

OS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS DA APLICAÇÃO DA LEI Nº 13.429/2017 QUE TRATA DA POSSIBILIDADE DE TERCEIRIZAÇÃO DAS ATIVIDADES FIM E O ARTIGO 116 DO CTN

TAX REFLECTIONS ON THE APPLICATION OF LAW 13.429 / 2017 ON THE POSSIBILITY OF THIRD PARTY ACTIVITIES AND ARTICLE 116 OF THE CTN

João Henrique Gonçalves Domingos¹

David Borges Isaac²

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo analisar os reflexos decorrentes da desconstituição de relações simuladas. É o caso da utilização de pessoas jurídicas, no bojo das quais há sócios pessoas físicas que realizam atividades, embora por intermédio da pessoa jurídica, como se empregados fossem. É a denominada pejetização da mão-de-obra. Estas pessoas jurídicas se submetem a regimes fiscais próprios de pessoas jurídicas, enquanto seus sócios, por certo, haveriam de se submeter a regimes próprios de pessoas físicas. O presente trabalho procura tangenciar a maneira pela qual se pode desconstituir os fatos simulados para fins exclusivamente tributários, especificando os reflexos da conduta do fisco em atingir os fatos travestidos.

Palavras-chaves: Pessoa Jurídica. Pessoa Física. Simulação. Lançamento. Tributação.

ABSTRACT

¹Possui graduação em Direito pela Universidade de Ribeirão Preto - UNAERP (2000), Especialista em Direito Tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – em 2000. É Advogado em Ribeirão Preto, Professor do curso de graduação em Direito da Faculdade São Luís de Jaboticabal. Email: joao.domingos@brasilsalomao.com.br

²Possui graduação em Direito pela Universidade de Ribeirão Preto - UNAERP (2006), Mestrado em Direitos Coletivos e Cidadania também pela Universidade de Ribeirão Preto – UNAERP (2017). Doutorando pela mesma Universidade de Ribeirão Preto - UNAERP. É Advogado em Ribeirão Preto, Professor do curso de graduação em Direito da Universidade de Ribeirão Preto - UNAERP. Email: david.isaac@brasilsalomao.com.br

This study aims to analyze the reflexes resulting from the deconstitution of simulated relationships. This is the case of the use of legal entities, in which there are partners who carry out activities, although through the legal entity, as if they were employees. It is the so-called *pejotization* of labor. These legal entities submit to their own tax regimes, while their partners would certainly have to submit to their own tax regimes. The present work intends to analyze the way in which the simulated facts can be deconstituted for exclusively tax purposes, specifying the reflexes of the tax authorities conduct in reaching the transvestite facts.

Keywords: Legal person. Physical person. Simulation. Launch. Taxation.

1.INTRODUÇÃO

Há muito tempo existe em nosso ordenamento jurídico o questionamento acerca do alcance e da possibilidade de terceirização de atividades, sendo, via de consequência, inúmeras as dúvidas sobre os reflexos tributários dessas terceirizações, mormente com questionamentos por parte da Receita Federal do Brasil, com lançamento de autos de infração, inclusive com qualificação da multa. As intercorrências fiscais, inclusive às alusivas as contribuições que sustentam o sistema de seguridade social, são as mais diversas.

Era entendimento quase uníssono que a terceirização poderia recair sobre as chamadas atividades meio (acessórias à obtenção do resultado final) e não sobre as atividades fins da pessoa jurídica (assim entendida como aquela definida em seu contrato social – objeto social).

Referida discussão ganhou mais um capítulo importante com a publicação da Lei nº 13.429 de 31 de março de 2017, alterando a Lei nº 6.019 de 03 de janeiro de 1974 e, possibilitando, em tese, a denominada terceirização das atividades fins da empresa, o que para muitos se denomina como *pejotização*, ou seja, transferir para pessoas jurídicas, trabalhos que seriam executados por trabalhadores devidamente registrados. É o que se verifica da atual disposição da Lei nº 6.019 de 03 de janeiro de 1974, já com a redação dada pela Lei 13.429 de 31 de março de 2017.³

³Art. 4º-A. Empresa prestadora de serviços a terceiros é a pessoa jurídica de direito privado destinada a prestar à contratante serviços determinados e específicos.

§ 1º A empresa prestadora de serviços contrata, remunera e dirige o trabalho realizado por seus trabalhadores, ou subcontrata outras empresas para realização desses serviços.

Em linhas gerais, percebe-se, claramente a possibilidade de terceirização dos serviços, para qualquer atividade, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos na norma.

Ocorre que, somente sob a perspectiva de economia tributária, tem-se buscado a contratação de pessoas físicas, como pessoas jurídicas, em detrimento da verdade material, o que poderá gerar a desconsideração, por parte do fisco, dessa relação jurídica entabulada pelas partes, com consequências na esfera tributária e aplicação de multas, inclusive com a qualificação.

Logo, as questões a serem enfrentadas, agora com a roupagem dada pela Lei nº 13.429/2017 são os efeitos tributários decorrentes de contratação de pessoas jurídicas, nos termos que referida lei estabelece e a possibilidade de desconsideração de negócios jurídicos entabulados unicamente com a finalidade de redução da carga tributária e a consequente aplicação do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

2. DIFERENÇA DE TERCEIRIZAÇÃO E PEJOTIZAÇÃO

Para melhor definição do tema, em primeiro lugar, precisamos estabelecer as diferenças entre terceirização e a chamada pejotização, partindo, ainda, do pressuposto de que todas as atividades de uma determinada pessoa jurídica podem ser delegadas a outras pessoas jurídicas, tal qual preceitua a Lei nº 13.429/2017.

§ 2º Não se configura vínculo empregatício entre os trabalhadores, ou sócios das empresas prestadoras de serviços, qualquer que seja o seu ramo, e a empresa contratante.

Art. 4º-B. São requisitos para o funcionamento da empresa de prestação de serviços a terceiros:

I - prova de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ);

II - registro na Junta Comercial;

III - capital social compatível com o número de empregados, observando-se os seguintes parâmetros:

a) empresas com até dez empregados - capital mínimo de R\$ 10.000,00 (dez mil reais);

b) empresas com mais de dez e até vinte empregados - capital mínimo de R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais);

c) empresas com mais de vinte e até cinquenta empregados - capital mínimo de R\$ 45.000,00 (quarenta e cinco mil reais);

d) empresas com mais de cinquenta e até cem empregados - capital mínimo de R\$ 100.000,00 (cem mil reais); e

e) empresas com mais de cem empregados - capital mínimo de R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais).

Simplificadamente, o termo “pejotização” advém de “pessoa jurídica” e se caracteriza pela contratação de uma pessoa jurídica, onde, via de regra, o trabalho seria (ou era) desenvolvido por um funcionário pessoa física.

Assim, a pejotização ocorre quando uma determinada empresa contrata para exercer funções que seriam de seus funcionários, outra pessoa jurídica, como se se tratasse de uma empresa prestadora de serviços.

Ocorre que, na pejotização, não existe uma contratação regular, mas sim, a mera substituição de funcionários contratados como empregados, por pessoas jurídicas, implicando minoração da carga tributária, com consequente minoração de recolhimento de tributos, como as contribuições previdenciárias, PIS, Cofins, Imposto Sobre a Renda e Contribuição Social sobre o Lucro. Nesse caso, permanecem factualmente, ainda que não formalmente, os vínculos trabalhistas, como a subordinação, onerosidade, dentre outros, fazendo incidir a norma contida no artigo 3º da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT⁴.

É certo que a atual legislação permite a terceirização de todas as atividades da empresa, porém, não a podemos confundir com a citada pejotização.

Nesse contexto, a terceirização deve corresponder a uma situação real, onde a empresa contratada, exerce por conta própria a atividade, com alocação de seus funcionários, sem subordinação, tendo por obrigações, a consecução de uma atividade previamente estabelecida em contrato firmado pelas partes.

Em síntese, podemos conceituar a terceirização como sendo a transferência do gerenciamento das atividades (meio ou fim) para uma empresa contratada, tornando-se esta a responsável pela realização dos serviços, com ou sem o auxílio de empregados registrados em seu nome e sob sua responsabilidade, atendendo a cláusulas contratuais típicas do direito civil.

Uma vez identificada fraude na contratação, com o consequente estabelecimento de vínculo empregatício, neste caso formado entre o trabalhador da empresa contratada e a empresa contratante, haverá responsabilidade solidária das duas empresas e como citado, falta de recolhimento de tributos.

A terceirização, nesse contexto e sob a égide da Lei nº 13.429/2017 é lícita, enquanto a pejotização, nos termos acima identificados, continua – como sempre foi, vedada pelo ordenamento jurídico.

⁴ Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

3. O ARTIGO 116 DO CTN E A POSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS

Em nosso sentir, temos que, mesmo com as mudanças estabelecidas pela Lei nº 13.429/2017, não se pode delegar às pessoas jurídicas contratadas, indistintamente, todas as suas atividades, pois - malgrado a burla da legislação trabalhista e também para fins tributários, os negócios jurídicos podem vir a ser desconsiderados por simulação, sob a tutela do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional⁵.

Basta uma breve análise do parágrafo único do artigo 116 do CTN para se aferir que diante de *dissimulação*, podem os negócios jurídicos serem desconsiderados pelo fisco.

Nessa linha, são interessantes e oportunas as lições de Edvaldo Brito, que ainda identifica a diferença entre *simulação* e *dissimulação*:

“As operações do contribuinte tendentes ou a eliminar, ou a reduzir ou a diferir a prestação tributária tem limites legais para a sua licitude. O mais destacado, dentre eles, é o parágrafo único do art. 116 de Código Tributário Nacional, com a redação que lhe deu a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, ao estabelecer que a autoridade administrativa tem a faculdade de desconsiderar atos negociais praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

A regra, assim, exige o enquadramento da conduta como dissimulação. Não se confundem os dois conceitos, o de simulação e o de dissimulação. Haverá simulação nos atos negociais, dispõe o Código Civil, quando eles aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem; contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados. Mas, o Código Civil adota a classificação da simulação em absoluta e relativa, ao admitir uma exceção à nulidade (simulação absoluta) permitindo que subsista o que se dissimulou, se válido o negócio for na substancia e na forma (simulação relativa), além de ressaltar os direitos de terceiros de boa-fé. Toda essa regência legal tem reflexos na ocorrência do fato gerador do tributo ou nos elementos constitutivos da obrigação.

⁵Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Admite, outrossim, conversão do negócio nulo em outro se o nulo tiver os elementos do convertido; se houver presunção de que as partes teriam querido o convertido se tivessem sabido da nulidade do negócio inválido que celebraram; se o objetivo das partes for idêntico ao da intenção consubstanciada na declaração de vontade constitutiva do negócio nulo.

Ora, considerando o disposto nesse estatuto do direito privado e no art. 109 do Código Tributário Nacional, a interpretação da dissimulação torna-se matéria de prova da autoridade que a alegar. Veja-se o exemplo da categoria negocial regrada como “contrato com pessoa a declarar” que é um pacto adjecto deferido pelo legislador à parte contratual de indicar a pessoa que deve adquirir os direitos e assumir as obrigações decorrentes desse pacto. Imaginem-se os negócios condicionais, especialmente, sob condição suspensiva! Imagine-se uma procuração em causa própria outorgando poderes de representação em um negócio translativo de propriedade imobiliária! Seriam dissimulações, todas essas formas de planejamento pelas quais o contribuinte, no mínimo, difere a prestação tributária?

Dissimular, como é sabido, consiste em encobrirem as próprias intenções, disfarçando-as ou ocultando-as. Por isso, se tudo está fora do catálogo legal criado pela hipótese do fato gerador delimitando o campo da tributação, nada há que se exija do contribuinte, a título de tributo, porque ele agiu fora deste campo, às claras; apenas fez opções de condutas não proibidas”.⁶

Também é semelhante o entendimento de Aurora Tomazini de Carvalho:

“No âmbito do direito civil o conceito de dissimulação reporta-se a uma situação que oculta, ao conhecimento de outrem, uma outra existente, pretendendo incutir no espírito de alguém a inexistência da situação real por trás da aparente.

O art. 167 do Código Civil, delimita os efeitos da dissimulação, estabelecendo uma diferença entre seu conceito e o de simulação, ao prescrever:

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.

Diante deste dispositivo, a doutrina civil diferencia os conceitos de simulação (absoluta) e dissimulação (simulação relativa). A simulação (absoluta) provoca uma falsa crença num estado não real. É um ato que oculta uma situação não existente. A dissimulação oculta-se ao conhecimento de outrem, uma situação existente. É um ato que camufla outro por trás do que aparece.

Na dissimulação há dois negócios existentes juridicamente. Os dois são válidos e constituídos de forma lícita. Na simulação a situação jurídica criada pelo sujeito passivo forja algo que não existe.

⁶ Edvaldo Brito. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, apud Planejamento Tributário: O Legítimo Direito de resistir ao Pagamento de Tributos, Dialética, São Paulo, 2008, pág. 107/108

A divisão destes conceitos no âmbito do direito civil causa algumas divergências quanto à interpretação do conceito de dissimulação para fins de incidência do art. 116 do CTN”.⁷

Especificamente com relação à aplicabilidade do citado artigo 116 do CTN, as palavras da professora Aurora Tomazini de Carvalho, são ainda mais conclusivas:

“O ato simulado é aquele mediante o qual se engana, finge-se uma situação inexistente e o ato dissimulado é aquele que se oculta. Analisando tais conceitos no uso corriqueiro da linguagem “dissimular” está ligado à ideia ocultar algo e ‘simular’ ao fingir algo, fazer parecer como real aquilo que não é, que também importa uma ocultação. Assim, o termo ‘dissimular’ do art. 116 do CTN deve ser interpretado no sentido de ‘ocultar’ ou ‘fingir’. A autoridade administrativa poderá desconsiderar, para atribuição de efeitos tributários, atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de ocultar/fingir a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Ocultar o fato jurídico tributário ou a natureza dos elementos constitutivos do tributo pode se dar tanto por meio de uma situação que constitui juridicamente aquilo que não existe (simulação absoluta – nos termos da doutrina civil – dolosa), quanto por meio de uma de uma situação que camufla outra existente (simulação relativa – nos termos da doutrina civil). Em ambos os casos temos simulação e pressupostos para a reinterpretação e requalificação das operações para fins tributários, nos termos do artigo 116 do CTN”.⁸(grifos nossos)

Temos assim que, diante da existência de simulação (relativa ou absoluta), devidamente comprovada e vertida na linguagem do direito, podem os negócios jurídicos serem desconsiderados, mediante a lavratura do auto de infração.

Nesse mesmo sentido nunca é demais lembrar as lições de Aurélio Pitanga Seixas Filho no sentido de que por meio do artigo 116 do CTN a autoridade fiscal pode desconsiderar as eventuais formalizações construídas pelos contribuintes:

“(...) a autoridade fiscal está autorizada a não levar em consideração os documentos formados e firmados pelo contribuinte, isto é, a forma jurídica adotada pelo contribuinte para revestir ou representar os seus atos comerciais ou econômicos, por entender que, na realidade, teriam sido praticados outros atos ou negócios jurídicos que gerariam uma quantidade maior de imposto. Para fugir do termo simulação, que tem um inquestionável sentido de abuso de forma jurídica ou de fraude a lei, preferiu o legislador utilizar a palavra dissimulação, que, segundo o Dicionário Aurélio, significaria: encobrimento

⁷ Aurora Tomazini de Carvalho. 50 anos do Código Tributário Nacional, apud Simulação, Fraude, Sonegação e Aplicação da Multa Qualificada na Desconsideração de Planejamentos Tributários com Ágio, Noeses, São Paulo, 2015, pág. 116/117.

⁸ 50 anos do Código Tributário Nacional, apud Simulação, Fraude, Sonegação e Aplicação da Multa Qualificada na Desconsideração de Planejamentos Tributários com Ágio, Noeses, São Paulo, 2015

dos próprios desígnios; disfarce; fingimento; enquanto o verbo dissimular seria: ocultar com astúcia; encobrir; fingir; disfarçar; atenuar.

A interpretação econômica em direito tributário, seria assim, uma forma da autoridade fiscal, no exercício de sua potestade administrativa de exigir o pagamento do tributo, efetivar o lançamento tributário com base na real ou verdadeira atividade econômica praticada pelo contribuinte, que teria sido encoberta (disfarçada ou fingida) por uma forma jurídica, diferente da normal, da qual resultasse um pagamento menor do tributo ou sua anulação.”⁹

Nos casos em que se pretende ampliar a discussão, a mera criação de pessoas jurídicas para a prestação dos mais variados serviços –seja em atividade fim ou atividade meio da contratante e em substituição à contratação de empregados pessoas físicas, foge à existência de um propósito negocial, como seria inerente a um legítimo planejamento tributário.

Não nos esquecemos, todavia, que a obrigação de efetuar o lançamento, com a consequente prova de todo o fato gerador da obrigação tributária, é do fisco, tal preceitua o artigo 142 do Código Tributário Nacional¹⁰.

Vejamos, nesse sentido, também acerca de como se constitui o crédito tributário, como está disposto o artigo 10, incisos III e IV do Decreto 70.235/72¹¹ (norma federal que desenha o processo administrativo fiscal).

Em outras palavras, por certo, é possível ao fisco desconstituir eventuais fatos que sejam simulados, mas, para tal, precisará efetuar o lançamento do tributo relativo ao fato que efetivamente se concretizou.

Com relação ao auto de infração e lançamento tributário, assim se manifestou o professor Paulo de Barros Carvalho:

⁹ Aurélio Pitanga Seixas Filho. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, apud A Interpretação Econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 e os Limites do Planejamento Tributário, Dialética, São Paulo, 2001, pág. 9.

¹⁰ **Art. 142.** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível

¹¹ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

“Tomamos o crédito tributário em sua acepção estrita, vale dizer, como o direito subjetivo do sujeito ativo, ao qual se contrapõe o débito tributário, entendido como o dever jurídico do sujeito passivo. Como elemento indissociável da obrigação tributária, o crédito de que falamos surge no mundo jurídico no exato instante em que se opera o fenômeno da incidência, com a aplicação da regra matriz do tributo. Isso porque, como já assinalei linhas acima, antes do relato em linguagem competente, com emissão de norma individual e concreta, não há falar-se em fato jurídico tributário e na respectiva obrigação.

Agora, é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. Numa visão ao antropocêntrica, elas requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraindo de normas gerais e concretas, individuais e abstratas, ou individuais e concretas. Desse modo, entendo que o crédito tributário só nasce com sua formalização, que é o ato de aplicação da regra matriz de incidência. Formalizar o crédito significa verter em linguagem jurídica competente e o fato e a respectiva relação tributária, objetivando o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto da prestação, no bojo de norma individual e concreta. Essa é a configuração linguística hábil para construir fatos e relações jurídicas, sendo o veículo apropriado à sua introdução no ordenamento (...)

Sob a epígrafe “auto de infração”, deparamo-nos muitas vezes com dois atos administrativos, ambos introdutores de norma individual e concreta no ordenamento positivo: um, de lançamento, produzindo regra cujo antecedente é fato lícito e o consequente, uma relação jurídica de tributo; outro, o ato de aplicação da penalidade, veiculando norma que tem, no suposto, a descrição de um delito e, no consequente, a instituição de liame jurídico sancionatório, pela circunstância de o sujeito passivo não ter recolhido, em tempo hábil, a quantia pretendida pela Fazenda ou pela não-observância de dever instrumental. Dá-se a conjunção, num único instrumento material, sugerindo até possibilidades híbridas. Mera aparência. Não deixam de ser duas normas distintas postas por documentos que, por motivos de comodidade administrativa, estão reunidos no mesmo suporte físico.”¹²

Para Eurico Marcos Diniz de Santi, o lançamento é ato pelo qual se fotografa os fatos, enquadrando-os na hipótese tributária:

“No ato norma de lançamento tributário, o motivo do ato é o fato jurídico tributário, i.é, “a ocorrência da vida real” que satisfaz “a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese tributária”.¹³

O referido autor ainda assevera

“O caso concreto ou situação objetiva é a ocorrência do motivo do ato, o qual se afigura relevante para determinar a vinculação da atividade do agente

¹²Carvalho, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método, 4ª ed, São Paulo, Noeses, 2011, p. 509.

¹³ Eurico Marcos Diniz de Santi. Lançamento Tributário, 2ª ed., São Paulo, Max Limonad, 1999, pág. 165.

público encarregado da edição do ato-norma de lançamento. Assim, dado o fato jurídico tributário, então, devem ser realizados os atos-fatos necessários para composição do suporte fático do fato jurídico suficiente, para emissão do ato-norma administrativo de lançamento.

A necessidade de motivação é imperiosa. Como vimos (Capítulo V, item 9), a motivação ocupa o topos de hipótese na estrutura da norma individual e concreta do ato-norma administrativo. É a enunciação do motivo do ato, que, como ensina Paulo de Barros Carvalho, no campo das competências vinculadas deverá vir sempre expressa para propiciar o cotejo de sua identidade com o tipo legal. (...) corresponde a dizer, a alusão objetiva do fato jurídico tributário, reportando-se às coordenadas de espaço e de tempo que o condicionaram no mundo físico.”¹⁴

Temos assim, quando da desconsideração de negócios jurídicos, a obrigação, por parte do agente fiscal, em explicitar a relação jurídico tributária a ser desconstituída, com a identificação de todos os instrumentos legais descumpridos com a inerente prova da situação havida no mundo dos fatos. É o que se faz através do instituto do lançamento.

Como cediço, de conformidade com o art. 142, do Código Tributário Nacional, é de competência privativa da autoridade administrativa constituir o crédito tributário, mediante ato administrativo do lançamento, devendo verificar a ocorrência do fato impositivo tributário, determinando a matéria tributável, o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo.

Bem por isso, segundo JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO, quando do lançamento tributário pela autoridade competente é taxativo em afirmar que o ônus da prova cabe ao poder público:

“o ônus da prova cabe ao poder público por competir-lhe, de modo privativo e obrigatório, a constituição do crédito tributário compelindo-o à comprovação da existência de todos os elementos componentes do fato tributário...A participação do sujeito passivo na apuração do crédito representa mero dever acessório, que não desnatura e nem elimina - direito (dever) da autoridade administrativa de provar a realização do fato gerador...”¹⁵

Em outras e simplificadas palavras, para a aplicação do artigo 116 do CTN, em situações como a ora apresentada, o agente fiscal deveria demonstrar, na relação entre contratante e empresa contratada, a existência dos requisitos do artigo 3º da

¹⁴ Lançamento Tributário, 2ª ed., São Paulo, Max Limonad, 1999, pág. 173.

¹⁵ - MELLO, José Eduardo Soares de. Cadernos de Pesquisas Tributárias: “Do lançamento”. Coord. Ives Gandra Martins da Silva Martins. São Paulo: Resenha Universitária, 1987, p. 96.

Consolidação das Leis do Trabalho, comprovando, a subordinação, habitualidade, onerosidade e pessoalidade.

Mostra-se preciso, na produção dessa norma individual e concreta de lançamento – na qual se desconsidera um negócio jurídico - descrever todos os fundamentos fáticos e jurídicos no tocante aos requisitos da configuração da relação de emprego (pessoalidade, remuneração, trabalho não-eventual e subordinado) em detrimento de uma relação de direito civil.

Importa-nos ainda destacar que o princípio da motivação consagra a obrigatoriedade da Administração Pública expor as razões de fato e de direito que deram azo à expedição de determinado ato administrativo¹⁶.

A Lei n. 9.784/99 consagrao dever da Administração Pública motivar os atos administrativos expedidos¹⁷.

Neste passo, o inciso VII, do parágrafo único desse dispositivo enfatiza a necessidade, quando da expedição do ato administrativo, de ser apresentada a “indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão”.

Além disso, em tópico específico quanto à motivação dos atos administrativos, o inciso II, do art. 50, da referida lei, dispõe que estes serão motivados, com a indicação dos fundamentos factuais e jurídicos, quando: “imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções”. De sua parte, o § 1º do mesmo artigo deixa expresso que a motivação “deve ser explícita, clara e congruente”.

Exatamente este é o entendimento que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já emitiu, quando do julgamento do processo n. 10140.720433/2013-67, cujo julgado traz valiosa lição sobre a forma como devem ser interpretados os artigos 142 do CTN e a configuração de uma relação empregatícia, tal qual estabelecido no artigo 3º da Consolidação das Leis do Trabalho¹⁸.

¹⁶- Boletim de Jurisprudência ADCOAS Nº 13/195.

¹⁷ - “Art. 2º - A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

¹⁸PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA EMPRESTADA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não gera nulidade do Processo Administrativo Fiscal a utilização de prova emprestada, devidamente autorizada pelo Juiz Competente, obtida em razão de medida de busca e apreensão e não resultante de procedimento de quebra de sigilo fiscal no processo de origem.

DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO. A constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do

Em síntese, para o agente fiscal valer-se das disposições do artigo 116 do CTN, é preciso demonstrar que, sob a roupagem de um negócio jurídico lícito, perpetrado entre as partes, típica de direito civil, oculta-se, na realidade, uma operação de natureza trabalhista e com reflexos na esfera tributária, sendo efetuada com o principal e manifesto interesse de redução da carga tributária, ou seja, sem nenhum propósito

faturamento e do lucro, é motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR. NULIDADE MATERIAL.

No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de o lançamento realizado não permitir ao contribuinte identificar a qual competência se referem os acréscimos legais, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN e, especificamente, ao art. 37 da Lei nº 8.212/91 e ao art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. É o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, em especial quando o crédito é constituído com base na caracterização de segurado empregado e deixam de ser demonstrados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício. Quando nos deparamos com um vício de natureza formal o princípio princípio pas de nullité sans grief ou princípio do prejuízo deve ser amplamente aplicado, isto porque, a adoção de sistema rígido de invalidação processual impede a eficiente atuação da Administração Pública. Cabe a autoridade lançadora o ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, conforme descrito no art. 142 do CTN.

A declaração de nulidade ante a ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, decorre do fato de a autoridade fiscal não ter se desincubido do ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação, o que faz com que o prejuízo ao contribuinte seja intrínseco à declaração de nulidade por vício material.

LEVANTAMENTO SEGURADO EMPREGADO. NECESSIDADE DE CARACTERIZAÇÃO.

Para que se caracterize a formação de um vínculo de emprego, faz-se necessária a constatação dos requisitos do contrato de trabalho descritos no art. 3º da CLT: continuidade (não eventualidade), subordinação, onerosidade e pessoalidade. No relatório de Lançamentos - RL nominou-se as pessoas físicas, porém o relatório fiscal não descreveu de forma minuciosa como a atividade se desenvolveu ao longo do tempo em que permaneceram prestando serviços na empresa notificada.

NORMAS PROCEDIMENTAIS. DESCONSIDERAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. AUSÊNCIA DEMONSTRAÇÃO REQUISITOS. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

De acordo com o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, restando devidamente constatada e comprovada a efetiva existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e os “prestadores de serviços, poderá o Auditor Fiscal caracterizar o contribuinte individual como segurado empregado, ou mesmo promover a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, considerando seus sócios e/ou funcionários como empregados da tomadora. No caso dos autos, da análise das razões da fiscalização, conjugada com a documentação trazida à colação, não restou comprovada/demonstrada a existência dos requisitos da relação laboral entre a autuada e os sócios e/ou funcionários das empresas prestadoras de serviços, que tiveram a personalidade jurídica desconsiderada, ou seja, não ocorrendo a perfeita subsunção do fato à norma, de maneira a amparar o lançamento.

Deve ser declarado improcedente o lançamento decorrente de caracterização de segurado empregado, quando o fisco não consegue se desincumbir do ônus de comprovar a ocorrência cumulativa da pessoalidade, onerosidade, subordinação e não eventualidade

negocial e com a única finalidade de economia fiscal, sem que referido contrato celebrado traduza a real vontade das partes celebrantes.

4. EFEITOS PRÁTICOS DA DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS E O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Uma vez identificado pelo Fisco que a relação contratual estabelecida entre contratante e contratado, firmados com base na Lei nº 13.429/2017, são decorrentes de fraude à legislação e, sendo os negócios jurídicos desconsiderados nos termos do artigo 116 do Código Tributário Nacional, inúmeras são as consequências tributárias para as partes envolvidas, com a lavratura de auto de infração para exigência da carga tributária que restou diminuída com a “operação”.

Para a empresa contratante, de imediato, podem ser desconsiderados todos os valores pagos, com reflexos na apuração dos créditos de PIS e COFINS e também com relação ao Imposto sobre a Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro, com a lavratura de auto de infração tributário.

Para a empresa contratada, se os serviços foram prestados diretamente pelos sócios, poderá haver, por exemplo, a descaracterização dos lucros distribuídos (cuja distribuição é sabidamente isenta de tributação), sendo os mesmos considerados como remuneração, de natureza salarial, ou não (vide artigos 43 e 45 do Decreto 3.048/99 – Regulamento do Imposto de Renda), com a cobrança de contribuição previdenciária da empresa e, de imposto sobre a renda pessoa física, para os sócios, igualmente com a lavratura de auto de infração.

Se a fiscalização entender que houve prática de conduta dolosa, a multa poderá ser majorada em até 150%, com a imputação das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 e a consequente instauração de representação fiscal para fins penais.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todas as exposições acima, identificamos a completa possibilidade de se efetuar a terceirização de todas as atividades de uma pessoa jurídica, nos atuais termos da Lei 13.429/2017.

Contudo, há que se observar a tênue diferença existente entre a terceirização, real, e a “pejotização”, sendo esta última, planejada com o principal intuito de burlar a fiscalização e como mecanismo para a redução da carga tributária.

Uma vez identificado vício na relação entre a empresa contratante e a contratada, mostra-se possível a desconsideração do negócio jurídico entabulado pelas partes, tendo como fundamento as disposições do artigo 116 do CTN e, desde que o Fisco comprove, tal qual previsto no artigo 142 do CTN, a real situação existente, identificando de forma correta o fato gerador da obrigação tributária.

Desse modo e com a desconsideração da relação jurídica, surge a possibilidade de tributação da contratante e da contratada, inclusive dos sócios, com aplicação de multa qualificada, pela simulação e a possível representação fiscal para fins penais.

REFERÊNCIAS:

Aurélio Pitanga Seixas Filho. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, apud A Interpretação Econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 e os Limites do Planejamento Tributário, Dialética, São Paulo, 2001.

Aurora Tomazini de Carvalho. 50 anos do Código Tributário Nacional, Simulação, Fraude, Sonegação e Aplicação da Multa Qualificada na Desconsideração de Planejamentos Tributários com Ágio, Noeses, São Paulo, 2015.

Edvaldo Brito. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, apud Planejamento Tributário: O Legítimo Direito de resistir ao Pagamento de Tributos, Dialética, São Paulo, 2008.

MELLO, José Eduardo Soares de. Cadernos de Pesquisas Tributárias: “Do lançamento”. Coord. Ives Gandra Martins da Silva Martins. São Paulo: Resenha Universitária, 1987, p. 96.

Submetido em 10.10.2019

Aceito em 17.10.2019