



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10803.000157/2008-17  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-003.658 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de junho de 2017  
**Matéria** Previdenciário  
**Recorrente** MUDE COMERCIO E SERVICOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/10/2007

**NULIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA - HIGIDEZ DO LANÇAMENTO FISCAL - INOCORRÊNCIA**

Não se verifica cerceamento do direito de defesa diante da constatação da higidez do lançamento fiscal, cumpridor dos requisitos legais exigidos para a sua validade, que identifica claramente os fatos geradores e sua origem, as contribuições devidas e os períodos a que se referem, reportando a apuração da base de cálculo.

Se as cópias dos documentos que fundamentaram o lançamento foram entregues pelo contribuinte, não é imperioso que estas estejam necessariamente acostadas nos autos do processo administrativo, pois o próprio contribuinte as detém e, assim, lhe conferem condições de averiguação da higidez do lançamento fiscal, o que não causa prejuízo ao contraditório e ao seu direito de defesa.

**NULIDADE - UTILIZAÇÃO DE PROVA EMPRESTADA - POSSIBILIDADE - RESPEITO AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.**

A utilização de conjunto probatório - utilizado como prova subsidiária - produzido em processo judicial criminal ao qual a fiscalização obteve acesso mediante autorização judicial, relativo ao mesmo contribuinte, respeitado o contraditório e a ampla defesa, está de acordo com o ordenamento jurídico, não constitui causa de nulidade do lançamento fiscal e pode ser utilizado para caracterizar a existência de fato gerador de contribuição previdenciária.

A absolvição na esfera judicial criminal não interfere no processo administrativo fiscal, pois este não apura a existência de crimes, mas tão somente a ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

**ATOS ADMINISTRATIVOS - PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AFERIÇÃO INDIRETA - POSSIBILIDADE.**

O § 6º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91 permite à fiscalização apurar por aferição indireta as contribuições efetivamente devidas pelos contribuintes quando constatado que a documentação apresentada é deficiente, por conter informação diversa da realidade ou omitir informação verdadeira, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Tendo o conjunto probatório demonstrado a real relação de trabalho acobertada por interposta pessoa jurídica, é legalmente permitido à fiscalização que se presuma essa relação, para efeitos de lançamento de crédito tributário previdenciário, cujo ônus da sua desconstituição cabe ao contribuinte.

**PROVAS - CAPACIDADE PARA VALIDAREM RELAÇÃO SOCIETÁRIA E DIRETIVA - DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DOS PRESTADORES DE SERVIÇO EM SEDE ADMINISTRATIVA PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS - POSSIBILIDADE**

Tendo o conjunto probatório demonstrado que os sócios únicos de empresas interpostas exerciam cargos de gestão na empresa autuada, resta configurada com estas a relação societária e diretiva daqueles, fato que, no caso, revelou a prestação de serviço pessoal, habitual e onerosa dos mesmos à contribuinte, o que enseja a desconsideração do contrato de prestação de serviço para que se efetue o lançamento fiscal, decorrente da ocorrência de fato gerador da contribuição previdenciária.

São segurados obrigatórios da Previdência Social, na categoria contribuinte individual, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho.

**PROCESSO JUDICIAL CRIMINAL - ABSOLVIÇÃO - REFLEXO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - INOCORRÊNCIA.**

As apurações havidas no processo tributário são independentes daquelas verificadas no processo judicial criminal, ao ponto de uma absolvição neste campo não refletir, nem interferir na constatação de fato gerador tributável.

**RELAÇÃO DE TRABALHO - INOBSERVÂNCIA EM INSPEÇÃO DO MINISTÉRIO DO TRABALHO - REFLEXO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - INOCORRÊNCIA.**

As apurações havidas no processo tributário são independentes daquelas verificadas no processo administrativo trabalhista, ao ponto de a regularização de uma relação de trabalho, ou a não constatação de relação trabalhista nesta seara não refletir, nem interferir, na verificação de fato gerador tributável.

**DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO - ARTIGO 173, I, DO CTN - INOCORRÊNCIA.**

Em se tratando de lançamento de ofício de crédito tributário previdenciário cujos fatos geradores foram omitidos em GFIP, para apuração da decadência, aplica-se o prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, Art. 173, I)

---

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DE  
RECOLHIMENTO. JUROS. TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

As contribuições devidas à Seguridade Social, incluídas em lançamento fiscal, são sujeitas aos juros equivalentes à taxa SELIC (Lei 8.212/91, Art. 35; Lei nº 9.430/96, Art. 61, § 3º e 5º, § 3º; Súmula CARF nº 04).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.

EDITADO EM: 25/06/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 628/709) interposto contra decisão da DRJ-SPO-I (fls. 561/624) que julgou improcedente a Impugnação e manteve o crédito tributário lançado através do Auto de Infração DEBCAD nº 37.211.306-0 (fls. 01/79) - no valor de R\$ 68.083,03, sendo R\$ 42.205,59 de principal, R\$ 12.661,77 de multa de ofício e R\$ 13.215,67 de juros; - lavrado em decorrência de procedimento fiscal realizado nos registros da Recorrente, precedido de Mandado de Procedimento Fiscal nº 0812800.2008.00106 e Termo

de Intimação para Apresentação de Documentos (fls. 391, 394, 406) – relativo às Contribuições devidas à Previdência Social pelo segurado enquadrado na categoria "contribuinte individual" (empresário/administrador), rubrica "Contrib indiv", nas competências novembro de 2003 a outubro de 2007, incidentes sobre a remuneração recebida na empresa, não declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, "Levantamento: "PLA - PRO LABORE AFERIDO".

Segundo consta de trechos do relatório do Acórdão da DRJ (fls. 564/565), o Relatório Fiscal acostado às fls. 25/74 esclarece que o procedimento fiscal é reflexo:

*“(...) das ações desenvolvidas na "Operação Persona", deflagrada em 16 de outubro de 2007, fruto de dois anos de investigações conjuntas do Departamento da Polícia Federal - DPF, da Receita Federal do Brasil - RFB, do Ministério Público Federal - MPF e da Justiça Federal, objetivando apurar a existência de diversos ilícitos, tais como, interposição fraudulenta, sonegação, falsidade ideológica e documental, entre outras, que resultou na retenção judicial de mercadorias em despacho e trânsito aduaneiro, retenção judicial dos estoques de mercadorias e na apreensão de vasto material que comprovam os ilícitos;*

*2.2. a ação principal sobre o assunto tramita na 4a Vara Criminal da Justiça Federal de São Paulo - SP (Processo nº 2005.61.81.009285-1). De acordo com manifestação judicial, todo o material apreendido ficou a disposição para manuseio pela Receita Federal do Brasil - RFB mediante solicitação ao Departamento da Polícia Federal;*

*2.3. como fontes subsidiárias de informação foram utilizados, também, os documentos e arquivos magnéticos apreendidos, conforme autorização judicial contida no Ofício nº 3693/2008 - S & SVZ da Quarta Vara Criminal-18a Subseção Judiciária de São Paulo. Os documentos analisados, além dos apreendidos, foram: Folhas de Pagamento, Livros Diário e Razão, notas fiscais de serviço, recibos de pagamento e contratos de prestação de serviços;*

*2.4. verificou-se que o contribuinte possuía, além dos sócios ostensivos constantes no contrato social e alterações, sócios ocultos, integrantes do capital social da empresa por intermédio de instrumento particular de cessão de ativos e participações societárias e contrato associativo de investimentos não registrados na Junta Comercial, que demonstram a participação de todas as pessoas físicas integrantes deste lançamento fiscal;*

*2.5. verificou-se, também, que estas pessoas físicas recebiam parte (sócios ostensivos) ou a totalidade (sócios ocultos) da remuneração pelos serviços prestados ao contribuinte por intermédio de pessoas jurídicas por eles constituídas. Os valores lançados no presente auto referem-se à constatação da utilização destas empresas interpostas;*

*2.6. as contribuições previdenciárias referentes à cota patronal foram apuradas à alíquota de 11% (vinte por cento), observados os limites máximos dos salários de contribuição mensais, incidentes sobre a base de cálculo apurada mensalmente;*

*2.7. embora tenham sido lançadas as contribuições dos segurados empresários na forma do art. 4o da Lei nº 10.666/2003, não ficou caracterizado o crime de apropriação indébita previdenciária, uma vez que*

*estas contribuições não foram arrecadadas pela empresa dos segurados. Tal fato, porém, não exime o contribuinte de seu recolhimento, conforme dispõe o art. 33, § 5º da Lei nº 8.212/91;*

*2.8. a base de cálculo compreende a remuneração aferida à razão de 100% (cem por cento) do valor das notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas, cujos sócios foram considerados como segurados empregados do contribuinte, conforme demonstrativo elaborado, e foram extraídas dos livros contábeis em lançamentos não escriturados em contas contábeis próprias para a demonstração dos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, fato constatado através da análise e utilização da documentação apreendida.*

*Estes valores não constaram da base de cálculo das contribuições previdenciárias da empresa, nem foram lançados nas Guias de Recolhimento ao FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP, e correspondem ao levantamento "PLA -PRO LABORE AFERIDO.*

*2.9. através destes documentos comprovou-se que os sócios do contribuinte utilizaram-se de pessoas jurídicas interpostas para o recebimento de sua remuneração (pró-labore), razão pela qual seus sócios foram enquadrados como segurados empresários (contribuintes individuais a serviço do contribuinte), aferindo-se como remuneração de cada um os valores pagos às pessoas jurídicas por eles constituídas;*

*2.10. as bases de cálculo utilizadas correspondem aos valores integrais constantes em notas fiscais e recibos discriminados na planilha "PESSOAS FÍSICAS REMUNERADAS ATRAVÉS DE EMPRESAS INTERPOSTAS", que informa o beneficiário, o serviço prestado, a pessoa jurídica correspondente, a conta contábil, a data, o número de controle do documento e o correspondente Livro Diário onde se encontra o lançamento;*

*2.11. a aferição tem fundamento no art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91, que determinam, inclusive, a inversão do ônus da prova;*

*2.12. os Livros Diário utilizados encontram-se relacionados, à exceção dos períodos de 21/12/2004 a 31/12/2004 (nº 36), 29/12/2005 a 31/12/2005 (nº 62) e 01/2006 a 10/2007, que foram apresentados apenas em meio magnético;*

*2.13. as provas anexadas são decorrentes das ações de busca e apreensão efetuadas pela Polícia Federal e tiveram sua utilização autorizada pela Justiça Federal. São documentos apreendidos nos endereços diligenciados para o cumprimento dos mandados, e arquivos magnéticos encontrados nos computadores apreendidos com os Srs. Fernando Machado Grecco (diretor da área de marketing), Marcelo Naoki Ikeda (diretor da área comercial), Marcílio Palhares Lemos (gerente do departamento financeiro) e Ronaldo Bertoni Chiarelli (Gerente do Departamento de Comunicação de Dados), sócios das empresas que prestaram serviços supostamente terceirizados Orpheus Comércio e Serviços Ltda., Marcelo Naoki Ikeda - EPP, PLCON*

*Serviços Administrativos Ltda. - EPP e Bertoni Chiarelli Tecnologia e Informática Ltda. - EPP, respectivamente;”*

Na sequência do seu relatório, a autoridade fiscal expõe os motivos que a convenceram da ocorrência de simulação nos serviços prestados pelas pessoas físicas relacionadas, representadas por empresas interpostas, porém tipificadas pela fiscalização como sócios da Recorrente, que entendeu presentes os elementos configuradores da hipótese disposta no artigo 12, V, “f”, da Lei 8.212/91 – *segurado obrigatório da Previdência Social, na condição de contribuinte individual, titular de firma individual urbana que recebe remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana.*

Após discorrer sobre cada elemento jurídico configurador do vínculo econômico entre a Recorrente e as pessoas físicas nominadas, como a personalidade, a onerosidade, a habitualidade, a autoridade fiscal concluiu que a Recorrente encobriu relação de trabalho, pois utilizou contratos de prestação de serviços com empresas interpostas para ocultar a verdadeira situação jurídica laboral, qual seja, a prestação de serviços essenciais ao funcionamento da empresa por pessoas físicas, que no caso em questão, são os seus sócios ostensivos e ocultos.

Cientificada do lançamento fiscal em 16/12/2008 (fls. 473), a Recorrente apresentou Impugnação tempestiva em 15/01/2009 (fls. 474/540), cujas alegações, resumidas com clareza e pormenores no relatório do acórdão proferido pela DRJ-SPO-I, adoto como parte fundamental deste relatório, a seguir transcritas:

*“Das Preliminares*

*Do cerceamento de defesa da Impugnante. Da violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa*

*6.1. O presente lançamento foi efetuado com base nos valores das notas fiscais de prestação de serviços, as quais, segundo a Fiscalização, seriam, em verdade, remuneração paga aos sócios da Impugnante. Ocorre que, não obstante as diversas menções a essas notas fiscais de serviços, bem como sua indicação na planilha "Pessoas Físicas Remuneradas Através de Empresas Interpostas", não houve a juntada aos autos de nenhuma dessas notas. Tal expediente caracteriza cerceamento do direito de defesa da Impugnante, uma vez que não há nos autos qualquer elemento que lhe permita verificar a correção dos valores lançados pelas Autoridades Fiscais como base de cálculo das contribuições em cobrança, o que macula a autuação fiscal de completa e insanável nulidade, conforme manifestação dos Conselhos de Contribuintes;*

*6.2. Além disso, as Autoridades Fiscais fazem o cotejo dos pagamentos das notas fiscais com os lançamentos nos Livros Diário da Impugnante. Contudo, não houve, da mesma forma, ajuntada de cópia desses documentos aos autos, o que reforça a ocorrência de cerceamento de defesa. Dessa forma, diante da inexistência da prova da ocorrência dos fatos geradores e do montante apurado como base de cálculo das exações ora em cobrança, há que se reconhecer a nulidade do presente Auto de Infração;*

*Da Nulidade das "Provas" Trazidas aos Autos - Finalidade Exclusivamente Penal das "Provas"*

*(...)*

6.4. Ocorre que, muito embora alguns documentos apreendidos sejam de natureza comercial ou fiscal, portanto passíveis de exame pelo Fisco (art. 195 do CTN), os documentos que realmente fundamentam a autuação são aqueles obtidos com o único objetivo de instruir ação criminal e, sendo assim, jamais poderiam ter sido utilizados no processo administrativo fiscal;

6.5. Com efeito, os mesmos elementos alçados ao patamar de "provas" pelo Ministério Público, que fundamentam as acusações penais, colhidas naquele procedimento específico, são utilizados pela Fiscalização para embasar a autuação fiscal em comento, conforme se verifica pela leitura do Relatório Fiscal. Contudo, esse procedimento fiscal viola o artigo 5º da Constituição Federal, incisos X, XI e XII, devendo a Turma Julgadora, já por esse motivo, determinar a desconstituição dos créditos tributários;

(...)

6.7. A indevida utilização de provas penais acarreta outra dificuldade intransponível. A sua utilização implicaria considerar também as provas e os mecanismos à disposição da defesa no âmbito criminal, transportando-se aquele contraditório especialíssimo para o bojo do procedimento fiscal, o que se mostra totalmente inviável. Assim, não há como utilizar provas penais sem assegurar à defesa os critérios garantidores do processo penal. Portanto, as informações e eventuais provas colhidas por meio de interceptação de telefonemas e de comunicações telemáticas somente poderão ser utilizadas para fins penais e jamais será admitida a sua utilização para outros fins, muito menos tributários;

6.8. Dessa forma, considerando-se que as supostas provas utilizadas pela Fiscalização para fundamentar o Auto de Infração são elementos que somente poderiam, quando muito, ser aproveitados para fins penais, deverá ser reconhecido que o Auto de Infração carece de fundamentação fático-probatória, determinando o seu cancelamento, pois excluídas as provas produzidas para fins exclusivamente penais, assim taxativamente consideradas pela lei, observar-se-á que não houve trabalho fiscal propriamente dito, decorrendo disto a insubsistência do Auto. Prova disso é que a Fiscalização afirma, expressamente, que a verificação dos supostos fatos geradores "não seria possível sem a análise e utilização da documentação apreendida";

6.9. O presente tópico não trata de pedido de declaração de inconstitucionalidade de norma (o que é reservado ao Poder Judiciário), mas sim de pedido para que essa Turma Julgadora reconheça a invalidade da pertinência de tais pretensas provas colhidas no âmbito criminal ao presente processo administrativo fiscal, nos termos da Lei e da Constituição, evitando-se a aplicação do artigo 10 da Lei nº 9.296/96;

#### Da Ausência de Relação entre as "Provas" e o Lançamento

6.10. Além do fato de que as supostas provas teriam, quando muito, finalidade única e exclusivamente penais, mesmo que assim não fosse, não poderiam ser utilizadas para fundamentar o lançamento, pois são documentos extra-contábeis, apócrifos, relativos a apenas parte dos períodos autuados ou mesmo sem data, não assinados, incompletos ou em forma de "minuta para discussão";

6.11. Para constituição dos créditos previdenciários a Fiscalização, para concluir pela existência de vínculo societário e diretivo, valeu-se de documentos como planilhas eletrônicas, questionários para análise de cargos e mapeamento de competências, relatórios de auditoria e trechos de petições iniciais de Reclamações Trabalhistas. Esses documentos são relativos a apenas parte dos períodos autuados ou sequer possuem data, de forma que, mesmo que pudessem ser utilizados como prova de infração à legislação previdenciária, o que se admite apenas para argumentar, ainda assim não poderiam gerar qualquer obrigação em relação a outros períodos;

6.12. A título de exemplo, vale citar os organogramas. Ora, com base em organograma supostamente relativo ao ano de 2006 (frise-se, sem qualquer comprovação de autenticidade e não assinados), a Fiscalização atribuiu uma determinada estrutura organizacional à Impugnante, aplicando-a indistintamente e de forma genérica a todos os períodos e todos os prestadores de serviços que supostamente possuíam poder de comando e de direção na Impugnante. Da mesma forma, com base em suposto documento intitulado "Acordo de Associação com Opção de Compra de Quotas/Ações", datado de maio de 2007, atribui-se valor fundamental para caracterizar como "sócios ocultos" todos aqueles que participariam do acordo associativo, com exceção óbvia dos sócios ostensivos, dando-lhe efeitos para períodos anteriores a tal documento. E princípio basilar de direito que as provas devem ter relação direta com os fatos tidos como infracionais. Assim, não se pode admitir que documentos, por exemplo, do ano de 2006 ou 2007 (supostamente, já que vários não possuem data) sejam base para aferição indireta de contribuições previdenciárias dos anos de 2003, 2004 ou 2005;

6.13. O Conselho de Contribuintes já se deparou com questão semelhante, decidindo pela impossibilidade de manutenção do auto de infração. No caso os I. Conselheiros levantaram outro ponto de fundamental relevância: se a autuação for realizada com base em provas que se refiram a períodos distintos do auto de infração, tal lançamento é realizado, de fato, com base em simples suposições. E suposições jamais podem fundamentar autuações fiscais.

6.14. Desse modo, tais elementos probatórios não poderão ser aproveitados para fundamentar a constituição da contribuição previdenciária em tela, de modo que essa Turma Julgadora deverá determinar a anulação de tais lançamentos.

Da Superficialidade da Fiscalização e da Falta de Verificação da Verdade Material - Autuação com Base em Suposições. Nulidade.

6.15. Ante o princípio da estrita legalidade, e tendo em vista o fato de a atividade administrativa de lançamento ser plenamente vinculada, para que se verifique a efetiva realização da hipótese de incidência tributária, é muito importante e indispensável que se tenha certeza acerca dos fatos descritos no lançamento. Portanto, comete a fiscalização ilegalidade ao exigir da Impugnante contribuições e multas sobre um fato jurídico presumido (suposta existência de vínculo societário e diretivo) e não provado. No caso em tela, para que o Auto de Infração pudesse subsistir, seria necessário que a fiscalização comprovasse, documentalmente, por meios diretos e não indiretos (presuntivos) a alegada existência de vínculo societário e diretivo, ante toda a documentação que lhe foi apresentada;

6.16. *As supostas "evidências" descritas no Relatório Fiscal, tais como planilhas eletrônicas, questionários para análise de cargos e mapeamento de competências, relatórios de auditoria e trechos de petições iniciais de Reclamações Trabalhistas, dentre outros, nada provam contra a Impugnante, principalmente no sentido de evidenciar-se relação societária e diretiva. Resumiu-se a fiscalização a apresentar meras ilações e a emitir juízos de valor sobre supostos documentos que jamais podem ser considerados como provas, e nem mesmo como meros indícios. Trata-se, pois, de presunção das autoridades fiscais;*

6.17. *Mencione-se que a Fiscalização não empreendeu quaisquer diligências às dependências ou estabelecimentos da Empresa, com a finalidade de efetuar verificação física dos segurados em serviço, para confronto com os registros e documentos da empresa, como lhe faculta o art. 229, § I o do Decreto nº 3.048/99;*

6.18. *Ora, nem que as supostas irregularidades em questão fossem possíveis, isso não autorizaria o Fisco considerá-las fato jurídico tributável, pois, na hipótese de a presunção não corresponder à verdade - como ocorre no caso sub examine - o contribuinte estará à mercê de ato indiscutivelmente arbitrário por parte do Poder Público, e que implicará penalidade injusta por uma falta que, de fato, não foi cometida. Justamente para resguardar os particulares de eventuais atos arbitrários por parte do Poder Público, é necessário que toda e qualquer irregularidade eventualmente verificada esteja severamente atrelada ao princípio da verdade material. Nessas condições, para que o Fisco Federal pudesse lavrar algum Auto de Infração em face da Impugnante, deveria, segundo o que preceituam os princípios da verdade material e da legalidade, ter comprovado plenamente, por meios seguros e irrefutáveis, a alegada existência de sócios ocultos remunerados através de empresas interpostas;*

6.19. *Mais grave do que isso: na lavratura do Relatório Fiscal, as Autoridades Fiscais tomaram como base a documentação e as acusações que estão sendo objeto de verificação em processo criminal próprio, as quais, além de não poderem ser utilizadas no Processo Administrativo Fiscal e se referirem a períodos diferentes, nada provam em face da Impugnante, e ainda serão objeto de verificação no decorrer do processo criminal, com produção de provas específicas que serão submetidas ao Juízo responsável pelo caso;*

6.20. *Verificando todos esses fatos, quer parecer à Impugnante que está sendo vítima de arbitrariedades por parte dos Agentes Fiscais que lavraram o auto. Frise-se que não ficou evidenciado durante o procedimento fiscalizatório que os Agentes Fiscais teriam procedido a todas as diligências para apurar os supostos fatos ocorridos, que ensejariam a lavratura do presente Auto de Infração, notadamente porque não há um único documento de conhecimento da Impugnante que demonstre de forma segura e irrefutável a existência de vínculo societário e diretivo dos prestadores de serviço. Assim, é evidente que a fiscalização não se valeu de todos os elementos de prova para a verificação dos fatos narrados na autuação fiscal, infringindo também o princípio da tipicidade da tributação, o que, segundo os Conselhos*

*de Contribuintes, invalida o lançamento por falta de certeza e segurança jurídicas.*

*6.21. Como bem sabido, a Fiscalização deve guardar estrita obediência aos princípios que regem a Administração Pública, dentre os quais se destaca o da motivação e o da legalidade. Sendo assim, jamais poderiam os Agentes Fiscais ter lavrado o Auto de Infração ora impugnado sem fazer o levantamento e o exame completo de toda a documentação contábil da Impugnante, bem como dos fatos aceitos pela fiscalização como verdadeiros. Sobressai do art.142, parágrafo único do CTN a imposição à Fiscalização de averiguar a ocorrência do fato concreto nos termos previstos na norma geral e abstrata, individualizando-o e tipificando-o, tudo mediante prova concreta e material.*

*6.22. Caberia, portanto, à Fiscalização analisar todos os fatos informados na presente Impugnação, que foram também apresentados no procedimento fiscalizatório, para fins de verificação do cumprimento da obrigação tributária pela Impugnante e, não somente, como efetivamente ocorreu, proceder ao lançamento com base em presunções, razão pela qual o Auto de Infração é absolutamente nulo, devendo ser rechaçado;*

#### *Da Impossibilidade de Utilização de Prova Emprestada*

*6.23. A autuação fiscal tem como base as supostas "provas" produzidas no âmbito criminal, por força de autorização judicial concedida naquela esfera. Tal procedimento não poderá ser admitido, já que se tem auto de infração lavrado com base em prova emprestada produzida no âmbito criminal, pois a Fiscalização deve guardar estrita obediência aos princípios que regem a Administração Pública, dentre os quais se destaca o da motivação e o da legalidade. Sendo assim, jamais poderiam os Agentes Fiscais ter lavrado o Auto de Infração sem fazer o levantamento e exame completo de toda a documentação contábil das empresas que participaram da fiscalização, e sem ter diligenciado nos estabelecimentos da Impugnante para fins de verificação dos supostos sócios remunerados por empresas interpostas;*

*6.24. Como visto, ao longo de todo o Relatório da autuação, a Fiscalização exprime seu juízo de valor e baseia suas convicções a partir de elementos obtidos exclusivamente por meio da operação deflagrada pela Polícia Federal para fins criminais, valendo-se até mesmo de depoimentos pessoais prestados à Autoridade Policial. Tanto é assim que as Autoridades Fiscais afirmam expressamente que a constatação dos supostos fatos geradores "não seria possível sem a análise e utilização da documentação apreendida". Sobre a utilização de prova emprestada, seguem decisões dos Conselhos de Contribuintes que determinam o cancelamento do lançamento tributário lavrado nessa situação;*

*6.25. Dessa forma, também em função da incorreta utilização das "provas" emprestadas, não poderá prevalecer o lançamento ora impugnado, devendo essa Delegacia de Julgamento determinar o inevitável cancelamento do Auto de Infração;*

*Do Mérito*

*Da Inexistência de Vínculo Societário e de Direção – Impossibilidade de Cobrança de Contribuições Previdenciárias. Da Ausência de Prova Individualizada Acerca dos Supostos Vínculos e dos Fatos Geradores*

6.26. *Inexiste o afirmado vínculo societário e de direção entre a Impugnante e as pessoas físicas remuneradas por meio de pessoas jurídicas prestadoras de serviços, de maneira que resta incabível a cobrança das contribuições por meio de aferição indireta, seja porque a realidade dos fatos demonstra o contrário, seja porque as Autoridades Fiscais não demonstraram a procedência de suas alegações;*

6.27. *A Fiscalização, não realizou análise individualizada acerca da atividade desenvolvida por cada uma das pessoas físicas supostamente sócias da Impugnante, para fins de comprovação, de maneira individual e em relação a cada caso concreto, da existência de vínculo societário e da atribuição de poder de mando. O trabalho fiscal não poderia se ater à verificação analítica do "acordo associativo" e do "instrumento particular de cessão de quotas sociais não registrados em órgãos próprios" e a fazer inferências sobre demais documentos que dizem respeito a apenas alguns dos períodos. Em se tratando de lançamento fiscal não caberia a utilização de um caso a título de exemplo para outros. Como poderiam as Autoridades Fiscais comprovar a ocorrência de cada um dos fatos geradores se nem sequer juntaram aos autos as notas fiscais de serviços com os valores que foram indicados como base de cálculo das contribuições?*

6.28. *Como a Fiscalização preferiu concentrar seus esforços na construção de discurso extremamente longo e confuso, partindo de ilações e analisando documentos que não servem sequer como indícios da presença dos elementos que caracterizariam o vínculo societário e de direção, acabou deixando totalmente de lado a comprovação da efetiva ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias. Por esses motivos, o Auto de Infração carece de suporte fático-probatório, que se mostraria essencial tanto para embasar a alegação de existência de vínculo societário e diretivo em relação a cada uma das pessoas físicas, como para demonstrar a ocorrência dos fatos geradores;*

*Da Inexistência dos Requisitos Necessários à Configuração do Vínculo Societário e de Direção*

6.29. *A Fiscalização não apenas afirma que houve prestação de serviço com pessoalidade, habitualidade e onerosidade, mas também que existe poder de direção das pessoas em relação à Impugnante, para daí inferir que haveria não uma relação de emprego, mas verdadeira relação societária e diretiva. Entretanto, não se desincumbiram da tarefa de comprovar nos autos a alegada relação societária e de direção como base da cobrança das contribuições previdenciárias. Ao contrário, a Impugnante passa a esclarecer que não há motivos para se considerar as empresas prestadoras de serviço como interpostas;*

(...)

6.31. *Com base em documento intitulado "Acordo de Associação com Opção de Compra de Quotas/Ações", o qual conteria acordo associativo para a exploração de negócios de distribuição de produtos da área de informática entre os Srs. Moacyr Álvaro Sampaio, Hélio Benetti Pedreira, Pedro Luis Alves Costa, Fernando Machado Grecco, Marcelo Naoki Ikeda, Luiz Scarpelli Filho e José Roberto Pernomian Rodrigues, a Fiscalização infere*

*que todas essas pessoas são sócias da Impugnante. Em que pese a tentativa da Fiscalização de extrair desse documento a existência de "sócios ocultos" na Impugnante, tal documento é tão somente uma minuta apócrifa, com marcas de revisão e não assinada. Disso decorre que é texto sem nenhum valor jurídico de forma que quaisquer inferências sobre seu conteúdo e efeitos serão mera hipótese. Tal texto não é sequer documento, na acepção jurídica do termo;*

*6.32. Já o poder diretivo e de comando exercido pelos "sócios ocultos" decorreria de outros grupos de documentos. Não é necessário muito esforço para perceber que referidos documentos não tem o condão de comprovar materialmente a presença de poder de comando/gerência e, principalmente, de affectio societatis. Referidos organogramas e planilhas, quando muito, poderiam ser tomados como meros indícios, extremamente tênues, inservíveis, portanto, para demonstrar a existência de suposto poder diretivo e societário. Seriam necessários elementos concretos que dessem consistência probatória a esses supostos indícios;*

*6.33. Além disso, os organogramas a que a Fiscalização atribui valor probante fundamental, e que supostamente foram encontrados em computadores apreendidos, estavam armazenados em pasta virtual com o título "Planejamento", ou seja, ainda que se dê qualquer relevância a estas informações, não há como se afirmar se teria havido a implementação da estrutura lá prevista. E, a propósito, esse planejamento nunca foi realmente implementado, não passando de mera intenção futura, não se sabe de quem;*

*6.34. A Impugnante fazia diversos planejamentos sobre possíveis estruturas, até mesmo para fins prospectivos, em que citava nomes de colaboradores e parceiros que eventualmente seriam chamados a compor seu quadro de pessoal, o que não é nada incomum em se tratando do mercado altamente especializado em que atua. Aliás, a Impugnante tem como certo que existiam, nos computadores apreendidos, diversos outros planejamentos dessa espécie, com outras informações, mas que, por não serem interessantes às conclusões da Fiscalização, naturalmente não foram apresentados aos autos;*

*6.35. Os mesmos comentários podem ser feitos em relação ao item "4C", em que a Fiscalização analisa supostas planilhas intituladas "Estudo Salarial Revisão 081206.xls", "Remuneração Estrutura 2005 v03.xls", e "Cópia Folha Total (2).xls", nas quais o contribuinte supostamente indicaria os cargos e as respectivas remunerações de seus colaboradores. Tais planilhas nada provam contra a Impugnante. Tanto é assim que a Fiscalização não traz qualquer comprovação acerca do efetivo desembolso desses valores por parte da Impugnante. Em outras palavras, as Autoridades Fiscais não demonstram materialmente a própria validade dessas informações como elemento de prova, como "retrato da realidade";*

*6.36. A Fiscalização atribui grande importância ao fato de que os cargos supostamente ocupados pelas pessoas físicas na Impugnante teriam a denominação de "Diretor" para concluir pela existência de poder de gerência. Ora, a denominação de um cargo é irrelevante para determinar a verdadeira natureza de sua atividade numa empresa. Deveria haver a comprovação de quaisquer atos de gestão por parte dessas pessoas o que, contudo, não foi feito em momento algum pelas Autoridades Fiscais;*

*6.37. As Autoridades Fiscais aduzem que a simulação da existência de pessoas jurídicas prestadoras de serviço seria reforçada pela suposta*

*emissão de notas fiscais sequenciais por essas prestadoras, além de supostos pagamentos de vales-refeição e convênio médico e outros elementos que nada provam contra a Impugnante, pois não demonstram a presença dos elementos indispensáveis à caracterização do alegado vínculo, mormente o poder de gerência;*

*6.38. As "provas" alegadas pela Fiscalização - organogramas, questionários para análise de cargos e mapeamento de competências, descritivos de cargos e salários, entre outros, não têm o condão de comprovar, materialmente, a presença dos requisitos do artigo 12, V, "f" da Lei nº 8.212/91. Todos esses documentos, quando muito, poderiam ser tomados como meros indícios, extremamente tênues, aliás, inservíveis, portanto, para demonstrar a existência de suposto vínculo societário e de direção. Transcreve acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, salientando que "Não constituem elementos da relação jurídica laboral 'riscos no exercício da função', reembolsos e ajudas de custo, convênio médico, prestação de serviço apenas a uma empresa, tampouco a existência de supervisor de vendas";*

*6.39. Não há nos presentes autos qualquer elemento que evidencie o poder de mando das pessoas físicas em relação a seus supostos subordinados ou às decisões da empresa. Notas de despesas com fornecimento de alimentação e convênio médico para pessoas físicas prestadoras de serviços por intermédio de pessoas jurídicas, recibos de pagamento de cursos, atividades empresariais e treinamento para referidas pessoas físicas, etc., nada comprovam no sentido da existência de vínculo societário e de direção, da mesma forma que, contrário sensu, a ausência desses dispêndios não comprovaria a inexistência do vínculo. O oferecimento de determinados benefícios, treinamentos e cursos nada mais significam do que uma política de melhoria de produtividade e de aproximação da Impugnante com seus melhores prestadores de serviços, o que reverteria em benefício daquela, já que, via de regra, pessoas melhor qualificadas e mais identificadas com seus parceiros comerciais tendem, naturalmente, a dar mais resultados;*

*6.40. Verifica-se, portanto, que as Autoridades Fiscais não poderiam ter se valido do procedimento de aferição indireta, nos termos do art. 33, §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91, uma vez que, previamente à adoção desse procedimento, deveriam deixar explicitamente comprovada, de forma individualizada, a existência dos pressupostos para a alegada relação das pessoas físicas com a Impugnante, devendo ser reconhecida a nulidade do lançamento pela ausência de comprovação dos pressupostos necessários à ocorrência do fato gerador da contribuição em cobrança;*

*As Únicas "Provas" do Vínculo Societário e de Direção São Documentos Eletrônicos Apócrifos e Interpretados Erroneamente pela Fiscalização*

*6.41. Os Fiscais exprimem seu juízo de valor e baseiam suas convicções a partir de elementos obtidos exclusivamente por meio da operação deflagrada pela Polícia Federal para fins criminais, valendo-se até mesmo de depoimentos pessoais prestados à Autoridade Policial. Tanto é assim que as Autoridades Fiscais afirmaram expressamente que a constatação dos supostos fatos geradores "não seria possível sem a análise e utilização da documentação apreendida";*

6.42. No entanto, os documentos trazidos aos autos pela Fiscalização para basear o entendimento pela existência de vínculo societário e de direção entre a Impugnante e as pessoas físicas ligadas às empresas prestadoras de serviços são extra-contábeis, apócrifos, relativos a apenas parte dos períodos atuados ou mesmo sem data, não assinados, incompletos ou em forma de "minuta para discussão", interpretados pela Fiscalização sempre da maneira mais desfavorável possível para a Impugnante, com isso se desincumbindo das diligências que seriam próprias à fiscalização;

6.43. Diante desse expediente, fica a indagação: se a prestação de serviços por pessoas físicas remuneradas através de pessoas jurídicas interpostas é tão evidente como afirmam as Autoridades Fiscais, por que teriam sido utilizados apenas documentos de valor probante tão questionável? Aonde estariam as evidências materiais dessa prática?

6.44. Na página 19 do Relatório Fiscal, é feita análise de textos indicados como "Questionários para Análise de Cargos" e "Mapeamento de Competências", supostamente encontrados em computadores apreendidos de pessoas físicas (Ronaldo Chiarelli, Marcílio Lemos e Fernando Grecco), textos estes sem data e não-assinados. Na visão do fisco, tais documentos fazem parte de uma estratégia de implementação de endomarketing, cuja finalidade seria motivar os empregados para que possam prestar melhores serviços aos clientes.

Tais análises e o mapeamento reforçariam a existência do suposto poder diretivo em nome dos "sócios ocultos", na medida em que pessoas físicas que, na visão do Fisco, a eles se subordinariam, reconheceram-lhes posição hierárquica privilegiada dentro da estrutura organizacional da Impugnante;

6.45. No entanto, esta alegação da Fiscalização não merece subsistir. Ainda que se considere que tais textos apócrifos são válidos como prova - o que se admite apenas ad argumentandum, visto que não possuem data e não estão assinados, eles não passam de uma mera ferramenta de melhoria da comunicação com seus principais parceiros comerciais, aumentando a sinergia e a produtividade, nada demonstrando a respeito da presença de poder de comando/gerência e, principalmente, de affectio societatis;

6.46. O mesmo pode ser dito em relação ao "Plano de Treinamentos", que, segundo as Autoridades Fiscais, demonstrariam pessoalidade no tratamento da Impugnante com os prestadores de serviços. No entanto, o oferecimento de treinamento às pessoas físicas ligadas às empresas prestadoras de serviços não comprova vínculo algum, pois a Impugnante tem como política oferecer cursos e treinamentos não só aos seus empregados (celetistas), mas também para os demais prestadores de serviços, conforme atestam os anexos documentos, relativos a algumas das campanhas de relacionamento e de incentivo a seus colaboradores e parceiros comerciais (doe. 03). Além disso, a Fiscalização não comprova que esses cursos foram efetivamente pagos pela Impugnante;

6.47. Em outro trecho do Relatório Fiscal, os Fiscais tecem comentários acerca de "Relatórios de Auditorias Fiscais" em que empresas de auditoria manifestariam entendimento de que serviços prestados com habitualidade por profissionais remunerados por meio de pessoas jurídicas podem configurar vínculo empregatício. Mais uma vez, ainda que se considere que tais textos apócrifos são válidos como prova, visto que não possuem data,

*não estão assinados e são apresentados aos autos em forma de "minuta para discussão", esses documentos nada provam contra a Impugnante;*

*648. Ora, a suposta existência de vínculo é apenas uma advertência de risco feita pelos auditores, mas não um enunciado de certeza, não sendo possível determinar com base em que documentos e em relação a quais profissionais foi realizada a auditoria, tanto que a maior parte dos comentários dos auditores é genérica. Além disso, esses Relatórios de Auditoria falam apenas em possível existência de vínculo empregatício, não fazendo qualquer comentário acerca do vínculo societário e de direção de que ora se cuida, o que reforça o entendimento de que são documentos que em nada socorrem as Autoridades Fiscais;*

*6.49. Frise-se que é ilícita a utilização desse tipo de prova! Relatórios de Auditoria são documentos confidenciais, cujo conteúdo é protegido por contrato e só interessa à Impugnante e à empresa de auditoria. E totalmente inadmissível a utilização de tal espécie de documento como prova em um processo administrativo fiscal;*

*6.50. Enfim, são apenas alguns exemplos que demonstram que os documentos trazidos aos presentes autos pela Fiscalização nada provam contra a Impugnante, ficando nítido que há, ao longo do Relatório Fiscal, meras inferências, ilações e juízos de valor com base em convicções pré-concebidas. E todos os documentos, por menor valor probante que tenham, são sempre interpretados da maneira mais desfavorável possível para a Impugnante.*

*Não há qualquer certeza quanto à existência da alegada simulação da terceirização, mas, quando muito, apenas meros indícios e suposições. Logo, requer a Impugnante o cancelamento da autuação fiscal;*

*Da Ausência de Comprovação da Simulação Alegada e da Impossibilidade de Desconsideração da Personalidade Jurídica das Prestadoras de Serviço*

*6.51. Para caracterizar a simulação, para fins fiscais, há que se comprovar que houve intencional dano ao Erário Público por meio de vantagens fiscais obtidas pelas partes envolvidas, além da existência, na operação praticada, dos demais elementos necessários à configuração do ilícito. Referida comprovação não ocorreu, na medida em que apoiada na pretensa comprovação de (inexistente) vínculo societário e diretivo;*

*6.52. Os Auditores Fiscais, assumindo a premissa inconsistente de simulação, valeram-se da prerrogativa da chamada "aferição indireta", conferida pelo art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91. Foge à atividade e competência estatais impor qualificação própria aos fatos econômicos analisados, com base em seus particulares índices tipológicos, em afronta direta à vontade manifesta das partes, de reconhecimento social e legalmente garantido;*

*(...)*

*6.54. Assim, considerando o quanto exposto sobre simulação e tendo em vista o direito constitucional à livre iniciativa, resta irrefutavelmente inconsistente a pretensão dos Auditores Fiscais. Neste particular, cumpre-nos abordar a impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica*

*por parte das autoridades fiscais em procedimento fiscalizatório, por carecerem de lei que regulamente tal atuação;*

*6.55. Importante mencionar que a Lei Complementar nº 104/01, através da inserção de parágrafo único ao artigo 116 do CTN, introduziu um amplo mecanismo anti evasão de tributos no Brasil ao permitir que as Autoridades Fiscais desconsiderem atos ou transações efetuados com a intenção de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos.*

*Contudo, depreende-se desta regra que a sua aplicabilidade não é automática, uma vez que o próprio texto ressaltou carecer de futura regulamentação. Em verdade, houve tentativa de regulamentação do disposto na LC nº 104/01, com a edição dos artigos 13 a 19, da MP nº 66/02. Não obstante, por ocasião da conversão desta MP em lei, a Lei nº 10.637/02, tais artigos, regulamentadores da LC em questão, foram integralmente suprimidos. Ou seja, retomou-se, após a conversão da MP nº 66/02 em Lei, ao status quo ante, qual seja, o de inexistência de regulamentação da LC nº 104/01;*

*6.56. Portanto, como a LC mencionada ainda não foi devidamente regulamentada, seus dispositivos não são atualmente aplicáveis, não existindo, atualmente, norma legal que possa ser utilizada pelas autoridades fiscais para desconsiderar qualquer negócio jurídico que tenha sido realizado dentro da legalidade, como é o caso objeto da autuação ora impugnada. Desta forma, para fins dos fatos contestados na presente peça impugnatória, a desconsideração da personalidade jurídica pretendida pelos Auditores Fiscais não só padeceria de materialidade para fins de sua caracterização, como também careceria a própria Administração de competência legal para fazê-lo;*

*(...)*

*6.59. Considerando o período fiscalizado (2003 a 2007) e a vigência da Lei nº 11.196/05, cabe, aqui, esclarecer o caráter meramente interpretativo da referida norma, e, como tal, retroativo à lei que pretende interpretar, nos termos do art. 106, inciso I, do CTN. As contribuições para a seguridade social encontram fundamento de validade no artigo 195, inc. I da CF/88, o qual revela que somente podem advir do pagamento ou creditamento, a pessoa física, de valores remuneratórios do trabalho por ela realizado;*

*6.60. No caso das sociedades de serviços profissionais/intelectuais, a tributação por meio das contribuições segue, *mutatis mutandis*, o sistema referente ao imposto sobre a renda, tributando-se apenas a pessoa jurídica, mas agora, por meio de contribuição sobre o faturamento (jamais de contribuição previdenciária)". Para fins de imposto de renda, com exceção do período compreendido entre 1988 e 1996, a teor do Decreto-lei nº 2.397/87, os resultados econômicos positivos obtidos por sociedades civis de prestação de serviços profissionais são tributados à luz da legislação aplicável às pessoas jurídicas (sistema reafirmado com a Lei nº 9.430/96, artigo 55);*

*6.61. Assim sendo, no caso concreto, não há que se falar em vínculo empregatício, ou em simulação/fraude, nem em desconsideração da personalidade por inconsistência dos conceitos cotejados e pela ausência de provas que atestem e respaldem os atos alegados e ora combatidos;*

*Decadência do Direito de Constituir Contribuições Relativas a Fatos Geradores Ocorridos Há Mais de Cinco Anos*

6.62. *Verifica-se que parte do crédito tributário constituído nos presentes autos foi atingida pela decadência prevista no art. 150, § 4o do CTN, de modo que não se poderá permitir a manutenção da cobrança de tais valores, determinando-se a desconstituição do lançamento. Tanto é assim que o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, por meio da qual declarou em definitivo a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Desse modo, tendo em vista que a ciência do Auto de Infração se deu em 15/12/2008, impera seja reconhecida a extinção dos créditos referentes aos períodos anteriores a 15/12/2003;*

*Da Ilegalidade da Utilização da Taxa SELIC*

6.63. *Ainda que não se admitam os argumentos trazidos pela Impugnante, não pode prosperar a cobrança dos juros moratórios (se devidos) mediante a utilização da taxa Selic, eis que é uma taxa de juros remuneratórios, que visa a premiar o capital investido pelo aplicador em títulos da dívida pública federal. Portanto, a sua fixação visa a remuneração do investidor, de uma forma competitiva, e não para ser aplicada como sanção por atraso no cumprimento de uma obrigação. Ademais, ressalta-se que referida taxa não foi criada e definida em lei, mas por Resolução do Banco Central do Brasil, o que ofende ao princípio constitucional da legalidade, bem como ao disposto no artigo 161, § I o do CTN.*

*Como não existe lei ordinária que tenha criado a taxa Selic, os juros (se devidos) estão limitados a 1% ao mês.*

*Do Pedido*

6.64. *Pelo exposto, a Impugnante requer o recebimento, o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, seja em razão das preliminares, seja em razão do mérito, com a consequente desconstituição dos créditos tributários exigidos e o cancelamento do auto de Infração.”*

A DRJ-SPO-I julgou improcedente a Impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

*“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/11/2003 a 31/10/2007*

*LANÇAMENTO FISCAL. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. ANEXAÇÃO DE DOCUMENTOS DA EMPRESA. JUNTADA DE CÓPIA. DISPENSÁVEL.*

*O lançamento fiscal atende à legislação pertinente, encontrando-se o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa plenamente assegurado, pois o Relatório Fiscal discrimina clara e precisamente os fatos geradores e sua origem, as contribuições devidas e os períodos a que se referem, fazendo-se acompanhar de planilha individualizando as bases de cálculo apuradas.*

*Tendo sido apresentados pela própria empresa os documentos utilizados para o lançamento fiscal é totalmente dispensável a anexação de cópia*

*destes ao Auto de Infração, eis que se encontram em poder da empresa, mormente porque o prejuízo à defesa não restou demonstrado.*

*LANÇAMENTO FISCAL. PROCESSO CRIMINAL. PROVA EMPRESTADA. POSSIBILIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. DESVINCULAÇÃO.*

*Inexiste impedimento para utilização pelo Fisco de provas obtidas em processo criminal para o fim de caracterizar a existência de fato gerador de contribuição previdenciária, sobretudo quando o acesso da Receita Federal do Brasil a tais provas foi autorizado judicialmente para fins de procedimento administrativo fiscal mediante a garantia do contraditório.*

*A prova da inexistência dos supostos crimes apurados em processo penal não interfere no processo administrativo fiscal, vez que este não apura a existência de crimes, mas tão somente a ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária apuradas mediante lançamento fiscal.*

*ATOS ADMINISTRATIVOS. PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE.*

*Os atos praticados pela fiscalização, calcados em documentos e informações prestadas pelo contribuinte, além daqueles constantes de processo penal, obtidos com autorização judicial, constituem elementos lícitos de prova, e revestem-se da presunção relativa de veracidade própria dos atos administrativos, cabendo ao sujeito passivo a produção de provas factuais hábeis a elidir tal presunção.*

*Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação contendo informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira, os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil podem lançar de ofício a importância que reputarem devida, cabendo à empresa, o ônus da prova em contrário.*

*O fato gerador tributário emerge da realidade fática do desenvolvimento da atividade empresarial, e não do nomen júris ou revestimento formal dado pelas partes ao negócio.*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA. PRESSUPOSTOS DO VÍNCULO SOCIETÁRIO E DE GESTÃO EMPRESARIAL. CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. LEGALIDADE.*

*São segurados obrigatórios da Previdência Social, na categoria contribuinte individual, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho e o administrador não empregado na sociedade por cotas de responsabilidade limitada.*

*Por efeito do princípio da primazia da realidade, presentes os requisitos da prestação de serviço com vínculo societário e de gestão empresarial deve a auditoria fiscal desconsiderar o contrato de prestação de serviços originalmente pactuado e efetuar o lançamento das contribuições previdenciárias devidas.*

*DESCONSIDERAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. AUDITORIA FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. MINISTÉRIO ATRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE CONFLITO.*

*A autoridade fiscal ao aplicar a norma previdenciária ao caso em concreto, tem autonomia para caracterizar uma relação societária e de gestão empresarial onde o contribuinte entendia ou simulava não haver, sendo-lhe permitido desconsiderar atos, negócios e personalidade jurídica para fins de lançamento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.*

*PRESTADORES DE SERVIÇO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INTENÇÃO DO AGENTE. COMPROVAÇÃO. DESNECESSIDADE.*

*Para fins tributários, não importa perquirir se o ato ilícito praticado gerou efeitos, nem interessa saber qual a natureza do ato ou a extensão dos seus efeitos, pois a penalidade a ser aplicada no campo tributário independe das circunstâncias ou dos efeitos das infrações, bastando, para sua aplicação, que se caracterize o fato ocorrido como desobediência à legislação tributária.*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATOS GERADORES PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELLECTUAIS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.*

*É irrelevante a discussão sobre natureza dos serviços prestados como sendo a de serviços intelectuais, quando resta comprovado que os serviços foram prestados com pessoalidade, não eventualidade e onerosidade, cuja prova em contrário não foi satisfeita pelo sujeito passivo.*

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.*

*Em se tratando de lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. JUROS. TAXA SELIC. APLICABILIDADE.*

*As contribuições devidas à Seguridade Social, incluídas em lançamento fiscal, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa SELIC, incidentes sobre o valor atualizado, em caráter irrelevável, a partir da data de seu vencimento.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido.”*

Cientificada do Acórdão da DRJ (fls. 561/624) em 17/08/2011 (fls. 630), a Recorrente interpôs tempestivamente, em 16/09/2011, Recurso Voluntário (fls. 628/709), repetindo basicamente as alegações trazidas na impugnação, conforme relatam os trechos do relatório do Despacho de Conversão do Julgamento em Diligência proferido pela Colenda 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Segunda Sessão de Julgamento do E. CARF (fls. 1.129/1.135), que adoto como parte deste relatório, a seguir transcritos:

*“Preliminarmente, alega cerceamento de defesa, por não terem sido juntadas, aos autos, as notas fiscais que serviram de base para o lançamento, argumentando que, mesmo que elas tenham sido mencionadas e indicadas em planilha, não há, nos autos, elementos que permita à recorrente verificar a correção dos valores lançados como base de cálculo*

*das contribuições cobradas, o que, segundo entende, macula a autuação fiscal de completa nulidade.*

*Traz julgado do antigo CC para reforçar suas alegações e acrescenta que a falta de juntada de cópia dos Livros Diários aos autos reforça a ocorrência de cerceamento de defesa e ofensa ao contraditório, defendendo que é dever da Administração dar publicidade do motivo do ato, independentemente se o administrado possui uma via em seu poder, e discorrendo sobre os elementos que dão validade ao ato-norma administrativo, citando a doutrina e concluindo que, não disponibilizar ao contribuinte os meios de prova implica nulidade do ato-norma, por vício de motivo.*

*Insiste na impossibilidade de utilização de prova emprestada, entendendo que os elementos trazidos do processo PCD 2005.61.0092851, em curso na Quarta Vara Criminal de SP é exclusivo para o âmbito penal, caracterizando crime a utilização de tais documentos sem autorização judicial, sendo que tais documentos nunca poderiam ser utilizados para embasar a exigência em tela.*

*Entende que, embora muitos dos documentos apreendidos seja de natureza fiscal ou comercial, passíveis, portanto, de exame pelo fisco, os documentos que realmente fundamentaram a autuação em questão são aqueles obtidos com o único objetivo de instituir ação criminal, e jamais poderiam ter sido utilizados no processo administrativo fiscal.*

*Frisa que a fiscalização preferiu juntar aos autos apenas elementos emprestados de processo criminal e que nada provam acerca da materialidade das contribuições previdenciárias lançadas, deixando, assim, de provar a ocorrência dos fatos geradores, para, em seu lugar, buscar comprovar tão somente a alegada ocorrência de relação societária e de direção dos prestadores de serviços que supostamente se utilizaram de empresas interpostas.*

*Sustenta que mesmo havendo autorização judicial para emprestar provas, não poderia a fiscalização basear o lançamento apenas em tais elementos, e traz parecer encomendado pela recorrente a Professores Titulares da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para tentar demonstrar a ausência de motivação e a ilegalidade no processo de obtenção dos meios probatórios, ressaltando que a referida autorização é somente para se ter acesso, e não para servir de meios de prova para outros fins que não os criminais.*

*Reitera que as referidas provas não poderiam ser utilizadas para fundamentar o lançamento ora discutido, pois são documentos extra-contábeis, apócrifos, relativos a apenas parte dos períodos autuados, ou mesmo sem data, não assinados, incompletos ou em forma de “minuta para discussão”, e que seria inviável à fiscalização concluir, com base em documentos fiscais sem natureza societária qualquer, pela existência de sócios ocultos.*

*Repete que não se pode admitir que documentos supostamente do ano de 2006 sejam base para aferição indireta de contribuições dos anos de 2003, 2004 ou 2005, não cabendo, à fiscalização, chegar a uma conclusão sem que haja provas concretas sobre os fatos, vinculando informações vagas e incertas a períodos desconhecidos para concluir que houve a ocorrência do fato gerador.*

*Assevera que a fiscalização comete ilegalidade ao exigir da recorrente contribuições e multas sobre um fato jurídico presumido e não provado, entendendo ser necessária a comprovação, por meios diretos e não indiretos, da alegada existência de vínculo de emprego, ante toda a documentação que lhe foi apresentada, sendo que as supostas evidências descritas no relatório fiscal nada provam contra a recorrente, principalmente no sentido de evidenciar-se relação societária e diretiva.*

*Observa que, no caso presente, a fiscalização não obedeceu as regras aplicáveis ao procedimento de aferição indireta, inaugurando procedimento criado a seu bel prazer e, portanto, sem previsão legal, que foi o de considerar como base de cálculo as notas fiscais de prestação de serviços, imaginando existir suposto vínculo societário.*

*Ressalta que não houve aferição indireta, mas apenas mera presunção, sem previsão legal, a partir de elementos que nada podem provar quanto à existência do vínculo societário e diretivo entre a recorrente e as pessoas físicas por meio de interposição de pessoa jurídica.*

*Quanto ao argumento da DRJ de que seria descabida a verificação física dos segurados em serviço na empresa para confronto com seus registros fiscais, questiona se a diligência não se presta para verificação de fatos ocorridos nos períodos de 2003 a 2007, o que dizer de documentos genéricos, não datados, fundamentarem uma autuação relativa a período anterior. Discorre sobre a verdade material e cita a doutrina para argumentar que, para que a fiscalização pudesse lavrar algum auto de infração em face da recorrente, deveria ter comprovado plenamente, por meios seguros e irrefutáveis, a alegada existência de sócios ocultos remunerados por intermédio de empresas interpostas, restando evidente, no caso em tela, que a fiscalização não se valeu de todos os elementos de prova para a verificação dos fatos narrados, infringindo, dessa forma, o princípio da tipicidade da tributação, o que invalida o lançamento por falta de certeza e seguranças jurídicas.*

*Frisa que tem certeza de que não existe uma prova sequer no processo que subsidie as afirmações de existência de vínculo societário e diretivo a basear a cobrança das contribuições em questão, sendo que as supostas provas apresentadas, e acolhidas pela DRJ, não passam, quando muito, de meros indícios.*

*No mérito, repete que inexistente o vínculo societário, o que impossibilita a cobrança das contribuições em tela por meio de aferição indireta, seja porque a realidade dos fatos demonstra o contrário, seja porque as autoridades fiscais não demonstraram a procedência de suas alegações.*

*Atenta para o fato de que a fiscalização não produziu prova individualizada acerca da existência do vínculo societário e de direção das pessoas físicas sócias das prestadoras de serviço em relação à recorrente e, em consequência, não logrou êxito em comprovar, de forma individualizada, a ocorrência dos fatos geradores, sendo que várias das pessoas físicas supostamente remuneradas por meio de empresas interpostas eram assessores e consultores de gestão e prestadores de serviços intelectuais, como consultores, advogados, etc, cujas atividades não se caracterizam pela existência de vínculo societário diretivo.*

*Insiste que, para que se pudesse considerar válida a apuração fiscal, seria necessária a produção de prova material, com a análise individual de cada uma das relações supostamente existentes e demonstrar, de maneira individual, a ocorrência de cada um dos fatos geradores, não cabendo a utilização de um caso a título de exemplo para outros.*

*Quanto à inversão do ônus da prova, sustenta que essa só seria cabível se a fiscalização tivesse comprovado a existência do vínculo societário e de direção, e a ocorrência dos fatos geradores da contribuição previdenciária, o que não foi feito, não cabendo à recorrente apresentar prova em contrário, como quer a DRJ, e não se aplicando, ao caso, o disposto no art. 33, da Lei 8.212/91, uma vez que não houve recusa de entrega de documentos e tampouco exame de escrituração contábil.*

*Reafirma a inexistência dos requisitos necessários à configuração do vínculo societário e de direção, discorrendo acerca da administração de sociedades e administradores, sócios ou não sócios, citando doutrina sobre a matéria, concluindo que a fiscalização nada comprovou a respeito, se baseando fundamentalmente em um suposto acordo associativo e outros documentos que sequer podem ser considerados como indícios.*

*Cita alguns documentos utilizados pela fiscalização para frisar que os mesmos não têm o condão de comprovar materialmente a presença do poder de comando/gerência e, principalmente, de affectio societati., sendo que tais documentos poderiam, quando muito, ser tomados como indícios, inservíveis, portanto, para demonstrar a existência de suposto poder diretivo e societário, sendo necessários elementos concretos.*

*Com relação à pasta virtual com o título “Planejamento”, aduz que não há como afirmar se teria havido a implementação da estrutura lê prevista, afirmando que esse planejamento nunca foi realmente implementado, não passando de mera intenção futura, não se sabe de quem.*

*Relativamente ao item “4C”, assevera que as planilhas ali referidas nada provam contra a recorrente, e as autoridades fiscais não demonstram materialmente a própria validade dessas informações como elemento de prova.*

*Quanto à denominação “Diretor” para alguns cargos ocupados pelas pessoas físicas, defende que a denominação de um cargo é irrelevante para determinar a verdadeira natureza de sua atividade numa empresa, e alega que as autoridades fiscais deveriam ter buscado elementos que caracterizassem objetivamente o poder de comando/gerência das pessoas físicas em relação à recorrente.*

*Reitera que as provas utilizadas pela fiscalização não têm o condão de comprovar, materialmente, a hipótese do artigo 12, V, “f”, da Lei 8.212/91, que remetem aos requisitos de personalidade, não-eventualidade, onerosidade e poder de direção, podendo, quando muito, ser tomados como meros indícios da existência de suposto vínculo societário e de direção.*

*Esclarece que o oferecimento de determinados benefícios, treinamentos e cursos nada mais significam do que uma política de melhoria de produtividade e de aproximação da recorrente com seus melhores prestadores de serviços, e reafirma que a fiscalização não se revestiu de um único documento que comprovasse, de maneira suficiente, a existência de poder de mando pro parte das pessoas físicas, não havendo um único email,*

*uma única comunicação interna que demonstre atos de gestão e de gerência por parte dessas pessoas.*

*Tece comentários sobre alguns documentos utilizados pela fiscalização, para tentar demonstrar o desacerto das conclusões por ela esposadas, e conclui que o conjunto probatório reunido pelas autoridades fiscais é extremamente frágil, e nada prova contra a recorrente, ficando nítido que há, ao longo do relatório fiscal, meras inferências, ilações e juízos de valor com base em convicções pré-concebidas, não havendo qualquer certeza quanto à existência da alegada simulação da terceirização, mas, quando muito, apenas meros indícios e suposições.*

*Discorre sobre o conceito de simulação e de livre iniciativa, para argumentar que, no direito brasileiro, os particulares têm a prerrogativa de escolher o meio, dentre os lícitos, para a realização de uma determinada atividade econômica, restando inconsistente a pretensão da fiscalização de caracterizar os contratos de prestação de serviços firmados pela recorrente como artifícios simulatórios de reais relações societárias e de direção.*

*Aborda a impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica pelas autoridades fiscais em procedimento fiscalizatório, por carecerem de lei que regulamente tal atuação, sendo que tal recurso extremo deverá ser levado a efeito somente por um juiz.*

*Transcreve o art. 116, do CTN, lembrando que o referido dispositivo ainda não foi devidamente regulamentado, não sendo, portanto, aplicável, inexistindo, atualmente, norma legal que possa ser utilizada pelas autoridades fiscais para desconsiderar qualquer negócio jurídico que tenha sido realizado dentro da legalidade, como é o caso em tela.*

*Analisa a abrangência do conceito de “serviços intelectuais”, de que trata o art. 129, da Lei 11.196/95, para concluir que restou comprovada a subsunção dos casos concretos ora recorridos à letra da lei, e observa que, apesar da alegação de existência de simulação, nenhuma multa qualificada foi imputada ao contribuinte, o que representa uma contradição em termos.*

*Se reporta à absolvição, na esfera penal, em 17/02/2011, de algumas das pessoas físicas, consideradas pelas autoridades fiscais como sócios ocultos da recorrente, o que, segundo entende, resulta na total improcedência do AI em questão, tendo em vista demonstrar o completo equívoco nas conclusões arbitrárias que foram formalizadas no caso em questão, uma vez que tais pessoas não participaram de qualquer ilícito de que foram acusados, inexistindo qualquer prova que possam lhe imputar responsabilidade, seja criminal, cível ou administrativa.*

*Argumenta que, se o Juízo Criminal entendeu que as provas não são suficientes para incriminar essas pessoas, supostamente vinculadas à recorrente, menos ainda as pretensas provas podem ser utilizadas para atribuição de responsabilidade tributária, sendo a aplicação da decisão penal ao presente processo, de forma a desconstituir o quanto alegado pela fiscalização, é imperiosa.*

*Diante desse fato superveniente, requer a reforma da decisão recorrida e o cancelamento do AI em questão e, caso assim este Conselho não entenda,*

*requer o cancelamento das contribuições indevidamente cobradas em razão do suposto vínculo societário e diretivo relacionado ao Sr Helio Benetti Pedreira que, conforme exposto, foi inocentado no processo criminal, logrando comprovar não possuir qualquer relação jurídica e comercial com a recorrente.*

*Traz outro fato superveniente, que consiste na inspeção pelo MTE, que, na ocasião, solicitou a regularização do registro de seis prestadores de serviços, o que foi efetuado pela recorrente, sendo que a fiscalização daquele Ministério, após análise de todas as circunstâncias fáticas e jurídicas envolvendo a recorrente e seus prestadores, considerou os contratos de prestação de serviços regulares, tendo concluído pela existência de poucos vínculos empregatícios e tão somente esses, determinando que referidos empregados fossem regularmente registrados, o que foi feito no prazo de 48 horas pela recorrente.*

*Informa que, muito embora o escopo dessa fiscalização tenha sido a verificação de relações de emprego, o MTE e a Procuradoria Regional do Trabalho do MPU não constataram nenhum vínculo societário e de direção entre a recorrente e as pessoas arroladas pela fiscalização.*

*Insiste na aplicação da regra decadencial do art. 150, § 4o, do CTN, para reafirmar que os lançamentos ocorridos antes de 15/12/2003 estariam atingidos pela decadência, e insurge-se contra a incidência de juros sobre a multa de ofício, alegando ilegalidade de sua cobrança.*

*Alega, por fim, inaplicabilidade da taxa SELIC como juros de mora, e requer a reforma integral da decisão recorrida, e que seja julgado procedente o presente recurso voluntário, cancelando in totum o Auto de Infração.*

Encaminhado para julgamento, a Colenda 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Segunda Sessão de Julgamento do E. CARF decidiu por converter o julgamento em diligência (fls. 1.129/1.135), em razão: **i)** do recurso inovar as alegações firmadas na Impugnação, ao informar que algumas das pessoas físicas consideradas pela autoridade fiscal como sócias ocultas da Recorrente foram absolvidas na esfera penal em 17/02/2011 (após a apresentação da Impugnação), sob a fundamentação de que as provas não foram suficientes para incriminá-las; e **ii)** das alegações da Recorrente no sentido de que, se no juízo penal as provas foram julgadas insuficientes para incriminar aludidas pessoas, não seriam suficientes, na esfera administrativa, para lhes atribuir responsabilidade tributária.

Dessa forma, o processo foi convertido em diligência, para que a autoridade fiscal se pronunciasse quanto aos argumentos trazidos no recurso, em especial no seu item “III.3 – Da Absolvição em Âmbito Criminal / Improcedência das Alegações das Autoridades Fiscais” (fls. 649), para investigar a veracidade das informações ali prestadas e se manifestar, de forma conclusiva, se tais fatos supervenientes foram suficientes para a retificação do débito. Foi determinada, outrossim, ciência à Recorrente sobre o teor dos esclarecimentos que viessem a ser prestados pela fiscalização, com abertura de prazo para sua manifestação, com o fim de se evitar o cerceamento do direito de defesa.

Em cumprimento ao quanto determinado pelo E. CARF, a Divisão de Fiscalização II da DEMAC-SP (Delegacia Especial da RFB de Maiores Contribuintes) lavrou o Termo de Diligência Fiscal (fls. 1.141/1.154), cujos trechos pertinentes são abaixo transcritos:

*“(...) 6. Tais documentos atestam a participação de todas as pessoas físicas relacionadas na autuação e que, conseqüentemente, foram consideradas pela*

*fiscalização como sócios da fiscalizada, por terem sido constatados os elementos que os enquadram no art. 12, inciso V, "f", da Lei 8.212/91 .*

*7. Constatou-se que para o desempenho das atividades desempenhadas por estas pessoas físicas a empresa disponibilizou assinaturas eletrônicas da MUDE (e-mail institucional), instalações físicas adequadas e equipamentos, tais como, notebook, celular, mesa, cadeira, etc.*

*8. À época, verificou-se, também, que estas pessoas físicas recebiam parte (sócios ostensivos) ou a totalidade (sócios ocultos) de suas remunerações, pelos serviços prestados em caráter pessoal ao contribuinte, por intermédio de pessoas jurídicas por elas constituídas. Os valores lançados no presente auto referem-se à constatação da utilização destas empresas interpostas.*

*9. Os documentos analisados na ação fiscal, além dos apreendidos, foram as notas fiscais de serviços, Livros Diário e Razão, contratos de prestação de serviços, GFIP, Folhas de Pagamentos, recibos de pagamentos, notas fiscais de cupons de alimentação, boletos bancários de planos de assistência médica, notas fiscais de despesas incorridas com treinamentos, cursos de aperfeiçoamento, seminários, recrutamento e confecção de cartões de visitas. Estes documentos, apresentados pelo contribuinte em atendimento a intimações fiscais, fls. 386/399 e 402/408, se estendem em períodos contínuos o que indica sua prática habitual.*

*(..)*

*21. Em vista das alegações, a priori, cabe lembrar que os elementos examinados durante a ação fiscal não se restringiram a documentação apreendida. Parte dos documentos que embasaram o lançamento fiscal foram fornecidos pela própria empresa em decorrência do atendimento de intimações fiscais e parte foram formalmente solicitadas ao juízo competente que as deferiu.*

*22. Saliente-se que, todos os documentos utilizados foram informados no Relatório Fiscal e dado o volume expressivo, cópias foram acostadas aos autos por amostragem. A auditoria fiscal constatou, também, que os mesmos são frequentes e se distribuem em períodos contínuos o que indica sua prática habitual.*

*23. Quanto a ação fiscal propriamente dita, informo que as análises efetuadas no conjunto de documentos apresentados pelo contribuinte foram complementadas pela disponibilização judicial da documentação apreendida e pelos depoimentos prestados na Polícia Federal. Tal fato permitiu que a fiscalização constataste a ausência de propósito comercial das empresas interpostas, bem como a incoerência entre a finalidade dos serviços contratados e a forma adotada para sua exteriorização.*

*24. Ao passo que nos documentos extra-contábeis apreendidos, como por exemplo "Cópia Folha Total (2).xls", encontrada no HD de FERNANDO MACHADO GRECCO, às fls.161/5, e "Folha de PagamentoFolha 2004 Folha 2004-07.xls", encontrada no HD de MARCÍLIO PALHARES LEMOS, às fls.265/281, é demonstrado o vínculo entre o contribuinte e as pessoas físicas, na escrituração contábil está registrado o serviço prestado pela empresa interposta, conforme lançamentos efetuados nas contas contábeis*

"5.03.02.01 - PRESTACAO DE SERVICOS" e "5. O3. O 1.01 - CONSULTORIA E AUDITORIA".

(...)

27. Quanto a alegação de que as irregularidades imputadas à Recorrente na esfera criminal são idênticas às apontadas pela Fiscalização, entendo que esta não deve prosperar.

(...)

30. Como visto no processo penal informado pela empresa, a discussão diz respeito a apuração dos crimes de interposição fraudulenta em operações de importação, falsidade documental e quadrilha, ao passo que no presente processo administrativo fiscal o que se discute é a ocorrência de fato gerador tributário-previdenciário.

31. Fatos jurídicos totalmente distintos.

32. Por outro lado, a prova da inexistência dos supostos crimes apurados em processo penal não interfere no procedimento administrativo fiscal, vez que este não apura a existência de crimes, mas tão somente a ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

33. Inicialmente, é bom que se reforce, que o Sr. HÉLIO BENETTI PEDREIRA, NIT - Número de Identificação do Trabalhador no 1.082.143.327-7, não é um sócio oculto como informado no Recurso da fiscalizada.

34. Ele e FERNANDO MACHADO GRECCO, NIT no 1.247.991.681-4, são os sócios ostensivos a que se refere o Relatório Fiscal. De acordo com as peças societárias exercem as funções de sócios administradores.

(...)

38. É certo, portanto, que estes sócios ostensivos se enquadram no art. 12, inciso V, "f", da Lei 8.212/91.

39. Portanto, da leitura do texto legal acima, mesmo que o contribuinte alegue que o Sr. HÉLIO BENETTI PEDREIRA não fazia parte da administração da empresa - como alegado no processo penal, ou que as peças societárias não refletiam a realidade de comando existente na empresa, que o seu trabalho era desenvolvido apenas no Conselho de Administração, etc., o fato de receber remuneração o torna segurado obrigatório do regime previdenciário e mais, por integrar o quadro societário de empresa interposta, a ele deve ser atribuída parte da remuneração aferida sobre as notas fiscais da pessoa jurídica descaracterizada - como foi feito na planilha "PESSOAS FÍSICAS REMUNERADAS ATRAVÉS DE EMPRESAS INTERPOSTAS", fs. 75 a 78.

40. Como relatado anteriormente, as provas têm toda relação com o lançamento debatido e os fatos jurídicos analisados nas esferas penal e tributária são totalmente distintos. O tributário visa a cobrança de crédito previdenciário enquanto o penal diz respeito a apuração dos crimes de interposição fraudulenta em operações de importação, falsidade documental e quadrilha. Desse modo, entendo não caber razão também nestes quesitos.

41. Em vista da gama de documentos analisados durante a fiscalização levada a efeito no contribuinte, a falta ou insuficiência de provas para fins penais não implica necessariamente falta ou insuficiência de provas para

*caracterizar a conduta como infração tributária no presente processo administrativo fiscal.*

*42. Não raro existirão condutas consideradas ilícitas nestes dois ramos. Contudo, é perfeitamente legítimo a um deles impor sanções em face de fatos que para o outro sistema sejam irrelevantes, de menor gravidade ou que não sejam provados incontestavelmente.*

*43. De qualquer forma, é largamente difundida a ideia de que existe diferença jurídica entre a absolvição por falta de prova e por não constituir o fato infração penal, pois, na primeira, restará sempre a dúvida da prática de um crime que não se logrou provar, enquanto que, na segunda, tem-se a certeza de que o fato imputado não constitui infração penal.*

*44. De início, a ligação societária entre a fiscalizada e o Sr. HÉLIO BENETTI PEDREIRA já foi analisada. Os elementos apontados comprovam que o mesmo é sócio ostensivo integrante do quadro societário contido nas alterações do contrato social, é contribuinte obrigatório da previdência social e recebeu parte de sua remuneração por intermédio de pessoa jurídica interposta.*

*45. Assim, também, entendeu o juiz ao se referir sobre ele:*

*“d.7) HELIO BENETTI PEDREIRA HÉLIO BENETTI PEDREIRA, era sócio da empresa MUDE, contudo o Ministério Público Federal não se desincumbiu do ônus de comprovar sua participação na administração da referida empresa.*

*A responsabilidade penal é subjetiva, não podendo haver condenação de quem quer que seja somente por figurar no contrato social de empresa. Não há comprovação de que HÉLIO participasse dos fatos ilícitos praticados na empresa MUDE, aliás, bem ao contrário, os elementos dos autos indicam que ele não participava da administração da referida empresa.*

*Em seu interrogatório judicial, HÉLIO afirmou que nunca administrou a MUDE, mas na época dos fatos estaria mais afastado ainda da empresa, em função de uma disputa de poder interna. (FIs. 961).*

*(...)*

*Nessa medida, não havendo provas da participação de HÉLIO nos Crimes descritos na inicial, ele deve ser absolvido, com fulcro no art. 386, V do Código de Processo Penal." (FIs. 966). Grifei.*

*46. Como visto, o juízo entendeu que as provas anexadas ao processo penal não tiveram o condão de ligar HÉLIO BENETTI PEDREIRA aos crimes de interposição fraudulenta em operações de importação, falsidade documental e quadrilha. Não reconheceu, portanto, que o mesmo não era sócio ou não possuía qualquer relação jurídica e comercial com a empresa. Aliás, este nem é o escopo daquele processo, haja vista a condenação ou absolvição de outras pessoas físicas que não foram consideradas sócias ostensivas ou ocultas da fiscalizada.*

*47. Com relação aos demais quesitos não merecem prosperar os argumentos do contribuinte, eis que, diferentemente de sua interpretação, as conclusões judiciais já se declararam pelo vínculo societário entre as demais pessoas*

*físicas arroladas no presente processo administrativo fiscal e a fiscalizada vez que reconheceu que os mesmos realmente administravam a MUDE.*

(...)

*50. Diante do acima exposto, concluo pela manutenção total do lançamento fiscal, uma vez que os fatos supervenientes não são suficientes para a sua retificação.”*

Cientificada do teor do Termo de Diligência Fiscal em 27/03/2015 (fls. 1.156), através pelo Termo de Intimação Fiscal de fls. 1.155, a Recorrente não se manifestou, conforme atestado pelo Termo de Constatação de fls. 1.159, vindo os autos, na sequência, em retorno a este E. CARF.

É o relatório do necessário.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### **Nulidade – Cerceamento de defesa**

Preliminarmente, a Recorrente alega cerceamento de defesa por não terem sido juntadas aos autos as notas fiscais que serviram de base para o lançamento, argumentando que, mesmo que elas tenham sido mencionadas e indicadas em planilha, não há, nos autos, elementos que lhe permita verificar a correção dos valores lançados como base de cálculo das contribuições cobradas, o que macula de nulidade a autuação fiscal.

Aduz que a ausência de cópia dos Livros Diários nos autos reforça a ocorrência de cerceamento de defesa e ofensa ao contraditório, defendendo que é dever da Administração dar publicidade do motivo do ato, independentemente se o administrado possui uma via em seu poder, e discorrendo sobre os elementos que dão validade ao ato-norma administrativo, citando doutrina e concluindo que não disponibilizar ao contribuinte os meios de prova implica nulidade do ato, por vício de motivo.

Neste ponto, não devem proceder as alegações da Recorrente, senão vejamos.

A despeito de não terem sido acostados aos autos as notas fiscais e os Livros Contábeis da Recorrente, como esta quer fazer imprescindível à validade desta demanda, o certo é que as informações trazidas nestes documentos já foram obtidas pela fiscalização de forma processada e oficial, decorrente de procedimento prévio de fiscalização ocorrido legal e oficialmente no âmbito do Poder Judiciário. Este ponto é incontestável.

Outro ponto que reforça a fragilidade das alegações da Recorrente é que os documentos por ela mencionados se encontram em seu poder e, assim, passíveis de conferência para averiguação da higidez do lançamento fiscal. Por isso, entendo desnecessária a anexação de cópia destes documentos nos autos, posto seus dados já constarem do mesmo.

Dessa forma, não se vislumbra prejuízo ao contraditório e ao direito de defesa da Recorrente, que foi regularmente intimada nos autos para apresentar documentos e esclarecimentos em sua defesa, o que o fez oportunamente, o que demonstra assegurado seus direitos constitucionais, inocorrendo afronta ao artigo 5º, LV, da CF/88.

Assim, neste tópico, afasto a preliminar de nulidade.

### **Nulidade – Utilização de prova emprestada**

Sustenta a Recorrente a impossibilidade da utilização de prova judicial criminal emprestada para lavratura de auto de infração tributário, entendendo serem estas exclusivas do âmbito judicial penal, caracterizando crime a utilização de tais documentos sem autorização judicial, sendo que tais documentos nunca poderiam ser utilizados para embasar a exigência em tela.

Entende que, embora muitos dos documentos apreendidos seja de natureza fiscal ou comercial, passíveis, portanto, de exame pelo Fisco, os documentos que realmente fundamentaram a autuação em questão são aqueles obtidos com o único objetivo de instituir ação criminal, e jamais poderiam ter sido utilizados no processo administrativo fiscal.

De igual forma, não merecem acolhida as alegações da Recorrente, pois é perfeitamente lícito o uso de provas obtidas no âmbito do Poder Judiciário ou pelo Ministério Público para o desenvolvimento de trabalhos no âmbito administrativo fiscal, em especial pela fiscalização tributária, com vistas à apuração de créditos tributários não pagos por contribuintes.

Aliás, este tema já foi abordado e utilizado como fundamento da decisão *a quo*, cujo trecho incorporo a este voto e aproveito como razão e fundamento para decidir:

*“11.1. Através do OFÍCIO/DIFIS/Nº 34/2008 foi solicitada à Quarta Vara Criminal da Justiça Federal em São Paulo:*

*i) "autorização para acesso e utilização do conteúdo das interceptações telefônicas e telemáticas constantes do Relatório elaborado pela Polícia Federal referente à Operação Persona e utilização do teor de documentos apreendidos no âmbito daquela operação (papel ou outras mídias), além dos depoimentos de pessoas envolvidas", relacionados à empresa Mude Comércio e Serviços Ltda., CNPJ 04.867.975/0001-72 e 04.867.975/0002-53;*

*ii) "autorização para acesso e utilização do conteúdo das interceptações telefônicas e telemáticas bem como do teor da documentação apreendida no âmbito da Operação Persona das seguintes pessoas físicas": Fernando Machado Grecco, CPF 154.002.548-96; Marcelo Naoki Ikeda, CPF 174.047.798-71; Marcílio Palhares Lemos, CPF 455.587.956-20; Patrícia Saviolli Folchito, CPF 140.481.128-13; Ronaldo Bertoni Chiarelli, CPF 158.578.868-64, com o objetivo de "instruir procedimento de fiscalização, conforme Mandado de Procedimento Fiscal 08.1.28.00-2008-00106-8, iniciado em 28/02/2008 e instrução de processos administrativos no âmbito da*

*Receita Federal do Brasil, para constituição e exigência de crédito tributário".*

*11.2. Nos termos do OFÍCIO Nº 3693/2008 - S.7 - SVZ / Inquérito Policial nº 2007.61.81.014755-1, a Quarta Vara Federal Criminal Ia Subseção Judiciária de São Paulo autorizou a utilização do conteúdo das interceptações telefônicas e telemáticas por Auditores da Receita Federal referente às pessoas físicas e jurídicas, conforme solicitado no Ofício/Difis nº 34/2008. Segue trecho do despacho decisório do MM. Juiz Federal Alexandre Cassettari naqueles autos:*

*"Fls. 1809/1810 (Waytec), 1824 (Brastec), 1827/1828 (Telecon) e 1836/1840 (diversos): Em relação ao requerido pela 5ª região fiscal da Receita Federal - Ilhéus e aos 03 (três) pedidos formulados pela Receita Federal do Brasil em São Paulo, acerca da utilização de conteúdo de interceptações telefônicas e telemáticas por Auditores da Receita Federal para fins de instrução de procedimentos fiscais visando lançamentos tributários em autuações fiscais, abstratamente falando é legal e constitucional a utilização de elementos desse procedimento criminal para outros fins, inclusive para fins administrativos (prova emprestada). A jurisprudência do STF já tem mais de um caso de autorização ou aceitação de utilização de provas sigilosas obtidas em processo penal para outros fins.*

*A legal obtenção da prova para apuração de crimes, mesmo no caso de interceptações telefônicas, não inviabiliza a posterior utilização dessas provas para outros fins judiciais ou administrativos.*

*O que precisa ficar devidamente comprovado é que a interceptação foi originalmente solicitada e deferida visando efetivamente sua utilização em apurações de crimes e isso, inegavelmente, é o caso dos autos. As interceptações telefônicas e telemáticas, bem como as demais quebras de sigilo de dados, foram regularmente deferidas para apuração de crimes de quadrilha, falsidade documental, descaminho e crimes tributários.*

*Com isso, perfeitamente cabível, em um segundo plano, que esses elementos possam ser utilizados como provas em outros procedimentos, mesmo que administrativos (prova emprestada).*

*(...)*

*Assim, como estamos diante de pedidos de utilização de provas emprestadas em relação a fatos direta ou indiretamente relacionados com os fatos apurados nesse procedimento criminal, com objetivos fiscais administrativos, entendo cabível a autorização de uso desses dados sigilosos.*

*(...) Obviamente, a autoridade administrativa só poderá utilizar os dados sigilosos das pessoas indicadas para o fim específico de apuração administrativa referente às próprias pessoas ou às pessoas jurídicas que integrem como diretoras ou sócias, bem como com o fim específico da solicitação feita a este Juízo, devendo ser total o sigilo dos dados em relação a terceiros.*

*Com essas limitações, fica deferida a obtenção de cópia de documentos e dados referentes às pessoas indicadas no pedido, devendo os*

*auditores fiscais indicarem quais elementos de prova têm interesse para, por sua vez, a Secretaria e a Autoridade Policial (quando retirada diretamente das mãos da polícia) certificarem ou indicarem nos autos quais documentos ou provas foram entregues à Receita Federal nos termos dessa decisão. "*

*11.3. Como demonstrado, as provas do processo criminal utilizadas no procedimento fiscal que deu origem aos presentes autos foram formalmente solicitadas ao juízo competente que as deferiu. Ressalte-se que a ordem judicial que permitiu o acesso dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil às provas do processo penal não deixa dúvida quanto à legalidade das interceptações telefônicas e telemáticas e das quebras de sigilo de dados, que foram regularmente deferidas para apuração de crimes de quadrilha, falsidade documental, descaminho e crimes tributários. Ademais, a fiscalização utilizou também os livros contábeis apresentados pela empresa, inexistindo qualquer irregularidade no procedimento administrativo fiscal.*

*11.4. Resta claro, portanto, a ausência de impedimento da utilização desses elementos como prova em procedimentos administrativos, não havendo que se falar em ofensa a qualquer dispositivo constitucional. Por pertinente, transcrevemos recente decisão do Superior Tribunal de Justiça em situação análoga:*

*PROCESSO PENAL - COMPARTILHAMENTO DE INFORMAÇÕES - INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA INCLUSIVE - POSSIBILIDADE - PRECEDENTES DO STF E DA CORTE ESPECIAL DO STJ.*

*(...).*

*2. É possível compartilhar a prova, colhida em processo criminal em tramitação, com o MPF e outros órgãos administrativos, para fim disciplinar.*

*3. Inclui-se no rol dessas provas os diálogos colhidos mediante interceptação autorizada.*

*4. Agravo regimental improvido.*

*(AgRg na APn 536 / BA; AGRAVO REGIMENTAL DA AÇÃO PENAL nº 2006/0258867-9; Ministra ELIANA CALMON; DJe 14/05/2009) ”*

Assim, pela análise do trecho da fundamentação da decisão de piso ora transcrito, verifica-se que, relativamente às pessoas físicas e jurídicas de que tratam os autos, houve autorização do Juízo da 4ª Vara Federal Criminal da Subseção Judiciária de São Paulo para utilização do conteúdo das interceptações telefônicas e telemáticas por Auditores da Receita Federal, conforme OFÍCIO Nº 3693/2008 - S.7 - SVZ / Inquérito Policial nº 2007.61.81.014755-1, que atendeu solicitação constante do Ofício/Difis nº 34/2008.

Outrossim, é necessário frisar que a Auditoria Fiscal não se utilizou apenas das informações contidas nos autos do processo criminal – que, ressalte-se, foram utilizadas como prova subsidiária – mas também analisou os livros contábeis, folhas de pagamento, além de outros documentos e informações fiscais da Recorrente para lavrar o Auto de Infração contestado, conforme se verifica da leitura dos Termos de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD anexados aos autos, bem como do próprio Relatório Fiscal.

Dessa forma, tem-se que não houve qualquer prejuízo à defesa da Recorrente, pois lhe foi oferecida possibilidade de manifestação para que prestasse suas alegações, na garantia do exercício do seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Posto isso, diante dos procedimentos hábeis e idôneos (ofícios judiciais) e das autorizações judiciais incontestáveis, não há que se contestar a legalidade da utilização das provas obtidas na seara judicial criminal para a execução dos trabalhos de fiscalização tributária, entendimento que, aliás, é compartilhado pelo Egrégio CARF, que inclusive já decidiu contra a Recorrente sobre a mesma matéria ora tratada; e pelo Poder Judiciário, senão vejamos:

*“PROVA EMPRESTADA. DIÁLOGOS DE ESCUTA TELEFÔNICA. COMPARTILHAMENTO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXISTÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. VALIDADE. É válida a prova carreada aos autos do processo administrativo fiscal extraída de escuta telefônica se a coleta e o repasse à fiscalização da RFB foram judicialmente autorizados.” (CARF, Ac. 3302-003.225. Terceira Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 3ª Turma. Rel. José Fernandes do Nascimento. Contribuinte: Mude Comércio e Serviços Ltda. Sessão: 21/06/2016)*

*“Direito Processual Penal. Inquérito. Prova emprestada.*

*1. É assente na jurisprudência desta Corte a admissibilidade, em procedimentos administrativos ou civis, de prova emprestada produzida em processo penal, mesmo que sigilosos os procedimentos criminais.*

*2. Agravo regimental provido.”*

*(STF, Inq. 3305/RS. Primeira Turma. Min. MARCO AURÉLIO. Julgamento: 23/02/2016. DJe-137: 01-07-2016)*

*“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO ADMINISTRATIVO. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. COMPETÊNCIA. CONCURSO MATERIAL. FRAUDE. SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE. ADMINISTRADOR DE HOSPITAL. SIGILOS BANCÁRIO E FISCAL. PROVA EMPRESTADA. APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEI. CARÁTER SANCIONADOR.*

*1. A competência da TCU é fixada a partir da origem dos recursos públicos, logo independe da natureza do ente envolvido na relação jurídica, inclusive na seara do Sistema Único de Saúde.*

*2. É possível a utilização em processo administrativo de provas emprestadas de processo penal, quando haja conexão entre os feitos.”*

*(STF, RE 934233/RS. Primeira Turma. Min. EDSON FACHIN. Julgamento: 14/10/2016. DJe-234: 04-11-2016)*

Como demonstrado, entendo que os autos não padecem dos vícios apontados pela Recorrente e, por isso, afasto as alegações de nulidade por esta invocadas.

**Da alegação de incapacidade das provas para validarem relação societária e diretiva.**

A despeito do quanto demonstrado, ainda insiste a Recorrente na incapacidade das provas emprestadas para fundamentarem o lançamento ora discutido, pois, no seu entendimento, se tratam de documentos extra-contábeis, apócrifos, relativos a apenas parte dos períodos autuados, ou mesmo sem data, não assinados, incompletos ou em forma de “minuta para discussão”, e que seria inviável à fiscalização concluir, com base em documentos fiscais sem natureza societária qualquer, pela existência de sócios ocultos.

Neste ponto, melhor razão não assiste à Recorrente, que apenas contrariou com alegações as imputações lançadas, sem ao menos ter logrado apresentar documentos hábeis e idôneos a desconstituí-las.

Pelo contrário, constam dos documentos societários e particulares de acordos celebrados entre os sócios da Recorrente e de empresas vinculadas aos fatos constatados no Relatório Fiscal (fls. 25/74) que aqueles exerciam cargos de gestão nas respectivas entidades, o que valida os termos da imputação fiscal.

Neste tópico, por sua clareza e pormenores, merecem ser adotados como razão de decidir os esclarecedores fundamentos da decisão *a quo*, que passo a transcrever adiante:

*“12.1. Nota-se que os arquivos que subsidiaram a conclusão fiscal foram localizados em computadores pessoais, devidamente identificados quanto ao objeto e às pessoas que deles faziam uso e, como antes demonstrado, legalmente obtidos. Ademais, todos os quesitos identificados pela auditoria fiscal, seja nos computadores pessoais (organogramas, relatórios de estudos salariais, questionários para análise de cargos e mapeamento de competências, consultorias tributárias e trabalhistas, folhas de pagamento), seja nos documentos fornecidos pela empresa (folhas de pagamento, livro de registro de empregados), abrangem períodos contínuos que indicam sua prática habitual.*

*12.2. Por outra, é indiscutível que as bases de cálculo tiveram por alicerce as notas fiscais de prestação de serviços contabilizadas pela Impugnante, relacionando o Auditor Fiscal os Livros Diário utilizados, à exceção dos períodos de 21/12/2004 a 31/12/2004 (nº 36), 29/12/2005 a 31/12/2005 (nº 62) e 01/2006 a 10/2007, que foram apresentados pela empresa apenas em meio magnético, bem como a análise das folhas de pagamento e das GFIP entregues pelo contribuinte e Livro de Registro de Empregados para todo o período do lançamento. Tem-se, ainda, a planilha "PESSOAS FÍSICAS REMUNERADAS ATRAVÉS DE EMPRESAS INTERPOSTAS", que informa o beneficiário, a pessoa jurídica correspondente, a conta contábil, a data, o número de controle do documento e o correspondente Livro Diário onde se encontra o lançamento.*

*12.3. Observa-se, ainda, que a análise fiscal baseou-se não apenas em relatórios emitidos pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços à Impugnante, mas também em documentos da empresa fornecidos pela própria Impugnante como, por exemplo:*

*12.3.1. documentos relativos a "treinamento, cursos, seminários e recrutamento" ofertados pela Impugnante tanto aos segurados empregados como aos prestadores de serviço no período 2003 a 2007, cujas Notas fiscais*

*foram apresentadas pelo contribuinte em decorrência do atendimento das intimações fiscais, conforme informado no Relatório Fiscal;*

*12.3.2. os documentos relativos aos "Cupons de Alimentação", fornecidos às pessoas jurídicas prestadoras de serviços e aos segurados empregados, cujas Notas fiscais também foram apresentadas pelo contribuinte em decorrência do atendimento das intimações fiscais, e escriturados na conta de despesa "5.01.03.03 - Vale Refeição", conforme consta do Relatório Fiscal.*

*12.4. Como visto, para concluir que as pessoas jurídicas prestadoras de serviço na realidade mantinham com a Impugnante uma relação societária e diretiva a auditoria fiscal não se valeu apenas de planilhas eletrônicas, questionários para análise de cargos e mapeamento de competências, relatórios de auditoria, organogramas, utilizou também documentos fiscais que lhe foram fornecidos pela própria empresa e lançados em sua contabilidade.*

*12.5. Tampouco, como se observa do Relatório Fiscal e dos exemplos citados, as conclusões foram fundamentadas em documentos relativos a apenas uma parte dos períodos lançados. Pelo contrário, o conjunto de elementos (provas) existentes em todo o período de 2003 a 2007 conduziu a uma única e possível conclusão relativamente ao período objeto do lançamento do crédito tributário previdenciário, restando perfeitamente demonstrado nos autos a impertinência dos argumentos apresentados pela Impugnante.*

*12.6. Há que se considerar, ainda, que se considerar que a Impugnante não apresenta nos autos argumentos consistentes ou qualquer elemento ou documento capaz de fazer prova em contrário às conclusões da auditoria fiscal."*

Como se vê, o Relatório Fiscal detalha os documentos informações que levaram a auditoria fiscal a concluir que os titulares das pessoas jurídicas prestadoras de serviço contratadas pela Recorrente preenchiam os pressupostos necessários à caracterização do vínculo societário e diretivo com a mesma (onerosidade, pessoalidade, não eventualidade), razão pela qual aquelas pessoas físicas foram enquadradas como segurados empresários da Recorrente, tendo aferido como remuneração dos valores a elas pagos, com base de cálculo correspondente aos valores das notas fiscais e recibos da contabilidade da Recorrente e discriminados na planilha "Pessoas Físicas Remuneradas através de Empresas Interpostas", que informam o nome do beneficiário, a pessoa jurídica correspondente, a conta contábil, a data, o número de controle do documento e o Livro Diário onde se encontra o lançamento.

Isto posto, entendo por comprovada a relação societária e diretiva, para com a Recorrente, das pessoas físicas vinculadas às empresas que lhe prestaram serviço, restando evidenciada, assim, a caracterização da prestação de serviço à Recorrente diretamente por essas pessoas físicas, o que conduz ao afastamento das alegações da Recorrente neste ponto.

#### **Autuação com Base em Fato Jurídico Presumido. Possibilidade. Comprovação da Real Relação de Trabalho Encoberta por Interpostas Pessoas Jurídicas.**

Aduz a Recorrente que a fiscalização cometeu ilegalidade ao lhe exigir contribuições e multas sobre um fato jurídico presumido e não provado, entendendo ser necessária a comprovação, por meios diretos. Ressalta que não houve aferição indireta, mas

apenas mera presunção, sem previsão legal, a partir de elementos que nada podem provar i) quanto à existência do vínculo societário e diretivo entre ela e as pessoas físicas, por meio de interposição de pessoa jurídica, nem ii) quanto à ocorrência dos fatos geradores da contribuição previdenciária; e, por ser assim, não é aplicável ao caso o instituto da inversão do ônus da prova, não lhe cabendo apresentar prova em contrário.

A legislação previdenciária (Lei nº 8.212/91) permite à fiscalização apurar por aferição indireta as contribuições efetivamente devidas pelos contribuintes quando constatado que a documentação apresentada é deficiente, por conter informação diversa da realidade ou omitir informação verdadeira, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, conforme disposição legal abaixo transcrita:

*“Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.*

*(...)*

*§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.”*

Nesse contexto, como o Auto de Infração está devidamente fundamentado, cabe à Recorrente comprovar que cada um dos prestadores de serviço caracterizados como segurados contribuintes individuais em exercício de cargos de gestão efetivamente não se enquadram nesta categoria, eis que o artigo 373 do Código de Processo Civil dispõe que o ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor, que, no caso, é o Fisco.

Da análise dos contratos assinados entre a Recorrente e as pessoas jurídicas contratadas, resta claro que na consecução de seus objetivos sociais esta utilizou-se do trabalho desenvolvido pelos seus diretores em caráter pessoal, simulando a utilização dos serviços dessas pessoas jurídicas para remunerá-los.

Essa situação, inclusive, foi esclarecida e utilizada como fundamento do voto da decisão de piso, que adoto como fundamento deste voto, a saber:

*“19.5. Assim é absolutamente procedente o trabalho da auditoria fiscal, quando conclui:*

*19.5.1. os contratos firmados entre a empresa e os diversos prestadores seguem um padrão pré-estabelecido para todas as situações e evidenciam que sua existência busca apenas caracterizar uma situação formal que não existe na prática. As notas fiscais emitidas indicam, pela sua numeração, exclusividade no serviço prestado, periodicidade quinzenal e que a sede da pessoa jurídica corresponde a um endereço residencial;*

*19.5.2. em que pese cláusulas contratuais obrigando a contratada à "responsabilizar-se pela conduta de seus prepostos, quando na execução dos*

*serviços Requisitados (...) verifica-se que faticamente isso nunca ocorreu, pois as empresas contratadas nunca tiveram empregados registrados, conforme GFIP - Guias de Recolhimento ao FGTS e Informações a Previdência Social por elas enviadas e constantes do banco de dados da Receita Federal do Brasil. Os serviços foram sempre prestados, pessoalmente, pelos sócios das empresas contratadas, os quais, inclusive, ocupam "na contratante" cargos de diretores e compõem sua estrutura organizacional;*

*19.5.4. a mudança da composição societária da empresa prestador; de serviços configura motivo para rescisão contratual, evidenciando que quem está sendo contratado de fato é a pessoa física, conforme cláusula padrão existente nos contratos firmados, a exemplo daquele firmado com a empresa interposta Orpheus Comércio e Serviços Ltda., cujas notas fiscais representam os serviços prestados pelo diretor de marketing Fernando Machado Grecco:*

*"8.3 - Faculta-se a rescisão de pleno direito do presente contrato, independentemente de qualquer aviso, interpelação ou notificação judicial ou extrajudicial nos casos de:*

*(...) 8.3.3 - alteração do controle societário da CONTRATADA."*

*19.5.5. os prestadores de serviços assinam documentos em nome do contribuinte, que criam deveres, obrigações e direitos junto a terceiros, utilizam-se de linhas telefônicas, endereços e assinaturas eletrônicas do mesmo.*

*19.5.6. tais circunstâncias comprovam o vínculo jurídico da Impugnante com as pessoas físicas, sócios ostensivos ou ocultos, responsáveis pela administração da Mude, que recebiam remuneração por interpostas "pessoas jurídicas". Pessoas físicas que, na realidade, prestavam pessoalmente os serviços, em caráter não eventual, mediante remuneração e em decorrência do exercício de gestão e de comando desempenhados na Impugnante. São, portanto, as características reais da prestação do serviço que indicam o enquadramento destas pessoas físicas no art. 12, inc. V, alínea "f" da Lei nº 8.212/91:*

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

*físicas:*

*(...)*

*V - como contribuinte individual:*

*(...)*

*f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).”*

Não é outra a conclusão que se chega a partir da análise dos relatórios apresentados pelas empresas de auditoria contratadas pela Recorrente para diagnosticar sua situação fiscal e trabalhista, para emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis, que confirma o resultado da ação fiscal, a qual culminou no Auto de Infração, conforme abaixo transcrito o “Item II.4.” do documento “RELATÓRIO DE COMENTÁRIOS E RECOMENDAÇÕES - CEI 167-04 Carta da Directa - Auditoria Prévia 2004-II-16.doc.” encontrado no HD portátil de Marcílio Palhares Lemos, elaborado pela empresa BDO Directa Auditores S/C (fls. 294):

*“4. Contratos os de Prestação de Serviços - Responsabilidade Solidária - Possibilidade de Vínculo Empregatício*

*A MUDE: mantém em seu quadro de colaboradores, profissionais que vêm prestando serviços com habitualidade, sendo remunerados através de Contrato de Prestação de Serviços e respectiva Nota Fiscal.*

*Lembramos que, nestes casos, fica caracterizada a relação de emprego, estando presentes os requisitos constantes do artigo 3º, da CLT, que trata do conceito de empregado: “toda pessoa física que prestar, serviço de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário”.*

*Deste conceito, a doutrina trabalhista extrai e analisa os principais elementos caracterizadores do vínculo empregatício. Entre eles, figura a habitualidade da prestação do serviço e o estado de subordinação.*

*Ainda sobre o assunto, vejamos a Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho: “A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços (. ..)”.*

*O procedimento atualmente adotado pela MUDE poderá ocasionar futuras Reclamações Trabalhistas por parte dos prestadores de serviços, pleiteando vínculo empregatício de todo o período.*

*Além disto, poderá vir a ser questionado pelas autoridades fiscais, estando a MUDE sujeita ao recolhimento dos encargos trabalhistas e previdenciários incidentes sobre as remunerações pagas.”*

Outro exemplo encontra-se descrito em trecho da fundamentação do voto da decisão *a quo*, às fls. 612, abaixo transcrito:

*“b) do documento “Revisão Geral - Mesquita Neto.doc” encontrado no notebook de Fernando Machado Grecco (fls. 54/56), que consiste em Minuta para Dissolução elaborada pela empresa Mesquita Neto Advogados em decorrência dos trabalhos “desenvolvidos com o intuito de assessorar a Administração da Sociedade, com respeito aos aspectos relevantes da legislação fiscal que devem ser observados no cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias”:*

*“No que se refere à incidência das Contribuições Previdenciárias, Fundiárias e do Imposto de Renda na modalidade retenção na fonte, nosso trabalho foi efetuado mediante análise das Notas Fiscais emitidas contra essa Sociedade, no mês de Julho do corrente ano, pelas Pessoas Jurídicas prestadoras de serviços de Representação Comercial e Consultoria, bem assim dos respectivos Contratos, nos quais os serviços são pautados”.*

*"(...) Verificamos também que alguns dos sócios das pessoas jurídicas prestadoras de serviço foram, antes desse fato, empregados dessa Sociedade, passando do regime de CLT para o de prestador de serviço, sem qualquer intervalo de tempo, o que evidencia a nítida mudança do regime de contratação, sem a perda do cargo/função.*

*E igualmente importante ressaltar que, principalmente quando da constituição, as pessoas jurídicas prestadoras de serviços possuíam sua sede no domicílio dos sócios.*

*Ainda, pudemos verificar que, para algumas contratadas, as Notas Fiscais são emitidas contra essa Sociedade em número sequencial e mensalmente, evidenciando assim a ausência de prestação de serviços a outros tomadores.*

*Também pudemos identificar uma identidade de datas entre a constituição das pessoas jurídicas e o início da prestação de serviços.*

*Estas evidências corroboram para a identificação do vínculo empregatício, o, tão almejado pela Administração Pública seja em razão da arrecadação, seja em razão da preservação dos direitos do empregado, esta advinda dos elementos que caracterizam o sistema normativo trabalhista brasileiro, pautado por princípios como proteção ao vínculo empregatício, indisponibilidade e irrenunciabilidade dos direitos trabalhistas, primazia da realidade sobre a forma etc.*

*(...)*

*Conforme observamos, o desenvolvimento das atividades de consultoria contratadas e o tratamento mantido entre os profissionais denotam a existência de subordinação, já que aos mesmos são imputados cargos e funções na estrutura da Contratante, nos quais ou respondem a superiores hierárquicos, ou exercem as funções de gerência e diretoria.*

*(...)*

*Todavia, na prática, podemos perceber que as pessoas físicas executam as tarefas que lhe são passadas por conta e ordem da Contratante, o que denota nítida divergência entre o conteúdo pactuado e a realidade".*

Outras provas do vínculo societário e diretivo entre a Recorrente e os respectivos prestadores de serviços são verificados pelos seguintes documentos: organogramas, questionários para análise de cargos e mapeamento de competências, descritivos de cargos e salários, relatório de auditorias, benefícios concedidos aos prestadores de serviço pessoas jurídicas contratadas pela Recorrente (NFs de despesas com fornecimento de alimentação e de convênio médico, recibos de pagamento de cursos, atividades empresariais e de treinamento).

Desse modo, a partir da situação descrita no Relatório Fiscal, se conclui que a efetiva natureza do serviço prestado, bem como as condições sob as quais este é prestado, revelam o caso tratar-se de relação jurídica com vínculo societário e diretivo.

Outrossim, no tocante à alegação da Recorrente de que as planilhas encontradas nos computadores dos sócios diretores das pessoas jurídicas interpostas entre a relação de trabalho não comprovam o desembolso de valores desta para as referidas empresas, esta não merece prosperar, conforme trecho da decisão *a quo* (fls. 613), abaixo trazido:

*“20.11 Quanto à alegação de que as planilhas nada provam contra a Impugnante, posto que a Fiscalização não trouxe qualquer comprovação acerca do efetivo desembolso desses valores por parte da empresa, verifica-*

*se que tais valores foram extraídos dos livros Diário da própria Impugnante, conforme consta do Relatório Fiscal (fls. 29): "3.3)As bases de cálculo utilizadas correspondem aos valores integrais constantes em notas fiscais e recibos discriminados na planilha "PESSOAS FÍSICAS REMUNERADAS ATRAVÉS DE EMPRESAS INTERPOSTAS", que informa o beneficiário, o serviço prestado, a pessoa jurídica correspondente, a conta contábil, a data, o número de controle do documento e o correspondente Livro Diário onde se encontra o lançamento".*

Demonstrado acima a existência de relação vinculativa societária e diretiva das pessoas físicas "sócias" das empresas prestadoras de serviços (exclusiva e unicamente para) com a Recorrente, passa-se a analisá-la frente à legislação trabalhista e previdenciária.

A legislação trabalhista dispõe que, havendo prestação de serviço pessoal, não eventual (habitual) e onerosa, resta configurado o vínculo da relação de trabalho, na forma dos artigos 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (DL nº 5.452/43), a seguir trazidos:

*"Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.*

*(...)*

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

Estes requisitos relacionados à configuração do vínculo da relação de trabalho foram identificados e comprovados no Relatório Fiscal, e descritos pela fundamentação da decisão *a quo* (fls. 608), cujo trecho se destaca abaixo:

*"19.5.8. a personalidade é constatada pela prestação de serviço pelas próprias pessoas físicas, sem intermédio de outrem. Embora os contratos firmados contenham cláusulas que prevêm utilização de pessoal pelas empresas contratadas, verifica-se, na realidade, que o trabalho sempre foi prestado de maneira exclusiva e pessoal pelos próprios "sócios" das empresas contratadas, que nunca tiveram empregados registrados. O contrato de trabalho é intuito personae, ou seja, as pessoas físicas não podem se fazer substituir em seu mister, tendo de prestá-lo pessoalmente. Tendo em vista a natureza pessoal de seus serviços, são identificados individualmente no organograma da empresa, recebem vale alimentação, cobertura de assistência médica e participam de cursos técnicos suportados pelo contribuinte. O serviço foi contratado na verdade com a pessoa física, inclusive o contrato formal de prestação de serviços restará extinto na hipótese de alteração na estrutura societária da prestadora;*

*19.5.9. a não eventualidade e a habitualidade estão presentes na execução de serviços ligados diretamente aos empreendimentos do contribuinte (atividades essenciais e de necessidade permanente), ou seja, diretor de marketing, diretor de operações, diretor presidente, etc. As características destes serviços não são excepcionais e nem transitórias, pois formam a estrutura que permite o funcionamento normal da empresa. São serviços de natureza não eventual, essenciais à existência da empresa, motivo pelo qual*

*essas pessoas trabalharam ou ainda trabalham, de maneira continuada, objetivando atender às atividades diárias do contribuinte. As pessoas físicas, ora consideradas segurados contribuintes individuais, apresentam-se a terceiros como representantes da Impugnante, assinando documentos que pactuam obrigações e direitos entre as partes. Os serviços são prestados diariamente e todos os empregados a eles estão subordinados. Assim é que as notas fiscais emitidas pelos supostos prestadores de serviços pessoa jurídica são sequenciais, o que demonstra a exclusividade e continuidade na prestação de serviços;*

*19.5.10. a onerosidade fica por conta dos valores pagos aos profissionais pelos serviços prestados. E, também, na forma do pagamento que se encontra outro elemento para a caracterização do vínculo entre a Impugnante e estas pessoas físicas. Os valores pagos aos diretores são quinzenais e comportam parcelas fixa e variável, esta em decorrência do alcance de metas individuais e coletivas por eles estabelecidas. As mesmas metas coletivas que definem a parcela variável do salário dos empregados. Os diversos elementos apreendidos demonstram os valores que são despendidos com cada um dos diretores. As folhas de pagamento, anexadas por amostragem, refletem os ganhos mensais individualmente;”*

Por sua vez, a legislação previdenciária (Lei nº 8.212/91) considera como segurado obrigatório o contribuinte individual titular de firma individual urbana, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana, na forma abaixo trazida:

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

*(...)*

*V - como contribuinte individual:*

*(...)*

*f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;”*

A lei mencionada é regulamentada pelo Decreto nº 3.049/99 (Regulamento da Previdência Social - RPS), que no ponto ora tratado assim dispõe:

*“Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:*

*(...)*

*V - como contribuinte individual:*

*(...)*

*h) o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho e o administrador não empregado na sociedade por cotas de responsabilidade limitada, urbana ou rural;”*

Noutra seara, combinados seus dispositivos, o Código Tributário Nacional – art. 114 -, e a Constituição Federal – art. 195, I, “a”, dispõem sobre o fato gerador da Contribuição para a Seguridade Social à cargo do empregador, na forma adiante:

Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66)

*“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

Constituição Federal

*“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;”*

Pela compreensão da legislação acima transcrita, se percebe que constitui fato gerador da obrigação previdenciária o exercício de atividade remunerada pelo contribuinte individual, cuja contraproposta na forma de remuneração denominada “salário de contribuição”, serve de base para a incidência da contribuição previdenciária, conforme dispõe o artigo 28, III, da Lei 8.212/91, abaixo trazido:

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

*(...)*

*III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5o;”*

Neste ponto, imperioso destacar que a legislação previdenciária (Decreto nº 3.049/99 – RPS – Art. 201, § 1º) entende por “remuneração” a totalidade dos rendimentos pagos ou creditados a qualquer título, destinados a retribuir o trabalho prestado, segundo a norma abaixo:

*“Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:*

*(...)*

*II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual;*

*§ 1º São consideradas remuneração as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 e excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário, observados os termos do inciso II do § 5º.”*

Demonstrado acima a existência de relação vinculativa societária e diretiva das pessoas físicas “sócias” das empresas prestadoras de serviços (exclusiva e unicamente para) com a Recorrente, entendo afastar esse tópico também.

Por essa razão, neste tópico, entendo por negar provimento às alegações da Recorrente.

### **Desconsideração da Personalidade Jurídica dos Prestadores de Serviço Para Fins Previdenciários. Possibilidade.**

A Recorrente sustenta a impossibilidade da desconsideração da personalidade jurídica pelas autoridades fiscais em procedimento fiscalizatório, ante a ausência de lei que regulamente tal procedimento, entendendo que aludida medida extrema somente pode ser manejada pelo Poder Judiciário.

Transcreve o parágrafo único do artigo 116, do CTN, lembrando que o referido dispositivo ainda não foi devidamente regulamentado, não sendo, portanto, aplicável, inexistindo, atualmente, norma legal que possa ser utilizada pelas autoridades fiscais para desconsiderar qualquer negócio jurídico que tenha sido realizado dentro da legalidade, como é o seu caso.

Ocorre que não se sustenta esse posicionamento da Recorrente, conforme será demonstrado.

O parágrafo único do artigo 116 é considerado por muitos uma norma antielisiva genérica e entendo que não há necessidade de regulamentação para sua aplicabilidade, sendo que o próprio CTN já dispõe de procedimentos para tanto, no caso o artigo 142 do CTN, bastando para sua aplicabilidade a verificação de conceitos do Direito Privado indicados no parágrafo único com as limitações impostas de acordo com a interpretação dada pelo artigo 110 do CTN.

Uma das formas de fraude fiscal é a simulação constante do artigo 167 § 1º do CTN, sendo um defeito do ato jurídico:

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

***§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:***

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

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

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

Como bem asseverado por Marcos Bernardes de Mello:<sup>1</sup>

---

*Simulação é o resultado do ato de aparentar, produto de fingimento, de hipocrisia, de disfarce. O que caracteriza a simulação é, precisamente, o ser não verdadeira, intencionalmente, a declaração de vontade. Na simulação quer se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece.*

Apesar da legislação indicar o termo dissimulação, talvez por falta de maior técnica legislativa, sabemos que são muito próximos esses termos.

Parte da doutrina distingue a simulação em absoluta e relativa. Francesco Galgano<sup>2</sup> distingue a simulação absoluta e a simulação relativa. A primeira ocorre quando as partes celebram um contato e, através de uma contradecaração, afirmam não desejar que o negócio produza qualquer efeito, criando apenas uma aparência de negócio perante terceiros. Já, a simulação relativa ocorre quando as partes criam uma aparência de negócio diferente daquele que efetivamente desejam, hipótese em que há dois negócios o simulado e o dissimulado.

Nesse ponto a doutrina majoritária segue a ideia de que há aproximação da simulação relativa com a dissimulação, uma vez que na simulação o agente engana sobre a existência de uma situação inverídica, enquanto que na dissimulação o agente engana sobre a existência de uma situação real. Edmar Oliveira Andrade Filho<sup>3</sup> declara igualmente que “o ato ou negócio jurídico dissimulado é aquele que foi contornado por intermédio de acordo de simulação. Sob essa perspectiva, a dissimulação é uma resultante da simulação, de modo que aquela não existe sem essa”.

Por derradeiro Marco Aurélio Greco<sup>4</sup> salienta que “o sentido de “dissimular”, previsto no parágrafo único do art. 116, abrange o sentido de “simular”, mas tem maior amplitude que este, pois alcança, pelo novo dispositivo, todas as hipóteses de simulação e mais alguma outra figura”.

Assim, neste tópico, não prosperam as alegações da Recorrente.

### **Fato Superveniente - Da alegada improcedência fiscal decorrente da absolvição na seara judicial criminal**

Incansavelmente, continua a Recorrente na sua defesa e agora se reporta à absolvição, na esfera penal, em 17/02/2011, de algumas das pessoas físicas, consideradas pelas autoridades fiscais como seus sócios ocultos e, no seu entender, esse fato resulta na total improcedência do auto de infração combatido, pois demonstra o equívoco nas conclusões arbitrárias da fiscalização, sendo que tais pessoas não participaram de qualquer ilícito de que foram acusados, inexistindo prova que possa lhes imputar responsabilidade, seja criminal, cível ou administrativa.

Argumenta que, se o Juízo Criminal entendeu que as provas não são suficientes para incriminar as pessoas supostamente a ela vinculadas, menos ainda as pretensas provas podem ser utilizadas para atribuição de responsabilidade tributária contra a Recorrente, sendo imperiosa a aplicação da decisão penal ao presente processo administrativo, de forma a desconstituir o quanto alegado pela fiscalização.

Diante desse fato superveniente, a Recorrente requer a reforma da decisão e o cancelamento do Auto de Infração e, caso assim este Conselho não entenda, requer o cancelamento das contribuições indevidamente cobradas em razão do suposto vínculo societário e diretivo relacionado ao Sr. Hélio Benetti Pedreira que, conforme exposto, foi inocentado no processo criminal, tendo comprovado não possuir qualquer relação jurídica e comercial com a Recorrente.

Apesar do esforço da Recorrente em tentar cancelar as infrações administrativo-tributárias embasada na informação de que um dos “sócios” de uma das empresas interpostas que lhe prestava serviço foi absolvido em processo criminal, entendo não merecer acolhida sua alegação, ante a independência de atuação e tomada de decisão entre a justiça criminal e a administrativa-tributária.

Como claramente distinguiu o julgador de piso na fundamentação do seu voto:

*“11.6. No processo penal a discussão estará pautada na apuração de crimes de quadrilha, falsidade documental, descaminho e crimes tributários, enquanto neste processo administrativo o que se discute é a ocorrência do fato gerador tributário previdenciário e a exigência das contribuições correspondentes mediante lançamento de ofício.*

*Tratam-se, pois, de fatos jurídicos distintos. A prova da inexistência dos supostos crimes apurados no processo penal não interfere no processo administrativo fiscal que apura a ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária. Neste sentido, confira-se o Acórdão nº 105-17389, de 04/02/2009, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:*

*Ementa: (...) DESVIO DE FINALIDADE - CAUSA DE INSTAURAÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL - PROCESSO PENAL – COMISSÃO PARLAMENTAR DE INQUÉRITO - Ainda que o procedimento de fiscalização tenha sido iniciado por fatos apurados em procedimentos penais ou perante Comissão Parlamentar de Inquérito, a atividade de fiscalização da Receita Federal do Brasil é autônoma e independente, não se vinculando aos resultados de investigações realizadas em outros planos do Poder do Estado. Mesmo porque, ainda que não haja crime ou ainda que não haja infração sujeita à investigação parlamentar, a Receita Federal do Brasil pode identificar a existência de tributos devidos e não pagos, cuja competência exclusiva para lançar lhe pertence. (...)*

*11.7. Na mesma esteira, corroborando a legalidade do procedimento administrativo fiscal, transcrevemos recente pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça (MS 14017/DF; MANDADO DE SEGURANÇA nº 2008/0271496-6; Ministro HERMAN BENJAMIN; DJe 01/07/2009):*

*"14. Como se sabe, no Direito brasileiro, as instâncias penal, civil e administrativa não se confundem. Vale dizer: se o processo*

*administrativo observou os trâmites legais, e nele foi produzida prova suficiente para bem caracterizar a conduta reprovável, a sanção (ou, no caso dos autos, medida administrativa) pode ser aplicada independentemente de prévia condenação criminal. "*

*11.8. Como demonstrado, é perfeitamente possível a utilização de prova emprestada de processo penal para fundamentação do lançamento fiscal, mormente quando este foi regularmente formalizado, motivo pelo qual não se reconhece o pedido da Impugnante para desconhecimento de tais provas no presente processo administrativo fiscal."*

Reforça o quanto decidido pela DRJ o superveniente Termo de Diligência Fiscal de fls. 1.141/1.154, confeccionado pela Divisão de Fiscalização II da DEMAC/SP, cujos trechos primordiais e definidores desta análise são transcritos a seguir:

*"(...)*

*27. Quanto a alegação de que as irregularidades imputadas à Recorrente na esfera criminal são idênticas às apontadas pela Fiscalização, entendo que esta não deve prosperar.*

*28. Os focos investigados são diferentes.*

*29. Vejamos a informação contida na sentença acostada aos autos pelo contribuinte e que resume bem o alcance daquela ação no processo penal:*

*"O primeiro ponto a ser ressaltado é que os fatos que serão apreciados e decididos na presente sentença dizem respeito única e exclusivamente à interposição fraudulenta em operações de importação que resultou no cometimento de Crimes Capitulados no art. 334, § 1º, "c", além de uso de documentos ideologicamente falsos (art. 304 c.c. art. 299, quanto a pena, ambos do Código Penal) e quadrilha (art. 288 do Código Penal).*

*Outros fatos mencionados na representação policial, denúncia e autuações da Receita Federal (como subfaturamento, corrupção de fiscais, entre outros) são objeto de investigações que prosseguem e, eventualmente, podem vir a consubstanciar ações penais no futuro.*

*É certo que a chamada interposição fraudulenta pode ter reflexos em tributos internos como é o caso do IPI, tendo sido lavrados autos de infração contra a empresa MUDE e diversos devedores solidários, entre pessoas jurídicas e físicas. Em função do princípio da correlação, a presente sentença não tem o escopo de examinar tais fatos, porque não fazem parte da denúncia". (fls. 729/730).*

*30. Como visto no processo penal informado pela empresa, a discussão diz respeito a apuração dos crimes de interposição fraudulenta em operações de importação, falsidade documental e quadrilha, ao passo que no presente processo administrativo fiscal o que se discute é a ocorrência de fato gerador tributário-previdenciário.*

*(...)*

*e) E se o Juízo Criminal entendeu que as provas não são suficientes para incriminar essas pessoas, supostamente vinculadas à Recorrente na qualidade de sócias ocultas, menos ainda as pretendidas provas (que*

*são exatamente as mesmas avaliadas no âmbito penal) podem ser utilizadas para atribuição de responsabilidade tributária. Assim, a aplicação da decisão penal ao presente processo, de forma a desconstruir o quanto alegado pelas Autoridades Fiscais, e validado pela D. DRJ, é imperiosa.*

40. *Como relatado anteriormente, as provas têm toda relação com o lançamento debatido e os fatos jurídicos analisados nas esferas penal e tributária são totalmente distintos. O tributário visa a cobrança de crédito previdenciário enquanto o penal diz respeito a apuração dos crimes de interposição fraudulenta em operações de importação, falsidade documental e quadrilha. Desse modo, entendo não caber razão também nestes quesitos.*

41. *Em vista da gama de documentos analisados durante a fiscalização levada a efeito no contribuinte, a falta ou insuficiência de provas para fins penais não implica necessariamente falta ou insuficiência de provas para caracterizar a conduta como infração tributária no presente processo administrativo fiscal.*

42. *Não raro existirão condutas consideradas ilícitas nestes dois ramos. Contudo, é perfeitamente legítimo a um deles impor sanções em face de fatos que para o outro sistema sejam irrelevantes, de menor gravidade ou que não sejam provados incontestavelmente.*

43. *De qualquer forma, é largamente difundida a ideia de que existe diferença jurídica entre a absolvição por falta de prova e por não constituir o fato infração penal, pois, na primeira, restará sempre a dívida da prática de um crime que não se logrou provar, enquanto que, na segunda, tem-se a certeza de que o fato imputado não constitui infração penal.”*

Assim, pela leitura do mencionado termo de diligência fiscal, se verifica que a própria sentença criminal segrega a apuração criminal e seus efeitos daqueles competentes à esfera administrativo-tributária. Além disso, identifica e distingue os objetivos da apuração criminal (apuração da ocorrência de crimes de interposição fraudulenta em operações de importação, falsidade documental e quadrilha) daqueles relativos à apuração administrativa tributária (apuração da ocorrência de fato gerador tributário-previdenciário).

Ainda, quanto à alegação do reflexo da absolvição criminal sobre este processo administrativo, no intuito de se cancelar o lançamento neste debatido, o aludido termo fiscal entende que: *“a falta ou insuficiência de provas para fins penais não implica necessariamente falta ou insuficiência de provas para caracterizar a conduta como infração tributária no presente processo administrativo fiscal.”*

E reforça seu entendimento ao dispor que: *“Não raro existirão condutas consideradas ilícitas nestes dois ramos. Contudo, é perfeitamente legítimo a um deles impor sanções em face de fatos que para o outro sistema sejam irrelevantes, de menor gravidade ou que não sejam provados incontestavelmente.”*

Por todo o acima exposto, entendo que não devem prosperar as alegações da Recorrente ao fato superveniente ora tratado.

**Fato Superveniente - Da alegada improcedência fiscal decorrente da falta de constatação de vínculo societário e diretivo pela inspeção do MTE**

A Recorrente traz outro fato superveniente, que consiste na inspeção realizada pelo Ministério do Trabalho e Emprego junto aos seus documentos e registros administrativos trabalhistas, que após análise de todas as circunstâncias fáticas e jurídicas envolvendo ela e seus prestadores, considerou os contratos de prestação de serviços regulares, tendo concluído pela existência de seis vínculos empregatícios, tendo solicitado a regularização destes, o que foi por ela atendido no prazo de 48 horas.

Informa que, muito embora o escopo dessa fiscalização tenha sido a verificação de relações de emprego, o MTE e a Procuradoria Regional do Trabalho do MPU não constataram nenhum vínculo societário e de direção entre a Recorrente e as pessoas arroladas pela fiscalização.

Apesar de aguerridas as alegações da Recorrente, estas não merecem acolhida, pois como se observa da documentação acostada aos autos, em especial o Relatório Fiscal e o Termo de Diligência Fiscal, facilmente se constata que as pessoas físicas sócias das empresas prestadoras de serviços à Recorrente o realizavam de forma pessoal, habitual e onerosa, além de tomarem as decisões administrativas nesta, fatos que aqui já foram tratados e revelaram os vínculos societário e diretivo destas, motivo que entendo pela consideração destes como contribuintes individuais obrigatórios da Previdência Social.

Esse posicionamento é reforçado pelo entendimento no mesmo sentido, presente no citado Termo de Diligência Fiscal às fls. 1.149, conforme abaixo:

*“44. De início, a ligação societária entre a fiscalizada e o Sr. HÉLIO BENETTI PEDREIRA já foi analisada. Os elementos apontados comprovam que o mesmo é sócio ostensivo integrante do quadro societário contido nas alterações do contrato social, é contribuinte obrigatório da previdência social e recebeu parte de sua remuneração por intermédio de pessoa jurídica interposta.”*

Assim, também neste ponto, entendo não prosperarem as alegações da Recorrente.

### **Decadência**

Insiste a Recorrente na aplicação da regra decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN, para reafirmar que os lançamentos ocorridos antes de 15/12/2003 estariam atingidos pela decadência.

Ocorre que sua reclamação não merece prosperar, conforme adiante esclarecido.

Dispõe o artigo 150, § 4º, do CTN que, nos casos de lançamento por homologação - como é o caso da obrigação acessória previdenciária GFIP - o prazo de decadência do direito do sujeito ativo da relação tributária efetuar o lançamento exigindo tributo recolhido de forma que entende insuficiente é de 5 (cinco) anos a partir da data do fato gerador, conforme o dispositivo legal abaixo transcrito:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*(...)*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” Grifei*

Ocorre que essa previsão legal não se aplica ao caso em análise, pois não houve recolhimento insuficiente de contribuição previdenciária, mas sim, falta de recolhimento dessa contribuição, por ter deixado a Recorrente de declarar em GFIP fatos geradores da aludida exação (remunerações pagas às empresas cujos “sócios” lhe prestavam serviço de forma pessoal, habitual e onerosa).

Para esse caso, o Código Tributário Nacional dispõe no seu artigo 173, I, que o prazo decadencial do Fisco para efetuar lançamento tendente a constituir seu crédito é de 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, senão vejamos:

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”*

Esse entendimento é seguido pelo E. CARF:

*“PRAZO DECADENCIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. COMPROVADA A EXISTÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO E A INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL.*

*Em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, se comprovada a existência de fraude ou simulação e a inexistência de pagamento antecipado, a contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de constituir o crédito tributário tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”*

Diante do exposto, se verifica que, no caso em apreço, a competência mais antiga que fundamentou o lançamento, qual seja aquela de novembro de 2003, tornou-se exigível a partir da competência dezembro de 2003, podendo, portanto, ter sido lançada a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008. Assim, como se extrai da leitura do auto de infração, este foi lavrado em 09/12/2008, tendo a Recorrente sido cientificada em 16/12/2008, e, portanto, se conclui pela inoccorrência da decadência, afastando-se, assim, a alegação da Recorrente neste ponto.

### **Aplicabilidade da taxa SELIC como juros de mora**

A Recorrente questiona a aplicabilidade da taxa SELIC como juros de mora, por entender que o índice não foi instituído por Lei, devendo incidir, no caso, juros de mora à taxa de 1% a.a.

Ocorre que não merece prosperar aludida colocação, conforme esclarecimentos a seguir.

À época da lavratura do auto de infração contestado, vigorava o artigo 34 na Lei nº 8.212/91, conforme abaixo trazido:

*“Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o [art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995](#), incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. [\(Artigo restabelecido, com nova redação dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\).](#)”*

*Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.”*

Ocorre que aludido artigo foi revogado pela vigência da MP nº 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09) que, porém, instituiu na mencionada lei o artigo 35, que passou então a tratar desta matéria, senão vejamos:

*“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](#).”*

Como foi mencionado no artigo acima trazido, o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 dispõe que sobre os débitos decorrentes de contribuições administradas pela Receita Federal do Brasil, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do artigo 5º da mesma lei, conforme abaixo:

*“Art. 61 (...)*

*(...)*

*§ 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.”*

Por sua vez, o mencionado § 3º do artigo 5º da lei nº 9.430/96 prescreve que:

*Art. 5º (...)*

*“(...)*

*§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para*

*títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.”*

Portanto, segundo os dispositivos legais acima transcritos, não resta dúvida que, sobre as contribuições sociais arrecadadas pela Previdência Social (RFB), pagas com atraso, incluídas ou não em notificação de débito, sujeitam-se aos juros equivalentes à taxa SELIC, em caráter irrelevável, a partir da data de seu vencimento.

Ademais, este entendimento resta simulado na Súmula CARF nº 04, a saber:

*“Súmula CARFnº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”*

Portanto, outro não poderia ser o entendimento do E. CARF, conforme faz exemplo o trecho (abaixo colacionado) extraído do Acórdão proferido pela 1ª Turma da 2ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento deste colendo tribunal administrativo, da lavra do relator Daniel Melo Mendes Bezerra:

*“PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - TAXA SELIC - APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS.*

*Nos termos da Súmula CARF nº 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.” (CARF. Segunda Sessão de Julgamento. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Rel. Daniel Melo Mendes Bezerra. Sessão: 04/04/2017)*

Como visto, a taxa SELIC é o índice legal utilizado na cobrança dos juros de mora por atraso no recolhimento das contribuições previdenciárias.

Assim sendo, neste ponto, improcede a argumentação da Recorrente.

### **Juros sobre a multa de ofício. Legalidade.**

A Recorrente contesta a incidência de juros sobre a multa de ofício, sustentando que, se os juros remuneram o credor pela privação do uso do seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal. Ainda, aduz que, como a multa não retrata o principal, sobre ela não incide juros. Por fim, informa que inexistente lei que autorize a incidência de juros sobre a multa aplicada sobre o principal.

Neste ponto, não assiste razão à Recorrente, haja vista a Lei dispor que incide juros de mora sobre o crédito tributário, o qual também é composto pela multa de ofício, senão vejamos.

Ao tratar da incidência de juros sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, o Código Tributário Nacional preceitua o seguinte:

*“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da*

*imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”*

Assim, a alegação de que a exigência de juros sobre a multa de ofício lançada seria ilegal é totalmente improcedente, já que a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o dispositivo legal transcrito acima. Quer dizer, tanto a multa de ofício como o tributo compõem o crédito tributário, devendo-lhes ser aplicado os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, inclusive no que tange a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.

Cabe observar, ainda, que tanto o artigo 43, como o artigo 61, ambos da Lei nº 9.430/96, trazem a previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, conforme demonstrado abaixo:

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

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

(...)

*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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

(...)

*§ 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.”*

Como se vê, a incidência de juros sobre a multa de ofício está amparada pelo artigo 61 da Lei nº 9.430/96, já que a multa de ofício se enquadra dentro do conceito de “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”.

Ademais, observa-se que a incidência de juros sobre a multa de ofício também está amparada pelo parágrafo único do artigo 43 da Lei nº 9.430/96, já que este estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário “correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente” incidem juros a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo.

Com efeito, em que pesem as alegações apresentadas pela Recorrente, não há que se falar em nenhuma irregularidade no que tange a incidência de juros sobre a multa de ofício, visto que ela se encontra expressamente prevista em lei e que as autoridades administrativas estão plenamente vinculadas à legislação em vigor.

Nesse sentido, cabe citar o esclarecedor voto da ilustre conselheira Viviane Vidal Wagner, em seu voto vencedor na 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão 910-100.539, de 11 de março de 2010, a saber:

“ (...)

*Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.*

*De fato, como bem destacado pelo relator, o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.*

*Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.*

*Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.*

*Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.*

*No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."*

*Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:*

*"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).*

*Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.*

*O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.*

*Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.*

*De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou*

*responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."*

*Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1o, do CTN:*

*"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1o A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente."*

*A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.*

*A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§10).*

*Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.*

*A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.*

*Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.*

*A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.*

*Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.*

*O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.*

*Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício:*

*Art. 950. Os débitos 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 (Lei no 9.430, de 1996, art. 61).*

*§1o. A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei no 9.430, de 1996, art. 61, § 1o).*

*§ 2o O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei no 9.430, de 1996, art. 61, § 2o).*

*§ 3o A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.*

*A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.*

*No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão n° CSRF/0400.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:*

*"JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (g.n.) Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf n° 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."*

*Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.*

*Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei no 9.065, de 1995.*

*A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:*

*"REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/02395728 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.*

*1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão somente rediscutir as razões do julgado.*

*2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no*

vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. *É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).*" (grifei)

Em consonância com o esclarecedor voto supra, cabe transcrever a seguir os seguintes precedentes judiciais e administrativos:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.” (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

*2. Agravo regimental não provido.”*

*(STJ, AgRg no Recurso Especial nº 1.335.688 - PR (2012/0153773-0). Relator Ministro Benedito Gonçalves. Decisão: 04/12/2012. Dje de 10/12/2012).*

*“JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.*

*A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional.*

*O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.”*

*(...)*

*(CARF, Acórdão nº 1301-00.810, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro designado para o voto vencedor Waldir Veiga Rocha, Sessão de 01/02/2012)*

*“JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.*

*O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região.”*

*(CARF, Acórdão nº 9202-001.806, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Conselheiro designado para o voto vencedor Elias Sampaio Freire, Sessão de 29/11/2011)*

Neste ponto, com fundamento na legislação competente e pelos fundamentos acima expostos, entendo pela legalidade da incidência de juros de mora sobre multa de ofício, negando provimento às alegações da Recorrente.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, voto por conhecer e NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

*assinado digitalmente*

**Marcelo Milton da Silva Risso - Relator**

<sup>1</sup>MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do fato jurídico: plano da validade . 8 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 128

<sup>2</sup>GALGANO, Francesco apud BATALHA, Wilson de Souza Campos, 1985, p. 161

<sup>3</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009,p. 171

<sup>4</sup>GRECO, Marco Aurélio. “Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O Planejamento tributário e a lei complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 194