

COMISSÃO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO

PROJETO DE LEI Nº 133, DE 2007

Dispõe sobre o procedimento de desconsideração de pessoa, ato ou negócio jurídico pelas autoridades fiscais competentes, e dá outras providências.

Autor: Deputado FLÁVIO DINO

Relator: Deputado OSÓRIO ADRIANO

I – RELATÓRIO

O projeto de lei em tela autoriza a autoridade fiscal a desconsiderar pessoa, ato ou negócio jurídico, para fins de reconhecimento de relação de emprego e conseqüente imposição de tributos, sanções e encargos, desde que após decisão judicial autorizadora.

Essa autorização judicial será dispensável em casos de fraude ou hipossuficiência do prestador do serviço, assim reconhecidas pela autoridade fiscal, em ato motivado, baseado, no segundo caso, no local e condições da prestação do serviço, no valor do serviço individualmente aferido e na situação econômica do prestador e do tomador do serviço.

Os agentes que poderão legitimamente ingressar em juízo serão, concorrentemente, o prestador do serviço, o sindicato representativo da categoria, o representante judicial da União e do Ministério Público do Trabalho (MPT).

Na justificação, o Autor destaca que a proposição em pauta visa a corrigir situação derivada da inclusão da Emenda nº 3 ao Projeto

de Lei nº 6.272/2005, que *“resultará na generalização de formas atípicas de organização do trabalho, reforçando a precarização dos direitos trabalhistas”*.

A emenda nº 3 previa a necessidade de decisão judicial para atos da autoridade fiscal que desconsiderem pessoa, ato ou negócio jurídico que implique reconhecimento da relação de trabalho com ou sem vínculo empregatício, sem as potenciais exceções constantes deste projeto de lei, quais sejam, a fraude ou a hipossuficiência do prestador do serviço.

Cabe destacar, de qualquer forma, que o Presidente da República vetou tal dispositivo, através da Mensagem nº 140, de 16 de março de 2007 e, logo em seguida, enviou o Projeto de Lei nº 536, de 2007, através da Mensagem Nº 141, tratando do mesmo assunto, tendo sido aquele projeto apensado ao Projeto de Lei nº 133, ora em análise.

O Projeto de Lei nº 536, de 2007 estabelece procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos para fins tributários, sendo bem mais amplo que o espaço das relações de trabalho tratadas na Emenda 3 aos Projetos de Lei 6.272/2005 e 133/2007. O artigo 1º determina que os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente. Ou seja, tal proposição diz respeito a todos os atos ou negócios jurídicos praticados visando a dissimulação da ocorrência de fato gerador e não apenas aqueles afeitos à relação de trabalho.

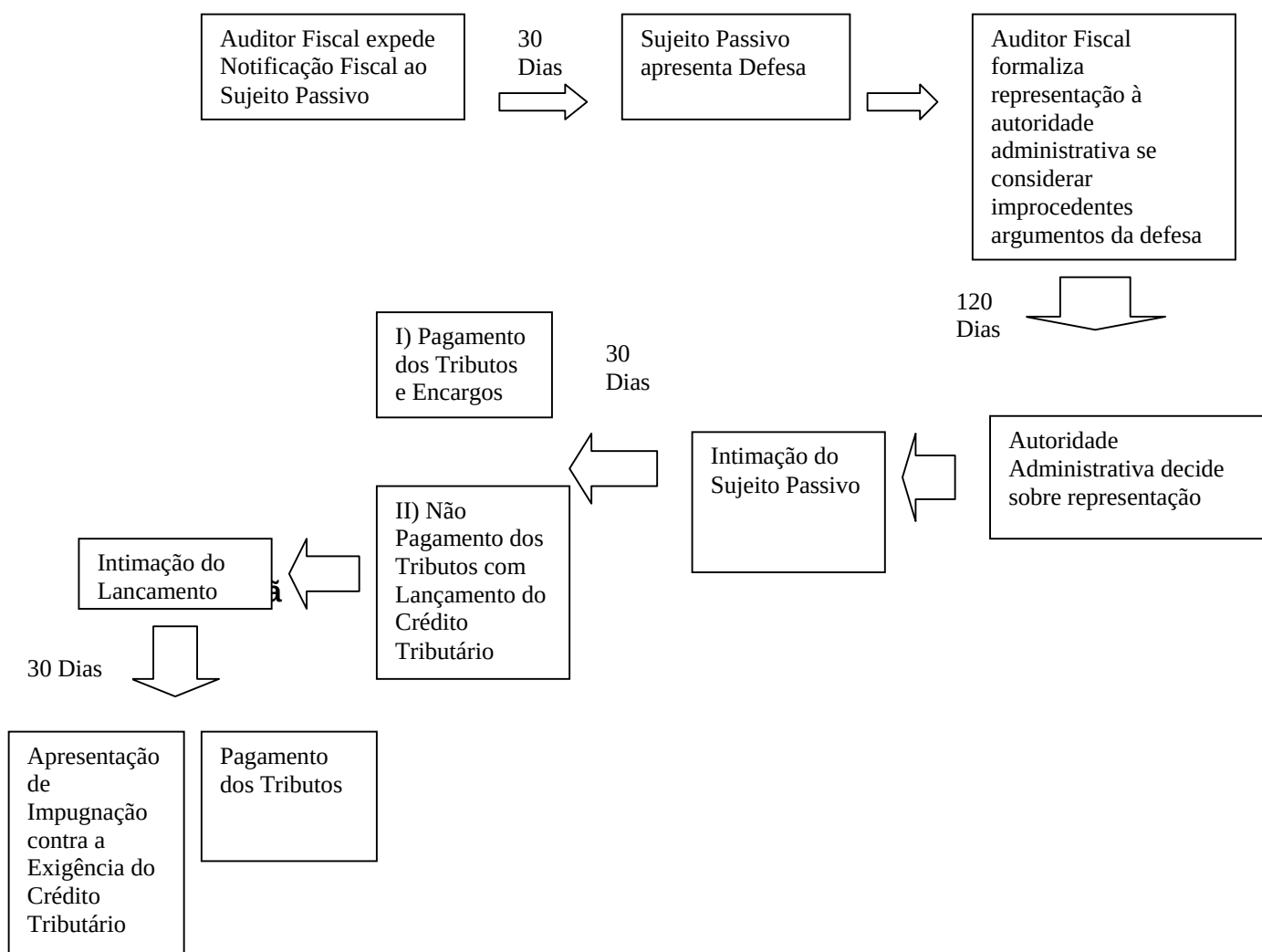
Os atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração serão aqueles que visem a ocultar os reais elementos do fato gerador, de forma a reduzir o valor de tributo, evitar ou postergar o seu pagamento, o que não se aplicará quando se comprovar que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude e simulação.

Conforme define o art. 2º, nos atos ou negócios passíveis de desconsideração, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos e fundamentos que justifiquem a desconsideração. Por sua vez, este sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários. Caso tais esclarecimentos sejam considerados improcedentes, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil formalizará representação à

autoridade administrativa que instaurou o procedimento de fiscalização, a qual deverá: I – conter relatório circunstanciado sobre tais atos ou negócios; II- discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de ocultar os reais elementos constitutivos do fato gerador; III - ser instruída com os elementos de prova colhidos no curso do procedimento de fiscalização e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo; e IV – conter o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios praticados, com especificação da base de cálculo, da alíquota incidente e do montante do tributo apurado.

A autoridade administrativa decidirá sobre tal representação no prazo máximo de cento e vinte dias a contar de sua formalização, sendo que na hipótese de descon sideração, o sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data em que for intimado da decisão, para efetuar o pagamento dos tributos e encargos moratórios. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios neste prazo ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, com aplicação de multa, com intimação do sujeito passivo para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

A seqüência abaixo sumaria os procedimentos definidos no Projeto de Lei.



O artigo 5º do projeto define que se aplicam no lançamento do crédito tributário ali previsto as normas que regem o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, estabelecidas no Decreto nº 70.235, de 1972. Por fim, o art. 6º estabelece que a Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá expedir atos normativos necessários à execução do disposto na norma, caso transformada em lei.

Foram apresentadas nove (9) emendas, descritas a seguir:

Número das Emendas/Autores	Redação Original	Mudança Proposta	Síntese da Justificativa do Autor da Emenda
Emenda Nº 1 Deputado João Dado PDT/SP ao PL 536/2007	Art 2º Na hipótese de atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração, nos termos do § 1º do art. 1º, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos e fundamentos que justifiquem a desconsideração. § 1º § 2º Considerados improcedentes os esclarecimentos apresentados, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil formalizará representação à autoridade administrativa que instaurou o procedimento de fiscalização.	Dê-se ao o § 2º do art. 2º, <i>caput</i> do art. 3º, suprimindo o parágrafo único do art. 3º, bem como os arts 4º e 5º do Projeto de Lei nº 536/2007, a seguinte redação: “Art. 2º..... §1º..... §2º Considerados improcedentes os esclarecimentos apresentados, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil <u>efetivará o lançamento de ofício do crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração</u> e formalizará representação que será <u>anexada ao citado auto de infração, destinada à análise e decisão pela Delegacia de</u>	Uma vez constatada pela autoridade fiscal a hipótese de atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração, a autuação é ação pessoal indelegável, obrigatória e vinculada.

	§ 3º Art. 3º A autoridade administrativa decidirá sobre a representação de que trata o § 3º do art. 2º no prazo máximo de cento e vinte dias a contar de sua formalização. Parágrafo único. Na hipótese de desconconsideração, o sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data em que for intimado da decisão, para efetuar o pagamento dos tributos e encargos moratórios. Art. 4º A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios, no prazo a que se refere o parágrafo único do art. 3º, ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com	<u>Julgamento a que refere a alínea “a” do inciso I do artigo 25 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993. (NR)</u> §3º Art. 3º <u>A Delegacia de Julgamento</u> decidirá sobre a representação de que trata o § 3º do art. 2º no prazo máximo de cento e vinte dias a contar de sua formalização. (NR) Parágrafo único. Suprimido. Art. 4º Suprimido.	
--	---	--	--

	aplicação de multa de ofício. § 1º O sujeito passivo será intimado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário. § 2º A contestação da decisão de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, quando houver, integrará a impugnação do lançamento do crédito tributário. Art. 5º Aplicam-se as normas do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, ao lançamento efetuado nos termos do art. 4º.	Art. 5º Suprimido.	
--	--	---------------------------	--

Emenda Nº 2 Deputado Rogério Lisboa DEM ao Projeto de Lei Nº 133, de 2007	Art. 1º A autoridade fiscal poderá desconsiderar pessoa, ato ou negócio jurídico, para fins de reconhecimento de relação de emprego e consequente imposição de tributos, sanções e encargos, após decisão judicial autorizadora. Art. 2º A autorização judicial será dispensável em caso de fraude ou de hipossuficiência do prestador do serviço, assim reconhecidas pela autoridade fiscal em ato motivado. Parágrafo único. Para caracterização da hipossuficiência do prestador do serviço serão considerados os seguintes dados: I-o local e as condições da prestação do serviço; II-o valor do serviço, individualmente aferido; III-a situação econômica do prestador e do tomador do serviço.	Art. 1º - A autoridade fiscal poderá, <u>em cumprimento de decisão judicial da autoridade competente, agir desconsiderando</u> pessoa, ato ou negócio jurídico para fins de reconhecimento de relação de emprego e consequente imposição de tributos, sanções e encargos". (NR) Art. 2º - Suprima-se o Artigo 2º e seu parágrafo único.	Deixa claro que a desconsideração da pessoa, ato ou negócio jurídico só pode ser feita pela autoridade judicial, jamais pela autoridade fiscal. A personalidade da pessoa jurídica nasce com o ato jurídico perfeito, tutelado pelo legislador constituinte como direito fundamental, sendo sua desconsideração, lesão a direito individual constitucional que só pode ser admitida com a apreciação pelo Poder Judiciário. O art. 50 do Código Civil expressamente dispõe que a personalidade jurídica somente será desconsiderada por decisão judicial. Assim, o dispositivo despoja o Congresso Nacional do poder de produzir a lei tributária, transformando a autoridade fiscal em verdadeiro legislador para cada caso, comprometendo a separação dos poderes. Com relação ao
---	---	---	--

			artigo 2º e seu parágrafo único, valem as mesmas razões.
--	--	--	--

Emenda Nº 3 Dep. Onyx Lorenzoni DEM ao Projeto Nº 536/2007	Sem Correspondência	Acrescente-se ao art. 1º o seguinte parágrafo: “Art. 1º..... § 3º. A finalidade de dissimular a que se refere o <i>caput</i> não se presume, devendo ser reconhecida por decisão judicial transitada em julgado previamente à desconsideração a ser promovida pela autoridade administrativa.”	Autorizar que a autoridade administrativa possa aferir, sem qualquer respaldo prévio do Poder Judiciário, a finalidade do contribuinte em <i>dissimular</i> a ocorrência de fato gerador ou elemento de obrigação tributária constitui excesso que não merece prosperar. É necessário pressupor a boa-fé do contribuinte.
Emenda nº 4 Dep. Onyx Lorenzoni DEM ao Projeto Nº 536/2007	Art 2º Na hipótese de atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração, nos termos do § 1º do art. 1º, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos e fundamentos que justifiquem a desconsideração.	Dê-se ao caput do art. 2º a seguinte redação: “Art 2º. Na hipótese de atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração, nos termos do § 1º do art. 1º, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos e fundamentos que justifiquem a desconsideração, <u>bem como a decisão judicial que reconheceu, no caso, a finalidade de dissimulação a que se refere o art. 1º.</u> ”	Complementar à emenda Nº 3, com a mesma Justificativa.
Emenda Nº 5 Dep. Armando Monteiro PTB/PE ao		Dê-se ao art. 1º e seu § 1º e ao art. 2º do PL 536 de 2007 a seguinte redação:	Cabe separar as ações do Estado-Administrativo e do Estado-Juiz. Não se pode olvidar que

PL 536/2007	Art. 1º Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nesta Lei. § 1º São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem ocultar os reais elementos do fato gerador, de forma a reduzir o valor de tributo, evitar ou postergar o seu pagamento.	“Art. 1º Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nesta Lei, <u>vedada a desconsideração da pessoa jurídica prestadora de serviços sem prévia manifestação da Justiça do Trabalho</u>”. “§ 1º São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que <u>adotem formas ou estruturas lícitas, porém não usuais e sem propósito comercial</u> outro que não <u>ocultar os elementos do fato gerador que decorreriam do emprego da forma ou estrutura usual</u>, de forma a reduzir o valor de tributo,	o Estado-Administrativo, no desiderato arrecadatário, acaba por apresentar um interesse antagônico ao dos particulares que celebraram o ato. Assim, somente ao Estado-Juiz, dado a sua imparcialidade e as garantias do processo judicial, é quem poderá investigar e desconstituir ou superar o ato. A mudança na redação do § 1.º do art. 1.º busca tornar mais clara a configuração da elisão fiscal em contraposição à evasão.
---------------------------	---	--	---

	Art 2º Na hipótese de atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração, nos termos do § 1º do art. 1º, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos e fundamentos que justifiquem a desconsideração.	evitar ou postergar o seu pagamento.” Art 2º Na hipótese de atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração, nos termos do § 1º do art. 1º, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos e fundamentos que justifiquem a desconsideração, <u>observada a prévia decisão da Justiça do Trabalho, quando se tratar de desconsideração de pessoa jurídica prestadora de serviços.”</u>	
--	---	--	--

Emenda Nº 6 –Dep. Armando Monteiro PTB/PE ao PL 536/2007	Art. 4º A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios, no prazo a que se refere o parágrafo único do art. 3º, ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.	Dê-se ao caput art. 4º, do PL 536 de 2007 a seguinte redação: “Art. 4º A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios, no prazo a que se refere o parágrafo único do art. 3º, ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício <u>no percentual de 20%.</u>”	Restringir o valor da multa a 20%. Exigir pagamento em 30 dias a 75% parece excessivo.
---	---	--	--

As emendas 7, 8 e 9, respectivamente dos Deputados Henrique Eduardo Alves (Líder do Bloco PMDB, PTB, PSC e PTC), Nelson Pellegrino (PT/BA) e João Dado (PDT/SP) constituem Emendas Substitutivas integrais ao Projeto de Lei Nº 536/2007.

A Emenda 7, além de reduzir o escopo de aplicação do Projeto de Lei nº 536, de 2007 à prestação de serviços intelectuais, também trabalha no sentido de reduzir, e não aumentar, o espaço de ação das autoridades tributárias. Dispõe sobre as ações ou procedimentos de fiscalização tributária da prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas, na hipótese a que se refere o art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005¹.

¹ Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.)

No art. 2º do substitutivo proposto pela emenda 7, as autoridades e auditores fiscais, no que tange à prestação de serviços pelas pessoas jurídicas referidas no art. 1º, quando se constatar situação caracterizada no art. 50 da Lei 10.406, de 2002² ou no parágrafo único do art. 116 da lei 5.172, de 1966³ abster-se-ão de, sem prévia decisão judicial: I - declarar no exercício da ação fiscal ou em processo administrativo fiscal, a existência de vínculo empregatício com o contratante ou tomador, seja qual for a denominação usada para a relação contratual; II - desconsiderar a personalidade jurídica do prestador de serviço; III – promover a reclassificação ou reenquadramento legal de suas rendas e operações, para a constituição de créditos fiscais ou previdenciários diversos dos resultantes da obrigação contratual pactuada entre as partes prestadora e tomadora.

Também se esclarece na Emenda 7 que as disposições da lei não elidem e nem restringem as atribuições da esfera da fiscalização da existência de trabalho escravo, infantil, contratação ilegal de trabalhadores por via de cooperativas de trabalho ou trabalhador hipossuficiente, que os vários atos da administração pública federal e as ações ou procedimentos fiscais, inclusive em curso, referentes ao art. 1º, deverão se ajustar ao novo regramento.

Por fim, a Emenda 7 desenquadra aqueles serviços personalíssimos do disposto no § 2º do art. 229 do Decreto nº 3.048, de 1999⁴, com a redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999.

A Emenda 8, por seu turno, propõe alteração no art 2º, de modo a permitir que toda autoridade fiscal responsável pelo procedimento fiscal possa expedir intimação fiscal ao sujeito passivo, indicando os fatos e elementos que entenda caracterizar a possibilidade de desconsideração de ato

² Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

³ Art. 116 *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.

⁴ § 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

ou negócio jurídico. Visando a ampliar os mecanismos de defesa do contribuinte, o Substitutivo nela contido atribui a competência de apreciar, em caráter prévio ao lançamento de créditos tributários, a impugnação do sujeito passivo da desconsideração às Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

Quanto à Emenda nº 9, também se concentra nos mesmos propósitos da Emenda 8.

Além desta Comissão, a proposição em tela foi distribuída às Comissões de Trabalho, de Administração e Serviço Público, Finanças e Tributação e Constituição e Justiça e Cidadania, estando sujeita à apreciação em Plenário.

É o relatório.

II - VOTO DO RELATOR

O poder de tributar se constitui em uma das mais importantes características distintivas do Estado em relação aos seus cidadãos. O exercício do poder pelo Estado em geral, incluindo o de tributar, no entanto, não pode ser ilimitado. Boa parte dos desenvolvimentos civilizatórios dos países ocidentais dizem respeito a estas limitações, as quais foram sendo crescentemente aplicáveis ao direito de tributar. Não é à toa que a própria Introdução do mais conhecido tratado no Brasil sobre o Código Tributário Nacional⁵ destaca que “*o poder, no Estado-de-Direito, é autolimitado*”.

Tal entendimento nos parece crucial para se avaliar não apenas o projeto de lei nº 133/2007, do ilustre Deputado Flávio Dino, como também o projeto de lei do Poder Executivo e as emendas a eles apresentadas.

Os textos dos dois projetos principais procuram inverter os efeitos da Emenda Nº 3 ao Projeto de Lei 6.272/2005, que criou a Super-Receita, que tornava a desconsideração da pessoa, ato ou negócio jurídico

⁵ Direito Tributário Brasileiro Aliomar Baleeiro Editora Forense 11ª Edição.

para efeito de reconhecimento de relação de emprego, pelo fiscal do novo órgão, dependente de decisão judicial prévia.

No Projeto de Lei nº 133, apesar de o artigo 1º definir que aquela desconsideração pelo fiscal apenas poderá ocorrer após “decisão judicial autorizadora”, tal regra geral acaba sendo invalidada, na prática, pela redação do artigo 2º. Neste último, se torna dispensável a decisão judicial em caso de fraude ou reconhecimento de hipossuficiência do prestador do serviço. Apesar de o parágrafo único condicionar a caracterização da hipossuficiência do prestador pelo local e condições da prestação do serviço, valor do serviço individualmente aferido e situação econômica do prestador e do tomador do serviço, entendemos que tais condicionantes ainda permitem elevado grau de discricionariedade, ou até mesmo arbitrariedade, por parte do fiscal, a qual consideramos indesejável.

Uma busca excessiva de proteção ao hipossuficiente, seja qual for a definição mais precisa para o termo, no entanto, muitas vezes pode acabar por prejudicar ou mesmo “desproteger” uma das partes no momento da realização do contrato. Todos os constrangimentos erigidos pelas autoridades públicas para a livre contratação entre as partes, na forma que melhor lhes aprouver, podem impedir mesmo a realização da transação. No caso da relação de emprego, em particular, a não realização da transação pode implicar desemprego e inibição ao empreendedorismo, fato que, com uma legislação contratual mais desimpedida, não precisaria ocorrer.

Nesse contexto, a moderna teoria econômica dos contratos estabelece quais deveriam ser os principais objetivos de uma legislação contratual:

- 1) estimular a cooperação entre as partes;
- 2) garantir que o contrato seja cumprido, quando isto for economicamente eficiente para a coletividade;
- 3) definir regras ótimas de compensação para o caso de descumprimento do contrato, induzindo à ocorrência desse evento apenas quando isso for eficiente economicamente para a coletividade;
- 4) incentivar às partes investirem na relação econômica no longo prazo;

5) minimizar os custos de transação e as falhas de mercado dos contratos, especialmente aquelas derivadas da falta de capacidade das partes em prever todas as contingências futuras possíveis que acabam por afetar o desempenho do ajuste.

Tais princípios fornecem um norte geral acerca de como a teoria econômica informa o desenvolvimento de legislações adequadas sobre contratos os mais variados. E tais princípios devem ser fundamentais para informar o trabalho de nossa Comissão, cujo objetivo precípua é estimular o desenvolvimento econômico.

O ponto mais importante a ressaltar é que a condição de hipossuficiência não consta daquele elenco de princípios justamente por seus potenciais efeitos negativos sobre a eficiência econômica e a geração de emprego e renda. Naturalmente, a hipossuficiência se tornará de extrema relevância em contextos como o trabalho escravo, o trabalho infantil ou quando há excessiva assimetria informacional, como no caso do direito do consumidor, mas não no caso em pauta.

No caso de fraudes, não vemos qualquer problema na pronta ativação do Poder Judiciário para capacitar legalmente o fiscal para desconsiderar pessoa, ato ou negócio jurídico.

Além dessa questão da hipossuficiência, cabe uma análise mais específica da relação dos fiscais da Receita com os contribuintes. Não é novidade para esta Casa que há casos de abusos das autoridades fiscais no exercício de suas atividades. Em artigo de 14 de novembro de 2005 na Gazeta Mercantil, Luiz Carlos Amorim Robortella reportava que *“Agentes fiscais do Ministério do Trabalho, da Previdência Social e da Receita Federal estão autuando empresas e instituições públicas, mediante a desconsideração de contratos de prestação de serviço firmados com pessoas jurídicas. Não reconhecem sua validade e aplicam multas, exigindo contribuições sociais e impostos, como se se tratasse de relação de emprego disfarçada..... O furor arrecadatário está a exigir norma legal expressa que, definitivamente, trace limites à fiscalização, em benefício da liberdade de contratar e de empreender.”*

Na mesma linha, conforme Sacha Calmon em artigo da Gazeta Mercantil de 07 de novembro de 2005, *“recentemente, de forma mais amiúde que no passado, os contribuintes têm sido surpreendidos por ações fiscais que: a) desconsideram a existência de pessoas jurídicas legalmente*

constituídas para a prestação de serviços profissionais (firmas de consultoria em matéria de engenharia, contabilidade, etc.); b) tributam essas sociedades como se a renda fosse auferida pelas pessoas físicas que as integram, exigindo IR majorado (à alíquota de 27,5%, usualmente) e contribuições previdenciárias devidas na prestação de serviços assalariados mediante subordinação. Ou seja: a fiscalização despreza as relações jurídicas válidas entre duas empresas (a firma de consultoria prestadora de serviços e aquela que a contrata) e transmuda uma contratação comercial em relação empregatícia, com todos os ônus tributários decorrentes dessa desconsideração. Em que pese não ser auto-aplicável (pois depende de regulamentação legal), o fundamento para essas ações tem sido o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que autoriza a fiscalização a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, punindo o contribuinte que age com dolo. Não obstante,, os Fiscos têm interpretado o dispositivo - à míngua de qualquer regulamentação - como um cheque em branco para desconsideração de atos e negócios lícitamente praticados pelos contribuintes, autuando-os por não terem optado pela via mais onerosa (sob o viés tributário) para consecução de suas atividades-fim.”

Muito elucidativa também é a visão de Alberto Xavier, em 2001, sobre a Medida Provisória 66 que alterou o art. 116 do Código Tributário Nacional: *“Ainda permite ao Fisco tributar ao seu capricho e arbítrio atos juridicamente lícitos e verdadeiros, submetendo o cidadão ao vexame de um poder inquisitorial que lhe permite ser indagado porque fez uma venda e não uma permuta, porque fez um depósito e não um empréstimo, porque fez um aumento de capital e não uma compra e venda, porque fez uma cisão e não uma dissolução, porque emitiu uma debênture e não uma parte beneficiária, e assim por diante.”* Acreditamos que a aprovação de ambos os projetos, na forma em que se encontram, exacerbariam tais excessos reportados da fiscalização tributária.

Nesse sentido, não podemos deixar de concordar com Francisco Antônio Feijó, em artigo de 01 de junho de 2006, em que *“é evidente que os fiscais estão extrapolando suas atribuições. A presunção de existência de vínculo empregatício é de competência tão-somente do juiz do trabalho.”* Não cabe ao fiscal impor aos contratantes, por mera suposição ou palpite, uma

relação distinta da que foi livremente pactuada, sob pena de anular uma infinidade de atos jurídicos, aumentando o custo-Brasil e gerando desemprego.

Como destaca Nelson Mannrich em artigo de 08 de maio de 2006, esta postura desconsidera a evolução das relações econômicas contemporâneas: *“nem sempre é possível reduzir determinadas relações a um contrato de trabalho, em face de um feixe de relações que o direito do trabalho não absorve na sua integralidade, como questões relacionadas a direitos autorais, direito de imagem, contratação de terceiros envolvidos nessa verdadeira estrutura empresarial. Ao contrário, a contratação tradicional apresentava-se insuficiente, impondo-se novo modelo, agora autorizado pelo artigo 129 (da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005), por meio de pessoa jurídica, segundo a apontada concepção mais moderna”*.

Deve-se destacar ainda que as pequenas e micro empresas tendem a ser ainda mais afetadas por tal comportamento. Os custos de defesa no processo administrativo podem ser substanciais com os depósitos exigidos, dificuldades na obtenção de certidões negativas e limitações de crédito. Nesse contexto, o caminho dessas empresas pode ser a migração para a informalidade que é o inverso do que se deseja incentivar no País, que é a migração para a informalidade.

Como destacado no Relatório acima, o apenso Projeto de Lei nº 536, de 2007, do Poder Executivo, foi mais além que a relação de emprego na questão da desconsideração. Entendemos que todos os argumentos aqui listados se aplicam na mesma medida aos outros atos jurídicos incorporados. Dessa forma, acreditamos que os dispositivos que estabelecem a possibilidade de desconsideração sem intervenção judicial não nos parecem apropriados. De outro lado, a seqüência de procedimentos definidos a partir do § 1º do art. 2º em diante nos parecem conferir uma segurança jurídica desejável ao contribuinte em sua relação com o Fisco após a desconsideração, desde que o início do processo conte com intervenção da Justiça.

A redação que consideramos mais adequada para consagrar a necessidade de intervenção judicial prévia é aquela dada pela Emenda nº 5, apresentada pelo Deputado Armando Monteiro. Nessa última, se explicita o nexo causal entre a desconsideração e a finalidade de dissimular, o que é um desejável ponto em comum com o projeto do Poder Executivo.

A emenda nº 5 também prevê “prévia manifestação da Justiça do Trabalho”, o que nos parece mais adequado que “decisão judicial”. De fato, a exigência de decisão judicial pode ser interpretada como decisão transitada em julgado, o que poderá requerer um período excessivamente longo para se executar a fiscalização tributária. Assim, a demanda de uma “manifestação” judicial representa um equilíbrio maior no sentido de conter eventuais ímpetos abusivos da ação do fiscal ao mesmo tempo que evita emperrar o exercício da ação fiscalizatória. Esta busca de um equilíbrio melhor na relação fisco-contribuinte também já estava presente no *caput* do art. 1º do Projeto nº 133, que utiliza a expressão “decisão judicial autorizadora” em lugar de “decisão judicial”.

No entanto, acreditamos que, na linha do Poder Executivo, é cabível que o foco do projeto esteja voltado não apenas para atos ou negócios relacionados à dissimulação de relação de emprego, como também para os demais. Sendo assim, torna-se adequado substituir no *caput* do art. 1º da emenda “manifestação da Justiça do Trabalho” simplesmente por “manifestação da Justiça”, até porque o restante da redação do dispositivo não restringe o seu escopo à esfera trabalhista. Consistente a isso, cabe adaptar o § 1º do art. 1º e art. 2º da Emenda 5 àquela modificação.

A Emenda 1 suprime parte dos procedimentos previstos no projeto do Poder Executivo, antecipando o próprio lançamento do crédito tributário em relação àquele, além de determinar a formalização de representação para Delegacia de Julgamento da própria Secretaria da Receita Federal, atual Receita Federal do Brasil. Como já mencionado, a sequência de procedimentos definidos pelo Poder Executivo após a desconsideração está melhor definida para conferir segurança jurídica ao contribuinte. Ademais, o Poder Judiciário é naturalmente mais isento que delegacias ligadas ao próprio órgão de fiscalização. Sendo assim, rejeitamos a Emenda nº 1. A Emenda nº 9 também remete a verificação da ação do fiscal para a Delegacia de Julgamento, o que consideramos inapropriado.

As Emendas nº 2 e 4 já estão devidamente incorporadas na adequação que procedemos à Emenda nº 5. A Emenda Nº 3 também está parcialmente incorporada pela Emenda nº 5, apenas com a observação de que requerer “decisão transitada em julgado” tenderá a obstaculizar de forma excessiva e pouco funcional a fiscalização tributária.

A Emenda nº 6, que define um percentual de aplicação de multa no caso de falta de pagamento, está fora do escopo dos projetos de lei em tela, devendo seguir as multas-padrão requeridas em outros casos de não pagamento de tributo.

A Emenda nº 7 se restringe ao tratamento da desconconsideração no caso de “prestação de serviços personalíssimos”. Como seguimos a linha do Poder Executivo no sentido de conferir um tratamento comum para todos os casos de desconconsideração, entendemos que as preocupações contidas na emenda já foram devidamente contempladas no Substitutivo em anexo.

Em relação à Emenda nº 8, absorvemos parte da redação alternativa conferida pelo art. 2º quando se destaca que o fiscal “indicará na notificação os fatos e elementos que entenda caracterizar a possibilidade de desconconsideração”. Dado que o processo ainda não se completou, entendemos ser razoável falar em “possibilidade da desconconsideração” em lugar da “desconconsideração” em si. Em relação aos outros dispositivos, entendemos que a previsão da interveniência prévia da Justiça, além da seqüência de procedimentos proposta no projeto do Poder Executivo já garantem de forma suficiente os direitos do contribuinte.

Não negligenciamos o fato de que há vários casos de pessoas jurídicas que buscam as lacunas da lei para dissimular outro tipo de relação contratual, principalmente de emprego. No entanto, cabe notar que, antes de tudo, também se pode questionar o desenho do arcabouço tributário brasileiro, que induz este tipo de comportamento. Um sistema tributário ideal deve ser o mais neutro possível, o que deveria implicar não estimular este tipo de arbitragem entre distintas formas de contratação. A indução à simulação, nesse sentido, poderia ser tomada como mais um sintoma da inadequação de nosso sistema tributário. Em especial, a questão central nas dissimulações da relação de emprego são os reconhecidamente elevados encargos trabalhistas vigentes no País. A freqüente ocorrência de dissimulações nessas relações deveria ser o mote mais para a implementação de uma reforma que flexibilize de forma significativa esses encargos do que para o endurecimento da fiscalização perante o contribuinte, tanto o dissimulador como o não-dissimulador.

Para finalizar, voltamos a citar o artigo de Sacha Calmon, que destaca que “a certeza e a segurança do Direito devem prevalecer. Caso contrário estaremos sob o tacão do arbítrio e da opressão fiscal”. Não se pode presumir que o contribuinte é culpado, pois esta é posição antagônica à presunção inicial de boa fé que norteia um Estado de Direito, impedindo o exercício abusivo do poder. E a tributação é uma das áreas mais sensíveis à indesejável aproximação desse poder do despotismo. É nesse espírito que apresentamos o Substitutivo em anexo, para a consideração de nossos ilustres Pares.

Dessa forma, somos pela **APROVAÇÃO** do Projeto de Lei Nº 536, de 2007, do Poder Executivo e pelo acatamento parcial das emendas 2, 3, 4, 5 e 8, , na forma do Substitutivo em anexo, e pela **REJEIÇÃO** total do Projeto de Lei nº 133, de 2007 e das Emendas 1, 6, 7 e 9.

Sala da Comissão, em de de 2007.

Deputado OSÓRIO ADRIANO
Relator

COMISSÃO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO

SUBSTITUTIVO AO PROJETO DE LEI Nº 536, DE 2007

Dispõe sobre o procedimento de desconsideração de pessoa, ato ou negócio jurídico pelas autoridades fiscais competentes, e dá outras providências.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nesta Lei, vedada a desconsideração da pessoa jurídica prestadora de serviços sem prévia autorização judicial.

Parágrafo único. Na hipótese referida no caput deste artigo, são passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que adotem formas ou estruturas lícitas, porém não usuais e com o propósito negocial de ocultar os elementos do fato gerador em sua forma ou estrutura usual, de forma a reduzir o valor de tributo, evitar ou postergar o seu pagamento.

Art 2º Na hipótese de atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração, nos termos do parágrafo único do art. 1º, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos e fundamentos que entenda caracterizar a possibilidade de desconsideração, observada a prévia autorização judicial.

§ 1º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 2º Considerados improcedentes os esclarecimentos apresentados, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil formalizará representação à autoridade administrativa que instaurou o procedimento de fiscalização.

§ 3º A representação de que trata este artigo deverá:

I – conter relatório circunstanciado dos atos ou negócios praticados e a descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, bem assim os fundamentos que justifiquem a desconsideração.

II – discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de ocultar os reais elementos constitutivos do fato gerador;

III - ser instruída com os elementos de prova colhidos no curso do procedimento de fiscalização e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo; e

IV – conter o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios praticados em relação aos equivalentes, referidos no inciso I, com especificação da base de cálculo, da alíquota incidente e do montante do tributo apurado.

Art. 3º A autoridade administrativa decidirá sobre a representação de que trata o § 3º do art. 2º no prazo máximo de cento e vinte dias a contar de sua formalização.

Parágrafo único. Na hipótese de desconsideração, o sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data em que for intimado da decisão, para efetuar o pagamento dos tributos e encargos moratórios.

Art. 4º A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios, no prazo a que se refere o parágrafo único do art. 3º, ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será intimado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação da decisão de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos, quando houver, integrará a impugnação do lançamento do crédito tributário.

Art. 5º Aplicam-se as normas do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, ao lançamento efetuado nos termos do art. 4º.

Art. 6º A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá expedir atos normativos necessários à execução do disposto nesta Lei.

Art. 7º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Sala da Comissão, em de de 2007.

Deputado OSÓRIO ADRIANO
Relator