



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.727702/2014-18
ACÓRDÃO	2202-012.148 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRIFLEX INDUSTRIA E COMERCIO DE TERMOPLASTICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS MEDIANTE PESSOA JURÍDICA. CONSTATAÇÃO DOS REQUISITOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constatado que os sócios das pessoas jurídicas contratadas para prestação de serviços intelectuais exerciam a atividade-fim da empresa, com não-eventualidade, onerosidade, pessoalidade, e subordinação, sob sua forma estrutural, recebendo ainda benefícios típicos de empregados, cabe reconhecer como sendo essa sua condição, atraindo a incidência das contribuições previdenciárias devidas.

REPRESENTAÇÃO COMERCIAL AUTÔNOMA. TEMA 325 DA REPERCUSSÃO GERAL. AUSÊNCIA DE PROVA DE SUBORDINAÇÃO.

A terceirização da atividade autônoma de vendas é lícita, nos termos da Lei nº 4.886, de 1965, e na Tema 725 da Repercussão Geral, somente podendo ser afastada pela autoridade lançadora se demonstrada a subordinação existente entre o contratante e o prestador.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS DIGITAIS. SÚMULA CARF Nº 181. INAPLICABILIDADE.

No âmbito das contribuições previdenciárias, é incabível lançamento por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à apresentação de informações e documentos exigidos, ainda que em meio digital, com fulcro no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991.

SIMULAÇÃO. VIOLAÇÃO À LEI. RESPONSABILIDADE PESSOAL. ADMINISTRADOR. ART. 135, III, DO CTN.

A prática de atos simulados pelo contribuinte ultrapassa os limites ordinários do poder de gestão, caracterizando infração à lei, contrato social

ou estatuto, autorizando a imputação de responsabilidade pessoal e solidária ao seu administrador, nos termos do artigo 135, III, do CTN.

JUROS MORATÓRIOS. MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 108. APLICABILIDADE.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

CONTRATAÇÃO DE PESSOA FÍSICA. INTERPOSTA EMPRESA. SIMULAÇÃO. RELAÇÃO DE EMPREGO. MULTA QUALIFICADA.

Constatado que o sujeito passivo atuou com simulação para encobrir relações de emprego por meio de interposta empresa, cabível a imposição da multa qualificada, vez que demonstrada a intenção de alterar a natureza do fato gerador e dificultar ao fisco o seu conhecimento.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A Lei nº 14.689, de 2023, cominou multa proporcional de 100% para o lançamento de ofício, quando identificado a ocorrência de fraude, simulação ou conluio, cabendo sua aplicação retroativa, por se tratar de penalidade menos severa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto a alegação de inconstitucionalidade do artigo 52, da Lei nº 8.212/1991, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para cancelar o Auto de Infração nº 51.068.703-2, excluir do lançamento os fatos geradores relacionados com os levantamentos FF, DG e LM, e reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva (Relator), Andressa Pegoraro Tomazela, Wilderson Botto (substituto[a] integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Thiago Buschinelli Sorrentino, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Wilderson Botto.

RELATÓRIO

Irresignado com o Acórdão 15-38.686 proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, o contribuinte e o solidário apresentaram Recurso Voluntário, devolvendo a este colegiado a discussão envolvendo o crédito tributário na data do lançamento de R\$ 1.261.821,21 representado por 3 autos de infração para exigência de contribuições previdenciárias (obrigação principal), e mais 4 autos de infração por violação de obrigações acessórias. Por bem retratar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, conforme abaixo:

Do lançamento.

Trata-se de processo atinente a sete Autos de Infração (AI) lavrados por descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias em 24/10/2014.

A tabela abaixo apresenta um resumo dos AI que compõem o processo sob julgamento:

DEBCAD	COMPETÊNCIAS	MATÉRIA	VALOR TOTAL
51.020.495-3	01/2010 a 12/2012	Contribuições da empresa e GILRAT (segurados contribuintes empregados e contribuintes individuais)	843.825,48
51.068.701-6	01/2010 a 12/2012	Contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais	74.299,67
51.068.702-4	01/2010 a 12/2012	Contribuições devidas para outras entidades ou fundos	198.727,57
51.068.704-0	01/2010 a 12/2012	Deixar de apresentar documentos relacionados com as contribuições previdenciárias (CFL 38)	18.128,43
51.068.705-9	01/2010 a 12/2012	Dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios quando em débito, não garantido, para com a União (CFL 52)	58.107,22
51.068.706-7	01/2010 a 12/2012	Deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições de segurados empregados e contribuintes	1.812,87

		individuais a seu serviço (CFL 59)	
51.068.703-2	01/2010 a 12/2012	Apresentar informações de folha de pagamento em meio digital, em desacordo com o MANAD (CFL 22)	66.919,97

Este procedimento fiscal foi motivado pelas investigações da chamada “Operação Alquimia” que envolveu a Polícia Federal, a Receita Federal do Brasil, Justiça Federal, Ministério Público Federal, entre outros. O contribuinte faz parte de uma complexa rede de empresas localizadas em diversos estados e que foram objeto de ampla investigação pela referida operação. De acordo com relatórios da Polícia Federal, o grupo começou a formar-se a partir do ano de 1990, constituindo-se de empresas tituladas por pessoas jurídicas estrangeiras, sediadas em paraísos fiscais, como as Ilhas Virgens Britânicas, cujos procuradores ou representantes no Brasil são pessoas com fortes características de interpostas (“laranjas”).

Além disso, muitas das empresas do grupo não existem de fato (“de fachada”), tendo um único domicílio tributário, por meio de escritórios virtuais, e não possuem empregados, apesar de apresentarem movimentação financeira substancial. Aparentemente, estas empresas têm como objetivo promover a sonegação fiscal.

Há diversas operações duvidosas praticadas pelas empresas do grupo, assim como pelo contribuinte sob ação fiscal, são elas: manipulação de dados contábeis por meio de simulação de mútuos, simulação de distribuição de lucros e pagamentos a pessoas físicas sob a forma de prestação de serviços por pessoas jurídicas (“pejotização”).

Constitui fato gerador, das contribuições apuradas neste procedimento fiscal, o pró-labore recebido pelos sócios administrador e diretor e a prestação de serviço remunerado realizada por segurados empregados e por contribuintes individuais que trabalharam e/ou prestaram serviços para empresa no período compreendido de 1/2010 a 12/2012.

Com base em subsídios obtidos da análise da documentação apreendida na “Operação Alquimia” e as constatações da análise documental e cadastral obtidas na ação fiscal, restou provado a conduta contumaz do contribuinte na remuneração de alguns de seus empregados através de pessoas jurídicas, caracterizando a “pejotização”.

Com o objetivo de fraudar o fisco com a redução de tributos a pagar, o contribuinte remunerou vários segurados (empregado e contribuinte individual) através de empresas (PJ). Nos casos tratados foram observados os requisitos, previstos no inciso I do art. 12, da Lei 8.212/91, caracterizadores da relação de emprego, que são: a onerosidade, a não eventualidade, a subordinação e a pessoalidade. Para haver pessoalidade é necessário que o trabalho seja realizado por pessoa natural e não seja substituído por outra pessoa na realização das atividades. Quanto à eventualidade, restou provado o caráter não eventual da

relação de trabalho, porque os serviços são prestados de forma continuada. E a onerosidade está provada pela remuneração percebida, através das “pessoas jurídicas”. Quanto à subordinação restou provado que, normalmente, alguns deles exerciam funções de gerência na empresa, certamente vinculado às diretrizes dos administradores da empresa.

O senhor **Fernando dos Santos Caribé Filho**, CPF – 113.037.945-00, foi remunerado (onerosidade) através das empresas VIQUIM SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA - ME – CNPJ – 08.079.448/0001-54, PEQUIM SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA – ME – CNPJ – 08.097.712/0001-82 e CONSULQUIM SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA - ME – CNPJ – 04.607.607/0001-95, todas localizadas no mesmo endereço, cujo quadro societário figura o sr. Fernando Caribe, conforme extrato do cadastro de PJ (anexo 4). Este senhor atua na empresa como diretor comercial (pessoalidade), subordinado aos sócios administradores (subordinação).

Esta constatação pode ser comprovada pela análise das notas fiscais emitidas por empresas prestadoras do contribuinte, onde se observa que a aprovação dos serviços é feita pelo senhor Fernando Caribé. Este também aprova os serviços referentes às notas fiscais emitidas pelas suas “empresas” (anexo 5). Observa-se também que as empresas só prestaram serviços ao contribuinte, o que pode ser comprovado pela emissão de notas fiscais ao contribuinte de forma sequenciada nas três empresas. Em pesquisa ao sistema GFIP WEB, foi constatado que as empresas não remuneraram nenhum empregado no ano de 2010, exceto a empresa Pequim que remunerou um segurado empregado de 7 a 12/2010, cujo sobrenome é Caribé. O contribuinte foi intimado através do Termo de Intimação Fiscal (TIF) 2 a apresentar contratos, notas fiscais, comprovantes dos serviços prestados e o titular da prestação de serviços, sendo que este apresentou apenas as notas fiscais (anexo 5). Do exposto, os pagamentos às empresas acima citadas serão considerados e lançados como remuneração do sr.

Fernando Caribé, na qualidade de segurado empregado, conforme tabela 1, anexada, cujos dados foram extraídos da contabilidade do contribuinte.

O senhor **Nelson Fumio Kunieda**, CPF – 022.492.408-76 foi remunerado (onerosidade) através da empresa FATTO Assessoria Ltda – CNPJ – 04.687.104/0001-77, pela atuação como gerente comercial (pessoalidade) do Contribuinte, subordinado aos diretores (subordinação). O sr. Nelson é sócio da empresa FATTO, conforme extrato do Cadastro de PJ (anexo 6). Em pesquisa ao sistema GFIP WEB, foi constatado que a empresa FATTO não remunerou nenhum empregado nos anos de 2010 a 2012. O contribuinte foi intimado a apresentar contratos e notas fiscais dos serviços prestados (anexo 7). Foi identificada uma nota fiscal em que o Nelson aprova o serviço prestado na função de gerente comercial (anexo 8). A não eventualidade está caracterizada pela análise das informações, contidas na tabela 2, e extraídas da contabilidade do contribuinte. O Nelson Kunieda atuou junto ao contribuinte, pelo menos de 1/2010 a 12/2012.

Outro fato a se observar na tabela 2, anexada, é que as notas fiscais são emitidas de forma sequenciada, caracterizando que a empresa FATTO só presta serviços ao contribuinte. Por todo exposto, os pagamentos à empresa FATTO e a Nelson Kunieda, discriminados nas tabelas 2 e 3, anexadas, serão considerados e lançados como remuneração dele na qualidade de segurado empregado.

O senhor **Fabio da Silva Prado Junior**, CPF – 129.528.148-13 foi remunerado (onerosidade) através da empresa FPF Representações Ltda – CNPJ 11.606.542/0001-29, pela atuação com a prestação de serviços de vendas. O Fabio da Silva é sócio da empresa FPF Representações Ltda, conforme extrato do Cadastro de PJ (anexo 9). Em pesquisa ao sistema GFIP WEB, foi constatado que a empresa FPF não remunerou nenhum empregado nos anos de 2010 e 2011. O contribuinte foi intimado, através do TIF 2, a apresentar contratos e notas fiscais dos serviços prestados, tendo apresentado apenas as notas fiscais (anexo 10). O Fabio da Silva atuou junto ao contribuinte, pelo menos de 5/2010 a 12/2010, conforme lançamentos extraídos da contabilidade do Contribuinte (tabela 4). Do exposto, os pagamentos à empresa FPF serão considerados e lançados como remuneração de Fabio da Silva, na qualidade de segurado contribuinte individual.

O senhor **Daniel Menezes Garrido**, CPF – 909.722.365-20 foi remunerado (onerosidade) através da empresa Daniel Menezes Garrido – ME – CNPJ – 97.549.172/0001-50, pela atuação com a prestação de serviços administrativos e cadastrais. Daniel Garrido é responsável pela empresa, conforme extrato do Cadastro de PJ (anexo 11). Em pesquisa ao sistema GFIP WEB, foi constatado que a empresa não remunerou nenhum empregado nos anos de 2010 e 2011. O contribuinte foi intimado, através do TIF 2, a apresentar contratos e notas fiscais dos serviços prestados, tendo apresentado apenas as notas fiscais (anexo 12). Daniel Garrido atuou junto ao contribuinte, pelo menos de 9/2011 a 10/2012, conforme lançamentos extraídos da contabilidade do contribuinte (tabela 5). Um fato a se observar na tabela 5, anexada, é que as notas fiscais são emitidas de forma sequenciada, caracterizando que a empresa Daniel Garrido só presta serviços ao contribuinte. Do exposto, os pagamentos à empresa de Daniel serão considerados e lançados como remuneração, na qualidade de segurado contribuinte individual.

O senhor **Luiz Macedo Valverde**, CPF – 159.486.925-15 foi remunerado (onerosidade) através da empresa Luiz Macedo Valverde – ME – CNPJ – 08.358.955/0001-27, pela atuação com a prestação de serviços de vendas. Luiz Macedo é responsável pela empresa, conforme extrato do Cadastro de PJ (anexo 13). Em pesquisa ao sistema GFIP WEB, foi constatado que a empresa não remunerou nenhum empregado nos anos de 2010 e 2011. O contribuinte foi intimado, através do TIF 2, a apresentar contratos e notas fiscais dos serviços prestados, tendo apresentado apenas as notas fiscais (anexo 14). Luiz Macedo atuou junto ao contribuinte, pelo menos de 1/2010 a 7/2011, conforme lançamentos extraídos da contabilidade do contribuinte (tabela 6). Um fato a se observar na tabela 6 abaixo é que as notas fiscais são emitidas

sequenciadamente, caracterizando que a empresa Luiz Macedo só presta serviços ao contribuinte. Do exposto, os pagamentos à empresa de Luiz Macedo serão considerados e lançados como remuneração, na qualidade de segurado contribuinte individual.

Foram lavrados neste Procedimento Fiscal os seguintes AI:

- a) AI 51.068.701-6 – Lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação principal (desconto de segurados), de 1/2010 a 12/2012, relativa ao recolhimento da contribuição devida à Seguridade Social;
- b) AI 51.020.495-3 - Lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação principal (patronal), de 1/2010 a 12/2012, relativa ao recolhimento da contribuição devida à Seguridade Social;
- c) AI 51.068.702-4 - Lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação principal (outras entidades), de 1/2010 a 12/2012, relativa ao recolhimento da contribuição devida à outras entidades (terceiros);
- d) AI 51.068.703-2 - Lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação acessória – Código de Fundamentação Legal (CFL) 22.

O contribuinte utilizou sistema eletrônico de processamento de dados e por este motivo foi intimado a apresentar informações de folha de pagamento em meio digital, de acordo com o leiaute estabelecido no Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD), aprovado pela Portaria INSS MPS/SRP 12, de 20/6/2006. O contribuinte omitiu e prestou incorretamente as informações solicitadas. Ficando constatado que as informações não são íntegras, isto é, não correspondem ao valor real das operações escrituradas, seja por omissões, seja por incorreções. Por esta conduta cometeu infração ao disposto no art. 11, §§ 3º e 4º da Lei 8.218, de 29/8/91;

- e) AI 51.068.704-0 - Lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação acessória CFL 38.

O contribuinte deixou de apresentar documentos relacionados com as contribuições previstas na Lei 8.212/91, solicitados através de diversos termos de intimação. Por esta conduta cometeu infração ao disposto nos §§ 2º e 3º do art. 33 da Lei 8.212/91, c/c os arts. 232 e 233, parágrafo único do Decreto 3.048/99;

- f) AI 51.068.705-9 - Lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação acessória – CFL 52.

Com base na análise da contabilidade do contribuinte, foi constatado que este atribuiu participação de lucros a seu sócio Edgard de França Powell e para a empresa Sasil Comercial e Industrial de Produtos Químicos – CNPJ – 01.414.048/0001- 09, esta empresa compõe o grupo econômico, já mencionado. Ocorre que no momento da distribuição dos lucros, discriminados na tabela 8, o contribuinte estava em débito com a União. Por esta conduta cometeu infração ao disposto no art. 52 da Lei 8.212/91, c/c com art. 32, alínea “b” da Lei 4.357/64.

A tabela 8, anexada, relaciona todos os lançamentos que registram os débitos nas contas “Reservas de Lucros” e “Lucros ou Prejuízos Acumulados”, momentos em que se configuram as distribuições de lucros aos sócios. Em pesquisa aos sistemas de cobrança da Receita Federal do Brasil (RFB) foi constatado que o contribuinte estava em débito com a União em algumas datas da distribuição de lucros discriminadas na tabela 8. As tabelas 9 a 11 detalham os débitos do período de outubro a dezembro de 2012 e se referem a valores de débitos declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) sem o respectivo crédito, por este motivo o contribuinte se tornou devedor da União; e

g) AI 51.068.706-7 - Lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação acessória CFL 59.

O contribuinte deixou de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições de segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço. O contribuinte remunerou segurados empregados e contribuintes individuais sem que tenha promovido qualquer desconto referente às contribuições destes segurados. Por esta conduta cometeu infração ao disposto na alínea “a” do inciso I do art. 30 da Lei 8.212/91, c/c o art. 216, inciso I, alínea “a” do Decreto 3.048/99 (RPS).

A crédito foram apropriadas, para os presentes lançamentos fiscais, as Guias da Previdência Social (GPS) recolhidas pelo contribuinte.

Tendo em vista a conduta omissiva do sujeito passivo, no que diz respeito à omissão em GFIP, foi formalizado o Relatório de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), conforme Portaria RFB 2.439 de 21/12/10, em função da ocorrência, em tese, do Crime Sonegação de Contribuição Previdenciária, tipificado no artigo 337-A do Código Penal.

Não há dúvidas da intenção do administrador do contribuinte em impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador de tributos (Contribuição Previdenciária e IRPF), modificando as suas características essenciais e estas condutas foram cometidas através de um ajuste doloso entre o contribuinte e os empregados. Com base nos fatos narrados o contribuinte infringiu o disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Por todo exposto a multa prevista no inciso I do artigo 44, da Lei 9.430/96, foi duplicada pela ocorrência das condutas tipificadas no §1º, do artigo 44 da Lei 9.430/96.

Estas condutas motivaram a inclusão do sócio administrador do contribuinte, à época da ocorrência dos fatos geradores, o senhor Edgard de França Powell, como sujeito passivo dos créditos tributários apurados neste procedimento fiscal.

De acordo com o inciso III, do artigo 135, do Código Tributário Nacional (CTN), são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou

infração de lei, contrato social ou estatuto os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Restou provado a conduta dolosa cometida pelo sócio administrador do contribuinte, com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência de fato gerador de contribuições previdenciárias.

Pelas razões expostas, consideramos que o representante legal é solidariamente responsável com seu patrimônio pelos créditos devidos pelo contribuinte, conforme determina o artigo 135, III, da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN).

O autuado e o sujeito passivo solidário, Edgard de França Powell, CPF 024.031.292-91, foram cientificados dos AI, pessoalmente, em 29/10/2014 (fls. 2/19/33/45/46/47/347 e 348). Em 28/11/2014 apresentaram impugnação conjunta (fls. 361 a 413) alegando, em síntese, o que se relata a seguir.

Da ilegitimidade passiva de Edgard de França Powell.

Em relação à responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), é necessário averiguar se determinado ato que originou o crédito tributário decorreu de ato da pessoa jurídica ou das pessoas físicas. Afinal, se um ato ilícito foi praticado pela pessoa jurídica, a responsabilidade não pode atingir diretores, gerentes e representantes legais.

O que objetiva o art. 135, III, do CTN, é punir o sócio administrador que age à revelia dos interesses da sociedade, e a forma com a qual ele pode agir assim é exatamente descumprindo as normas de cunho societário que determinam que a sua atuação deve se dar no interesse da empresa, e nos limites em que sua atuação é permitida.

Transpondo o entendimento ao caso em apreço, a responsabilidade pessoal do impugnante Edgard de França Powell somente seria admitida caso a Fiscalização comprovasse que todo o crédito previdenciário cobrado na ação fiscal é resultante da prática de ato ou fato ilícito praticado por ele, bem como que tal ato encontra-se eivado de dolo, excesso de poderes, infração de lei e/ou ao contrato social, e ainda que este ilícito foi capaz de dar origem à aplicação excepcional da norma de responsabilidade tributária prevista art. 135, III, do CTN.

Entretanto, no caso destes autos, a Fiscalização não se preocupou em demonstrar, de forma clara, quais as condutas culposas ou dolosas, com excessos de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, que efetivamente foram praticadas pelo impugnante Edgard de França Powell, bem como que todos os créditos tributários cobrados nesta ação fiscal foram resultantes destes seus supostos atos.

O art. 129 da Lei 11.196/05 determina expressamente que, para fins previdenciários e fiscais, a prestação de serviços intelectuais se sujeita tão-somente à legislação das pessoas jurídicas.

Com efeito, após o advento do art. 129, da Lei 11.196/05, as empresas legalmente constituídas para prestação de serviços intelectuais não podem ser descaracterizadas pelos agentes fiscais, ao argumento de que o serviço prestado pelos profissionais aos seus contratantes seria regido pelas normas da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), com todos os reflexos trabalhistas e tributários daí decorrentes.

No mesmo sentido, esqueceu-se a Fiscalização que, nos casos específicos de representação comercial, o art. 1º, da Lei 4.886/65, permite expressamente a prestação desse serviço seja realizado por meio de pessoa jurídica, a despeito de atividade em si ser exercida pessoalmente pelo seu sócio pessoa física.

A Autoridade Administrativa tinha o dever de demonstrar e comprovar qual foi o ato específico e ilícito que justificou a caracterização dos diretores como responsáveis tributários pelos débitos da pessoa jurídica. Era imperiosa, assim, a produção de prova que comprovasse a autoria de Edgard de França Powell pela suposta infração.

E se é assim, o impugnante Edgard de França Powell é parte manifestamente ilegítima para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária ora em debate, em face da inaplicabilidade do art. 135, III, do CTN.

Levantamentos FC e NK aplicação do art. 129 da Lei 11.196/05.

Sendo assim, apresentado o conceito de serviço intelectual, constata-se que as empresas legalmente constituídas para prestação de serviços intelectuais (tais como sociedades de engenheiros, arquitetos, contadores, administradores etc.) não podem ser descaracterizadas pelos agentes fiscais, ao argumento de que o serviço prestado pelos profissionais aos seus contratantes seria regido pelas normas da CLT, com todos os reflexos trabalhistas e tributários aí decorrentes.

É patente que, no caso em tela, não há negócio verdadeiro ocultado. Assim, não há relação de emprego, nem subordinação jurídica. Não há o intuito de contratar um empregado e nem o intuito de ser contratado. Essa é a verdade material.

De forma análoga, não há invólucro materializado por um negócio mentiroso. As pessoas jurídicas, em sua maioria, foram constituídas muito antes da prestação de serviços para a recorrente, têm sede e muitas delas prestam serviços para outras empresas, não havendo que se falar em negócio mentiroso, "de fachada".

Por fim, definitivamente, não pode ser atribuída aos impugnantes a grave acusação da malícia e intencionalidade de lesar o Fisco. Não está caracterizado no relatório fiscal, em nenhum momento, o animus de fraudar.

Da necessidade de pronunciamento do poder judiciário para reconhecer a existência de relação de emprego.

Ao fazer referência ao art. 50 do CC, o legislador da cognominada "MP do bem" restringiu ao magistrado a prerrogativa de desconsiderar a personalidade da

pessoa jurídica na hipótese de sua finalidade não ser a prestação de serviços de cunho intelectual.

Sobre a suposta competência alegada pela autuante, vale ressaltar que, muito embora o art. 229, §2º, do Decreto 3.048/99, preveja a possibilidade de desconsideração do vínculo pactuado pela autoridade administrativa, este dispositivo não encontra sequer guarida legal na Lei 8.212/91, que, no art. 33, não prevê a possibilidade de reconhecimento de vínculo empregatício por parte da fiscalização previdenciária.

Diante do exposto, revela-se indiscutível que a Fiscalização não poderia caracterizar como segurados empregados os sócios das pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais, seja porque o art. 129 da Lei 11.196/05 expressamente autoriza essa forma de contratação para fins fiscais e previdenciários, seja porque os autuantes não possuem atribuição para desconsiderar uma relação de trabalho regularmente pactuada.

Inexistência de relação de emprego entre os sócios das pessoas jurídicas arroladas nos levantamentos FC e NK e a autuada.

A Fiscalização equivoca-se na análise teórica e concreta dos elementos caracterizadores da relação empregatícia, bem como na correlação de tais elementos às atividades empresariais da Triflex Indústria e Comércio de Termoplásticos Ltda, obtendo conclusões absolutamente distorcidas da realidade, conforme se passa a demonstrar.

Somente há relação empregatícia quando o grau de subordinação seja absoluto, é dizer, quando o empregador direciona toda a atividade produtiva, englobando a prestação de serviço e o resultado.

É o caso, por exemplo, da VIQUIM SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA - ME, inscrita no CNPJ 08.079.448/0001-54, da PEQUIM SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA - ME, inscrita no CNPJ 08.097.712/0001-82, e da CONSULQUIM SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA - ME, inscrita no CNPJ 04.607.607/0001-95, representadas pelo sócio Fernando dos Santos Caribé Filho (CPF na 113.037.945-00).

Para o exercício das suas atividades tais pessoas jurídicas prestam serviços a outras empresas do ramo, entre elas a contribuinte, conforme comprovam, a título exemplificativo, as cópias das Notas Fiscais anexadas (doc. 3), emitidas contra a VARIENT DISTRIBUIDORA DE RESINAS LTDA., inscrita no CNPJ 10.140.883/0001-99, gentilmente enviados aos impugnantes para elaboração desta impugnação.

Como se pode perceber, tanto a VIQUIM SERVIÇOS, a PEQUIM SERVIÇOS e a CONSULQUIM SERVIÇOS, quanto a FATTO Assessoria Ltda, esta última representada pelo sócio Nelson Fumio Kunieda, são empresas regularmente constituídas, prestadoras de serviço para diversas pessoas jurídicas em todo o

território nacional, razão pela qual é inconcebível tratar seus sócios como empregados da Triflex, razão pela qual o lançamento fiscal não deve prosperar.

Levantamentos FR, DG e LM.

Esqueceu-se, contudo, a Fiscalização que, especificamente em relação à representação comercial, a Lei 4.886/1965 permite expressamente que a prestação destes serviços seja realizado por meio de pessoa jurídica, ainda que a atividade em si seja exercida a Fiscalização não poderia simplesmente invocar ausência de remuneração de empregados ou, dito de outro modo, exercício pessoal da atividade pelo sócio, para desconsiderar a relação de representação comercial e muito menos a personalidade jurídica da empresa.

Desta forma, verifica-se que a FPF REPRESENTAÇÕES LTDA, a DANIEL MENEZES GARRIDO - ME e a LUIZ MACEDO VALVERDE - ME são pessoas jurídicas de representação comercial para todos os fins, inclusive tributários, não podendo a Fiscalização qualificar os seus sócios como "contribuintes individuais" apenas para satisfazer a voracidade arrecadatória.

Por outro lado, não obstante o disposto na Lei 4.886/65, importa ainda salientar que a Autoridade Fiscal não poderia simplesmente desconsiderar a personalidade jurídica das citadas empresas, baseada em mera presunção de irregularidade na sua constituição para prestação de serviços.

Tal relação de emprego, contudo, restou afastada pelo próprio Auditor Fiscal quando enquadrou os sócios das pessoas jurídicas FPF REPRESENTAÇÕES LTDA, a DANIEL MENEZES GARRIDO - ME e a LUIZ MACEDO VALVERDE - ME como contribuintes individuais.

O ônus, portanto, de verificação da existência dos requisitos para constituição de pessoa jurídica compete exclusivamente à Autoridade Fiscal, sendo impossível transferi-lo para o "tomador dos serviços", seja por se tratar de competência e interesse privativo da Fiscalização, nos termos do art. 142 do CTN, seja porque, tratando-se de presunção não prevista em lei, cabe à Autoridade Fiscal lançadora fazer prova de suas alegações.

Da inaplicabilidade da multa qualificada. Ausência de comprovação de dolo, fraude ou sonegação.

Não basta a mera indicação da conduta dolosa e/ou fraudulenta, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Na esteira desse raciocínio, restou o posicionamento pacífico do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ao consagrar o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula 14.

Com efeito, a Autoridade Fiscal não logrou demonstrar com especificidade a conduta dolosa ou fraudulenta adotada pela contribuinte tendente a sonegar

tributos intencionalmente, com o fito de justificar a qualificação da multa em 150%, não se prestando à sua aplicabilidade a simples presunção.

Mesmo porque, conforme restou demonstrado, o art. 129, da Lei 11.196/05 determina expressamente que, para fins previdenciários e fiscais, a prestação de serviços intelectuais se sujeita tão-somente à legislação das pessoas jurídicas. Portanto, após o advento do art. 129 da Lei 11.196/05, as empresas legalmente constituídas para prestação de serviços intelectuais não podem ser descaracterizadas pelos agentes fiscais, ao argumento de que o serviço prestado pelos profissionais aos seus contratantes seria regido pelas normas da CLT, com todos os reflexos trabalhistas e tributários daí decorrentes.

Por todo o exposto, caso não sejam acatados os fundamentos expostos nos tópicos anteriores, requerem os impugnantes que a multa qualificada seja reduzida para o patamar simples, de 75%, tendo em vista a ausência de dolo ou fraude na sua conduta.

Multa isolada por descumprimento de obrigação acessória. Impossibilidade de cobrança cumulativa com a multa de ofício.

Não se pode conceber a punição reiterativa durante a mesma ação fiscal de multa isolada, por descumprimento de obrigação acessória, cumulada com a cobrança de multa de ofício, ainda mais agravada e aumentada de metade. Esse é uma regra geral do Direito, denominada proibição do bis in idem.

Deste modo, requerem os impugnantes sejam julgados improcedentes os AI lavrados por suposto descumprimento de obrigação acessória, uma vez que não pode ser cumulada a cobrança de multa isolada com a multa de ofício durante a mesma ação fiscal.

Por outro lado, vale também salientar que os impugnantes foram surpreendidos com a lavratura do AI 51.068.705-9, que tem por objeto a cobrança da multa por infração ao art. 52 da Lei na 8.212/1991 c/c com o art. 32, alínea "b" da Lei 4.357/1964.

Os citados preceptivos legais tratam da proibição da distribuição de lucros aos sócios quotistas ou dirigentes, se a pessoa jurídica estiver em débito com a União ou autarquias de seguridade social, ao passo que a sua inobservância importa em multa imposta à pessoa jurídica, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias distribuídas ou pagas indevidamente.

Entretanto, ilustres Julgadores, como se pode verificar, a limitação imposta pelo art. 52 da Lei 8.212/91 e pelo art. 32, alínea "b" da Lei 4.357/64 constitui flagrante sanção política como meio ilegítimo e coercitivo de compelir o contribuinte ao pagamento do tributo, prática repudiada em nosso sistema jurídico.

A razão das Súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal indica o repúdio da jurisprudência às formas coercitivas de cobrança de tributo mediante autotutela oblíqua da Administrativa Tributária, por representar afronta direta

aos princípios da função social da empresa e da continuidade da atividade econômica, da livre concorrência, além da livre iniciativa e do livre exercício da atividade econômica e profissional, previstos na Constituição Federal.

Não incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

Por fim, requerem os impugnantes a não incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, uma vez que, no âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a legislação atualmente em vigor não autoriza a exigência de juros sobre multa.

Sobreveio o Acórdão nº 15-38.686 que por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário, inclusive a responsabilidade solidária atribuída a Edgard de França Powell. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais que prestam serviços à empresa.

SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO.

Para custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT).

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS ÀS OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS). INCIDÊNCIA.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), conforme preconiza o art. 3º, da Lei 11.457, de 2007.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012 SÓCIO ADMINISTRADOR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONFIGURAÇÃO. SUJEIÇÃO PASSIVA.

Constatada uma das situações de fato previstas no caput do art. 135 do Código Tributário Nacional, impõe-se à responsabilização do sócio administrador da empresa pelo crédito tributário constituído.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%.

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I, do artigo 44, da Lei n.º 9.430/1996 deverá ser duplicado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte e o solidário foram cientificados do acórdão de impugnação em 12.06.2015 e 22.06.2015, respectivamente, apresentando o recurso voluntário conjunto na data de 22.07.2015, às fls. 484 a 540. Em apertada síntese, o recurso voluntário faz considerações sobre a “Operação Alquimia” que teria dado origem ao procedimento de fiscalização, mas que não apresenta relação direta com o lançamento tributário controlado neste processo. A seguir, desenvolve os seguintes tópicos recursais, anteriormente deduzidos perante o julgador de piso: (i) ilegitimidade de Edgard de França Powell; (ii) possibilidade de prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica; (iii) regular prestação de representação comercial por pessoas jurídicas; (iv) inaplicabilidade da multa qualificada; (v) cumulatividade da multa acessória com o lançamento da obrigação principal; (vi) violação de princípios constitucionais da multa aplicada por infração da obrigação acessória prevista no artigo 52, da Lei nº 8.212/1991; (vii) incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Valverde Ferreira da Silva**, Relator

1 CONHECIMENTO

Frise-se que o recurso voluntário do contribuinte e do solidário foi apresentado em peça única, assim como na impugnação. Inobstante isso, a tempestividade para a apresentação do Recurso Voluntário é contada em relação a cada um dos sujeitos passivos, nos termos do artigo 33, do Decreto nº 70.235/1972. Assim sendo, há que se considerar intempestivo o recurso apresentado pelo contribuinte na data de 22.07.2015, sendo ele cientificado do acórdão de impugnação em 12.06.2015.

O Recurso Voluntário apresentado pelo solidário é tempestivo, e considerando que este sujeito passivo pode desenvolver em sua defesa tanto sua condição de responsável, quanto aos fatos modificativos ou extintivos do crédito tributário, será apreciado por este colegiado todos os argumentos desenvolvidos no documento único, nos termos da Súmula CARF nº 71:

Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade.

No entanto, em relação ao Auto de Infração nº 51.068.703-2, deixarei de conhecer da alegação de inconstitucionalidade do artigo 52, da Lei nº 8.212/1991, bem como sua violação ao princípio do livre exercício da atividade econômica (art. 5º, XII e art. 170 da Constituição

Federal), caracterizada pela aplicação de meios coercitivos para a exigência de tributos, por óbice na Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

2 MÉRITO

2.1 SERVIÇOS INTELECTUAIS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA

Neste capítulo recursal, a discussão envolve o lançamento tributário relativo aos levantamentos FC e NK, em decorrência de a autoridade fiscal ter identificado entre o contribuinte e Fernando dos Santos Caribé Filho e Nelson Fumio Kunieda uma relação típica de emprego, prestado por pessoa física, com pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação. A fiscalização concluiu que Fernando e Nelson atuavam como diretor e gerente comercial do contribuinte, respectivamente.

O recurso apresentado faz defesa enfática do artigo 129, da Lei nº 11.196/2005, que faculta àqueles que prestam serviços intelectuais, em caráter personalíssimo, realizarem as atividades inerentes a esta prestação por intermédio de pessoas jurídicas.

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.

É preciso lembrar ao recorrente que não se encontra em discussão a aplicabilidade da lei, mas se a despeito da norma, restaram demonstrados os requisitos necessários à configuração da relação de emprego. Atento à leitura da peça recursal, não trouxe o recorrente qualquer elemento probatório que pudesse infirmar as conclusões da autoridade lançadora, senão o argumento da hiper suficiência destes profissionais, sendo de seu livre arbítrio prestarem os serviços em questão como pessoas físicas ou por intermédio de pessoas jurídicas.

O que caracteriza o serviço intelectual não é o esforço físico ou intelectual, mas a aplicação predominante do conhecimento técnico ou científico, capacidade criativa, especialização profissional, raciocínio analítico e formação intelectual específica. Portanto, o artigo 129, da Lei 11.196/2005, não transforma automaticamente qualquer prestação de serviços em atividade intelectual. No caso concreto, se está a abordar os serviços prestados por um diretor e um gerente comercial, que a meu sentir, não desempenham suas atividades com a autonomia necessária, muito pelo contrário, submetem-se a determinação do administrador, visando a gestão dos fatores de produção.

É importante mencionar que os envolvidos receberam ao longo dos meses os mesmos valores de pagamento o que denota a habitualidade da prestação. Com relação a Fernando dos Santos Caribé Filho, inúmeros documentos fiscais constam a aposição de carimbo e assinatura dele na qualidade de Diretor Comercial (fls. 214 a 342). Ainda, com relação a Nelson Fumio Kunieda, constata-se a retribuição com gastos com alimentação, hospedagens, condução e combustíveis, o que reforça a alegação da fiscalização (fls. 63 a 69).

Também refuto a alegação da ausência de competência da autoridade fiscal para desconsiderar a relação jurídica, cabendo a palavra final ao Poder Judiciário. Inobstante o Parágrafo Único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, autorizar a fiscalização a desconsiderar atos e negócios jurídicos, creio nem ser este o caso, uma vez que considerados simulados, a autoridade lançadora, concluindo pela existência de requisitos inerentes a relação de emprego, considerou os envolvidos como segurados empregados, aplicando o § 2º do artigo 229, do Decreto nº 3.048/1999:

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

[...]

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

Logo, a autoridade fiscal nada criou, mas apenas aplicou ao caso concreto a norma válida para uma situação simulada ou inexistente. E, especialmente pela ausência de argumentos e provas produzidas pelo recorrente que pudessem demonstrar que as atividades desenvolvidas eram prestadas em caráter eventual ou sem os requisitos inerentes à relação de emprego, não há qualquer reparo à decisão recorrida.

2.2 SERVIÇOS DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL

Com relação aos lançamentos identificados com os códigos FF - Fábio da Silva Prado Júnior, DG - Daniel Menezes Garrido, LM - Luiz Macedo Valverde, a autoridade lançadora os caracterizou como segurados contribuintes individuais, desconsiderando a prestação de serviços por meio de pessoa jurídica, por entender que os serviços prestados por ele seriam de natureza personalíssima.

Em relação a estes, o recorrente defendeu, desde a impugnação, que tais profissionais desempenham serviços de representação comercial, cuja atividade prestada por meio de pessoas jurídicas está autorizada nos termos do artigo 1º, da Lei nº 4.886/1965. E conclui o recorrente:

Ocorre que não existe nenhuma regra legal que obrigue um autônomo, pessoa reconhecida sem qualquer subordinação com o tomador de serviços, como é o caso do contribuinte individual, a ter que necessariamente prestar serviços em

nome próprio como pessoa física. Ora, pelo mesmo motivo que levou a pessoa física a prestar serviços como autônomo, poderia levá-lo a prestar por meio de pessoa jurídica. Não há nada que o impede, portanto, de se constituir em forma de pessoa jurídica para prestação de serviços de representação comercial.

Senão vejamos, quais foram os fundamentos adotados pelo julgador de piso para manter o lançamento em relação aos segurados considerados contribuintes individuais:

[...]

No caso sob análise, entendo que restou cabalmente demonstrado pelo fisco, que o único propósito que conduziu os sujeitos passivos a efetivar o conjunto de atos e negócios jurídicos desencadeados a partir da constituição de várias empresas, para prestar serviços unicamente à autuada, foi pura e simplesmente a intenção de obter a redução da sua carga tributária, neste caso para com as contribuições sociais.

As provas diretas e indiretas anexadas ao processo administrativo pela autoridade fiscal comprovam de forma insofismável, que, apesar da existência formal das pessoas jurídicas prestadoras de serviços, estas se caracterizavam, na realidade, em verdadeira burla à contratação direta de segurados empregados e contribuintes individuais, o que demonstra o acerto do Fisco em apurar as contribuições sociais em face da autuada.

[...]

As evidências trazidas aos autos demonstram que não se está diante de empresas prestadoras de serviços, mas, sim, de pessoas físicas, na qualidade de segurados empregados e contribuintes individuais que prestavam serviços à autuada, caracterizando simulação, nos termos do art. 167, §1º, do Código Civil (Lei 10.406/2002).

[...]

Neste tópico, preciso pedir todas as vênias para discordar com o julgador de piso, pois ele adentrou na esfera de vontade dos prestadores de serviço, determinando a forma como deveriam se organizar. Importantíssimo frisar que em relação aos envolvidos neste capítulo, a autoridade lançadora não identificou relação típica de emprego, tanto que os qualificou como se fossem segurados contribuintes individuais. Além disso, em momento algum se cogitou da inexistência da efetiva prestação destes serviços.

E respeitando os princípios constitucionais da livre iniciativa e da liberdade econômica, não vislumbro qualquer óbice legal ao fato de que estes prestadores pessoas jurídicas tenham um único cliente, não disponham de estrutura empresarial ou que não possuam empregados, fundamentos estes adotados pela autoridade lançadora justificar a identificação destes segurados como contribuintes individuais, nos termos do artigo 12, V, “g”, da Lei nº 8.212/1991, mormente quando não se imputa qualquer conduta ao contribuinte na constituição destas sociedades. Também me parece inconveniente o argumento de que o procedimento

adotado geraria uma economia tributária, não se apontando qual teria sido o regramento infringido.

Ora, a prestação do serviço pelo próprio sócio não descaracteriza automaticamente a pessoa jurídica, cujo segurado mantém sua condição de contribuinte individual, mas sob outro fundamento, o do artigo 12, V, “f”, da Lei nº 8.212/1991. O que se pretendeu no caso concreto, foi atribuir ao tomador dos serviços o ônus previdenciário do cumprimento das obrigações do prestador, no entender deste relator, sem qualquer fundamento que o autorizasse.

Assim sendo, dou provimento a este capítulo recursal para afastar os fatos geradores relacionados com os lançamentos FF, DG e LM.

2.3 APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

O recorrente não se conforma com a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, mantida pelo julgador de piso. Defende que somente poderá ser aplicada a qualificadora da multa “se a autoridade estiver convencida do cometimento de crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente foi praticado.”

Que não bastaria a mera indicação da conduta, cabendo a autoridade lançadora o ônus da comprovação da intenção do sujeito passivo, destinada a fraudar o fisco. Melhor dizendo, deve ser demonstrado o evidente intuito de fraude, não bastando a sua presunção com base em indícios. Invoca a Súmula CARF nº 14, acrescentando que inexistente qualquer comprovação do cometimento de fraude, mormente o artigo 129, da Lei nº 11.196/2005, possibilitar a prestação de serviços intelectuais por meio de pessoas jurídicas.

A multa qualificada é aplicável quando se constata a ocorrência das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, abaixo transcritos:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

O Relatório Fiscal de fls. 52 a 91, imputa ao contribuinte a simulação de atos para encobrir relações empregatícias com todos os atributos a ela inerentes, substituindo-a pela prestação de serviços realizados por pessoas jurídicas, a chamada pejetização. Tal conduta não é resultado de mera inadimplência, equívoco ou desconhecimento da legislação, muito pelo contrário, demonstra o firme propósito de encobrir a realidade, visando a economia tributária indevida.

Assim sendo, refuta-se a alegação do recorrente de que a autoridade lançadora não teria demonstrado o evidente intuito fraudulento do contribuinte, pois ele decorre da constatação da prática da pejetização, procedimento ilícito e tendente a modificar as características essenciais do fato gerador, dificultando o fisco o conhecimento de sua ocorrência. Tal entendimento foi adotado no julgamento do Acórdão 9202-010.163, proferido pela CSRF, em caso bastante semelhante:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de Apuração: 01/01/2010 a 30/11/2011

CONTRATAÇÃO DE PESSOA FÍSICA. INTERPOSTA EMPRESA. SIMULAÇÃO. RELAÇÃO DE EMPREGO. MULTA QUALIFICADA.

É cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964.

Número da decisão 9202-010.163 – Processo nº 11065.725079/2013-70

Assim sendo, mantém-se a multa qualificada em razão da constatação da simulação visando encobrir a relação de emprego. No entanto, desde a publicação da Lei nº 14.689/2023, o percentual da qualificadora em questão, quando constatada as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, passou a ser de 100%, aplicável ao caso, por força do artigo 106, II, do Código Tributário Nacional.

2.4 MULTAS POR INFRAÇÃO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Exceto pela multa aplicada por violação ao artigo 52, da Lei nº 8.212/1991, em que o recorrente questiona pontos específicos associados com esta infração atinente à distribuição de lucros a seus sócios ou quotistas, estando com débito não garantido para com a União, os demais autos de infração devolveram a este colegiado a impossibilidade de cumulação das obrigações acessórias com a multa de ofício aplicada às obrigações principais.

Foram lançados os seguintes autos de infração por violação de obrigações acessórias:

- Al nº 51.068.703-2 – Apresentar a empresa arquivos e sistemas das informações em meio digital correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal com omissão ou incorreção – CFL 22.

- AI nº 51.068.704-0 – Deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212/1991, ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita informação verdadeira – CFL 38.
- AI nº 51.068.705-9 – Dar ou atribuir participações de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos, ainda que a título de adiantamento, estando a empresa em débito não garantido com a União – CFL 52.
- AI nº 51.068.706-7 – Deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço e/ou dos contribuintes individuais – CFL 59.

É absolutamente inegável que os autos de infração por violação de obrigação acessórias têm naturezas completamente diversa da autuação da obrigação principal, afastando-se a argumentação da aplicação duplicada. E uma vez constatada a conduta típica da infração, a autoridade fiscal não tem qualquer arbítrio quanto ao lançamento do crédito tributário correspondente. Deve fazê-lo sob pena de responsabilidade pessoal, conforme parágrafo único do artigo 142, do Código Tributário Nacional.

No entanto, ainda que tenha ocorrido a irresignação genérica das infrações acima, penso ser cabível ao caso o afastamento da infração lançada com base no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218/1991, nos termos da Súmula CARF nº 181:

No âmbito das contribuições previdenciárias, é incabível lançamento por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à apresentação de informações e documentos exigidos, ainda que em meio digital, com fulcro no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991.

Neste sentido dou parcial provimento a este capítulo recursal para exonerar o crédito tributário do Auto de Infração nº 51.068.703-2, CFL 22, no valor originário de R\$ 66.919,97.

2.5 JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Também desenvolve o recorrente um capítulo específico questionando a aplicação de juros moratórios incidentes sobre a multa de ofício, argumentando que a legislação não a autoriza. Para embasar sua alegação, o recorrente pinçou o Acórdão nº 101-96008, proferido em voto vencedor datado de 01.03.2007, para o IRPJ e CSLL dos exercícios compreendidos entre 1998 e 2001.

Ocorre que os fundamentos adotados na decisão mencionada sequer teriam aplicabilidade às contribuições previdenciárias, cujos critérios de atualização se encontra disciplinado no artigo 35, da Lei nº 8.212/1991. Inobstante isso, a questão se encontra superada

conforme muitíssimos precedentes, tanto que restou pacificada na aplicação da Súmula CARF nº 108:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Lei nº 8.212/1991

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Lei nº 9.430/1996

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

[...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Logo, não é cabível qualquer interpretação criativa no sentido de se arguir que a multa de ofício não seria um débito decorrente de contribuição administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, sendo ela passível de incidência de juros moratórios, motivo pelo qual afastou a pretensão do recorrente.

2.6 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Este capítulo recursal é desenvolvido para a insurgência quanto a responsabilidade pessoal ao crédito tributária imputada ao Sr. Edgard de França Powell, com fundamento no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional. Inicialmente desenvolve seu raciocínio aduzindo que a infração tributária teria decorrido de prática realizada em nome e por conta do contribuinte, não podendo ser responsabilizado o seu administrador por mero inadimplemento da obrigação tributária. Que não lhe teria sido imputado no lançamento, qualquer conduta dolosa, sendo imprescindível o elemento subjetivo. Que a responsabilidade prevista no artigo 135, III, do CTN, seria aplicável no caso de violação de regras de cunho societário, sem respeitar os limites de competência definidos em lei, contrato social ou nos estatutos. Em síntese, não reconhece o

solidário que tenha atuado com dolo ou fraude, fato este não demonstrado cabalmente pela fiscalização. Assim conclui:

Transpondo o entendimento ao caso em apreço, a responsabilidade pessoal do recorrente Edgar de França Powell somente seria admitida caso a fiscalização comprovasse que TODO O CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO cobrado na ação fiscal é resultante da prática de ato ou fato ilícito praticado por ele, bem como que tal ato encontra-se eivado de dolo, excesso de poderes, infração de lei e/ou ao contrato social, e ainda que esse ilícito foi capaz de dar origem à aplicação excepcional da norma de responsabilidade prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

O solidário tem razão quando afirma que o administrador não pode responder pela inadimplência tributária da pessoa jurídica, mas parece não ter bem compreendido o motivo pelo qual o Sr. Edgard de França Powell está sendo responsabilizado pelo crédito tributário. A autoridade lançadora descaracterizou atos que entendeu simulados que teve por resultado o lançamento do crédito discutido neste processo.

Pois bem, atos de natureza simulados não podem ser considerados como se fossem de simples gestão, ou melhor, atribuídos exclusivamente à pessoa jurídica, ou seja, realizado dentro dos limites de competência atribuídos pela lei, estatuto ou contrato social, senão engendrado por seu administrador, motivo pelo qual se estabelece o liame necessário entre a sua conduta ilícita e o crédito tributário. Logo, sem adentrar na prova da veracidade dos atos que lhe é atribuído, a autoridade lançadora constatou a responsabilidade pessoal do administrador, em conformidade com a norma do artigo 135, III, do CTN. Senão vejamos os motivos invocados pela fiscalização:

22. Com base em subsídios obtidos da análise da documentação apreendida na “operação alquimia” e as constatações da análise documental e cadastral obtidas na ação fiscal, restou provado a conduta contumaz do Contribuinte na remuneração de alguns de seus empregados através de pessoas jurídicas, caracterizando a “pejotização”

23. Com o objetivo de fraudar o fisco com a redução de tributos a pagar, o contribuinte remunerou vários segurados (empregado e contribuinte individual) através de empresas (PJ). Nos casos abaixo tratados foram observados os requisitos, previstos no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, caracterizadores da relação de trabalho, que são: a onerosidade, a não eventualidade, a subordinação e a pessoalidade. Para haver pessoalidade é necessário que o trabalho seja realizado por pessoa natural e não seja substituído por outra pessoa na realização das atividades. Quanto à eventualidade, restou provado o caráter não eventual da relação de trabalho, porque os serviços são prestados de forma continuada. E a onerosidade está provada pela remuneração percebida, através das “pessoas jurídicas”. Quanto à subordinação restou provado que, normalmente, alguns deles exerciam funções de gerência na empresa, certamente vinculado às diretrizes dos administradores da empresa.

A jurisprudência administrativa e judicial caminha no sentido de considerar a responsabilidade do artigo 135, III, do CTN, como do tipo subjetiva, cabendo a autoridade lançadora apontar a conduta ilícita do administrador. No entanto, não é exigível a demonstração do dolo específico, sendo irrelevante se o ato ilícito foi praticado de forma dolosa ou culposa. Indispensável é a prova da conduta do administrador em desconformidade com a lei, e que ela esteja diretamente relacionada com a infração tributária. Os atos simulados demonstram tal infração, que não podem ser imputados a outrem, senão a seu administrador.

Creio que os pressupostos acima foram plenamente satisfeitos pelo relato fiscal, razão pela qual não cabe qualquer reparo à decisão recorrida, no tocante à responsabilidade atribuída ao Sr. Edgard França Powell.

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto da alegação de inconstitucionalidade do artigo 52, da Lei nº 8.212/1991, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para cancelar o Auto de Infração nº 51.068.703-2, afastar do crédito tributário os fatos geradores relacionados com os levantamentos FF, DG e LM, assim como reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva