham causas de pedidos distintos das mencionadas, ou em que pesem terem sido propostas por autores membros da mesma família, ainda, assim, foram unânimes em relatar, em suas petições iniciais que ambas as empresas utilizavam-se do mesmo espaço físico, mesmos funcionários, médicos maquinários, e ainda que nos prospectos aparecem ambos os réus.

Prosseguindo, a autoridade lançadora discorre sobre a doutrina e jurisprudência relativas às relações de empregador e empregado, consoante a CLT, afirmando que em todas as situações descritas, constata-se a presença dos pressupostos da relação de emprego, que configuram a qualidade de segurado empregado, quais sejam: a pessoalidade, a não eventualidade e a subordinação jurídica. Ressalta que cabe à fiscalização efetuar o devido enquadramento da situação fática encontrada, de forma a efetuar o correto lançamento das contribuições efetivamente devidas à Seguridade Social, conforme inteligência do § 2º do art. 229 do RPS.

No que se refere aos livros contábeis, o auditor-fiscal informa que o Centro deixou de apresentar Livros Diários e Razões, bem como toda a documentação física do período de 01/1998 a 21/12/2001, tendo apresentado, no entretanto, para o período de 01/2002 a 12/2006. Do exame da contabilidade do período apresentado, relata que a mesma foi apresentada de forma deficiente, uma vez que em determinados períodos deixou de lançar documentos, como compra de itens de ativo imobilizado e pagamento de outras despesas. Embora tais desembolsos não se refiram aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, contribuem para eivar a contabilidade de vícios tornando-a deficiente, por não atender a legislação específica. A empresa foi autuada através do AI n.º 37.128.667-0.

Com base no artigo 33, § 6º, da Lei n.º 8.212/91, foram arbitrados os salários de contribuições do Centro com base nas folhas de pagamento dos segurados empregados, formalmente registrados na Fundação Pro Rim que tenham sido objeto de autorizações através de Ordens de Serviços, numeradas sequencialmente de n.º 25 (de 15/01/98) até o número 138 (de 30/09/2007).

Aduz, que também foram considerados segurados empregados, embora não tenham constado das Ordens de Serviços, Edinéia Vieira Gonçalves; Gilberto Germani; Élcio Josnei Cardoso; Estefânia Mageroski Schelbauer e Luana Moreira Brey, todos descritos em planilhas específicas.

Foram anexados, ao Relatório Fiscal, a planilha de fls. 95/164, relacionando, por competência, os empregados formalmente registrados na Fundação e considerados pela fiscalização como empregados do Centro, informando, ainda, a data de admissão, o salário, a alíquota de contribuição do empregado e o valor da contribuição. Às fls. 174/233, foram juntadas cópias das Ordens de Serviço mencionadas no REFISC.

A atuada, através de procurador constituído (fls. 284), apresentou a impugnação de fls. 262/282, alegando, em síntese, que:

(a) a notificação abrange um período de dez anos, contudo o CTN é claro ao demonstrar que o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o débito é de 5 anos, conforme art. 150, § 4º, devendo o órgão de julgamento reconhecer a decadência dos valores anteriores a 08/2002;

(b) a terceirização de serviços não é ilícita, na verdade é uma realidade em um mundo cada vez mais competitivo;

(c) no caso concreto a razão da terceirização decorre de uma oscilação bastante grande nos serviços prestados pela impugnante;

(d) para evitar a necessidade de manter capacidade laboral ociosa ou de contratar e demitir constantemente funcionários, a impugnante optou por terceirizar parte de suas atividades contratando a Fundação Pro Rim, que é pessoa jurídica distinta;

(e) para demonstrar esse fato, há vários indícios trazidos pela própria fiscalização. O primeiro é a existência de contratos sociais distintos. O segundo é a existência de sedes em locais distintos. A Fundação tem sede e filiais em Joinville, Mafra, Jaraguá do Sul, São Bento do Sul, Balneário Camboriú, Blumenau, Palmas, Gurupi e São Paulo. A terceira é a realização de atividades distintas. A impugnante tem por objeto a prestação de serviços especializados em atendimento clínico e cirúrgico, diálise e transplante em doentes renais. A Fundação Pro Rim, por sua vez, tem por objeto realizar ações de assistência à saúde, notadamente na área da nefrologia, conforme art. 4º impugnante atua no ramo têxtil de seu estatuto, que demonstra que a atividade da Fundação é mais extensa que a da impugnante;

(f) procurando justificar a conclusão a que chega, a fiscalização compara a receita e o número de funcionários da impugnante com os mesmos dados da Fundação e conclui, Há um equívoco na premissa que por a impugnante com um número menor de funcionários conseguir uma receita maior estaria utilizando empregados apenas formalmente registrados na Fundação, pois o faturamento de uma empresa não está diretamente relacionado ao número de funcionários que ela possui. Ainda mais quando se compara uma empresa (que tem lucro por objetivo) à uma instituição sem fins lucrativos;

(g) mesmo que a premissa fosse adotada como verdadeira, restaria uma objeção, pois a autoridade fiscal não utilizou os "dados puros de ambas" as empresas. Retirou do cálculo da Fundação os funcionários que atuam no call center e as receitas decorrentes de doações obtidas por esses funcionários. O problema nesta metodologia é que vários serviços que a Fundação executa, bem como os salários pagos aos funcionários, são pagos com essas verbas. Apenas uma pequena parte das atividades da Fundação coincide com o objeto da impugnante. Isso significa dizer que vários funcionários atuam para atender atividades que possuem cunho social e nem mesmo são remuneradas. Não há, portanto, como comparar coisas distintas;

(h) se compararmos a receita total da Fundação com a da impugnante verificamos que ela é praticamente o dobro, sendo que no ano de 2006 foi três vezes maior que a da impugnante;

(i) a autoridade notificante menciona o seguinte: "*observou-se a existência de segurados comuns em determinados períodos, numa aparente evidência de que a Fundação pudesse estar admitindo empregados em seus quadros, fazendo constar de seus registros e folhas de pagamento, para em seguida cede-los ao Centro, como se empregados seus fossem, para ali prestarem serviços; ou de outra forma, verificou-se que o Centro desligava de seu quadro, diversos empregados inicialmente ali registrados, para integrarem no dia seguinte, o quadro da Fundação na mesma função, conforme alguns exemplos (por amostragem)*";

(j) há mais uma vez um equívoco. Os argumentos lançados servem para demonstrar, mais uma vez a existência de duas empresas distintas. É cediço que uma pessoa pode ter mais de um emprego e não haveria razão para registrar um mesmo funcionário em ambas entidades caso não fossem distintas. Isso fugiria a lógica de procurar reduzir tributos defendida pela autoridade notificante. Foge também a essa lógica os casos em que as pessoas citadas tenham sido admitidas inicialmente na Fundação e, posteriormente, passaram a trabalhar para a impugnante. Esse, por exemplo, é o caso de Zenita Nunes da Silva e de Luiz Carlos Ferreira;

(k) não há tentativa de simulação. Há uma relação entre duas pessoas jurídicas que atuam em suas atividades afins. No período dessa relação jurídica foram demitidas várias pessoas e somente 14 trabalharam em ambas as pessoas jurídicas, em épocas distintas e foram sempre devidamente registradas. É necessário ressaltar que não é uma amostragem a relação de pessoas apontadas às fls. 23 e 24 dos autos. A relação abrange efetivamente todos os casos ocorridos ao longo de dez anos;

(l) a caracterização de uma relação de emprego pressupõe os seguintes aspectos: a) a existência de uma pessoa física; b) que preste serviços não eventuais; c) mediante remuneração; d) mediante subordinação. A ausência de apenas um destes requisitos serve para descaracterizar a relação de emprego. Nas relações consideradas pela fiscalização inexistem três destes requisitos: não existe subordinação porque as orientações sempre foram dadas pela Fundação; não há remuneração, porque os pagamentos jamais foram feitos diretamente para os funcionários da Fundação; nem todos os funcionários prestaram serviços por longo período de tempo, não podendo se falar em habitualidade;

(m) sobre a necessidade de concomitância de todos os requisitos para caracterização da relação de emprego, colaciona jurisprudência do Tribunal Federal da 4ª Região e do STJ;

(n) na lavratura do auto de infração a autoridade notificante não logrou demonstrar a presença de todos os requisitos necessários e, por isso, é descabida a notificação;

(o) vale ainda registrar o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, que dispõe:

*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 esse realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.*

(p) embora inicialmente houvesse relação de empregados junto às ordens de serviços, essa relação deixou de existir a partir do ano de 2005, justamente porque não era importante para a impugnante a pessoa física que prestasse o serviço, mas, sim, que o serviço fosse efetivamente realizado;

(q) quanto aos elementos apurados em ações trabalhistas, mesmo que óbvio, é necessário ressaltar que uma sentença judicial somente produz efeitos entre as partes. Na lide trabalhista há uma preocupação exclusiva em assegurar os direitos do trabalhador e isso faz com que muitas vezes sejam consideradas devedoras solidárias, empresas que jamais o seriam caso se tratasse de uma lide civil;

(r) a própria autoridade fiscal reconhece que dentre os sete exemplos mencionados de reclamações trabalhistas, seis pessoas são parentes entre si, porém confere às alegações feitas uma presunção de veracidade que jamais poderia ser aceita em se tratando de uma mesma família e que processam a impugnante. O inciso I do § 2º do art. 405 do CPC considera essas pessoas impedidas de testemunhar e, por essa razão, suas alegações não poderiam ter sido consideradas pela autoridade;

(s) quanto aos livros contábeis verifica-se que não havia qualquer obrigação de apresentação dos livros referentes ao período de 01/98 a 12/2001, em razão do dever de guarda desses livros compreender apenas o período de cinco anos, que fica mais evidente a partir da Súmula n.º 8 do STF;

(t) acerca das notas não computadas no sistema é necessário esclarecer que foram identificados 15 lançamentos não feitos num período de 5 anos que abrange mais de 150 mil lançamentos. É importante ter em mente que é o art. 148 do CTN que prevê a possibilidade de arbitramento. Esse artigo exige, como condição para o arbitramento, que as declarações do contribuinte não mereçam fé ou que exista omissão de valores nessa declaração. Em relação às contribuições previdenciárias existem alguns dispositivos específicos, contudo, a leitura desses dispositivos, não pode ser feita de modo desvinculado das considerações feitas, já que o CTN é lei complementar e a lei ordinária não pode desconsiderá-lo;

(u) alega que a autorização para realização de arbitramento não pode ser confundida com a autorização para prática de atos arbitrários, colacionando doutrina do Direito Tributário Brasileiro;

(v) alega, ainda, que existem diversos equívocos nos cálculos elaborados, como lançamentos em duplicidade e erros na base de cálculo, sendo que demonstra os valores em planilhas constantes da impugnação. Quanto à base de cálculo junta as folhas de pagamento em anexo;

(x) a autoridade notificante utiliza como base para sua autuação as ordens de serviços emitidas pela Fundação, contudo, acresce nome de diversos funcionários às referidas ordens de serviços, sem esclarecer as razões pelas quais tais nomes foram anexados, devendo, portanto, serem excluídos, eis que sua inclusão foi imotivada;

(z) ressalta, mais uma vez, que a impugnante e a Fundação são empresas distintas, todavia, caso seja considerada procedente a existência de grupo econômico, faz-se necessário descontar os valores pagos pela Fundação Pro Rim e que importam na quantia de R\$ 32.424,05, conforme descritos em planilha anexa.

Anexos à impugnação foram apresentados, além da procuração e do contrato social, os documentos de fls. 458 a 1762.

#### Da Diligência

Diante das alegações apresentadas os autos foram baixados em diligência para:

a) esclarecer se houve duplicidade no lançamento dos empregados Nelci Mezomo (03/2002), Luana Moreira Brey (06/2002), Ivanir Salete Darem (04/2003), Leda Rejane de Oliveira (05/2003) e Paulo Alexandre Bakun Batista Leite (07/2006);

b) esclarecer a divergência entre a base de cálculo utilizada e os valores constantes das folhas de pagamento conforme mencionado pela impugnante às fls. 279/281 (item 4.2);

c) juntar cópias legíveis das ordens de serviços dos meses 01/2003, 02/2003, 03/2003, 05/2003, 06/2003, 09/2003, 11/2003 e 12/2003;



- d) esclarecer o parâmetro utilizado para o lançamento do crédito nos meses 12/2002; 03/2004; 04/2004 e 06/2004 em que não consta "ordens de serviço", ou juntar cópia das mesmas;
- e) esclarecer o parâmetro utilizado a partir de 01/2005 quando a empresa deixou de relacionar nas ordens de serviços os segurados que prestaram serviços;
- f) esclarecer a motivação para inclusão dos segurados que não estão relacionados nas ordens de serviços e também não foram mencionados no Relatório Fiscal;
- g) juntar as planilhas específicas, mencionadas no Relatório Fiscal, referentes aos empregados Edinéia Vieira Gonçalves (01/1998 a 07/1999); Gilberto Germani Meyer (01/1998 a 07/1999); Élcio Josnei Cardoso (01/2000 a 12/2000); Estefânia Mageroski Schelbauer (01/2002 a 09/2007) e Luana Moreira Brey (01/2005 a 09/2007).

Após conclusão da diligência, dar ciência à empresa deste despacho e das informações prestadas pela fiscalização, abrindo o prazo trinta dias para manifestação.

Às fls. 1765, consta manifestação da autoridade lançadora, em que presta os seguintes esclarecimentos:

*Inicialmente impende destacar, conforme já relatado pela 5ª Turma, à fl. 1767, que as competências anteriores a 12/2002 encontram-se decadentes conforme Inciso I do art. 173 ou do § 4º do art. 150, do CTN, corroborados pelo Parecer PGFN/CAT n.º 1617/2008, razão pela qual, deixarão de ser tratadas no presente trabalho.*

*O item 'a', da diligência, trata do seguinte tema: (...)*

*Razão parcial assiste ao contribuinte. Verifica-se que de fato houve duplicidade de lançamento relativamente aos empregados Ivanir Salete Darem (04/2003), Leda Rejane de Oliveira (05/2003) e Paulo Alexandre Bakun Leite (07/2006).*

*Respectivas competências terão seus valores corrigidos, e retificados conforme planilha anexa.*

*Na sequência, o item 'b' da diligência, trata respectivamente da questão (...)*

*O contribuinte alegou a seu favor, no item 4.2 (fl. 274), que "há diversos equívocos na base de cálculo/salário auferida", apresentando farto material, tendentes a comprovar tais alegações.*

*O trabalho desta Auditoria, neste instante trilha no sentido de analisar cada uma das peças apresentadas, cotejando-as com os documentos apresentados quando da ação fiscal, no sentido de apurar a veracidade tais afirmações, para ao final, apresentar o resultado com as retificações que se fizerem necessárias.*

*Antes de iniciar a apuração de cada item específico da Diligência, faz mister destacar alguns aspectos ocorridos durante a ação fiscal, no sentido de carrear os argumentos a serem apresentados.*

*Durante a fiscalização ficou constatada a existência de diversos empregados registrados na FUNDAÇÃO PRO RIM, prestando serviços efetivamente no CENTRO DE TRATAMENTO, conforme foi amplamente discorrido no Relatório Fiscal.*

*Diante de tais fatos, necessitava então, cotejar os documentos encontrados na FUNDAÇÃO, com outros no CENTRO que pudessem corroborar tal realidade, para em seguida fazer o correto enquadramento dos empregados, o que se deu, através das Ordens de Serviços, Folhas de Pagamento e GFIP's, entregues.*

*Ainda assim, constatou-se certa deficiência nos documentos apresentados, em ambas as empresas, como falta de resumos de folhas de pagamentos, Ordens de Serviços ausentes e/ou ilegíveis, GFIP's com informações em duplicidade e/ou ausência de entrega na rede bancária, Livros Diários com informações inexatas, que por infringirem dispositivos legais, culminaram na lavratura de diversos*

*Autos de Infrações, conforme restou demonstrado também nos mesmos Relatórios.*

*As ações fiscais de ambas as empresas foram alocadas simultaneamente, e o desenvolvimento dos trabalhos, por consequência, feito de forma concomitante, razões pelas quais, os temas foram e ainda são, tratados de forma comum, nos relatórios fiscais.*

*As Ordens de Serviços (OS) foram apresentadas de forma deficiente. Por vezes, esta Auditoria, buscou complementar a falta das mesmas num contribuinte com a suposta existência de cópias noutro, numa tentativa de suprir a deficiência já mencionada. Mas ainda assim, nem sempre logrou êxito, apenas diminuiu-se o número de meses faltosos em relação a tais OS.*

*Ainda com relação as (OS), em diversos meses, as mesmas foram apresentadas de forma ilegível; ou somente com a nominata dos empregados sem os respectivos salários; ou ainda em outros casos, relacionavam empregados que haviam sido demitidos em meses anteriores, o que dificultou sobremaneira a efetivação do trabalho fiscal.*

*Quando indagados sobre a qualidade das Ordens de Serviços, e alertados para necessidade de saneamento de tais feitos, em que pese haver sido concedido vários prazos para tal, os responsáveis pelas informações alegaram que não dispunham de outros documentos de melhor qualidade, nem de condições para fazer reproduzi-los.*

*Após solicitação da Auditoria, no sentido de apresentar as "OS", com melhor qualidade e com as respectivas nominatas dos empregados da FUNDAÇÃO, que haviam prestado serviços ao CENTRO, os responsáveis pelos setores de Recursos Humanos até tentaram montar, ainda que intempestivamente, as ordens de serviços faltantes; mas de pronto, verificaram que não tinham elementos para tal, conforme se verifica em relação aos meses 08/2007 (OS 137) e 09/2007 (OS 138).*

*Como pode verificar nas supostas relações, apresentadas para justificar os recibos nos valores de R\$19.736,40 e R\$ 38.468,22, em 08/2007 (OS 137) e 09/2007, (OS 138), apresentaram nominatas de empregados que totalizaram R\$ 93.925,56 e R\$ 97.436,84, respectivamente.*

*Assim, diante do ocorrido, suspenderam a elaboração das demais relações faltantes pelas inconsistências das informações apresentadas naqueles dois meses. Por tais fatos, esta Auditoria, não se utilizou das relações apresentadas naqueles meses (08/2007 e 09/2007), sendo as mesmas aqui citadas, tão somente com o fito de se demonstrar a qualidade das informações e o esforço da Auditoria para se buscar a verdade real dos fatos.*

*Em esforço concentrado, para apurar a realidade dos fatos, e tendo em vista que apenas parte dos empregados registrados na FUNDAÇÃO, estavam lotados no CENTRO, esta Auditoria buscou a individualização destes empregados previamente identificados, com base nas informações das GFIP's, constantes do sistema institucional, CNIS - Cadastro Nacional de informações Sociais - Demonstrativo da Composição da Base de Cálculo e GFIP WEB.*

*Ocorre que, também as GFIP's continham erros e inconsistências que foram objetos de várias retificações, como valores informados em duplicidade para diversos empregados, o que somente foi possível constatar agora, com a apresentação das folhas de pagamento analíticas.*

*Assim, diante das dificuldades encontradas, não restou a esta Auditoria outra alternativa, senão a de arbitramento, primando sempre pelo bom senso e verdade real, dentro das possibilidades e parâmetros admitidos na legislação.*

*Feitas as devidas considerações, passo a retificar os elementos que se tornaram possíveis de correção, através dos novos fatos apresentados quando da apresentação de Impugnação.*

*Após análise dos documentos apresentados na impugnação, foi possível identificar em várias competências, erros nos valores inicialmente lançados. São vários os exemplos de valores lançados em duplicidade pela empresa em GFIP, que quando verificadas através das folhas analíticas ora apresentadas, poderão agora ser retificados. A título de ilustração e por amostragem, vejamos alguns exemplos:*

*Em 200213, fez-se constar informação em GFIP em relação ao empregado JORGE RICARDO HIRT, cujo salário de contribuição considerado foi de R\$ 465,10, quando na verdade, o mesmo empregado fora demitido em 09/12/2009, não devendo constar na competência do 13º salário.*

*Na competência 200213, empregado ANTONIO CARLOS FERRAZ fez-se constar informação do valor do salário de contribuição como sendo de R\$ 7.434,93, ao invés do correto conforme consta da folha de pagamento apresentada (fl. 496).*

*Competência 200301, da mesma forma constou informação em GFIP da empregada CLEUZI DE FÁTIMA L SILVA, no valor de R\$ 1.222,22 ao invés do correto R\$ 1.122,22, (fl. 498).*

*Competência 200301 fez-se constar na GFIP de ANGELA MARIA CUNHA, valor em duplicidade de R\$ 1.916,36, quando o correto então seria de R\$ 958,18. Tais valores constavam em DCBC, Banco de Dados da Previdência à época, nos seguintes moldes:*

*1078509176-6 ANGELA MARIA CUNHA 09/08/2002 958,18 P 958,18 P Total 1.916,36 Na Competência 200304 constava informação em GFIP da empregada REGINA ROSA DOS SANTOS (FRANCA), como sendo R\$ 2.809,40 ao invés do correto R\$ 1.205,40, (fl. 500):*

*1064072854-2 REGINA ROSA DOS SANTO 09/04/2002 1.436,56 P 158,02 P 1.782,16 P 171,77 P Total 3.218,72 329,79 Competência 200305 - constava informação em GFIP da empregada REGINA ROSA DOS SANTOS (FRANCA), como sendo R\$ 3.218,72 ao invés do correto R\$ 1.436,56, (t1478) da seguinte forma:*

*1064072854-2 REGINA ROSA DOS SANTO 09/04/2002 1.436,56 P 158,02 P 1.782,16 P 171,77 P Total 3.218,72 329,79 Competência 200306 - constava informação em GFIP da empregada REGINA ROSA DOS SANTOS (FRANCA), como sendo R\$ 2.669,36 ao invés do correto R\$ 887,20, (fl 479):*

*1064072854-2 REGINA ROSA DOS SANTO 09/04/2002 887,20 P 79,84 P 1.782,16 P 196,03 P Total 2.669,36 275,87 Competência 200307 - consta informação em GFIP da empregada REGINA ROSA DOS SANTOS (FRANCA), como sendo R\$ 3.009,47 ao invés do correto R\$ 1.223,56, 479):*

*1064072854-2 REGINA ROSA DOS SANTO 09/04/2002 1.227,31 P 135,00 P 1.782,16 P 196,03 P Total 3.009,47 331,03 Competência 200308 consta informação em GFIP da empregada MALIUDA KIOMI OKUDA, como sendo R\$ 3.859,35 ao invés do correto R\$ 2.082,28, (fl. 506):*

*1322633072-0 MALIUDA KIOMI OKUDA 08/03/2001 2.082,28 P 205,62 P 1.777,07 P 195,47 P Total 3.859,35 401,09*

*Desta forma, após análise de cada segurado descrito na Impugnação, verificado a procedência das alegações com base nos documentos apresentados, esta Auditoria fará a devida correção, cujos elementos alterados farão parte de nova planilha a ser apresentada ao final deste relatório.*

*Existem, no entanto, outras competências, em que a empresa alega, em sua defesa, que a fiscalização equivocou em diversos momentos, fazendo existir erros na base de cálculo, e apresenta elementos de prova para tais alegações. No entanto, em alguns meses, corroborando tais assertivas, apresentou folhas de pagamentos que ao contrário do alegado, servem simplesmente para ratificar o procedimento fiscal, senão vejamos:*

*No ano/mês 200408, em relação à empregada CREUZA DOS SANTOS DA ROSA, a empresa alega (fl. 280), que o salário de contribuição seria de R\$ 205,17 ao invés de R\$ 1.447,12, apresentando por sua vez (fl. 517) resumo folha, esquecendo porém de tributar a parcela equivalente ao 13º salário, sobre rescisão naquele mês de R\$241,43. Assim os valores corretos para referida segurada no mês é de R\$ 446,60 (somatório de R\$ 205,17 + R\$ 241,43).*

*Ano/mês 200410 — JANETE PEREIRA - A empresa alega às fls. 280, que o salário de contribuição daquela segurada seria de R\$ 569,34 ao invés de R\$ 579,52, apresentando por sua vez às fls.518 dos autos o resumo da mesma como sendo de 569,34, esquecendo porém de oferecer à tributação a parcela equivalente ao 13º salário, sobre rescisão naquele mês de R\$565,40, relativa ao 13º salário sobre rescisão contratual no mês.*

*No ano/mês 200709, (fl. 281), encontra-se novo exemplo onde a empresa alega que o salário de contribuição de LUCIANE GABRIEL seria de R\$ 1.832,03 ao invés de R\$ 1.832,76, apresentando por sua vez às fls.562 dos autos o resumo da mesma como sendo realmente R\$ 1.832,76. Assim neste caso, não há o que falar em equívoco por parte da fiscalização, não procedendo a alegação da empresa.*

*Procedimento semelhante ocorreu em relação ao funcionário MAYCON TRUPPEL MACHADO, no ano/mês 200708, quando a empresa alega que o valor correto seria de R\$ 648,21 ao invés de R\$ 648,84, (equivalente a 10% do salário de contribuição total no mês), no entanto apresenta a folha de pagamento (fls. 557), como sendo de R\$ 6.488,44.*

*Novamente em relação ao funcionário MAYCON TRUPPEL MACHADO, no ano/mês 200709, quando a empresa alega que o valor correto seria de R\$ 656,19 ao invés de R\$ 656,88, (equivalente a 10% do salário de contribuição total no mês), no entanto apresenta a folha de pagamento (fls. 564), como sendo de R\$ 6.568,80.*

*No ano/mês 200709, em relação ao empregado PAULO ALEXANDRE BAKU LEITE, a empresa alega que o valor correto do salário de contribuição seria de R\$ 1.596,78 ao invés de R\$ 1.614,78, no entanto apresenta a folha de pagamento (fls. 566), como sendo de 1.614,78, não assistindo razão à empresa.*

*As retificações procedentes, conforme já mencionado anteriormente, serão objetos de nova planilha, conforme que conterà além dos salários de contribuições, os novos valores das contribuições patronais a serem alteradas no débito originário.*

*Por sua vez, o item 'c' da diligência, solicita a esta Auditoria que:*

*c) juntar cópias legíveis das ordens de serviços dos meses 01/2003, 02/2003, 03/2003, 05/2003, 06/2003, 09/2003, 11/2003 e 12/2003.*

*Conforme foi anteriormente citado, a apresentação dos documentos à época, se deu de forma deficiente, não apresentando a empresa outras cópias a não serem as acostadas aos Autos. A empresa até mesmo em sua impugnação, por vezes apresentou cópias de folhas de pagamentos de qualidade questionável, como é caso das páginas 495, 496, 498, 518, 519. Desta forma, se torna impossível atendimento a este quesito.*

*Quanto ao item da diligência, foi solicitado a esta Auditoria:*

*d) esclarecer o parâmetro utilizado para o lançamento do crédito nos meses 12/2002; 03/2004; 04/2004 e 06/2004 em que não consta "ordens de serviço", ou juntar cópia das mesmas:*

*Durante a ação fiscal, constatou-se que diversos funcionários, que embora tivessem sido registrados na FUNDAÇÃO, quase sempre trabalharam efetivamente no CENTRO, conforme já foi amplamente discorrido.*

*Tentou-se por diversas vezes, ainda que em vão, obter junto ao contribuinte todas as "Ordens de Serviço", (TIAD de 02/04/2008, fl. 170) sem êxito.*

*Observa-se ainda que as "Ordens de Serviços", sempre obedeceram a uma ordem pré-determinada, sendo os nomes dos empregados, sempre os mesmos, repetidos durante todo o exercício, (vide Os 93; 94; 95 - fls.208; 209 e 210).*

*Assim, não tendo o contribuinte apresentado em todos os meses, as Ordens de Serviço, a Auditoria se baseou naquelas apresentadas em meses imediatamente anteriores às lacunas, observados as demissões, e ao mesmo tempo comparando os nomes constantes das "Ordens de Serviços" apresentadas em meses imediatamente posteriores às mesmas lacunas; confrontando ainda, sempre que possível, com os valores lançados na contabilidade.*

*Por outro giro, tendo em vista o já citado artigo 33 da Lei 8.212/91, em seu parágrafo 6º in finis, ao atribuir à empresa o ônus da prova em contrário, nos casos em que especifica, era de esperar que o contribuinte apresentasse fatos novos em sua defesa que pudesse modificar a natureza dos fatos, o que não se confirmou.*

*Na continuidade, o item 'e' da diligência solicita esclarecimentos a saber:*

*e) esclarecer o parâmetro utilizado a partir de 01/2005, quando a empresa deixou de relacionar nas ordens de serviços os segurados que prestaram serviços;*

*Para o lançamento dos fatos geradores nos meses em que a empresa não apresentou relação de empregados, ou seja, a partir de 01/2005, esta Auditoria baseou-se nos nomes dos segurados empregados constantes da competência 12/2004, e projetou para todo o período, (01/2005 a 07/2009) considerando os respectivos salários de cada mês.*

*Por sua vez, o item 'f', da diligência solicita que seja esclarecido o seguinte:*

*f) esclarecer a motivação para inclusão dos segurados que não estão relacionados nas ordens de serviços e também não foram relacionados no Relatório Fiscal;*

*A impugnante alega no item 4.3 de sua peça, em síntese, que a autoridade notificante inadvertidamente acresceu o nome de diversos funcionários às ordens de serviço, sem esclarecer as razões pelas quais tais nomes foram anexados, e por isto devam ser excluídos do montante autuado.*

*Primeiramente há de se registrar que o pleito do contribuinte, não cita quais nomes deveriam ser excluídos, e tendo sido feito de forma genérica, impossibilita a esta Auditoria tecer maiores comentários.*

*Revedo o Relatório Fiscal, e comparando com as ordens de serviço e planilha que serviram de base para os lançamentos, não vislumbro segurados que não tenham sido relacionados e/ou citados, como quer demonstrar a impugnante.*

*Porém, caso esteja o contribuinte se referindo aos empregados: Edineia Vieira Gonçalves; Gilberto Germani Meyer; Arnaldo Luiz Moreira; Élcio Josnei Cardoso; Estefania Mageroski Schelbauer e Luana Moreira Brey, para estes, consta no relatório fiscal, (item 6.1 e seguintes) elementos motivadores para ratificação do procedimento fiscal adotado.*

*O item 'g' da diligência solicita a seguinte providência:*

g) juntar as planilhas específicas, mencionadas no Relatório Fiscal, referente aos empregados Edinéia Vieira Gonçalves (01/1998 a 07/1999); Gilberto Germani Meyer (01/1998 a 07/1999); Élcio Josnei Cardoso (01/2000 a 12/2000); Estefânia Mageroski Schelbauer (01/2002 a 09/2007), e Luana Moeira Brey (01/2005 a 09/2007).

*Inicialmente urge destacar que o item descrito na letra "g", refere-se aos termos citados no relatório fiscal que outrora foram assim consignados:*

*Serão também considerados, os empregados formalmente registrados na Fundação Pro Rim, que embora não tenham sido objetos das referidas ORDENS DE SERVIÇOS, tenham sido identificados como efetivos empregados do Centro de Tratamento, como Edinéia Vieira Gonçalves; Gilberto Germani Meyer (01/1998 a 07/1999); Arnaldo Luiz Moreira (01/2003 a 09/2007); Élcio Josnei Cardoso (01/2000 a 12/2000); Estefania Mageroski Schelbauer 01/2002 a 09/2007); Luana Moreira Brey (01/2005 a 09/2007); todos, descritos em planilhas específicas.*

*Observa-se inicialmente que a funcionária Edinéia Vieira Gonçalves, não consta no período de 01/1998 a 07/1999, como foi proposto no quesito acima, até porque a mesma foi registrada na Fundação em 02/01/2002, conforme restou demonstrado no item 5.5 do Relatório Fiscal, sob o título de QUADRO GERAL DE EMPREGADOS DA FUNDAÇÃO PRO RIM.*

*Em relação à solicitação do item "g", no sentido de juntar as planilhas específicas, mencionadas no Relatório Fiscal, esclareço que, embora tenha sido citado o termo "planilhas específicas", todos os empregados e seus valores de salários de contribuição, fizeram constar da única planilha apresentada nos autos, que deu suporte aos lançamentos contábeis cujos levantamentos foram "SAI Salários Arbitrados até 131998" e "SA2 Salários Arbitrados após 011999". Finalmente, anexo ao presente Relatório, planilha das competências onde houve alteração dos valores dos salários de contribuição, bem como demonstrativo dos novos valores das contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados, contribuição patronal e daquelas destinadas a terceiros (outras entidades).*

Foi juntada, às fls. 1780/1803, planilha denominada "Quadro de Retificação de Valores - salários de Contribuição e INSS".

Cientificada da diligência, a impugnante apresentou a manifestação de fls. 1807/1808, em que alega:

(a) a autoridade notificante reconhece a existência de lançamento em duplicidade referente a Ivanir Salete Darem, Leda Rejane de Oliveira e Paulo Alexandre Bakun Leite. Deixa, contudo, de reconhecer a duplicidade em face de Nelci Mezomo e Luana Moreira Brey. Devem tais lançamentos serem excluídos na forma da fundamentação da impugnação;

(b) a autoridade notificante reconhece a existência de divergência na base de cálculo e a corrige razão pela qual não há motivos para impugna-la, devendo ser mantidos os novos valores conforme planilha apresentada;

(c) conforme se noticiou no item 4.3 da impugnação, há diversos nomes não mencionados no relatório fiscal tampouco nas ordens de serviço, que foram considerados na notificação fiscal. Para identificá-los basta cotejar ordens de serviço e relatórios fiscais. A autoridade notificante remete ao item 6.1 do relatório fiscal para justificar a inclusão dos nomes: Edinéia Vieira Gonçalves; Gilberto Germani Meyer; Arnaldo Luiz Moreira; Élcio Josnei Cardoso; Estefânia Mageroski Schelbauer e Luana Moreira Brey. A simples leitura do item 6.1 demonstra que inexistente qualquer menção a Arnaldo Moreira e Élcio Josnei Cardoso, razão pela qual devem ser excluídos da base de cálculo do tributo;

(d) em relação à Luana Moreira Brey, é necessário observar que o item 6.1 do relatório fiscal demonstra que foram encontrados reembolsos de despesas a partir de janeiro de

2005. Por essa razão é impossível considerar que a referida pessoa tenha prestado serviços durante toda a contratualidade, mas somente a partir de janeiro daquele ano;

(e) em relação a Estefânia Mageroski Schelbauer não há constatação de que tenha prestado serviço ao Centro de Tratamento de Doenças Renais. Situação equivalente ocorre com Uziel Aguiar Bruno, Ruth Maria Cidral, Neide Maria Simões, Myrella Martinelli; Antônio Cantuário Ferreira, Neusa Oliveira Prestes da Silva, Regina Rosa França e Ângela Maria Cunha.

(f) a partir de 2005 a autoridade notificante utilizou o valor da competência 12/2004 para fins de arbitramento. O parâmetro a ser utilizado nesse caso deveria ter sido o valor global da ordem de serviço. Caso não seja esse o entendimento, é necessário retirar da base de cálculo aquelas pessoas que foram efetivamente demitidas, como Daniela Toledo, Ivo Lourenço, Jair Marcos Schewrtz, Luiz Carlos Ferreira, Santana Nunes Martim e Sérgio Ribeiro da Trindade.

É o relatório.

*(destaques originais)*

Em julgamento pela DRJ/FNS, por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/09/2007

SEGURADOS EMPREGADOS. CARACTERIZAÇÃO.

É segurado obrigatório da Previdência Social, como empregado, a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, nos termos do art. 12, inciso I, letra "a" da Lei n.º 8.212/91 e alterações posteriores.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, com a edição da Súmula Vinculante n.º 8 pelo Supremo Tribunal Federal, o prazo decadencial das contribuições previdenciárias passa a ser regido pelo Código Tributário Nacional.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O provimento parcial se deu em razão do reconhecimento da decadência de parte do crédito tributário lançado, como destaque:

Portanto, é de se concluir pelo Parecer PGFN/CAT n.º 1617/2008, que a verificação da antecipação do pagamento deverá considerar os fatos geradores que são objeto de lançamento, vez que, havendo ou não o pagamento parcial antecipado, diversa será a contagem do prazo decadencial, conforme acima explicitado.

Inicialmente, verifica-se que o período de 01/1998 a 11/2002 e 13/2002, ocorreu a decadência por quaisquer dos critérios.

Quanto ao período 12/2002 a 05/2003, conforme verificado nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, ocorreram recolhimentos antecipados. Assim, de acordo com a alínea "e" do item 49 do Parecer PGFN/CAT n.º 1617/2008, acima, aplica-se o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, estando, dessa forma, decadentes na data de cientificação do AI (03/06/2008).

[...]

#### **Conclusão**

Apreciadas as teses trazidas pela defesa, estas não trouxeram aos autos provas capazes de elidir totalmente o lançamento fiscal, restando efetivamente caracterizados os vínculos empregatícios de funcionários contratados através da Fundação Pró Rim com o

sujeito passivo, e exigíveis, por conseguinte, as contribuições previdenciárias decorrentes da prestação dos serviços.

Ante todo o exposto, VOTO no sentido de:

a) declarar decadente as competências 01/98 a 05/2003, exonerando o crédito lançado no valor de R\$ 1.569.516,73;

b) retificar o lançamento em decorrência da exclusão de valores em duplicidade, incorreção em bases de cálculo e exclusão dos segurados em que não restou caracterizado o vínculo empregatício, exonerando o crédito no valor de R\$ 114.322,03.

Em decorrência, deve ser exonerado o crédito no valor total de R\$ 1.683.838,76 (um milhão e seiscentos e oitenta e três mil e oitocentos e trinta e oito reais e setenta e seis centavos), e mantido o valor de R\$ 619.410,97 (seiscentos e dezenove mil e quatrocentos e dez reais e noventa e sete centavos), consolidado em 30/05/2008, conforme DADR às fls. 1811/1829.

A Contribuinte foi devidamente intimada em 23/06/2010 (AR de fl. 1882), e interpôs recurso voluntário (fls. 1883-1899), e documento (fl. 1901) em 23/07/2010.

Houve interposição de recurso de ofício, porém sem contrarrazões pela Contribuinte. Sem contrarrazões ao Recurso Voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, autodesignado Redator *ad hoc*, para formalizar o presente acórdão.

Acerca da matéria, o Redator substituído manifestou-se nos seguintes termos:

### Da Admissibilidade do Recurso de Ofício

Como relatado, o Recurso de Ofício interposto pela DRJ foi à decorrência da procedência em parte da impugnação, na qual determinou a exoneração do crédito no valor de R\$ 1.683.838,76 (Um milhão e seiscentos e oitenta e três mil, oitocentos e trinta e oito reais e setenta e seis centavos), sendo mantido o valor de R\$ 619.410,97 (Seiscentos e dezenove mil, quatrocentos e dez reais e noventa e sete centavos), conforme dispositivo final do acórdão recorrido.

Esse valor, todavia, de acordo com a Portaria MF nº 63, de 10/02/2017, atualmente em vigor, que estabelece em R\$ 2.500.000,00 o valor de alçada para a interposição de recurso de ofício em hipóteses que tais, conforme abaixo:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

De outra parte, de acordo com o Enunciado nº 103 da súmula da jurisprudência deste Tribunal, para fins de conhecimento de recurso de ofício, deve-se observar o limite de alçada vigente na data de sua apreciação pela segunda instância administrativa:

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.



Desse modo, conforme se pode verificar dos autos, o valor total do crédito tributário exonerado, correspondente à soma do principal e multa, é inferior ao estabelecido no artigo 1º, da Portaria MF nº 63/2017, impondo-se o não conhecimento do recurso de ofício.

### **Da Admissibilidade do Recurso Voluntário**

O recurso voluntário (fls. 1014-1028) é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

### **Do Mérito**

Sem ataque a eventual preliminar, no mérito a Recorrente argumenta a existência de terceirização lícita, podendo o funcionário de uma empresa prestar serviços a outra empresa, diante a existência de pessoas jurídicas distintas. Também, a possibilidade de transição de funcionários entre as empresas e que as decisões trabalhistas faz referência à relação entre as partes, mas não para com o fisco. Impugna eventual deficiência nos registros contábeis e protesta pela compensação ou desconto dos valores pagos.

Todavia, tais argumentos foram reprodução da impugnação (fls. 264-284), salvo a inclusão do item “A inexistência de simulação”, item 2.5, que será abordado em separado.

Assim, ao analisar o recurso voluntário, tem-se que o Contribuinte não atacou o acórdão recorrido, limitando-se a adequar as razões da impugnação à fase recursal, razão pela qual, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com aquelas perfilhadas por este relator, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa e/ou novos documentos perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor.

No presente caso, suprimindo a fundamentação da decadência em razão do acolhimento, filio-me ao entendimento da DRJ de origem, que assim dispõe:

#### **Voto**

[...]

#### **Da Licitude da Terceirização de Serviços**

A presente lide tem como ponto central a caracterização do vínculo empregatício de segurados empregados, contratados formalmente através da Fundação Pro Rim, que é uma entidade beneficente, filantrópica, sem fins lucrativos e que goza de isenção das contribuições previdenciárias, mas que de fato prestaram serviços ao sujeito passivo.

Alega a Impugnante de que existe uma relação de terceirização de serviços com a Fundação Pro Rim e de que esta não é ilícita, sendo que no caso concreto a razão da terceirização decorre de uma oscilação bastante grande nos serviços por ela prestados. Assim, para evitar a necessidade de manter capacidade laboral ociosa ou de contratar e demitir constantemente funcionários, a Impugnante optou por terceirizar parte de suas atividades contratando a Fundação Pro Rim, que é pessoa jurídica distinta. Para demonstrar esse fato, há vários indícios trazidos pela própria fiscalização. O primeiro é a existência de contratos sociais distintos. O segundo é a existência de sedes em locais distintos. A Fundação tem sede e filiais em Joinville, Mafra, Jaraguá do Sul, São Bento do Sul, Balneário Camboriú, Blumenau, Palmas, Gurupi e São Paulo. A terceira é a realização de atividades distintas. A impugnante tem por objeto a prestação de serviços especializados em atendimento clínico e cirúrgico, diálise e transplante em doentes renais. A Fundação Pro Rim, por sua vez, tem por objeto realizar ações de assistência à saúde, notadamente na área da nefrologia, conforme art. 4º de seu estatuto, que demonstra que a atividade da Fundação é mais extensa que a da impugnante.

De fato, desde que pratique atos válidos e lícitos, sem dissimulação, o contribuinte pode organizar seus negócios de forma a evitar a ocorrência de fatos delineados em lei como passíveis de tributação. Isso porque a Constituição Federal confere aos cidadãos a liberdade de fazer qualquer coisa que não seja vedada, ou exigida pela lei (art. 5º, II), e prevê que um dos fundamentos do Estado Brasileiro é a livre iniciativa (art. 1, IV). Desse direito, constitucionalmente assegurado, e do fato que a obrigação tributária só pode nascer validamente pela ocorrência efetiva de uma hipótese de incidência prevista em lei (art. 150, I da CF), decorre a legitimidade de o contribuinte planejar suas atividades de forma a procurar incorrer em situações legais de menor tributação.

A linha divisória entre a economia fiscal legítima, denominada pela doutrina de elisão fiscal, e a redução ilegítima da carga tributária, designada de evasão fiscal, é, por vezes, extremamente tênue. Contudo, no presente caso, os fatos apresentados, dão mostras que a notificada simulou a terceirização de suas atividades com a Fundação, com o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, ou seja, a prestação de serviços por segurados empregados diretamente a ela subordinados, e, com isso, desonerar-se do pagamento das contribuições previdenciárias.

A propósito, julgo de grande valia os excertos do artigo "A elisão, a simulação fiscal e a legislação no Brasil", inserto na Revista Consultor Jurídico ([www.conjur.com.br](http://www.conjur.com.br)), de 26/03/2003:

*7. Para que aconteça a simulação ou dissimulação há necessidade dos seguintes requisitos:*

*conluio entre as partes, na maioria dos casos configurando uma declaração bilateral de vontade;*

*não-correspondência entre a real intenção das partes e o negócio por elas declarado, apenas aparentemente querido;*

*intenção de enganar, iludir terceiros, inclusive o fisco.*

*Verificadas as principais características da simulação ou dissimulação, que é uma das formas de simulação, vejamos porque elas não se confundem com a elisão tributária.*

*Na elisão, as partes que celebram o negócio, ainda que por meio de formas jurídicas alternativas, pretendem, efetivamente, realizá-lo como estipulado. Não há uma falsa, aparente ou simulada declaração de vontade. A declaração é real, efetiva, verdadeira, condizente com a vontade das partes. Não se pretende, por outro lado, burlar, enganar ou ocultar alguma coisa do fisco. A conduta das partes é lícita, ao contrário da simulação, onde a conduta é ilícita.*

*Outrossim, na elisão se evita a verificação do pressuposto de incidência da norma tributária. Na simulação, o fato gerador ocorre, mas é mascarado pela dissimulação arquitetada pelas partes, de maneira a não ser detectada a sua ocorrência.*

A prática de atos ou negócios dissimulados com o intuito de burlar o Fisco é vedada, e a autoridade fiscal, ao verificar que o sujeito passivo utilizou-se de simulação para esquivar-se do pagamento de tributo, tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo como os fatos efetivamente ocorrem, em detrimento daquela verdade jurídica aparente, conforme previsto no inciso VII do art. 149 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

*(...)*

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

Por simulação, conforme De Plácido e Silva, entende-se *"o artifício ou o fingimento na prática ou na execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou de mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui (...) No sentido jurídico, sem fugir ao sentido normal, é o ato jurídico aparentado enganosamente ou com fingimento, para esconder a real intenção ou para subversão da verdade. Na simulação, pois, visam sempre os simuladores a fins ocultos para engano e prejuízo de terceiros"* (Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Ed. Forense, 1990).

Luciano Amaro complementa que *"a simulação seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam."* (Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 13ª Ed. Ed Saraiva, 2007, p. 231)

Ou seja, simular, no âmbito jurídico, significa aparentar algo que não existe, devendo, ainda, estar presente o aspecto volitivo, qual seja o intuito de prejuízos a terceiros.

Ives Gandra e Paulo Lucena defendem que *"No campo do direito tributário, portanto, a verdade material prevalece sobre a estrutura jurídica de direito privado adotada para encobrir a real intenção das partes, não obstante esta possa até ser válida, sob o prisma formal"* (Martins, Ives Gandra da Silva e Menezes, Paulo Lucena de. Elisão Fiscal, em Revista Dialética de Direito Tributário nº63, dezembro de 2000, p. 159)

Caracterizado que a forma jurídica adotada não reflete o fato concreto, o fisco encontra-se autorizado *"a determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio realmente realizado, no lugar daqueles que seriam produzidos pelo negócio retratado na forma simulada pelas partes"* (Amaro, Luciano, ob. cit., p. 233/234)

Quanto a relação jurídica existente entre a Impugnante e a Fundação, temos que existem basicamente 3 formas de prestação de serviços:

- a) sem cessão de mão-de-obra
  - b) com cessão de mão-de-obra
  - c) com intermediação de mão-de-obra
- a) Prestação de serviço sem cessão de mão-de-obra:

É a forma mais comum de prestação de serviço. Uma pessoa física ou jurídica se compromete a realizar um determinado serviço sem que para isso seja necessário que seus empregados, se houver, sejam colocados à disposição do contratante. O prestador se compromete a realizar determinado serviço sem que o segurado que o execute fique à disposição do tomador. O objeto do contrato não é a prestação de serviço, nem fornecimento de mão-de-obra, mas sim um resultado, uma obra certa, sendo o preço determinado em razão daquele resultado. O empregado fica a disposição do empregador e não do cliente, o contratante do serviço.

- b) Prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra:

Ocorre quando a empresa prestadora de serviços (cedente) loca sua mão-de-obra ao contratante (tomador). O objeto do contrato é o fornecimento de mão-de-obra, ou seja, o trabalhador passa a ser o objeto do contrato, locando-se sua atividade mediante um pagamento ajustado com a empresa prestadora de serviço ou cedente de mão-de-obra.

A prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra por parte de uma empresa consiste no fornecimento, a quem a contrata, de um serviço específico e especializado realizado com seu próprio quadro de pessoal, com estrutura e estabelecimentos próprios. Nessa prestação de serviços, a contratada admite, assalaria e dirige o pessoal necessário ao cumprimento do objeto do contrato social. As empresas de limpeza, transporte e de segurança são os exemplos mais comuns, até porque estão disciplinadas em lei. Na prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, o empregado (obreiro) estará sob o amparo da contratação por prazo indeterminado com o cedente, não havendo o porquê de cogitar-se de reconhecimento de vínculo com a empresa tomadora.

- c) Intermediação de mão-de-obra:

O contrato de prestação de serviço mediante suposta cessão (locação) de mão-de-obra pode mascarar uma mera intermediação de mão-de-obra, como, por exemplo: quando o tomador dirige diretamente a prestação pessoal dos serviços ou quando o preço, no contrato, for fixado pela quantidade de trabalho prestado e não de forma global, ou ainda, quando o contrato envolver trabalhadores identificados. Não é relevante, entretanto, o local onde os serviços são prestados.

Na prestação de serviços mediante suposta cessão de mão-de-obra, faz-se simples intermediação, onde o trabalhador passa a ser objeto do contrato, permanente ou temporário, locando-se sua atividade mediante uma paga ajustada com o intermediário. Nenhuma transformação se dá ao trabalho, por mínima incorporação de bens, produtos, insumos ou serviços que exijam alguma especialização. O trabalho, singularmente considerado, é o próprio objeto da intermediação. Nessa hipótese, embora muitas vezes se procure tangenciar ou simular uma aparente subordinação do trabalhador ao agenciador, o que se dá na verdade é que aquele passa a prestar serviços no estabelecimento do tomador, ficando a este estrita e incondicionalmente subordinado. A pessoalidade, aqui, é a característica acentuada, pois, em regra, a mão-de-obra é fornecida por meio de trabalhador determinado e identificado. O preço do serviço é fixado de acordo com a quantidade de trabalho colocado à disposição do contratante medido pela quantidade de horas trabalhadas.

Historicamente, respeitadas as contratações regulares, seja por meio de Empresa de Trabalho Temporário (Lei n.º 6.019/74), ou em razão das atividades postas em exceção (vigilância, transporte, limpeza etc. - ROCSS - Decreto n.º 2.173/97 - art. 42, parágrafo 5º) qualquer modalidade de intermediação de mão-de-obra, quando evidenciada a sonegação das contribuições sociais, deve ser objeto de pronta repulsa por parte do AFRFB, onde se procure demonstrar, ante o imperativo comando previsto no artigo 9º da CLT e em virtude da orientação jurisprudencial sumulada no Enunciado n.º 331 do Colendo TST, o vínculo empregatício entre o TOMADOR dos serviços e o OBREIRO vinculado à empresa contratada.

Cabe ainda ressaltar, que em momento algum foi apresentado contrato de prestação de serviços celebrado entre o Centro e a Fundação, mas, simplesmente, ordens de serviço, em que o Centro autoriza a Fundação a prestar serviços de mão de obra na área de enfermagem, através das pessoas que relaciona. A partir de 01/2005, as ordens de serviços não discriminam os nomes dos empregados, referindo-se apenas a prestação de serviços por parte da Fundação e o montante do valor pago.

Também é de se ver que o Centro faz parte do quadro de instituidores da Fundação e consta do Estatuto dessa vedação expressa (§ único do art. 9º), aos integrantes dos Conselhos e da Diretoria Executiva e às empresas das quais sejam diretores, gerentes, sócios ou acionistas, de efetuarem negócios de qualquer natureza com a Fundação direta ou indiretamente, salvo após autorização prévia e fundamentada do órgão competente do Ministério Público.

Ainda é oportuno ressaltar que a Fundação, na qualidade de entidade assistencial de caráter filantrópico por sua atividade e finalidade social e isenta das contribuições patronais e de SAT/RAT por enquadramento legal nas normas do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, vigente à época dos fatos geradores, *in verbis*:

**Art. 55.** *Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:*

*I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;*

*II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;*

*III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a criança, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;*

*IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;*

*V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.*

*§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.*

*§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.*

*§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.*

*§ 4º. O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.*

(...)

Portanto, a condição de isenta decorre do atendimento cumulativo dos requisitos legais, observando-se que a isenção não é extensiva a empresas ou entidade com personalidade jurídica própria, mesmo que mantida por outra isenta. Da mesma forma, não pode o Centro valer-se da isenção da Fundação para cumprir seus objetivos sociais, valendo-se da condição desta para benefício próprio, mesmo que os serviços tivessem caráter assistencial.

Assim, não agiu a fiscalização no sentido de desconsiderar uma terceirização de serviços legítima, mas, sim, de buscar a realidade subjacente, a fim de cobrar o tributo efetivamente devido. Isso porque, dentre os princípios que norteiam o processo administrativo tributário, encontra-se o da verdade material, onde o que prevalece é a realidade fática sobre a realidade formal.

### **Do Comparativo do Faturamento**

A Autoridade lançadora procedeu o exame do faturamento do Centro e da Fundação, bem como do número de empregados por elas utilizados. Ao comparar os dados, expurgou os números referentes a atividade do call center da Fundação, em razão de não ter atividade semelhante no Centro, e concluiu que fica evidente que o Centro utiliza-se de empregados formalmente registrados na Fundação, ou caso contrário, não se justificaria a obtenção de receitas expressivamente maiores com um número de empregados infinitamente menor.

Já a Impugnante considera que houve um equívoco na premissa, pois o faturamento de uma empresa não está diretamente relacionado ao número de empregados que ela possui. Isso é ainda mais claro quando se compara uma empresa à uma instituição sem fins lucrativos. Também discorda da exclusão do faturamento/empregados do Call Center, já que vários serviços e empregados que a Fundação executa são pagos com esses valores.

Em que pese a fiscalização ter procurado equiparar as atividades do Centro a da Fundação, com o afastamento do faturamento e do número de empregados que trabalham no Call Center da última, tem razão a impugnante quando afirma que o faturamento de uma empresa não está diretamente relacionado ao número de empregados, como também restar distorcida a comparação já que uma se trata de empresa comercial, cuja finalidade é o lucro, e a outra de entidade sem fins lucrativos.

Todavia, o afastamento dessa premissa em nada altera a situação de fato, já que a utilização de empregados da Fundação por parte do Centro foi comprovada por vários outros meios, entre os quais as próprias ordens de serviços que autorizavam a prestação de serviços por parte dos funcionários ali relacionados.

### **Da Transição de Funcionários entre Empresas**

Quanto ao fato da Impugnante alegar que a existência de segurados comuns em determinados períodos, serve para demonstrar a existência de duas empresas distintas, pois é cediço que uma pessoa pode ter mais de um emprego, bem como foge, a lógica de procurar reduzir tributos defendida pela autoridade notificante, os casos nos quais as pessoas tenham sido admitidas na Fundação e, posteriormente, passaram para o Centro, como é o caso de Zenita Nunes da Silva e Luiz Carlos Ferreira. Primeiro, há que se ressaltar que em momento algum a autoridade lançadora disse tratar-se de empresa única, pelo contrário, foi devidamente demonstrada as atividades exercidas pelas duas empresas de forma distinta. Apenas no que se refere a uma parcela de empregados, o empregador foi constatado como sendo o Centro e não a Fundação, todavia, esse fato, não teve o condão de desconsiderar a pessoa jurídica. Quanto a existência ou não de simulação na prestação de serviços, tal fato já foi examinado em tópico anterior.

### **Da Caracterização do Vínculo Empregatício**

A Impugnante se insurge quanto a caracterização do vínculo empregatício dos segurados que lhe prestaram serviços através da Fundação Pro Rim, por entender que a caracterização de uma relação de emprego pressupõe os seguintes aspectos: a) a existência de uma pessoa física; b) que preste serviços não eventuais; c) mediante remuneração; d) mediante subordinação. A ausência de apenas um destes requisitos serve para descaracterizar a relação de emprego. Nas relações consideradas pela fiscalização inexistem três destes requisitos: não existe subordinação porque as orientações sempre foram dadas pela Fundação; não há remuneração, porque os pagamentos jamais foram feitos diretamente para os funcionários da Fundação; nem todos os funcionários prestaram serviços por longo período de tempo, não podendo se falar em habitualidade. Na lavratura do auto de infração a autoridade notificante não logrou demonstrar a presença de todos os requisitos necessários e, por isso, é descabida a notificação.

Na linha correta do pensamento jurídico que sustenta toda a constituição do crédito objeto deste processo, a definição de "EMPREGADO", como segurado obrigatório da Previdência Social, encontra-se, no art. 12, inciso I, letra "a", da Lei nº 8.212/91, que prescreve o seguinte:

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

*I - como empregado:*

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

Feito o destaque da previsão normativa do que seja SEGURADO EMPREGADO, surge na mesma Lei nº 8.212/91 a disciplina básica da contribuição do segurado empregado (art. 20) e da contribuição da empresa no art. 22, ambos combinado com o disposto no art. 28, como abaixo destacado:

*Art. 20. A contribuição do empregado, [...] é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa, observado o disposto no art. 28, e de acordo com a seguinte tabela:....*

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social [...], é de:*

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados [...] que lhe*

*prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.*

*II - para o financiamento do benefício [...] concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.....*

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I - para o empregado [...] : a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; [...]*

Cada uma das normas tributárias contidas no art. 12 e demais dispositivos da Lei n.º 8.212/91, evidenciadas acima, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na referida hipótese legal; e, uma vez verificada a ocorrência deste fato, acarreta automaticamente a incidência do mandamento normativo acima transcrito.

Se a lei descreve a situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação da contribuição social (hipótese de incidência), nenhum outro artifício poderá afastar o nascimento da obrigação tributária se o fato ocorrido reveste-se de todas as características previstas na hipótese da lei em nome da notificada. No caso analisado o artifício utilizado foi a contratação de empregados através da Fundação, que é uma entidade filantrópica, com posterior cessão desses empregados para prestar serviços ao Centro, que é uma sociedade privada, instituidora e mantenedora da Fundação, e que não goza de isenção da contribuição previdenciária.

A descrição dos fatos no relatório fiscal não deixam a menor dúvida da correta constituição do crédito objeto desta decisão, pelos seguintes motivos:

a) estão plenamente caracterizados os requisitos geradores dos vínculos empregatícios, previstos no artigo 12, inciso I, letra "a", da Lei n.º 8.212/91: NÃO EVENTUALIDADE, SUBORDINAÇÃO JURÍDICA, PESSOALIDADE E ONEROSIDADE; bem como, existe a prova da remuneração paga pela Notificada aos mencionados segurados empregados, conforme relação nas Ordens de Serviços até 12/2004;

b) qualquer análise que se faça no relatório fiscal, fica evidente que os segurados empregados, prestavam serviços diretamente ao Centro, não existindo qualquer contrato entre as pessoas jurídicas e não ficando comprovada qualquer assunção de responsabilidade por parte da Fundação quanto aos serviços prestados pelos empregados por ela "cedidos" ao Centro.

Diante do acima exposto e considerando que os argumentos da impugnação, ficaram no campo da retórica, sem novas provas que pudessem alterar a situação estabelecida nos autos; entendo procedente o lançamento efetuado na tomadora visto que atendidos os requisitos de subordinação, não-eventualidade e remuneração. De forma análoga, os serviços eventuais foram prestados por pessoa física diretamente ao Centro de Tratamento de Doenças Renais, embora pagos através de repasse dos valores à Fundação Pro Rim.

#### **Elementos Apurados em Ações Trabalhistas**

Também não procede as alegações de que a fiscalização não poderia conferir as alegações uma presunção de veracidade já que dentre os sete exemplos mencionados,

seis pessoas são parentes entre si, pois o inciso I do § 2º do art. 405 do Código de Processo Civil considera essas pessoas impedidas de testemunhar.

Efetivamente a fiscalização relatou a ocorrência de várias ações trabalhistas no item 6.3 do Relatório Fiscal, fls. 81/88, contudo, o grau de parentesco foi destacado pela fiscalização em relação à parte delas, ou seja, a fiscalização, ao contrário do alegado pela Impugnante, relativizou o contido nessas reclamatórias. Ainda que assim não fosse, as ações tiveram seu trâmite normal na Justiça do Trabalho e somente lá é que caberia arguir a suspeição das testemunhas.

Aqui, não se trata de conferir, ou não, presunção de veracidade aos depoimentos, posto que esses, por serem meramente declaratórios, não constituem de *per si* em prova, mas, sim, de apreciá-las dentro do conjunto probatório trazido aos autos.

Estamos, então, diante de indícios, e, tratando-se de simulação, a prova indiciária é a mais frequente. Sobre esta espécie de prova, que também tem seu campo de aplicação no âmbito tributário, convém transcrever os ensinamentos de Maria Rita Ferragut:

*A prova indiciária é uma espécie de prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de fatos secundários, indiciários, a existência ou a inexistência do fato principal. (...) Indício é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio do raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro não conhecido diretamente. (in, Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2001, p. 50)*

E segue a mesma autora:

*A presunção hominis assume importância vital, quando se trata de produção de provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação e má-fé em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para identificação de fatos propositadamente ocultados, simulados. (...) Ocorre que, como muitos desses atos artificiosos são realizados de maneira a conferir-lhes uma aparência lícita, se a Fiscalização tiver que se restringir à forma das provas que lhe são apresentadas, não terá como saber se o evento descrito no fato realmente ocorreu. A perfeição formal de que o ato é revestido não tem o condão de afastar o dever-poder de busca da verdade material. (op. cit. p. 105/106)*

Do exposto, concluo que não assiste razão a Impugnante, quanto ao valor probatório atribuído pela fiscalização às ações trabalhistas.

### **Deficiência nos Registros Contábeis**

No que se refere aos registros contábeis, é alegado que a fiscalização encontrou apenas 15 lançamentos não feitos em um período de 5 anos, o que abrange aproximadamente 150 mil lançamentos. Acrescenta que o art. 148 do CTN que permite o arbitramento exige como condição que as declarações do contribuinte não mereçam fé ou que exista uma omissão de valores nessas declarações. Em relação as contribuições previdenciárias diz que existem alguns dispositivos específicos, mas que a leitura desses não pode ser feita de modo desvinculado do CTN, posto que este é lei complementar.

Conforme relatado, a contabilidade do período de 2002/2007 foi apresentada de forma deficiente, uma vez que em determinados períodos deixou-se de lançar documentos, como compra de itens de ativo imobilizado e pagamento de outras despesas.

Embora tais desembolsos não se refiram aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, contribuem para eivar a contabilidade de vícios tornando-a deficiente, por não atender a legislação específica. Com base no artigo 33, § 6º, da Lei nº 8.212/91, foram arbitrados os salários de contribuições do Centro com base nas folhas de pagamento dos segurados empregados, formalmente registrados na Fundação Pro Rim que tenham sido objeto de autorizações através de Ordens de Serviços.



Como se vê, a Impugnante reconhece a falta de contabilização de vários itens, porém, considera que por serem de pouca monta não retiram a fé dos registros efetuados. Razão não lhe assiste, pois a ausência de contabilização das notas discriminadas às fls. 89 do Relatório Fiscal, entre as quais se verifica a aquisição de 1 refrigerador, 1 microcomputador e outros itens de menor monta, com certeza comprovam que a contabilidade não registra o movimento real do faturamento e do lucro, o que possibilita a apuração das contribuições previdenciárias por aferição indireta, conforme previsto no §. 6º do art. 33 da Lei n.º 8.212/91.

Quanto ao CTN, em que pese as contribuições previdenciárias serem regidas por lei específica, a Lei n.º 8.212/91, temos que o disposto no art. 148 do CTN não conflita os dispositivos aplicados no presente lançamento.

Cabe ressaltar que, apesar da aplicação do §. 6º do art. 33 da Lei n.º 8.212/91, o valor da remuneração arbitrada se deu com base no valor das folhas de pagamento dos segurados empregados formalmente registrados na Fundação, e que pelas razões já discutidas foram considerados como empregados do sujeito passivo.

### **Os Equívocos no Montante Autuado/Lançamentos em Duplicidade**

No que se refere a alegação de equívocos nos cálculos elaborados, como, também lançamentos em duplicidade e erros na base de cálculo, foi efetuada diligência sendo que a autoridade lançadora assim se pronunciou:

*Razão parcial assiste ao contribuinte. Verifica-se que de fato houve duplicidade de lançamento relativamente aos empregados Ivanir Salete Darem (04/2003), Leda Rejane de Oliveira (05/2003) e Paulo Alexandre Bakun Leite (07/2006).*

*Respectivas competências terão seus valores corrigidos, e retificados conforme planilha anexa.*

*Na sequência, o item 'b' da diligência, trata respectivamente da questão (...)*

*O contribuinte alegou a seu favor, no item 4.2 (fl. 274), que "há diversos equívocos na base de cálculo/salário autuada", apresentando farto material, tendentes a comprovar tais alegações.*

*(...)*

*Feitas as devidas considerações, passo a retificar os elementos que se tornaram possíveis de correção, através dos novos fatos apresentados quando da apresentação de Impugnação.*

*Após análise dos documentos apresentados na impugnação, foi possível identificar em várias competências, erros nos valores inicialmente lançados. São vários os exemplos de valores lançados em duplicidade pela empresa em GFIP, que quando verificadas através das folhas analíticas ora apresentadas, poderão agora ser retificados. A título de ilustração e por amostragem, vejamos alguns exemplos:*

*Em 200213, fez-se constar informação em GFIP em relação ao empregado JORGE RICARDO HIR7; cujo salário de contribuição considerado foi de R\$ 465,10, quando na verdade, o mesmo empregado fora demitido em 09/12/2009, não devendo constar na competência do 13º salário.*

*Na competência 200213, empregado ANTONIO CARLOS FERRAZ, fez-se constar informação do valor do salário de contribuição como sendo de R\$ 7.434,93, ao invés do correto conforme consta da folha de pagamento apresentada (fl. 496).*

*Competência 200301, da mesma forma constou informação em GFIP da empregada CLEUZI DE FÁTIMA L SILVA, no valor de R\$ 1.222,22 ao invés do correto R\$ 1.122,22, (fl. 498).*

*Competência 200301 fez-se constar na GFIP de ANGELA MARIA CUNHA, valor em duplicidade de R\$ 1.916,36, quando o correto então seria de R\$*

958,18. Tais valores constavam em DCBC, Banco de Dados da Previdência à época, nos seguintes moldes:

1078509176-6 ANGELA MARLA CUNHA 09/08/2002 958,18 P 958,18 P Total 1.916,36 Na Competência 200304 constava informação em GFIP da empregada REGINA ROSA DOS SANTOS (FRANCA), como sendo R\$ 2.809,40 ao invés do correto R\$ 1.205,40, (fl. 500):

1064072854-2 REGINA ROSA DOS SANTO 09/04/2002 1.436,56 P 158,02 P 1.782,16 P 171,77 P Total 3.218,72 329,79 Competência 200305 - constava informação em GFIP da empregada REGINA ROSA DOS SANTOS (FRANCA), como sendo R\$ 3.218,72 ao invés do correto R\$ 1.436,56, (fl. 478) da seguinte forma:

1064072854-2 REGINA ROSA DOS SANTO 09/04/2002 1.436,56 P 158,02 P 1.782,16 P 171,77 P Total 3.218,72 329,79 Competência 200306 - constava informação em GFIP da empregada REGINA ROSA DOS SANTOS (FRANCA), como sendo R\$ 2.669,36 ao invés do correto R\$ 887,20, Cl 479):

1064072854-2 REGINA ROSA DOS SANTO 09/04/2002 887,20 P 79,84 P 1.782,16 P 196,03 P Total 2.669,36 275,87 Competência 200307 - consta informação em GFIP da empregada REGINA ROSA DOS SANTOS (FRANCA), como sendo R\$ 3.009,47 ao invés do correto R\$ 1.223,56, (fl. 479).

1064072854-2 REGINA ROSA DOS SANTO 09/04/2002 1.227,31 P 135,00 P 1.782,16 P 196,03 P Total 3.009,47 331,03 Competência 200308 consta informação em GFIP da empregada MALIUDA KIOMI OKUDA, como sendo R\$ 3.859,35 ao invés do correto R\$ 2.082,28, (fl. 506):

1322633072-0 MALIUDA KIOMI OKUDA 08/03/2001 2.082,28 P 205,62 P 1.777,07 P 195,47 P Total 3.859,35 401,09 Desta forma, após análise de cada segurado descrito na Impugnação, verificado a procedência das alegações com base nos documentos apresentados, esta Auditoria fará a devida correção, cujos elementos alterados farão parte de nova planilha a ser apresentada ao final deste relatório.

Existem, no entanto, outras competências, em que a empresa alega, em sua defesa, que a fiscalização equivocou em diversos momentos, fazendo existir erros na base de cálculo, e apresenta elementos de prova para tais alegações. No entanto, em alguns meses, corroborando tais assertivas, apresentou folhas de pagamentos que ao contrário do alegado, servem simplesmente para ratificar o procedimento fiscal, senão vejamos:

No ano/mês 200408, em relação à empregada CREUZA DOS SANTOS DA ROSA, a empresa alega (fl. 280), que o salário de contribuição seria de R\$ 205,17 ao invés de R\$ 1.447,12, apresentando por sua vez (11517) resumo folha, esquecendo porém de tributar a parcela equivalente ao 13º salário, sobre

rescisão naquele mês de R\$ 241,43. Assim os valores corretos para referida segurada no mês é de R\$ 446,60 (somatório de R\$ 205,17 + R\$ 241,43).

Ano/mês 200410 - JANETE PEREIRA - A empresa alega às fls. 280, que o salário de contribuição daquela segurada seria de R\$ 569,34 ao invés de R\$ 579,52, apresentando por sua vez às fls.518 dos autos o resumo da mesma como sendo de 569,34, esquecendo porém de oferecer à tributação a parcela equivalente ao 13º salário, sobre rescisão naquele mês de R\$565,40, relativa ao 13º salário sobre rescisão contratual no mês.

No ano/mês 200709, fl. 281), encontra-se novo exemplo onde a empresa alega que o salário de contribuição de LUCLANE GABRIEL seria de R\$ 1.832,03 ao invés de R\$ 1.832,76, apresentando por sua vez às fls.562 dos autos o resumo da mesma como sendo realmente R\$ 1.832,76. Assim neste caso, não há o que falar em equivoco por parte da fiscalização, não procedendo a alegação da empresa.

*Procedimento semelhante ocorreu em relação ao funcionário MAYCON TRUPPEL MACHADO, no ano/mês 200708, quando a empresa alega que o valor correto seria de R\$ 648,21 ao invés de R\$ 648,84, (equivalente a 10% do salário de contribuição total no mês), no entanto apresenta afolha de pagamento (fls. 557), como sendo de R\$ 6.488,44.*

*Novamente em relação ao funcionário MAYCON TRUPPEL MACHADO, no ano/mês 200709, quando a empresa alega que o valor correto seria de R\$ 656,19 ao invés de R\$ 656,88, (equivalente a 10% do salário de contribuição total no mês), no entanto apresenta a folha de pagamento (fls. 564), como sendo de R\$ 6.568,80.*

*No ano/mês 200709, em relação ao empregado PAULO ALEXANDRE BAKUN LEITE, a empresa alega que o valor correto do salário de contribuição seria de R\$ 1.596,78 ao invés de R\$ 1.614,78, no entanto apresenta a folha de pagamento (fls. 566), como sendo de 1.614,78, não assistindo razão à empresa.*

*As retificações procedentes, conforme já mencionado anteriormente, serão objetos de nova planilha, conforme que conterà além dos salários de contribuições, os novos valores das contribuições patronais a serem alteradas no débito originário.*

A autoridade lançadora juntou aos autos a planilha de fls. 1780/1803, contendo as retificações julgadas devidas com base na documentação apresentada pela Impugnante.

Quando da ciência da diligência efetuada, a Impugnante manifestou seu acordo com os valores apresentados pela autoridade lançadora como passíveis de retificação, e divergência na base de cálculo. No que se refere aos lançamentos de duplicidade, observou que a autoridade notificante não reconheceu a duplicidade em relação a Nelci Mezomo e Luana Maria Brey.

Quanto ao lançamento em duplicidade não acolhidos, é de se esclarecer que a diligência não se manifestou sobre as empregadas Nelci Mezomo e Luana Maria Brey, posto que as competências 03/2002 e 06/2002, seriam excluídas do lançamento, de qualquer maneira, em decorrência da decadência.

Considerando que os elementos trazidos aos autos conseguiram elidir em parte o lançamento, acolho os valores apresentados na planilha de fls. 1780/1803, que serão excluídos do lançamento.

#### **As Ordens de Serviços Apresentadas**

Tendo sido alegado que a autoridade notificante utilizou como base para sua autuação as ordens de serviços emitidas pela Fundação, contudo, acresceu nome de diversos funcionários às mesmas, sem esclarecer as razões pelas quais tais nomes foram anexados, os autos foram baixado em diligência, tendo assim se pronunciado a autoridade lançadora:

*Primeiramente há de se registrar que o pleito do contribuinte, não cita quais nomes deveriam ser excluídos, e tendo sido feito de forma genérica, impossibilita a esta Auditoria tecer maiores comentários.*

*Revedo o Relatório Fiscal, e comparando com as ordens de serviço e planilha que serviram de base para os lançamentos, não vislumbro segurados que não tenham sido relacionados e/ou citados, como quer demonstrar a impugnante.*

*Porém, caso esteja o contribuinte se referindo aos empregados: Edineia Vieira Gonçalves; Gilberto Germani Meyer; Arnaldo Luiz Moreira; Élcio Josnei Cardoso; Estefania Mageroski Schelbauer e Luana Moreira Brey, para estes, consta no relatório fiscal, (item 6.1 e seguintes) elementos motivadores para ratificação do procedimento fiscal adotado.*

*O item 'g' da diligência solicita a seguinte providência:*

*g) juntar as planilhas específicas, mencionadas no Relatório Fiscal, referente aos empregados Edinéia Vieira Gonçalves (01/1998 a 07/1999); Gilberto*

*Germani Meyer (01/1998 a 07/1999); Elcio Josnei Cardoso (01/2000 a 12/2000); Estefilnia Mageroski Schelbauer (01/2002 a 09/2007), e Luana Moeira Brey (01/2005 a 09/2007).*

*Inicialmente urge destacar que o item descrito na letra "g", refere-se aos termos citados no relatório fiscal que outrora foram assim consignados:*

*Serão também considerados, os empregados formalmente registrados na Fundação Pro Rim, que embora não tenham sido objetos das referidas ORDENS DE SERVIÇOS, tenham sido identificados como efetivos empregados do Centro de Tratamento, como Edineia Vieira Gonçalves; Gilberto Germani Meyer (01/1998 a 07/1999); Arnaldo Luiz Moreira (01/2003 a 09/2007); Elcio Josnei Cardoso (01/2000 a 12/2000); Estefania Mageroski Schelbauer 01/2002 a 09/2007); Luana Moreira Brey (01/2005 a 09/2007); todos descritos em planilhas específicas.*

*Observa-se inicialmente que a funcionária Edineia Vieira Gonçalves, não consta no período de 01/1998 a 07/1999, como foi proposto no quesito acima, até porque a mesma foi registrada na Fundação em 02/01/2002, conforme restou demonstrado no item 5.5 do Relatório Fiscal, sob o título de QUADRO GERAL DE EMPREGADOS DA FUNDAÇÃO PRO RIM.*

*Em relação à solicitação do item "g", no sentido de juntar as planilhas específicas, mencionadas no Relatório Fiscal, esclareço que, embora tenha sido citado o termo "planilhas específicas", todos os empregados e seus valores de salários de contribuição, fizeram constar da única planilha apresentada nos autos, que deu suporte aos lançamentos contábeis cujos levantamentos foram "SA1 Salários Arbitrados até 131998" e "SA2 Salários Arbitrados após 011999".*

*(...)*

*Quanto ao item da diligência, foi solicitado a esta Auditoria:*

*d) esclarecer o parâmetro utilizado para o lançamento do crédito nos meses 12/2002; 03/2004; 04/2004 e 06/2004 em que não consta "ordens de serviço", ou juntar cópia das mesmas:*

*Durante a ação fiscal, constatou-se que diversos funcionários, que embora tivessem sido registrados na FUNDAÇÃO, quase sempre trabalharam efetivamente no CENTRO, conforme já foi amplamente recorrido.*

*Tentou-se por diversas vezes, ainda que em vão, obter junto ao contribuinte todas as "Ordens de Serviço", (TIAD de 02/04/2008, fl. 170) sem êxito.*

*Observa-se ainda que as "Ordens de Serviços", sempre obedeceram a uma ordem pré-determinada, sendo os nomes dos empregados, sempre os mesmos, repetidos durante todo o exercício, (vide Os 93; 94; 95 - fls.208; 209 e 210).*

*Assim, não tendo o contribuinte apresentado em todos os meses, as Ordens de Serviço, a Auditoria se baseou naquelas apresentadas em meses imediatamente anteriores às lacunas, observados as demissões, e ao mesmo tempo comparando os nomes constantes das "Ordens de Serviços" apresentadas em meses imediatamente posteriores às mesmas lacunas; confrontando ainda, sempre que possível, com os valores lançados na contabilidade.*

*Por outro giro, tendo em vista o já citado artigo 33 da Lei 8.212/91, em seu parágrafo 6º in finis, ao atribuir à empresa o ônus da prova em contrário, nos casos em que especifica, era de esperar que o contribuinte apresentasse fatos novos em sua defesa que pudesse modificar a natureza dos fatos, o que não se confirmou.*

*Na continuidade, o item 'e' da diligência solicita esclarecimentos a saber:*

*e) esclarecer o parâmetro utilizado a partir de 01/2005, quando a empresa deixou de relacionar nas ordens de serviços os segurados que prestaram serviços;*

*Para o lançamento dos fatos geradores nos meses em que a empresa não apresentou relação de empregados, ou seja, a partir de 01/2005, esta Auditoria baseou-se nos nomes dos segurados empregados constantes da competência 12/2004, e projetou para todo o período, (01/2005 a 07/2009) considerando os respectivos salários de cada mês.*

A Impugnante, por sua vez, alegou que:

(a) conforme se noticiou no item 4.3 da impugnação, há diversos nomes não mencionados no relatório fiscal tampouco nas ordens de serviço, que foram considerados na notificação fiscal. Para identificá-los basta cotejar ordens de serviço e relatórios fiscais. A autoridade notificante remete ao item 6.1 do relatório fiscal para justificar a inclusão dos nomes: Edinéia Vieira Gonçalves; Gilberto Germani Meyer; Arnaldo Luiz Moreira; Élcio Josnei Cardoso; Estefânia Mageroski Schelbauer e Luana Moreira Brey. A simples leitura do item 6.1 demonstra que inexistente qualquer menção a Arnaldo Moreira e Élcio Josnei Cardoso, razão pela qual devem ser excluídos da base de cálculo do tributo;

(b) em relação à Luana Moreira Brey, é necessário observar que o item 6.1 do relatório fiscal demonstra que foram encontrados reembolsos de despesas a partir de janeiro de 2005. Por essa razão é impossível considerar que a referida pessoa tenha prestado serviços durante toda a contratualidade, mas somente a partir de janeiro daquele ano;

(c) em relação a Estefânia Mageroski Schelbauer não há constatação de que tenha prestado serviço ao Centro de Tratamento de Doenças Renais. Situação equivalente ocorre com Uziel Aguiar Bruno, Ruth Maria Cidral, Neide Maria Simões, Myrella Martinelli; Antônio Cantuário Ferreira, Neusa Oliveira Prestes da Silva, Regina Rosa França e Angela Maria Cunha.

Como restou evidenciado na diligência, não foi possível juntar as ordens de serviços referentes as competências 03/2004; 04/2004 e 06/2004, em razão do contribuinte não as ter apresentado, como também deixou de apresentar cópias mais legíveis das ordens de serviços dos meses 05/2003, 06/2003, 09/2003, 11/2003 e 12/2003. Destaca-se da diligência que:

*As Ordens de Serviços (OS) foram apresentadas de forma deficiente. Por vezes, esta Auditoria, buscou complementar a falta das mesmas num contribuinte com a suposta existência de cópias noutra, numa tentativa de suprir a deficiência já mencionada. Mas ainda assim, nem sempre logrou êxito, apenas diminuiu-se o número de meses faltosos em relação a tais OS.*

*Ainda com relação as OS, em diversos meses, as mesmas foram apresentadas de forma ilegível; ou somente com a nominata dos empregados sem os respectivos salários; ou ainda em outros casos, relacionavam empregados que haviam sido demitidos em meses anteriores, o que dificultou sobremaneira a efetivação do trabalho fiscal.*

*Quando indagados sobre a qualidade das Ordens de Serviços, e alertados para necessidade de saneamento de tais feitos, em que pese haver sido concedido vários prazos para tal, os responsáveis pelas informações alegaram que não dispunham de outros documentos de melhor qualidade, nem de condições para fazer reproduzi-los.*

*Após solicitação da Auditoria, no sentido de apresentar as "OS", com melhor qualidade e com as respectivas nominatas dos empregados da FUNDAÇÃO, que haviam prestado serviços ao CENTRO, os responsáveis pelos setores de Recursos Humanos até tentaram montar, ainda que intempestivamente, as ordens de serviços faltantes; mas de pronto, verificaram que não tinham elementos para tal, conforme se verifica em relação aos meses 08/2007 (OS 137) e 09/2007 (OS 138).*

*Como pode verificar nas supostas relações, apresentadas para justificar os recibos nos valores de R\$19.736,40 e R\$ 38.468,22, em 08/2007 (OS 137) e*

09/2007, (OS 138), apresentaram nominatas de empregados que totalizaram R\$ 93.925,56 e R\$ 97.436,84, respectivamente.

Assim, diante do ocorrido, suspenderam a elaboração das demais relações faltantes pelas inconsistências das informações apresentadas naqueles dois meses. Por tais fatos, esta Auditoria, não se utilizou das relações apresentadas naqueles meses (08/2007 e 09/2007), sendo as mesmas aqui citadas, tão somente com o fito de se demonstrar a qualidade das informações e o esforço da Auditoria para se buscar a verdade real dos fatos.

Em esforço concentrado, para apurar a realidade dos fatos, e tendo em vista que apenas parte dos empregados registrados na FUNDAÇÃO, estavam lotados no CENTRO, esta Auditoria buscou a individualização destes empregados previamente identificados, com base nas informações das GFIP's, constantes do sistema institucional, CNIS - Cadastro Nacional de informações Sociais - Demonstrativo da Composição da Base de Cálculo e GFIP WEB.

Ocorre que, também as GFIP's continham erros e inconsistências que foram objetos de várias retificações, como valores informados em duplicidade para diversos empregados, o que somente foi possível constatar agora, com a apresentação das folhas de pagamento analíticas.

Assim, diante das dificuldades encontradas, não restou a esta Auditoria outra alternativa, senão a de arbitramento, primando sempre pelo bom senso e verdade real, dentro das possibilidades e parâmetros admitidos na legislação; nem tão pouco em todos os meses as Ordens de Serviço, a Auditoria se baseou naquelas apresentadas em meses imediatamente anteriores às lacunas, observados as demissões, e ao mesmo tempo comparando os nomes constantes das "Ordens de Serviços" apresentadas em meses imediatamente posteriores às mesmas lacunas; confrontando ainda, sempre que possível, com os valores lançados na contabilidade.

Assim, em que pese a Impugnante alegar que para identificar os nomes que não constam das ordens de serviços, nem do Relatório Fiscal, basta cotejar um com o outro, verifica-se que a ela caberia apontar e comprovar as alegações, coisa que não o fez, já que, embora intimada, apresentou com deficiência a documentação solicitada.

Todavia, em razão de na contestação da diligência, a Impugnante ter expressamente mencionado que os nomes de Arnaldo Luiz Moreira e Élcio Josnei Cardoso, não constam das Ordens de Serviço e também do Relatório Fiscal, passo a analisar a inclusão desses no lançamento.

Conforme consta do Relatório Fiscal, além dos empregados relacionados nas Ordens de Serviços, também foram considerados segurados empregados: Edinéia Vieira Gonçalves (01/2002 a 09/2007); Gilberto Germani (11/2005 a 09/2007); Arnaldo Luiz Moreira (01/2003 a 09/2007), Élcio Josnei Cardoso (01/2000 a 08/2003); Estefânia Mageroski Schelbauer (01/2002 a 09/2007) e Luana Moreira Brey (01/2005 a 09/2007). Tal informação consta às fls. 90, como também, de que todos esses estariam descritos em planilhas específicas. Na diligência foi informado que, na verdade, eles não estão em planilha específica, mas inseridos na planilha conjuntamente com os demais empregados.

Com referência ao segurado Élcio Josnei Cardoso, admitido na Fundação, na unidade de Mafra, em 11/01/2000, e demitido em 25/04/2006, verifica-se que encontra-se relacionado nas Ordens de Serviço das competências 04/2003, 05/2003 e 08/2003, nada mais constando no Relatório Fiscal. Assim, considerando a decadência dos meses 04/2003 e 05/2003, já declarada, é de se excluir a remuneração referente a este segurado na competência 07/2003, em razão de não constar da respectiva Ordem de Serviço e de não haver outra motivação para sua caracterização como empregado do Centro neste período.

Quanto a Arnaldo Luiz Moreira, verifica-se que consta do lançamento apenas nas competências 01/2001 a 13/2002, todas abrangidas pela decadência, nada mais havendo a excluir.

A Impugnante também faz referência à Luana Moreira Brey, dizendo que é necessário observar que o item 6.1 do relatório fiscal demonstra que foram encontrados reembolsos de despesas a partir de janeiro de 2005. Por essa razão é impossível considerar que a referida pessoa tenha prestado serviços durante toda a contratualidade, mas somente a partir de janeiro daquele ano. Com efeito, o Relatório Fiscal destaca os reembolsos efetuados em 01/2005, todavia, a empregada consta das Ordens de Serviços apresentadas a partir da competência 01/2001 até a última que foi de 12/2004, tendo sido lançada sua remuneração até 12/2005, data de sua demissão. Assim, está correto o lançamento.

Em relação a Estefânia Mageroski Schelbauer, a Impugnante alega que não há constatação de que tenha prestado serviço ao Centro de Tratamento de Doenças Renais. Situação equivalente ocorre com Uziel Aguiar Bruno, Ruth Maria Cidral, Neide Maria Simões, Myrella Martinelli; Antônio Cantuário Ferreira, Neusa Oliveira Prestes da Silva, Regina Rosa França e Ângela Maria Cunha.

Da análise das Ordens de Serviços, fls. 204 a 218, referentes ao período não decadente, ou seja, a partir de 06/2003 até a última apresentada, que se refere ao mês 12/2004, verifico que:

- a) Estefânia Mageroski Schelbauer - consta apenas nas OS de 07/2003 e 08/2003, devendo ser excluída do período de 06/2003, 09/2003 a 09/2007;
- b) Uziel Aguiar Bruno - constou do lançamento somente até a competência 10/2001, já excluída em razão da decadência;
- c) Ruth Maria Cidral - constou do lançamento somente até a competência 01/2001, já excluída em razão da decadência;
- d) Neide Maria Simões - consta lançamento no período de 02/2003 até 09/2007, porém seu nome não consta das Ordens de Serviços, bem como também não consta do Relatório Fiscal, impondo-se a exclusão dos valores por ausência de motivação;
- e) Myrella Martinelli - foi empregada da Fundação no período de 04/2002 a 05/2002 e não consta do lançamento;
- f) Antônio Cantuário Ferreira - consta do lançamento no período de 03/2003 a 09/2007, bem como das OS até 12/2004, nada havendo a excluir;
- g) Neusa Oliveira Prestes da Silva - foram lançadas contribuições no período de 07/2001 a 09/2007, todavia, apenas na competência 08/2003, esta segurada prestou serviços ao Centro conforme consta da OS nº 89, impondo-se a exclusão das demais competências;
- h) Regina Rosa França - consta lançamento no período de 04/2002 até 05/2007, porém seu nome não consta das Ordens de Serviços, bem como também não consta do Relatório Fiscal, impondo-se a exclusão dos valores por ausência de motivação;
- i) Ângela Maria Cunha - consta lançamento no período de 08/2002 a 04/2004, porém seu nome não consta das Ordens de Serviços, bem como também não consta do Relatório Fiscal, impondo-se a exclusão dos valores por ausência de motivação.

Em decorrência do acima exposto, excluí das bases de cálculo constantes do DAD, além dos valores apontados na diligência e acolhidos nesse voto, os seguintes valores:

Mês	Remuneração	Mês	Remuneração	Mês	Remuneração	Mês	Remuneração
06/2003	6.055,50	07/2004	4.494,87	08/2005	6.515,65	09/2006	5.564,58
07/2003	6.105,89	08/2004	3.621,44	09/2005	5.039,62	10/2006	7.227,17
8/2003	3.998,06	09/2004	4.360,16	10/2005	5.231,40	11/2006	3.977,90
9/2003	4.606,94	10/2004	4.585,51	11/2005	5.833,72	12/2006	6.393,34
10/2003	4.583,56	11/2004	4.838,40	12/2005	6.515,16	13/2006	6.704,87
11/2003	6.231,89	12/2004	4.860,72	13/2005	6.515,20	01/2007	6.343,26
12/2003	4.596,42	13/2004	4.860,72	01/2006	7.546,95	02/2007	6.869,90
13/2003	4.598,42	01/2005	4.584,74	02/2006	5.252,84	03/2007	5.983,98
01/2004	6.662,79	02/2005	5.308,08	03/2006	4.989,16	04/2007	6.335,39
02/2004	5.428,34	03/2005	4.732,81	04/2006	6.649,61	05/2007	6.434,58
03/2004	5.960,40	04/2005	5.306,57	05/2006	6.301,96	06/2007	4.675,39
04/2004	4.880,59	05/2005	5.375,89	06/2006	5.853,69	07/2007	4.225,07
05/2004	5.032,36	06/2005	4.893,24	07/2006	5.324,74	08/2007	4.175,73
06/2004	4.542,86	07/2005	4.759,53	08/2006	5.851,22	09/2007	5.133,69

Procedida a retificação, juntei às fls. 1811/1829, o Discriminativo do Débito Retificado - DADR, que aponta os valores remanescentes.

#### **Do Parâmetro para Arbitramento**

A partir de 01/2005, em razão da falta de apresentação da relação dos segurados que prestaram os serviços referentes as ordens de serviços apresentadas, a autoridade autuante, esclareceu ter usado como parâmetro para o arbitramento os salários dos segurados constantes da Ordem de Serviço do mês de 12/2004. A Impugnante alega que o parâmetro a ser utilizado nesse caso deveria ter sido o valor global da ordem de serviço e, caso não seja esse o entendimento, é necessário retirar da base de cálculo aquelas pessoas que foram efetivamente demitidas, como Daniela Toledo, Ivo Lourenço, Jair Marcos Schewrtz, Luiz Carlos Ferreira, Santina Nunes Marfim e Sérgio Ribeiro da Trindade.

Com relação ao parâmetro para arbitramento dos salários a partir da competência 01/2005, verifico ter se pautado pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, uma vez que seguiu apurando a remuneração com base nas folhas de pagamento da Fundação, conforme efetuado até a competência 12/2004, uma vez que conforme relatado, os valores constantes das ordens de serviços eram o valor da remuneração da folha de pagamento acrescido de 20% de custo administrativo. Assim, não há o que se alterar, exceto na hipótese de demissão daqueles empregados constantes da folha de dezembro de 2004.

Com relação aos empregados mencionados pela Impugnante como demitidos, verifica-se nos autos que: Daniela Toledo - não consta demissão; Ivo Lourenço - 16/5/2005; Jair Marcos Schewrtz - 3/1/2006; Luiz Carlos Ferreira - 06/09/2005; Santina Nunes Martim - 04/5/2006; e Sérgio Ribeiro da Trindade - consta como última competência lançada o mês 10/2004. Da análise da planilha que relaciona todos os segurados empregados e as respectivas remunerações, fls. 139/164, concluímos que a autoridade lançadora já havia considerado as demissões, não ocorrendo qualquer lançamento referente aos segurados Ivo Lourenço, Jair Marcos Schewrtz, Luiz Carlos Ferreira e Santina Nunes Martim, nas competências posteriores as suas demissões.

#### **Da Existência de Valores Pagos a Maior**

Requer, a Impugnante, que caso seja considerada procedente a existência de grupo econômico, seja descontado os valores pagos pela Fundação Pro Rim e que importam na quantia de R\$ 32.424,05, conforme descrito em planilha anexa.



Em primeiro lugar, não tratam os autos da existência de grupo econômico, e, como já nos pronunciamos, não houve a desconsideração de pessoa jurídica, mas tão somente a caracterização de vínculo empregatício.

Em segundo lugar, ainda que se tratasse de grupo econômico, não haveria como aproveitar recolhimentos efetuados em CNPJ distintos.

### **Conclusão**

Apreciadas as teses trazidas pela defesa, estas não trouxeram aos autos provas capazes de elidir totalmente o lançamento fiscal, restando efetivamente caracterizados os vínculos empregatícios de funcionários contratados através da Fundação Pró Rim com o sujeito passivo, e exigíveis, por conseguinte, as contribuições previdenciárias decorrentes da prestação dos serviços.

Ante todo o exposto, VOTO no sentido de:

- a) declarar decadente as competências 01/98 a 05/2003, exonerando o crédito lançado no valor de R\$ 1.569.516,73;
- b) retificar o lançamento em decorrência da exclusão de valores em duplicidade, incorreção em bases de cálculo e exclusão dos segurados em que não restou caracterizado o vínculo empregatício, exonerando o crédito no valor de R\$ 114.322,03.

Em decorrência, deve ser exonerado o crédito no valor total de R\$ 1.683.838,76 (um milhão e seiscentos e oitenta e três mil e oitocentos e trinta e oito reais e setenta e seis centavos), e mantido o valor de R\$ 619.410,97 (seiscentos e dezenove mil e quatrocentos e dez reais e noventa e sete centavos), consolidado em 30/05/2008, conforme DADR às fls.1811/1829.

*(destaques originais)*

Por sua vez, em relação ao item “A inexistência de simulação”, item 2.5 do Recurso Voluntário, embora intrinsecamente abordado e analisado no acórdão recorrido, aqui peço vênias para os ensinamentos do Acórdão nº 2402-008.111, de Relatoria do Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, que tive a honra de acompanhar:

No mérito, a Recorrente aduz a existência de propósito negocial e inexistência de simulação na terceirização de parte de sua linha de produção à empresa São Gonçalo Indústria Têxtil Ltda., aduzindo, em linhas gerais, a mesma linha argumentativa da impugnação, já reproduzida no relatório da decisão recorrida, acima transcrito.

Todavia, os argumentos da Recorrente não infirmam as circunstâncias fáticas minuciosamente detalhadas no relatório fiscal elaborado pela autoridade lançadora, notadamente nos seguintes tópicos:

[...]

Com efeito, a forma de direito privado utilizada deve adequar-se ao resultado econômico almejado, sob pena de caracterizar-se abuso das formas jurídicas, o que legitima o abandono da estrutura jurídico-formal adotada pelas partes e tributar-se o ato/negócio jurídico de acordo com o seu efetivo conteúdo econômico.

É nesse sentido o parágrafo 42 do Código Tributário Alemão de 1977, atualmente em vigor, *verbis*:

A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.

Todavia, no ordenamento jurídico pátrio não há preceito semelhante, não obstante que no anteprojeto do Código Tributário Nacional, 1953, havia o dispositivo a seguir reproduzido (art. 131), que, a despeito de não ter sido acolhido na versão final do projeto que lastreou o atual CTN, merece destaque pela sua pertinência com o tema em discussão:

Art. 131. Os conceitos, formas e institutos de direito privado, a que faça referência a legislação tributária, serão aplicados segundo a sua conceituação própria, salvo quando seja expressamente alterada ou modificada pela legislação tributária.

Parágrafo único. **A autoridade administrativa ou judiciária competente para aplicar a legislação tributária terá em vista, independentemente da intenção das partes, mas sem prejuízo dos efeitos penais dessa intenção quando seja o caso, que a utilização de conceitos, formas e institutos de direito privado não deverá dar lugar à evasão ou redução do tributo devido com base nos resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica efetivamente ocorrente ou constituída, nos termos do art. 129, quando os conceitos, formas ou institutos de direito privado utilizados pelas partes não correspondam aos legalmente ou usualmente aplicáveis à hipótese de que se tratar.** (grifei)

Outrossim, a Medida Provisória n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002, continha o dispositivo, abaixo reproduzido, que, entretanto, foi vetado:

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou,

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

A definição legal do fato gerador é interpretada, nos termos do art. 118 do CTN, pela ótica da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, bem assim dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. Nessa perspectiva, se da ilicitude decorrer situação que, *per se*, não seja lícita, mas configure-se hipótese de incidência tributária, a ilicitude circunstancial é irrelevante e não trará prejuízo à relação jurídica-tributária.

Nesse contexto, o racional do parágrafo único do art. 116 do CTN faculta à autoridade administrativa a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

E, diferente do que afirma a Recorrente, entendo que essa exigência de regulamentação está suprida pelo Decreto n. 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e foi recepcionado pela CF/88 com força de lei ordinária.

Nesse contexto, resgato o substancioso voto da lavra do Conselheiro Marcelo Cuba Netto, consignado no Acórdão n. 1201-001.136, de 26 de novembro de 2014, ao tratar da matéria, cujo excerto transcrevo a seguir:

[...]

Ainda sobre a norma antielisiva em tela, esclarecem Tiago Conde Teixeira e Yann Santos Teixeira (Direito Tributário Contemporâneo: 50 anos do Código Tributário Nacional. Coordenadores Gilmar Ferreira Mendes, Sacha Calmon Navarro Coelho;

Organizadores Rafael Araripe Carneiro, Tiago Conde Teixeira, Francisco Mendes. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 247-248): "assim entende-se que o parágrafo único do art. 116 do CTN teve como objeto transportar o instituto da dissimulação ao direito tributário, explicitando o parâmetro disponível à fiscalização tributária".

Nessa perspectiva, a leitura do art. 116, parágrafo único, do CTN deve ser procedida em conjunto com o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil), *verbis*:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado. (grifei)

O *caput* do art. 167 do *Codex* Civil utiliza o verbo dissimular, que na verdade é espécie do gênero simular, que compreende a simulação absoluta (propriamente dita) e a simulação relativa (dissimulação).

É relevante destacar que a espécie simulação relativa (dissimulação) não se confunde com a simulação absoluta, embora em ambas seja evidente o propósito de enganar. Nos dizeres de Carlos Roberto Gonçalves (Direito Civil Brasileiro, vol. 1: parte geral. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013): "simulação não se confunde, pois, com dissimulação, embora em ambas haja o propósito de enganar. Na simulação procura-se aparentar o que não existe; na dissimulação, oculta-se o que é verdadeiro. Na simulação, há o propósito de enganar sobre a existência de situação não verdadeira; na dissimulação, sobre a inexistência real".

É convergente ao raciocínio até agora desenvolvido a doutrina de Miguel Delgado Gutierrez (Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal - São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 165), *verbis*:

Sempre que, no direito tributário, se despreza a estruturação de direito privado utilizada pelas partes e se busca a realidade econômica por trás dela, está-se, na verdade, em busca da real estruturação adotada pelas partes. Ou seja, se as partes, ao afirmarem que estavam praticando compra e venda, na verdade, pretenderam estipular uma doação, o que deve prevalecer, para fins de tributação é a doação. **O negócio real é que deve ser tributado e não o aparente ou simulado.** (grifei)

Na mesma perspectiva, o entendimento de Alberto Xavier (Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. Dialética, 2001, p. 156/157), *verbis*:

[...]

Em nossa opinião, bem andou o Congresso Nacional em formular o novo parágrafo único do art. 116 do modo que o fez. Por um lado, reiterou que a lei tributária não pode extravasar os limites da tipicidade, pois a declaração de ineficácia do ato simulado nada mais é que a tributação de um fato típico - o ato dissimulado - em razão do princípio da verdade material, que o revela à plena luz. Mas, por outro lado, assegurou que, tendo restringido expressamente o âmbito da declaração de ineficácia ao mundo dos atos simulados, essa declaração de ineficácia não se estende a atos verdadeiros, ainda que de efeitos econômicos equivalentes aos dos atos típicos fiscalmente mais onerosos e independentemente dos motivos que levaram as partes à sua realização. (grifei)

Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro. Saraiva, 16ª. edição, 2010, p. 259/260), traz a seguinte contribuição:

[...]

O problema resvala, em última análise, para a apreciação do fato concreto e de sua correspondência com o modelo abstrato (forma) utilizado. **Se a forma não refletir o fato concreto, aí sim teremos campo para desqualificação da forma jurídica adotada.**

**Isso nos leva, com Sampaio Dória, para o campo da simulação. Esta, uma vez comprovada, autoriza o Fisco a determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio realmente realizado, no lugar daqueles que seriam produzidos pelo negócio retratado na forma simulada pelas partes.** (grifei)

A doutrina de João Dácio Rolim (Normas Antielisivas Tributárias. Ed. Dialética, 2001, p. 357) estabelece, de forma precisa, a conexão entre o art. 116, parágrafo único, do CTN e o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil), *in verbis*:

"A norma geral antielisiva positivada **no parágrafo único do art. 116 do CTN** aproxima-se da modalidade da intenção negocial no sentido de ser considerado dissimulado o ato do contribuinte e, portanto, inoponível ao fisco, se for praticado com a intenção elisiva exclusiva. Em função do princípio da proporcionalidade. Ou esta norma aparentemente geral deve ser aplicada somente a casos excepcionais em função de outros princípios que justifiquem um afastamento do Direito Privado, tal como ocorre com os preços de transferência, **ou deve ser restrita a casos de simulação, uma vez que o próprio conceito consagrado no Direito Privado de dissimulação é de simulação relativa.**" (grifei)

No caso concreto, resta evidenciado da leitura dos autos, com ênfase nos excertos acima reproduzidos e grifados, que a conduta do Recorrente incorreu no uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a apuração de tributos, inclusive de contribuições sociais previdenciárias, utilizando-se do artifício de terceirizar parte de sua linha de produção com empresa optante por regime de tributação mais favorecido (SIMPLES), que, na verdade, atua, de fato, como *longa manus* da Recorrente, conforme minuciosamente demonstrado pela autoridade lançadora, sem qualquer propósito negocial, caracterizando-se, no meu entender, hipótese clara de dissimulação a atrair a incidência do art. 116, parágrafo único, do CTN c/c o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil).

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

Oportuno, destaco a ementa do citado acórdão:

Numero do processo: 10665.003362/2008-58

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Feb 04 00:00:00 GMT-03:00 2020

Data da publicação: Fri Feb 28 00:00:00 GMT-03:00 2020

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não caracteriza nulidade com fulcro em cerceamento de defesa (art. 59, II, do Decreto n. 70.235/1972), o fato de a autoridade julgadora de primeira instância ter fundamentado as suas razões de decidir nos elementos fáticos consignados no relatório fiscal, vez que a partir deles firmou a sua convicção, expondo as suas razões de decidir, bem assim os fundamentos de fato e de direito, de forma precisa e sem lacunas. O julgador, inclusive o administrativo, não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha

encontrado motivo suficiente para proferir a decisão, vez que possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. NORMA GERAL ANTIELISIVA. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN. EFICÁCIA. A norma geral antielisiva consignada no parágrafo único do art. 116 do CTN deve ser interpretada no sentido da sua eficácia, vez que esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a CF/88, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com a reprovabilidade social ao abuso de formas jurídicas de direito privado. O parágrafo único do art. 116 do CTN é uma norma nacional, imediatamente aplicável aos entes federativos que possuam normas sobre o procedimento administrativo fiscal, que, no caso da União Federal, consubstancia-se no Decreto n.º 70.235/72, recepcionado pela CF/88 com força de lei ordinária. A exigência de regulamentação, mediante procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, consignada no parágrafo único do art. 116 do CTN, in fine, encontra-se suprida pelo Decreto n.º 70.235/1972. TERCEIRIZAÇÃO. DISSIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. ABUSO DE FORMAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO. Caracterizado o uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a incidência de tributos, inclusive de contribuições sociais previdenciárias, mediante dissimulação com utilização de empresa terceirizada, optante por regime de tributação favorecido (SIMPLES) e caracterizada a ausência de propósito negocial, impõe-se a desconsideração do ato ou negócio jurídico, com espeque no art. 116, parágrafo único, do CTN, c/c o art. 167 da Lei n.º 10.406/2002 (Código Civil). AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. GILRAT. PROCEDÊNCIA. Caracterizada a materialização da hipótese de incidência de contribuições previdenciárias a cargo da empresa e aquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes do risco ambientais do trabalho (GILRAT), previstas na Lei n.º 8.212/1991, resta procedente o lançamento de ofício mediante Auto de Infração.

Numero da decisão: 2402-008.111

Nome do relator: LUIS HENRIQUE DIAS LIMA

Logo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

### **Conclusão**

Face ao exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso de ofício e voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Redator *ad hoc*