



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

Processo n° 10830.726474/2015-51
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2401-005.554 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de junho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes RAFAEL SIQUEIRA CAPRINI GRAFICOS EPP
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/07/2012

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. VALE TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. PRECLUSÃO.

Quando o autuado deixa de impugnar expressamente determinada parcela incluída na base de cálculo do lançamento fiscal configura-se a preclusão da matéria, impossibilitando a sua apreciação pelo órgão julgador de segunda instância.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

O adicional do terço constitucional de férias possui natureza de retribuição pelo trabalho, integrando a remuneração e o salário-de-contribuição para fins de incidência da contribuição previdenciária.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em meras suposições sobre o tema no Relatório Fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 02.

A argumentação sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no lançamento tributário não escapa de uma necessária aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das

penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n. 2.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SOCIEDADE DE FATO.

As pessoas físicas que integram uma sociedade de fato respondem solidariamente pelo crédito tributário lavrado em nome do contribuinte, restando configurado o interesse comum no fato gerador da obrigação tributária.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO À LEI. ART. 135 DO CTN.

Caracteriza hipótese de infração à lei, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, a dissolução irregular da empresa em razão da constatação da sua inexistência no local indicado como endereço na base de dados do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, legitimando a atribuição pela fiscalização do vínculo de responsabilidade solidária aos sócios que participam da gestão empresarial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso de ofício. No mérito, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a responsabilidade solidária do sócio Renato Siqueira Caprini. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator), Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Matheus Soares Leite, que negavam provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário. No mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator), Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Matheus Soares Leite, que davam provimento parcial para excluir do lançamento os levantamentos CF - complemento de férias e VT - vale transporte, e a responsabilidade solidária do Sr. Roberto Siqueira Caprini. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess. - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleber Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Rayd Santana Ferreira, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Luciana Matos Pereira Barbosa e Miriam Denise Xavier.

Relatório

RAFAEL SIQUEIRA CAPRINI GRAFICOS EPP, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 5ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC, Acórdão nº 07-38.536/2016, às e-fls. 603/637, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal, concernente às contribuições previdenciárias devidas ao INSS, referente aos valores pagos aos trabalhadores empregados e contribuinte individual, em relação ao período de 01/2011 a 07/2012, conforme Relatório Fiscal, às fls. 116/135 e demais documentos que instruem o processo.

De acordo com o Relatório Fiscal (REFISC), fls. 118-135, trata-se de procedimento iniciado em decorrência de informações encaminhadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil pelo Ministério Público Federal, em face do Procedimento Preparatório nº 001748.2010.15.000/2-05, da Procuradoria Regional do Trabalho da 15ª Região – Campinas (anexo fls. 47-115).

A autoridade fiscal registra que em 15/04/2014 também emitiu o Termo de Início de Procedimento Fiscal junto a empresa J. CAPRINI GRÁFICA E EDITORA LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, CNPJ nº 45.995.388/0001-46, com sede na Rua Manoel Marques Fernandes, 650, JD do Lago, Campinas/SP. A intimação foi atendida pelo procurador Sr. Antônio Gomes Pereira Filho, CPF 268.923.408-49, que se apresentou também como procurador da empresa RAFAEL SIQUEIRA CAPRINI GRÁFICOS EPP.

De acordo com a narrativa do REFISC, analisadas as informações contidas em documentos e arquivos apresentados pelo contribuinte, especialmente os arquivos magnéticos da folha de pagamento no formato do Manual de Arquivos Digitais – MANAD, corroborados com as informações registradas nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (GFIP WEB, DIRF, GPS, DCG e RAIS), a fiscalização apurou divergências entre as remunerações declaradas na GFIP e aquelas registradas na folhas de pagamento, referentes aos seguintes fatos geradores:

1. Valores pagos, devidos ou creditados aos trabalhadores empregados que não foram declarados na GFIP nas competências 01/2011 a 12/2011 e 01/2012 a 07/2012. As remunerações apuradas estão discriminadas no ANEXO I.

2. A remuneração paga ou creditada ao contribuinte individual RAFAEL SIQUEIRA CAPRINI a título de pro labore, na qualidade de administrador, identificada nos arquivos digitais MANAD, que não foram declaradas na GFIP nas competências 01/2011 a 12/2011 e 01/2012 a 07/2012. Essas remunerações estão discriminadas no anexo II.

3. Valores pagos em pecúnia aos segurados empregados que foram identificados em rubricas da folha de pagamento, mas que não foram considerados como salário de contribuição: 0002 - Abono STIG Campinas no período abrangido pelas competências 03/2011, 09/2011, 03/2012 a 07/2012; 0030- Prêmio por Tempo de Serviço no período abrangido pelas competências 01/2011 a 05/2012; 0031- Abono PLR STIG Proporcional no período abrangido pelas competências 01/2011 a 07/2012; 4908- Complemento de Férias no período abrangido pelas competências 01/2011, 05/2011, 08/2011 a 11/2011, 02/2012, 05/2012 e 07/2012.

4. Valores pagos em pecúnia, e, portanto, em desacordo com a legislação, a título de vale transporte, no período de 01/2011 a 04/2012.

A autoridade lançadora esclareceu ainda que as importâncias pagas na conformidade da Lei a título de "Salário Família" e "Salário Maternidade" foram deduzidas das contribuições apuradas. Também foi deduzida da base de cálculo da Rubrica "1780 -Vale transporte provento", a rubrica "5780 Vale transporte" descontado dos empregados conforme demonstrado no Anexo IV.

Como resultado da ação fiscal foram formalizadas no presente processo administrativo fiscal as seguintes autuações:

1. Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) DEBCAD 51.075.575-5, fls. 23-46, consolidado em 11/11/2015, referente às contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, bem como aquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados que prestaram serviços ao Autuado, nas competências 01/2011 a 07/2012, apurados nos seguintes levantamentos:

- AB – RUB ABONO STGI 002
- CF - RUBRICA COMPLEM FÉRIAS 4908
- FP – BASE CALÇ FOLHA PAGTO PATRONAL
- PL – FP PRO LABORA PATRONAL
- PP – RUBR ABONO PLR STIG PROP 0031
- PR – RUB PREMIO POR TEMP SERV 0030
- VT – RUBRICA VALE TRANSP 1780 0580

2. Auto de Infração de Obrigação Principal (AI) DEBCAD 51.075.573-9, fls. 03-10, consolidado em 11/11/2015, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, que foram descontadas dos segurados, todavia não repassadas à Seguridade Social, e as devidas pelos segurados contribuintes individuais, que deixaram de ser retidas pela empresa. Referidas contribuições foram apuradas nos seguintes levantamentos:

- FS – BC FOLHA DE PAGAMENTO SEGURADOS

- OS – FP PRO LABORE CONT SEGURADO, apuradas nas competências 01/2011 a 07/2012.

3. Auto de Infração de Obrigação Principal (AI) DEBCAD 51.075.574-7, fls. 14-22, consolidado em 11/11/2015, referente às contribuições previdenciárias dos segurados que não foram descontadas pela empresa, apuradas no levantamento *AS – DIV RUBRICAS CONT SEG CALÇ*, nas competências 01/2011 a 07/2012.

Foi aplicada multa de ofício na forma qualificada (150%), porquanto a autoridade fiscal constatou, a partir de fatos apurados em depoimentos na Procuradoria do Trabalho, que a conduta praticada pela empresa se enquadra no conceito de fraude ou sonegação.

Por derradeiro, com base nos depoimentos prestados na Procuradoria do Trabalho, a fiscalização atribuiu a responsabilidade tributária para as seguintes pessoas físicas e jurídicas:

a) J. CAPRINI GRÁFICA E EDITORA LTDA (CNPJ nº 45.995.388/00014-46), por força do previsto no inciso I do art. 124 do CTN;

b) RAFAEL SIQUEIRA CAPRINI (CPF 158.493.358-54), sócio de fato da RAFAEL SIQUEIRA CAPRINI – EPP, fulcro no inciso III do art. 135 do CTN;

c) ROBERTO SIQUEIRA CAPRINI (CPF 961.723.398-34), sócio de fato da RAFAEL SIQUEIRA CAPRINI – EPP, fulcro no inciso III do art. 135 do CTN;

d) RENATO SIQUEIRA CAPRINI (CPF 077.316.958-08), fulcro no inciso III do art. 135 do CTN.

Cita, ainda, que o simples fato de ser cominada multa qualificada já seria suficiente para acarretar a responsabilidade tributária aos administradores, fulcro no art. 135 do CTN.

O contribuinte e os responsáveis solidários J. CAPRINI GRÁFICA E EDITORA LTDA, RAFAEL SIQUEIRA CAPRINI, RENATO SIQUEIRA CAPRINI E ROBERTO SIQUEIRA CAPRINI, regularmente intimados, apresentaram impugnação requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a 5ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC entendeu por bem julgar procedente em parte o lançamento, exonerando parte do crédito tributário, por entender que não há elementos suficientes para a qualificação da multa de ofício, a reduzindo ao patamar base de 75%, bem como afastou a responsabilidade solidária da J. CAPRINI GRÁFICA E EDITORA LTDA. e RENATO SIQUEIRA CAPRINI, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão já citado, sintetizados na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/07/2012

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os pagamentos legalmente considerados como salário-de-contribuição para fins previdenciários compõem a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social.

DIVERGÊNCIAS. BASE DE CÁLCULO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O registro de remuneração a maior na folha de pagamento que a declarada na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) evidencia a sonegação de contribuições previdenciárias, ensejando o lançamento das contribuições não recolhidas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

As contribuições não recolhidas no prazo legal ficam sujeitas à multa de ofício de 75% e a taxa de juros SELIC conforme determina a legislação em vigor.

A qualificação da multa de ofício para 150% somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo inconteste, por meio de documentação acostada aos autos, o dolo por parte do contribuinte, condição imposta pela lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/07/2012

RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. VINCULAÇÃO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal.

ENDEREÇO PARA CIÊNCIA POSTAL. PREVISÃO LEGAL.

A legislação vigente determina que as intimações devem ser endereçadas ao domicílio eleito pelo sujeito passivo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/07/2012

RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA. DIRETORES E MANDATÁRIOS DA PESSOA JURÍDICA. PROVAS DE ATO PRATICADO COM INFRAÇÃO A LEI.

Deve ser afastada a responsabilidade pessoal dos mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de

peças jurídicas de direito privado, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, quando não restar comprovado que são resultantes de atos praticados com infração a lei, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO.

Deve ser afastada a responsabilidade solidária quando não restarem comprovado o interesse comum (Art. 124, I, do CTN) ou a existência do grupo econômico de fato (inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em observância ao disposto no artigo 34 do Decreto nº 70.235/72 e alterações introduzidas pelas Leis nºs 8.748/1993 e 9.532/97, c/c a Portaria MF nº 03/2008, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício da decisão encimada, que declarou improcedente o lançamento fiscal.

Regularmente intimado e inconformado com a Decisão recorrida, o autuado e RAFAEL SIQUEIRA CAPRINI e ROBERTO SIQUEIRA CAPRINI, apresentaram Recurso Voluntário em conjunto, às e-fls. 655/671, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa as alegações da impugnação, insurgindo pela ausência de responsabilidade das pessoas físicas, destacando que a simples condição de sócio não implica na sua responsabilização pelas obrigações tributárias da empresa, assim como, não basta ter poderes de gestão, sendo necessário que a obrigação tributária resulte de ato praticado com excesso de poderes.

Afirma que em momento algum a autoridade fazendária apontou quais fatos foram praticados e muito menos as pessoas que os praticaram, devendo ser afastada a responsabilidade.

Ademais, com relação ao Sr. Roberto Siqueira Caprini alega que a decisão de piso afastou a responsabilidade solidária da pessoa jurídica J. CAPRINI GRÁFICA E EDITORA LTDA. - em recuperação judicial, empresa da qual o Sr. Roberto é integrante do quadro societário, assim, uma vez afastada a responsabilidade da pessoa jurídica, deve ser afastada também a responsabilidade da pessoa física, citando a Súmula 430 do STJ.

Argumentam que é absurda a imposição da multa de ofício em 150%, ainda que reduzida ao patamar de 75%, devido a suposta prática de fraude e sonegação fiscal, uma vez que a autoridade fiscal tomou por base simples depoimento do antigo contador da empresa perante a Procuradoria Regional do Trabalho da 15ª Região, defendendo que tal instrumento probatório não pode, por si só, embasar uma medita tão extrema.

Discorrem, ainda, com fundamento no art. 150, V, da Constituição Federal, que a multa aplicada possui caráter confiscatório.

Insurge-se quando a inclusão indevida de verbas indenizatórias na base de cálculo das contribuições previdenciárias, discorrendo quanto o aspecto material da regra matriz de incidência da contribuições previdenciária, concluindo que é ilegal a inclusão das seguintes verbas de natureza indenizatória em sua base de cálculo:

- Terço constitucional de férias;
- Aviso prévio indenizado;
- Auxílio doença/acidente 15 (quinze) primeiros dias.

Tratam sobre cada uma dessas verbas, alegando que não são alcançadas pela contribuição previdenciária, citando que esse é o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Resp 1.230.957-RS, sob o regime do artigo 543-C do Código de Processo Civil.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar os Autos de Infração, tornando-os sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

RECURSO DE OFÍCIO

Presente o pressuposto de admissibilidade, em razão do crédito desonerado se encontrar sob o manto do limite de alçada, conheço do recurso de ofício e passo a análise da matéria posta nos autos.

Os Autos de Infração em epígrafe tem como origem divergências apuradas no cotejo entre a folha de pagamento apresentada no meio digital pelo contribuinte fiscalizado (padrão MANAD) e as remunerações que foram informadas na GFIP. As divergências apuradas, que se serviram de base de cálculo das contribuições lançadas, encontra-se discriminadas nos anexos I, II, III e IV, fls. 157-431.

Como se infere da impugnação, os impugnantes se insurgem contra a aplicação da multa qualificada em 150%, a atribuição de responsabilidade solidária da J. Caprini Gráfica e Editora Ltda. e a responsabilidade pessoal do titular Rafael Siqueira Caprini, e dos sócios da J. Caprini Gráfica e Editora Ltda., os Srs. Renato Siqueira Caprini e Roberto Siqueira Caprini pelo crédito lançado.

Por sua vez, a 5ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC entendeu por bem julgar procedente em parte o lançamento, exonerando parte do crédito tributário, por entender que não há elementos suficientes para a qualificação da multa de ofício, a reduzindo ao patamar base de 75%, bem como afastou a responsabilidade solidária da J. CAPRINI GRÁFICA E EDITORA LTDA. e RENATO SIQUEIRA CAPRINI.

Feita as considerações acima, passamos a análise dos pontos específicos:

DA MULTA QUALIFICADA

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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

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

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

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

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

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

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a

multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

Súmula CARF nº 14: *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*

Pois bem. Com mais especificidade, a DRJ competente, ora guerreada, em síntese, achou por bem rechaçar a pretensão fiscal, afastando a qualificação da multa por não considerar comprovada a fraude ou concluiu, adotando os seguintes fundamentos, *in verbis*:

Verifica-se, portanto, que a única possibilidade de enquadramento do caso nas hipóteses previstas na Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, §1º, é a sua subsunção à descrição legal de sonegação. Entretanto, não há nos autos prova material de que o contribuinte tenha tentado dolosamente impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. Do mesmo modo, não restou comprovada a fraude ou o conluio, de forma a atrair a incidência da qualificadora.

De plano, ressalto minha total aquiescência com os fundamentos e argumentos da 6ª Turma da DRJ de Florianópolis, pois, ao meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento da contribuição devida, tampouco meros indícios; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.

No caso em concreto, a autoridade lançadora fundamentou a exigência da multa de ofício no patamar de 150% nos seguintes termos:

17-No curso da presente fiscalização, restou inequivocamente demonstrado que a fiscalizada:

a) Deixou de incluir em GFIP as remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os trabalhadores empregados e à sócia administradora, conforme especificado no item "8"; 18 -Depoimentos na Procuradoria do Trabalho - Os procedimentos adotados pelas empresas fiscalizadas são inequivocamente identificados a partir da leitura dos depoimentos prestados pelo Sr. Antônio Gomes Pereira Filho, CPF 268.923.408-49 - contador da empresa, e pelo Sr. Roberto Siqueira Caprini, CPF 961.723.398-34, sócio

administrador da JCAPRINI GRAFICA E EDITORA LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, no dia 17/02/2011 na Procuradoria Regional do Trabalho da 15ª Região em Campinas, anexados ao presente processo no arquivo denominado "processo 001748 2010 15 000 2 05", que não deixam qualquer dúvida quanto ao intuito das ações realizadas, caracterizadas pelo evidente intuito de fraude, mediante ação dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador de obrigações tributárias principais. Salienta-se que todo procedimento descrito pelo contador da empresa foi confirmado pelo sócio administrador, tendo este inclusive acrescentado outros fatos.

19 - Tais fatos nos fazem concluir que a conduta praticada pela empresa fiscalizada se enquadra no conceito de fraude e de sonegação, na medida em que revela todo o percurso que resulta na falta de recolhimento de tributos e de contribuições previdenciárias mediante omissão de informações. Desta forma demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses definidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4502, de 1964, o lançamento de ofício será efetuado com qualificação da multa, correspondente ao percentual de 75% duplicado em decorrência do previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4502, de 30 de novembro de 1964, independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

*20 - No presente caso, o **dolo**, elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal, **está presente** quando a consciência e a vontade do agente para prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurtem da **omissão de informações e cometimentos de fraudes** que tiveram por escopo, iniludivelmente, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.*

21 - Diante do exposto, a multa de ofício foi duplicada, resultando em uma multa qualificada de "150%", conforme previsto no parágrafo 1º do artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, com as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/07.

Como se observa, a fundamentação para a qualificação da multa de ofício foi colhida exclusivamente dos fatos apurados pelo Ministério Público do Trabalho – Procuradoria Regional do Trabalho da 15ª Região, no Procedimento Preparatório nº 001748.2010.15.000/205, cuja cópia integra o presente processo administrativo fiscal, às fls. 47-115.

O procedimento preparatório foi autuado em 27/10/2010 e nele constam como investigados J Caprini Gráfica e Editora Ltda e Rafael Siqueira Caprini Gráficos EPP. O procedimento teve como origem a denúncia dos seguintes fatos em relação ao denunciado J Caprini Gráfica e Editora (Editora Ideal): a) jornada de trabalho de 12 horas diárias, de segunda a sábado, com uma hora de intervalo para almoço; b) que os salários são pagos com atraso; c) que não são registrados, pelo fato da empresa alegar que prestam serviços como free lance; d) que recebem salário inferior a outros funcionários da empresa e e) que prestam serviços por determinado período depois são dispensados.

Na audiência realizada em 17/02/2011, compareceu o Sr. Roberto Siqueira Caprini, na condição de procurador das empresas João Batista Santos Fernandes Campinas EPP e Rafael Siqueira Caprini Gráficos EPP.

Inicialmente, foi determinada pela autoridade condutora do procedimento a correção da autuação para constar o nome das empresas Rafael Siqueira Caprini Ltda. EPP, e deferido prazo para que o Sr. Roberto Siqueira Caprini anexasse aos autos cópia de procuração das empresas João Batista Santos Fernandes Campinas EPP e Rafael Siqueira Caprini Gráficos EPP. Consta que referidas procurações foram apresentadas por força de nova intimação do MPT, conforme se vê às fls. 107 a 109.

Na seqüência da audiência, prestou depoimento o Sr. Antonio Gomes Pereira Filho, contador, que relatou, dentre outros, fatos que indicam que a empresa João Batista dos Santos Fernandes EPP teria sido constituída no ano de 1999 com o objetivo de registrar uma parte dos funcionários da J Caprini na nova empresa, objetivando, dessa forma, a redução de pagamentos de impostos, notadamente de contribuições previdenciárias, já que na modalidade de EPP a empresa é isenta do pagamento da previdência patronal. O depoente afirmou, ainda, que este fato ocorria até aquela data, ou seja, que a J Caprini continuava a registrar seus segurados na empresa João Batista dos Santos Fernandes EPP.

Com efeito, o contador relatou diversos fatos que mostram que a empresa João Batista dos Santos Fernandes EPP, na realidade, é gerenciada pela J Caprini, e, além disso, fatos relacionados aos trabalhadores vinculados à J Caprini (remuneração, jornada, contrato, etc), os quais não se fazem necessários pormenorizar no presente voto.

O Sr. Paulo Roberto Siqueira Caprini, sócio proprietário da J Caprini, também prestou depoimento, onde confirmou os fatos narrados pelo contador Antonio Gomes Pereira Filho, além de esclarecer ao Ministério Público do Trabalho que:

(...) o depoente é sócio dos irmãos RENATO e RAFAEL SIQUEIRA na empresa intitulada RAFAEL SIQUEIRA CAPRINI GRÁFICOS EPP; que referida empresa mantém 300 empregados contratados; que o depoente é detentor de 45% desta empresa, que seu irmão RENATO possui 45% e seu irmão RAFAEL possui apenas 10%, ressaltando que todo o empreendimento encontra-se apenas em nome de RAFAEL SIQUEIRA CAPRINI; que a J CAPRINI pertence ao depoente, seu irmão RENATO e seu pai ALDOINO, na forma do contrato social; que todos os rendimentos da empresa do Sr. JOÃO BATISTA é destinado à J CAPRINI; que a J CAPRINI remunera todos os empregados da empresa do sr. João Batista; que a J CAPRINI não paga os valores descritos na nota emitida mensalmente emitida pelo Sr. João Batista; que o Sr. João Batista recebe R\$ 3.000,00 por mês para que sejam feitas essas transações, independentemente do salário contratado.

Vale ressaltar que o inquérito civil é uma investigação administrativa prévia, presidida pelo Ministério Público, que se destina basicamente a colher elementos de convicção para que o próprio órgão ministerial possa identificar se ocorreu lesão ou ameaça de lesão a interesses e direitos metaindividuais, com vistas à propositura de ação civil, nos termos dos 8º e 9º da Lei nº 7.347/85. O inquérito civil contém peças e informações colhidas por agente

público, no exercício de munus público. Logo, os fatos apurados têm força probante, nos termos do art. 405 do novo CPC1:

Art. 405. O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o chefe de secretaria, o tabelião ou o servidor declarar que ocorreram em sua presença.

Há que se assinalar, ainda, que os denunciados na referida investigação têm conhecimento de todas as provas contidas naquele procedimento.

Os fatos que foram registrados nos depoimentos colhidos dos Termos acima transcritos indicam que as empresas J Caprini Gráfica e Editora Ltda. e João Batista Santos Fernandes Campinas EPP, na época da apuração daqueles fatos, compunham um grupo econômico de fato.

O sócio Roberto Siqueira Caprini figura, aparentemente, como o responsável por toda a organização do grupo, inclusive por meio de procurações obtidas dos demais integrantes. Também há indícios fortes de simulação na contratação de empregados pela empresa João Batista Santos Fernandes Campinas EPP, que, na realidade, tratam-se de empregados da J Caprini Gráfica e Editora Ltda.

O único liame estabelecido entre as referidas empresas com a empresa ora autuada, foi a afirmação por parte de Roberto Siqueira Caprini, de que seria sócio de fato da ora autuada, Rafael Siqueira Caprini Gráficos EPP.

Todavia, em que pese a validade de tais provas, os presente autos tratam do lançamento de contribuições sociais previdenciárias devidas pela empresa Rafael Siqueira Caprini Gráficos EPP, cujos fatos geradores consistem em divergências constantes na remuneração registrada nas folhas de pagamento apresentadas pelo contribuinte à fiscalização, e as remunerações por ele declaradas na GFIP. Trata-se, como se vê, de omissão de fatos geradores na GFIP, todavia, não restou comprovado, como a requer a legislação, as situações ao art. 71 ou 73, relativamente aos fatos geradores lançados, para justificar a aplicação da multa qualificada.

Os fatos relatados no procedimento junto ao Ministério Público Tributário não repercutiram em sonegação das contribuições previdenciárias, mediante sonegação ou fraude, especificamente com relação aos fatos geradores apurados nos lançamentos em epígrafe, junto a empresa Rafael Siqueira Caprini Gráficos EPP, que decorrem de verificação de divergências entre a folha de pagamento/contabilidade e a remuneração dos trabalhadores a serviço da empresa, declarada na GFIP, ou seja, de omissão de contribuições.

Assim, embora não se discuta que as provas citadas pela fiscalização, colhidas em outro processo de natureza administrativa, possam servir de indícios para a caracterização de fraude, dolo ou simulação, por si sós, não fazem provas de que tais circunstâncias se verificaram em relação aos fatos geradores ora em apreço.

A fiscalização, em momento algum, refere que os segurados alcançados pelos lançamentos em epígrafe, não estavam registrados no próprio sujeito passivo ou que houve fraude na sua contratação, como se verificava com os trabalhadores contratados pela empresa

de João Batista Santos Fernandes Campinas EPP, que na realidade estavam subordinados à J Caprini Gráfica e Editora Ltda., para se valer de uma tributação simplificada.

Em caso como esse, de qualificação da multa, é necessário que se traga aos autos elementos fáticos e prova documental que tornem indubitáveis a existência dolo em relação aos fatos geradores alcançados pelo lançamento. É imprescindível a análise da questão e o correto enquadramento jurídico dos fatos, com submissão à previsão abstrata da legislação, ou seja, se a presente situação se aplica o disposto no art. 44, I, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.430, de 1996.

Nesse sentido, o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que disciplina o processo administrativo fiscal, e dá outras providências, assim dispõe:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Note-se que o legislador ordinário exige que o crédito tributário seja instruído com todos os elementos de provas admitidos à comprovação do ilícito, o que, como dito alhures, restou prejudicado no presente caso.

Por amor a clareza, reitero a multa exigida nos Autos de Infração DEBCAD 51.075.575-5, 51.075.573-9 e 51.075.574-7, deve ser reduzida ao patamar de 75%.

DO GRUPO ECONÔMICO DE FATO

Como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, a solidariedade previdenciária/tributária é legal e obriga os sujeitos passivos do fato gerador da contribuição da seguridade social, desde que suas regras sejam corretamente aplicadas e o procedimento fiscal regularmente conduzido.

Nesse sentido, os artigos 121, 124 e 128 do Código Tributário Nacional, assim prescrevem:

Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo Único - O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo Único - A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art.128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Por sua vez, a Lei nº 6.404/76, igualmente, oferece proteção ao entendimento da autoridade fiscal, ao conceituar Grupo Econômico em seus artigos 265 e 267, nos seguintes termos:

Art. 265 - A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

§ 1º - A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

§ 2º - A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.

Art. 267 - O grupo de sociedades terá designação de que constarão as palavras "grupo de sociedades" ou "grupo".

Parágrafo Único - Somente os grupos organizados de acordo com este Capítulo poderão usar designação com as palavras "grupo" ou "grupo de sociedade".

Em outra via, o § 2º, do artigo 2º da CLT, ao tratar da matéria, estabelece o seguinte:

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

§ 1º [...]

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

Com mais especificidade, em relação aos procedimentos a serem observados pelos Auditores fiscais da RFB ao promoverem o lançamento, notadamente quando tratar-se de

caracterização de Grupo Econômico, o artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, não deixa dúvida quanto a matéria posta nos autos, recomendando a manutenção do feito, *in verbis*:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

[...]

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei;

Por seu turno, especialmente na esfera trabalhista, a doutrina contempla alguns limites e requisitos/pressupostos para a caracterização do grupo econômico de fato, estabelecendo características basilares de maneira a nortear os trabalhos desenvolvidos neste sentido, como se extrai do excerto de uma dessas obras abaixo transcrita, objetivando melhor estudo do caso, *in verbis*:

o grupo de empresas deve ser inicialmente caracterizado como fenômeno de concentração, incompatível com o individualismo, mas perfeitamente consentâneo com a sociedade pluralista, a que corresponde o capitalismo moderno. Ao contrário da fusão e da incorporação que constituem a concentração na unidade, o grupo exterioriza a concentração na pluralidade. Particulariza-se, entre os demais de sua espécie, por ser composto de entidades autônomas, submetido o conjunto à unidade de direção. (In Magano. Otávio Bueno – “Os Grupos de Empresas no Direito do Trabalho” – São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 1979, pag. 305’) (grifamos)

No presente caso, não se pode negar que nos Autos de Informação junto ao Ministério Público do Trabalho, levantaram-se fatos que corroboram com a tese da fiscalização, de que existe grupo econômico de fato integrado pela ora autuada e a empresa J CAPRINI GRÁFICA E EDITORA LTDA. Também poderia ter sido incluído no mesmo grupo a empresa JOÃO BATISTA SANTOS FERNANDES CAMPINAS EPP.

Destarte, grande parte dos fatos narrados pelo depoente, que poderiam servir a caracterização do grupo econômico, tais como localização, dependência econômica, dizem respeito à J Caprini e João Batista dos Santos.

O único fato levantado, respeitante à ora autuada, consta do depoimento de Roberto Siqueira Caprini, que reconheceu ser sócio de fato da Rafael Siqueira Caprini Gráficos - EPP.

Em que pese se tratar de indício da configuração do grupo econômico, tal fato por si só, é insuficiente para a apuração da responsabilidade solidária.

Não restou demonstrado nos autos, para fins de caracterização da responsabilidade solidária com relação aos fatos geradores apurados nos lançamentos em exame, a existência de um liame inequívoco entre a atividades desempenhada pelos integrantes do grupo econômico, ou seja, que as empresas tem apenas aparência de unidades autônomas, enquanto que a atuação, na realidade, é complementar. Também não restou evidenciada a

confusão patrimonial, a vinculação gerencial, a coincidência de sócios e administradores, enfim, o abuso da forma entre as empresas integrantes do agrupamento.

Portanto, em que pese o início de prova material colhido pela fiscalização, entendo que não restou devidamente caracterizada a responsabilidade solidária capitulada no art. 124, I, do CTN, quando há interesse comum. Do mesmo modo, não vieram aos autos provas concludentes para atrair a aplicação do art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91 a Lei nº 8.212, de 1991.

Neste diapasão, deve ser mantida incólume a decisão recorrida, que afastou a responsabilidade solidária da J.CAPRINI GRÁFICA E EDITORA LTDA.

RESPONSABILIDADE DO SR. RENATO SIQUEIRA CAPRINI

A responsabilidade de terceiro pressupõe duas normas autônomas, a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada um com seu pressuposto de fato e seu sujeitos próprios, e, nos casos de responsabilidade tributária por atos ilícitos, o auto de lançamento deve descrever, de forma direta e objetiva, a conduta do agente e a norma de incidência.

No que tange a regra da limitação da responsabilidade dos sócios da pessoa jurídica, traz-se a coleção a doutrina de Hugo de Brito Machado:

É importante notar-se que a responsabilidade dos sócios-gerentes, diretores e administradores de sociedades, nos termos do art. 135, III do CTN, é por obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Poder-se-ia, assim, sustentar que a obrigação, pela qual respondem, há de ser resultante de atos irregularmente praticados. O próprio nascimento da obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares. (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 22ª ed. Malheiros, São Paulo, 2003.

Pois bem!

Com relação a Renato Siqueira Caprini, trata-se de sócios da J. Caprini Gráfica e Editora Ltda., e a responsabilidade solidária a ele atribuída têm por base o art. 124, I, do CTN, porque os sócios e administradores que podem vir a ser incluídos no pólo passivo da relação jurídico tributária, com fundamento no art. 135, III, do CTN, são aqueles constantes ou designados, no caso do administrador, no contrato social ou nos estatutos da sociedade.

Dito isto, ao analisar os autos, inexistente qualquer elemento que vincule referida pessoa à autuada, não servindo como prova cabal o depoimento prestado por Roberto Siqueira Caprini.

Ou seja, o Sr. Renato

Assim, de acordo com o estabelecido pelo art. 142 do CTN, de que o crédito tributário deve ser constituído em face do sujeito passivo da obrigação, logo, para imputá-lo também a outras pessoas, que não o sujeito passivo, é preciso comprovar, de forma

contundente, os elementos necessários à formação do grupo econômico. Nesse sentido, manifesta-se o Conselheiro Igor Araújo Soares, em artigo que analisa o tema.

A necessidade de autuação clara e precisa da fiscalização encontra fundamento, ainda, no próprio Código de Processo Civil, no art. 333, I, que impõe ao autor o ônus em comprovar fato constitutivo de seu direito, no caso, o direito de crédito, bem como da condição de responsável solidário de qualquer pessoa física ou jurídica que venha a ser considerada como devedora dos cofres públicos.

[...]O que há de se concluir, dessa forma, é a necessidade de constarem dos autos – especialmente do relatório fiscal, onde se deve pormenorizar toda a fundamentação de fato e de direito que irá sustentar a imposição da solidariedade pelo Fisco – a precisa demonstração das provas consideradas como aptas a determinar a unidade de comando estratégico.

Na esteira desse entendimento, não se pode cogitar em irregularidade na decisão levada a efeito pelo julgador de primeira instância, porquanto agiu da melhor forma, com estrita observância da legislação de regência, reconhecendo a improcedência do crédito tributário nos termos encimados.

Por todo o exposto, estando à decisão de primeira instância em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo o *decisum* recorrido em sua integralidade, pelas razões de fato e de direito acima ofertadas.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DAS PESSOAS FÍSICAS

A fiscalização imputou responsabilidade pelos créditos tributários ora exigidos para as seguintes pessoas físicas: Rafael Siqueira Caprini, Renato Siqueira Caprini e Roberto Siqueira Caprini.

De acordo com o REFISC, a responsabilidade foi imputada com base nos seguintes motivos:

26.8 O inciso III do art. 135 do CTN estabelece que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Já no Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 476-477, 486-487 e 492-493), os fatos apontados para a responsabilidade das referidas pessoas são os mesmos registrados para a caracterização do interesse comum entre a empresa Rafael Siqueira Caprini Gráficos e a J. Caprini Gráfica Ltda. em recuperação judicial, bem como indicou os como fundamentos legais, o art. 124, do CTN e o art. 30, Inciso IX, da Lei nº 8.212, de 1991.

A responsabilidade de terceiro pressupõe duas normas autônomas, a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada um com seu pressuposto de fato e seu sujeitos próprios, e, nos casos de responsabilidade tributária por atos ilícitos, o auto de lançamento deve descrever, de forma direta e objetiva, a conduta do agente e a norma de incidência.

No que tange a regra da limitação da responsabilidade dos sócios da pessoa jurídica, traz-se a coleção a doutrina de Hugo de Brito Machado:

É importante notar-se que a responsabilidade dos sócios-gerentes, diretores e administradores de sociedades, nos termos do art. 135, III do CTN, é por obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Poder-se-ia, assim, sustentar que a obrigação, pela qual respondem, há de ser resultante de atos irregularmente praticados. O próprio nascimento da obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares. (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 22ª ed. Malheiros, São Paulo, 2003.

Pois bem!

Com relação a Roberto Siqueira Caprini, trata-se de sócio da J. Caprini Gráfica e Editora Ltda., e a responsabilidade solidária a ele atribuída têm por base o art. 124, I, do CTN, porque os sócios e administradores que podem vir a ser incluídos no pólo passivo da relação jurídico tributária, com fundamento no art. 135, III, do CTN, são aqueles constantes ou designados, no caso do administrador, no contrato social ou nos estatutos da sociedade.

O Sr. Roberto Siqueira Caprini admitiu no Processo junto ao MPT que é sócio de fato da ora autuada.

Seus interesses se alinham com os do contribuinte fiscalizado, ao confessar ser sócio de fato da Rafael Siqueira Gráficos EPP. Assim, estabeleceu-se o liame entre referida pessoa física e os fatos geradores ocorridos na pessoa jurídica da qual é sócio de fato.

Pode-se dizer que possui um interesse jurídico com os fatos geradores, porque os lucros auferidos na empresa da qual é sócio de fato, que são aumentados na medida em que se verificou a omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias, são direta ou indiretamente imputados ao sócio de fato.

Ademais disso, a procuração constante dos autos do inquérito civil, outorgou poderes específicos ao Sr. Roberto Siqueira Caprini para representar a ora Autuada no procedimento junto ao Ministério Público do Trabalho, tratando-se de mais um indício da participação da referida pessoa, como sócio de fato, da Autuada Rafael Siqueira Caprini Gráficos EPP.

Assim, é evidente o interesse do sócio de fato nos resultados da Rafael Siqueira Caprini, e, portanto, encontra-se alcançado pela responsabilidade prevista no inciso I do art. 124 do CTN.

Ao que se percebe a fundamentação para inclusão do sócio no pólo passivo do presente lançamento deu-se, sobretudo, pela indicação do mesmo possuir interesse comum

na ocorrência do fato gerador, de modo que deveria o ilustre fiscal autuante, sob pena, inclusive do cerceamento de defesa, ter demonstrado a contento quais os motivos que o levaram a concluir, *in casu*, pela ocorrência de interesse comum, nos termos da legislação.

Ocorre que, ao meu ver, não restou caracterizada a ocorrência do interesse comum, senão vejamos:

A autoridade julgadora de primeira instância usou dos seguintes fundamentos, *in verbis*:

(...)

Já com relação ao Sr. Roberto Siqueira Caprini, também deve ser mantida a responsabilidade tributária, porquanto o imputado admitiu no Processo junto ao MPT que é sócio de fato da ora autuada.

Seus interesses se alinham com os do contribuinte fiscalizado, ao confessar ser sócio de fato da Rafael Siqueira Gráficos EPP. Assim, estabeleceu-se o liame entre referida pessoa física e os fatos geradores ocorridos na pessoa jurídica da qual é sócio de fato.

Pode-se dizer que possui um interesse jurídico com os fatos geradores, porque os lucros auferidos na empresa da qual é sócio de fato, que são aumentados na medida em que se verificou a omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias, são direta ou indiretamente imputados ao sócio de fato.

Ademais disso, a procuração constante dos autos do inquérito civil, outorgou poderes específicos ao Sr. Roberto Siqueira Caprini para representar a ora Autuada no procedimento junto ao Ministério Público do Trabalho, tratando-se de mais um indício da participação da referida pessoa, como sócio de fato, da Autuada Rafael Siqueira Caprini Gráficos EPP.

Assim, é evidente o interesse do sócio de fato nos resultados da Rafael Siqueira Caprini, e, portanto, encontra-se alcançado pela responsabilidade prevista no inciso I do art. 124 do CTN.(...)

Primeiramente cabe esclarecer que o simples fato de ter o Sr. Roberto admitido ao MPT ser sócio da autuada, não é suficiente para demonstrar o interesse comum com o fato gerador.

Da mesma forma, não se sustenta o argumento de que como sócio estabeleceu-se um liame com os fatos geradores, uma vez que os lucros, aumentados na medida que verificou-se a omissão, são direta ou indiretamente imputados aos sócios, pois o lucro é interesse inerente ao negócio da empresa e não ao fato gerador, em especialmente se tratando da responsabilidade solidária.

Quanto a procuração com poderes específicos ao Sr. Roberto para representar a autuada no procedimento junto ao MPT, trata-se apenas de um indício da participação da pessoa como sócio na empresa, em nada caracterizando o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador.

Portanto, por não restar comprovado o interesse comum ao fato gerador, de fato a inclusão do sócio de fato no pólo passivo da presente autuação, carece de fundamento jurídico de validade, a teor do disposto no art. 142 do CTN.

No que pertine ao Sr. Rafael Siqueira Caprini, melhor sorte não o acompanha, pois a fiscalização relata a ocorrência de infração a lei, nos seguintes termos:

26.9.3 – Os sócios da JCAPRINI NGRAFICA E EDITORA LTDA – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL e a sociedade de fato irregular RAFAEL SIQUEIRA CAPRINI GRÁFICOS EPP agiram com infração a Lei ao transferir parte das atividades da primeira para a outra com o evidente intuito de burlar a legislação tributária, respondendo pessoalmente pelas obrigações tributárias.

Com efeito, Rafael Siqueira Caprini é o titular da ora autuada, e a fiscalização apurou que tal empresa inexistia no local indicado como endereço na base de dados do CNPJ, procedendo a representação para a inaptdão do CNPJ da referida pessoa jurídica

Observa-se ter sido a empresa dissolvida irregularmente, fato que atrai a responsabilidade pessoal do titular da empresa. Corroborando com este entendimento, cite-se a Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça:

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente

Assim, restando caracterizado o interesse quanto ao fato gerador do tributo, estando evidente o interesse do sócio de fato nos resultados da Rafael Siqueira Caprini, portanto, encontrando-se alcançado pela responsabilidade prevista no inciso I do art. 124 do CTN.

DAS VERBAS INDENIZATÓRIAS

De acordo com a narrativa do Auditor Fiscal, analisadas as informações contidas em documentos e arquivos apresentados pelo contribuinte, especialmente os arquivos magnéticos da folha de pagamento no formato do Manual de Arquivos Digitais – MANAD, corroborados com as informações registradas nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (GFIP WEB, DIRF, GPS, DCG e RAIS), a fiscalização apurou divergências entre as remunerações declaradas na GFIP e aquelas registradas na folhas de pagamento, referentes aos seguintes fatos geradores:

Valores pagos em pecúnia aos segurados empregados que foram identificados em rubricas da folha de pagamento, mas que não foram considerados como salário de contribuição: 0002 - Abono STIG Campinas no período abrangido pelas competências 03/2011, 09/2011, 03/2012 a 07/2012; 0030- Prêmio por Tempo de Serviço no período abrangido pelas competências 01/2011 a 05/2012; 0031- Abono PLR STIG Proporcional no período abrangido pelas competências 01/2011 a 07/2012; 4908- Complemento de Férias no período abrangido pelas competências 01/2011, 05/2011, 08/2011 a 11/2011, 02/2012, 05/2012 e 07/2012.

Valores pagos em pecúnia, e, portanto, em desacordo com a legislação, a título de vale transporte, no período de 01/2011 a 04/2012.

Por sua vez o contribuinte, insurge-se quando a inclusão indevida de verbas indenizatórias na base de cálculo das contribuições previdenciárias, discorrendo quanto o aspecto material da regra matriz de incidência da contribuições previdenciária, concluindo que é ilegal a inclusão das seguintes verbas de natureza indenizatória em sua base de cálculo:

- Terço constitucional de férias;
- Aviso prévio indenizado;
- Auxílio doença/acidente 15 (quinze) primeiros dias.

Tratam sobre cada uma dessas verbas, alegando que não são alcançadas pela contribuição previdenciária, citando que esse é o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Resp 1.230.957-RS, sob o regime do artigo 543-C do Código de Processo Civil.

Pois bem!

O artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991, define o salário-de-contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária para o empregado e trabalhador avulso, como sendo o total da remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, da convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Já o inciso III, define o salário de contribuição para o segurado contribuinte individual, como sendo a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo do salário de contribuição.

A mesma lei define expressamente no §9º do art. 28 quais pagamentos não integram o salário de contribuição.

Conseqüentemente, a contribuição previdenciária sobre os pagamentos não excepcionados no citado parágrafo tem respaldo na legislação em vigor e deve ser regularmente recolhida pelo sujeito passivo dessa exação.

Feita essas considerações, para uma melhor didática, iremos analisar cada um dos levantamentos:

Levantamento CF - Complemento de férias

Consoante se infere da alínea “d” do parágrafo 9º do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho CLT não se sujeitam a incidência de contribuição previdenciária.

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

d) as importâncias recebidas a título de **férias indenizadas e respectivo adicional constitucional**, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho CLT (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

No entanto, a rubrica gratificação adicional de férias alcançada pelo lançamento constituiu base de cálculo da contribuição previdenciária.

A jurisprudência majoritária deste Eg. CARF, dos Tribunais Superiores e a melhor doutrina sobre a matéria comungam do mesmo entendimento de que o pagamento de adicional constitucional de férias pela empresa (ou gratificação compulsória), ainda que o contrato de trabalho esteja em vigor, possui finalidade de permitir um reforço financeiro neste período (férias), sendo concedidas para o trabalho, e não, pelo trabalho.

Sobre a finalidade do adicional de férias e a sua natureza, importantes são as lições extraídas do voto do I. Ministro Eros Grau no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 389.903:

Quanto à questão relativa à percepção do abono de férias e à incidência da contribuição previdenciária, a jurisprudência deste Tribunal afirmou que a garantia de recebimento de, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal no gozo das férias anuais (CB, artigo 7º, XVII) tem por finalidade permitir ao trabalhador “reforço financeiro neste período (férias)”

[RE n. 345.458, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 11.3.05], o que significa dizer que a sua natureza é compensatória/indenizatória.

Como se vê, o Eg. Supremo Tribunal Federal já decidiu que o adicional de 1/3 de férias, previsto no art. 7º, inciso XVII, da CF/88, possui natureza indenizatória, por se constituir como um reforço financeiro ao trabalhador que se encontra em férias e, conforme o entendimento daquele E. Tribunal, não é possível a incidência da contribuição previdenciária sobre este adicional por não se incorporar ao salário do empregado. Nesse sentido, vejase a ementa do seguinte julgado:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INCIDENTE SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. IMPOSSIBILIDADE. Somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária. Agravo regimental a que se nega provimento (AIAgR nº 603.537, 2ª Turma, Relator Min. Eros Grau, DJ 30/03/2007)

No julgamento do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, relatado pelo Min. Mauro Campbell Marques, **sob a sistemática de recurso repetitivo prevista no art. 543C, do**

CPC, o Eg. STJ, em harmonia com o entendimento do Eg. STF, assentou o entendimento de que:

Em relação ao adicional de férias concernentes às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal., adotou a seguinte orientação: 'Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas (grifamos)

O julgamento do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, acima destacado, define entendimento no sentido de que o adicional de férias possui a natureza indenizatória e não se incorpora ao salário do trabalhador; a verba relativa ao adicional de férias não se presta a remunerar um serviço prestado ou do tempo é efetuado sem habitualidade, já que realizado somente por ocasião do gozo das férias pelo empregado, e não mensalmente, o que afasta a incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 195, inc. I, alínea "a", da CF/88.

Desde modo, deve ser afastada a contribuição previdenciária sobre a rubrica em questão.

Levantamento VT - Vale transporte pago em pecúnia

Ao promover o lançamento, o ilustre fiscal autuante constatou que a empresa concede vale transporte em pecúnia aos segurados empregados, o que malfez a legislação de regência, caracterizando, portanto, como remuneração (salário indireto), no entendimento da fiscalização.

Em suas razões recursais, apesar de não se manifestar especificamente quanto a rubrica, ao questionar a natureza indenizatória dos levantamentos levados a efeito nos DEBCADs em questão, abarcou referido tema.

Não sendo o bastante para se considerar impugnado o referido tema, é imprescindível observar o princípio economia processual, haja vista o julgado pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 478.410/2010 sobre a matéria.

Afora a vasta discussão a propósito da matéria, deixaremos de abordar a legislação de regência ou mesmo adentrar a questão da natureza/conceituação de aludida verba, uma vez que o Supremo Tribunal Federal afastou qualquer dúvida quanto ao tema, reconhecendo a sua natureza indenizatória, ainda que pago em pecúnia, nos autos do Recurso Extraordinário nº 478.410/SP, consoante se positiva do Acórdão assim ementado:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO

TOTALIDADE NORMATIVA. 1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício. 2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional. 3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial. 4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado. 5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor. 6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa. Recurso Extraordinário a que se dá provimento.

Por sua vez, é cediço que aludida decisão transitou em julgado desde 02/03/2012, fazendo incidir, por conseguinte, o permissivo regimental constante do artigo 62, parágrafo único, inciso I, do RICARF, nos seguintes termos:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993(g.n)

Assim, torna-se plenamente viável o acolhimento da pretensão da contribuinte, reconhecendo a natureza indenizatória do Vale-Transporte, na forma que o STF decidiu, diante da definitividade de tal decisão.

Encampando o entendimento acima, o Pleno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entendeu por bem aprovar a Súmula CARF nº 89, afastando qualquer dúvida quanto a matéria, reconhecendo a natureza indenizatória das verbas pagas a título de Vale-Transporte, mesmo em pecúnia, in verbis:

Súmula CARF nº 89: A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de valetransporte, mesmo que em pecúnia.

Partindo dessas premissas, diante da definitividade da decisão do STF a propósito do tema, c/c a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que já vem acolhendo o entendimento do Pretório Excelso, corroborada definitivamente pela Súmula CARF nº 89, impõe-se a esta Corte Administrativa adotar a jurisprudência mansa e pacífica dos nossos Tribunais Superiores, provendo o pleito da contribuinte no sentido de reconhecer a natureza indenizatória da verba em comento, ainda que paga em pecúnia, em observância, inclusive, aos artigos 62, inciso I, e 72, e parágrafos, do RICARF, sobretudo em face da economia processual, evitando demandas despiciendas no âmbito Judicial.

Demais levantamentos

Consoante se infere dos dispositivos legais e fundamentos constantes do REFISC, não resta dúvida que os valores pagos ou creditados devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, uma vez que considerados salário de contribuição, na forma descrita pelo Sr. Fiscal, se enquadrando perfeitamente no conceito de salário de contribuição, inscrito nos artigos 22, inciso I, c/c artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, que assim prescrevem:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

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

I para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo

tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

Nessa toada, tendo o contribuinte concedido a seus segurados empregados e contribuintes individuais gratificação ajustada, não há que se falar em não incidência de contribuições previdenciárias sobre referidas verbas, por se caracterizarem como salário de contribuição, impondo a manutenção do feito.

No que tange a jurisprudência trazida à colação pelo recorrente, mister elucidar, com relação às decisões exaradas pelo Judiciário, que os entendimentos nelas expresso sobre a matéria ficam restritos às partes do processo judicial, não cabendo a extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, até que nossa Suprema Corte tenha se manifestado em definitivo a respeito do tema.

Em relação a manifestação do contribuinte quanto ao aviso prévio indenizado e auxílio doença, é de se ter em mente que não foram lançados, no presente auto de infração, contribuições incidentes sobre as referidas verbas. Destarte, o contribuinte poderá pleitear a restituição/compensação das contribuições que aduz se tratar de recolhimentos indevidos, mediante pleito próprio de restituição ou compensação, onde deverá comprovar a existência de créditos decorrentes de recolhimento indevido.

Quanto às demais alegações do contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Assim, escoreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantido o lançamento, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base para constituição do crédito previdenciário, atraindo pra si o *onus probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

DA MULTA DE OFÍCIO - ABUSIVA/CONFISCATÓRIA

Argumentam que é absurda a imposição da multa de ofício em 150%, ainda que reduzida ao patamar de 75%, devido a suposta prática de fraude e sonegação fiscal, uma vez que a autoridade fiscal tomou por base simples depoimento do antigo contador da empresa perante a Procuradoria Regional do Trabalho da 15ª Região, defendendo que tal instrumento probatório não pode, por si só, embasar uma medita tão extrema.

Discorrem, ainda, com fundamento no art. 150, V, da Constituição Federal, que a multa aplicada possui caráter confiscatório.

Na análise dessa razão, não se pode perder de vista que o lançamento da multa por descumprimento de obrigação de pagar o tributo é operação vinculada, que não comporta emissão de juízo de valor quanto à agressão da medida ao patrimônio do sujeito passivo, haja vista que uma vez definido o patamar da sua quantificação pelo legislador, fica vedado ao aplicador da lei ponderar quanto a sua justeza, restando-lhe apenas aplicar a multa no quantum previsto pela legislação.

Cumprindo essa determinação a autoridade fiscal, diante da ocorrência da falta de pagamento do tributo, fato incontestável, aplicou a multa no patamar fixado na

legislação, conforme muito bem demonstrado no Discriminativo do Débito, em que são expressos os valores originários a multa e os juros aplicados no lançamento.

Além do mais, salvo casos excepcionais, é vedado a órgão administrativo declarar inconstitucionalidade de norma vigente e eficaz. Nessa linha de entendimento, dispõe o enunciado de súmula, abaixo reproduzido, o qual foi divulgado pela Portaria CARF n.º 106, de 21/12/2009 (DOU 22/12/2009):

Súmula CARF Nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015.

Como se vê, este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada, uma vez que o fisco tão somente utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine*, em consonância parcial com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE:

a) CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO;

b) CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para: NO MÉRITO, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para: excluir do lançamento os levantamentos **CF - Complemento de férias e VT - Vale transporte**; bem como a responsabilidade solidária do Sr. Roberto Siqueira Caprini, pelas razões de fato e de direito acima espostas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira.

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço vênia ao I. Relator para discordar de seu voto, especificamente nas matérias a seguir detalhadas.

a) Vínculo de responsabilidade: Renato Siqueira Caprini e Roberto Siqueira Caprini

De acordo com os Termos de Sujeição Passiva, a fiscalização atribuiu a responsabilidade tributária solidária às pessoas físicas com fundamento no inciso I do art. 124 e inciso III do art. 135, ambos do Código Tributário Nacional (CTN).

Os documentos que instruem o processo administrativo fiscal contêm uma cópia do depoimento prestado pelo Sr. Roberto Siqueira Caprini ao Ministério Público do Trabalho, no curso do Procedimento Preparatório nº 001748.2010.15.000/205, em que afirmou os seguintes fatos (fls. 62/63):

(...) o depoente é sócio dos irmãos RENATO e RAFAEL SIQUEIRA na empresa intitulada RAFAEL SIQUEIRA CAPRINI GRÁFICOS EPP; que referida empresa mantém 300 empregados contratados; que o depoente é detentor de 45% desta empresa, que seu irmão RENATO possui 45% e seu irmão RAFAEL possui apenas 10%, ressaltando que todo o empreendimento encontra-se apenas em nome de RAFAEL SIQUEIRA CAPRINI; que a J CAPRINI pertence ao depoente, seu irmão RENATO e seu pai ALDOINO, na forma do contrato social; que todos os rendimentos da empresa do Sr. JOÃO BATISTA é destinado à J CAPRINI; que a J CAPRINI remunera todos os empregados da empresa do sr. João Batista; que a J CAPRINI não paga os valores descritos na nota emitida mensalmente emitida pelo Sr. João Batista; que o Sr. João Batista recebe R\$ 3.000,00 por mês para que sejam feitas essas transações, independentemente do salário contratado.

Em meu ponto de vista o depoimento prestado pelo Sr. Roberto Siqueira Caprini é prova da existência de uma sociedade de fato, desde o seu nascimento, constituída pelos irmãos Renato Siqueira Caprini, Roberto Siqueira Caprini e Rafael Siqueira Caprini, cuja atividade empresarial, perante os órgãos de controle, era declarada intencionalmente como exercida unicamente pelo último irmão em nome próprio, na condição de empresário individual, com a denominação de Rafael Siqueira Caprini Gráficos EPP, ora autuada (fls. 535/536).

Cuida-se de declaração de livre vontade, ausente qualquer vício de consentimento, não havendo razão para duvidar que representa a pura verdade sobre a sociedade familiar, produzindo efeitos por si só.

Na verdade, Renato Siqueira Caprini e Roberto Siqueira Caprini já mantinham outros laços societários para o desempenho de atividades empresariais semelhantes, com gestão e composição por membros da mesma família. No mesmo termo de depoimento antes reproduzido, a pessoa física também ressaltou a constituição da pessoa jurídica denominada de J Caprini Gráfica e Editora Ltda, na qual os dois irmãos, juntamente com o pai, integravam a sociedade empresária na forma do contrato social.

Muito embora o sócio Roberto Siqueira Caprini figure, aparentemente, como o responsável pela organização da sociedade de fato, inclusive recebendo procuração, as circunstâncias são indicativas de uma gestão empresarial conjunta com o irmão Renato Siqueira Caprini, ambos possuindo 45% de participação na sociedade, restando 10% para o terceiro irmão, Rafael Siqueira Caprini, que é o titular da Rafael Siqueira Caprini Gráficos EPP.

Na sociedade em comum não personificada, como é a hipótese em apreço, as pessoas físicas que compõem a empresa são responsáveis solidária e ilimitadamente pelas

obrigações sociais (art. 990 do Código Civil, veiculado pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

No âmbito tributário, a pessoa física sócia de fato que exerce a gestão empresarial responde solidariamente com a pessoa jurídica, posto que fica evidenciada uma confusão patrimonial, que justifica a existência de interesse comum alinhado com a empresa na situação que configura o fato gerador das contribuições previdenciárias (art. 124, inciso I, do CTN).

De mais a mais, a dissolução irregular configura uma hipótese da responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN, conforme enunciado da Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Segundo alerta a decisão de piso, a fiscalização comunicou a ocorrência de infração à lei, porquanto apurou que a autuada deixou de existir no local indicado como endereço na base de dados do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), sem a devida comunicação aos órgãos competentes, tendo a autoridade fiscal, por tais motivos, procedido à representação para a declaração de inaptidão da inscrição fiscal.

No caso concreto, a conduta equivalente à dissolução irregular não pode ser imputada tão somente ao titular da ora autuada, Rafael Siqueira Caprini, mas também aos demais componentes da sociedade não personificada, Renato Siqueira Caprini e Roberto Siqueira Caprini, os quais não podem ser considerados alheios à participação na gestão empresarial.

Desse modo, cabe manter o vínculo de responsabilidade solidária atribuído pelo agente lançador a Renato Siqueira Caprini, Roberto Siqueira Caprini e Rafael Siqueira Caprini.

b) VT - Vale-transporte

De acordo com os autos, os devedores protocolaram impugnação conjunta no dia 29/01/2016 (fls. 508/526).

Ao discorrer sobre a ilegalidade da inclusão de verbas de natureza indenizatória na base de cálculo do lançamento fiscal, a petição inicial limitou-se ao terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado e auxílio-doença nos primeiros quinze dias de afastamento.

De tal maneira que não houve contestação ao vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba, razão pela qual o acórdão de primeira instância deixou de enfrentar a matéria.

A interposição do recurso voluntário transfere ao órgão de segunda instância o reexame da matéria decidida pelo acórdão de primeira instância. Destarte, salvo questão de

ordem pública, o recurso não remete à instância recursal o conhecimento de matéria não contestada expressamente quando da impugnação do lançamento. Nesse sentido, confira-se o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Ainda que objeto de súmula deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, trata-se de matéria preclusa, considerada não impugnada e, portanto, não apreciável pela segunda instância.

Nada obstante, a falta de apreciação no processo administrativo fiscal, tendo em vista a preclusão da matéria, não impede que a unidade da RFB responsável pela liquidação e execução do acórdão adote as providências para a regularização do crédito tributário relativo a valores pagos em dinheiro a título de vale-transporte, consoante Ato Declaratório PGFN nº 4, de 31/03/2016.

c) CF - Complemento de férias

Assim como o pagamento do período de férias usufruídas pelo trabalhador, o respectivo acréscimo de um terço no montante devido, com base no inciso XVII do art. 7º da Carta Política de 1988, é destinado a retribuir o trabalho, integrando a remuneração e o salário-de-contribuição para fins de incidência da contribuição previdenciária.

A respeito da base de cálculo da contribuição previdenciária do segurado empregado, prescreve a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

(...)

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

(...)

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a

qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

Não há dúvidas que a definição da base imponible pela lei ordinária é abrangente, não ficando limitada aos valores pagos em decorrência do trabalho efetivamente prestado (contraprestação), mas sim ao conceito de remuneração como retribuição pelo trabalho, que justifica a incidência da tributação, inclusive, nas hipóteses de parcelas recebidas quando do afastamento por férias, descanso semanal, enfim, nas hipóteses de interrupção do contrato do trabalho.

Por sua vez, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, não incluiu no rol das exclusões do salário-de-contribuição a parcela recebida pelo trabalhador a título do adicional do terço de férias.

Tanto é assim que o § 4º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS), veiculado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, faz expressa alusão à incidência da contribuição previdenciária. Confira-se:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 4º A remuneração adicional de férias de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal integra o salário-de-contribuição.

(...)

É certo, por outro lado, que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) possui jurisprudência consolidada no sentido da não incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração do terço constitucional de férias gozadas, dada a sua natureza indenizatória/compensatória, segundo o que foi decidido no Recurso Especial (REsp) nº 1.230.957/RS, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

Ocorre que houve o sobrestamento dos efeitos da decisão, devido ao reconhecimento de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal (STF), cujo paradigma é o Recurso Extraordinário (RE) nº 593.068/SC, o qual trata da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a gratificação natalina, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade.

Com efeito, o REsp nº 1.230.957/RS foi sobrestado pelo Tema 163/STF, conforme decisão da Vice-Presidência do STJ, em 25/07/2015 (Tema/Repetitivo 479).

Além disso, a natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas e gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal, foi reputada

constitucional, reconhecida a existência de repercussão geral no RE nº 1.072.485/PR, que está pendente de julgamento (Tema 985/STF).

Como se observa, a questão em apreço foi elevada ao nível constitucional, não havendo decisão definitiva, devendo-se aguardar a deliberação da mais alta Corte deste país, de maneira que não se impõe a vinculação dos conselheiros ao decidido no REsp nº 1.230.957/RS, tendo em conta a redação do § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e suas alterações posteriores:

Art. 62 (...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

(destaquei)

Dessa feita, ao integrar os conceitos de remuneração e o salário-de-contribuição do trabalhador, cabe manter na base de cálculo do lançamento fiscal o pagamento a título de adicional do terço constitucional de férias.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a responsabilidade solidária do sócio Renato Siqueira Caprini. Quanto ao recurso voluntário dos devedores, nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess