



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

Processo n° 10920.004320/2010-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.234 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2013
Matéria CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS - ARBITRAMENTO
Recorrente LUNENDER TÊXTIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/07/2008

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. - APURAÇÃO INDIRETA DAS BASES DE CÁLCULO - FOLHAS DE PAGAMENTO E CONTABILIDADE DAS EMPRESAS INTERPOSTAS - AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Quando embora conste no relatório fiscal, que os fatos geradores foram apurados por aferição indireta, mas reste demonstrado que as bases de cálculo foram na verdade apurada com base nas folhas de pagamento e da contabilidade das empresas interpostas, não há de se exigir a motivação ou mesmo a fundamentação para o arbitramento, considerando-se tratar de mera nomenclatura, sem que tenha o auditor se valido deste procedimento.

Não houve indicação de critérios de aferição ou arbitramento porque na verdade não arbitrou o auditor a base de cálculo, mas, sim utilizou dos próprios valores e documentos apurados durante o procedimento fiscal

NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO — NULIDADE— AUSÊNCIA DE EMISSÃO DE ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO D SIMPLES PELA SRF — INOCORRÊNCIA DE DESCONSIDERAÇÃO D , PERSONALIDADE JURÍDICA — INAPLICABILIDADE DA EXIGÊNCIA.

O ATO DECLARATÓRIO seria exigido, caso houvesse a desconsideração da opção pelo SIMPLES, devendo, apenas neste caso, ser feita a comunicação a então Secretaria da Receita Federal, para realizar a emissão chi) Ato Declaratório.

No procedimento em questão a , AUTORIDADE FISCAL EM IDENTIFICANDO a caracterização do vínculo empregatício com empresa que simulou a contratação por intermédio de empresas interpostas, procedeu a caracterização do vínculo para efeitos previdenciários na empresa notificada, que era a verdadeira empregadora de fato

CONTRIBUIÇÕES SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGAÇÃO RECOLHIMENTO.

Nos termos do artigo 30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.212/91, a empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as das respectivas remunerações e recolher o produto no prazo contemplado na legislação de regência.

NORMAS PROCEDIMENTAIS DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. POSSIBILIDADE.

Constatando-se a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “prestador de serviços”, deverá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, enquadrando os trabalhadores desta última como segurados empregados da tomadora, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c Pareceres/CJ nºs 330/1995 e 1652/1999.

CO-RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS DA EMPRESA.

A indicação dos sócios da empresa no anexo da notificação/autuação fiscal denominado CORESP não representa nenhuma irregularidade e/ou ilegalidade, eis que referida co-responsabilização em relação ao crédito previdenciário constituído, encontra respaldo nos dispositivos legais que regulam a matéria, vigentes à época dos fatos geradores, especialmente no artigo 660, inciso X, da Instrução Normativa nº 03/2005. Mais a mais, nos termos da Súmula CARF nº 88, o anexo CORESP tem natureza meramente informativa, não comportando discussão na esfera administrativa, mormente por não atribuir, por si só, sujeição passiva.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

A aplicação de juros sobre a multa de ofício é cabível na medida que esta faz parte do crédito apurado. 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. Assim, fazendo parte do crédito junto com o tributo, devem ser aplicados a multa os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, devendo, portanto, sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.

PAF. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Com esteio nos artigos 62 e 72, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

Recurso Voluntário Negado.

ACORDAM os membros do Colegiado, I) Por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade por vício material, em decorrência de imperfeita descrição da aferição indireta adotada. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (relator) e Igor Araújo Soares, que anulavam o lançamento. II) Pelo voto de qualidade, rejeitar a argüição de necessidade de prévia exclusão do SIMPLES das empresas envolvidas. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (relator), Igor Araújo Soares e Carolina Wanderley Landim, que entendiam haver necessidade da prévia exclusão do SIMPLES. III) Por unanimidade de votos, rejeitar as demais preliminares de nulidade. IV) Pelo voto de qualidade, no mérito, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (relator), Igor Araújo Soares e Carolina Wanderley Landim, que votaram por dar provimento parcial para excluir os juros sobre a multa. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Elias Sampaio Freire - Presidente.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

LUNENDER TÊXTIL LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 5ª Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG, Acórdão nº 09-37.423/2011, às fls. 4.836/4.849, que julgou procedente o lançamento fiscal referente às contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas pela autuada, concernentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, assim caracterizados o(s) sócio(s) e demais funcionários das empresas prestadoras de serviços elencadas/listadas nos autos, cuja personalidade jurídica fora desconsiderada pela fiscalização, em relação ao período de 01/2006 a 07/2008, conforme Relatório Fiscal, às fls. 184/404.

Trata-se de Auto de Infração (Obrigação principal), lavrado em 16/11/2010, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito tributário devidamente consignado na folha de rosto da autuação.

De acordo com o Relatório Fiscal, a ilustre autoridade lançadora achou por bem desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, caracterizando os respectivos sócios e demais funcionários como segurados empregados e contribuintes individuais da autuada, tendo em vista que do exame da documentação apresentada pela contribuinte, verificou-se a existência dos requisitos do vínculo empregatício entre àqueles e a recorrente, inscritos no artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91, quais sejam, a não eventualidade, a subordinação, a pessoalidade e a onerosidade.

Esclarece a fiscalização que o crédito tributário fora apurado por aferição indireta/arbitramento, *com base em informações de folhas de pagamento e GFIPs destas empresas fictícias*, as quais tinham vínculo formal com os segurados empregados e contribuintes individuais, mas que na verdade eram funcionários da autuada.

Informa, ainda, o fiscal autuante que ficou constatada a existência de grupo econômico de fato entre as empresas ABIMEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., LUNENDER INDÚSTRIA DO VESTUÁRIO LTDA., ABMODA PARTICIPAÇÕES LTDA., ANBELLI ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA., LUNELLI TÊXTIL LTDA., LUNELLI BENEFICIAMENTOS TÊXTEIS LTDA., as quais respondem solidariamente pelo presente crédito previdenciário, nos termos do artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, conforme restou circunstanciadamente demonstrado no Relatório Fiscal.

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 4.871/4.924, procurando demonstrar a improcedência do lançamento, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, pugna pela decretação da nulidade do feito, dissertando a respeito da responsabilidade tributária e sujeição passiva, concluindo pela impossibilidade de responsabilização dos sócios em relação ao crédito previdenciário ora lançado, uma vez que não foram atendidos os requisitos necessários para tanto, inscritos nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, entendimento que encontra guarida na doutrina e jurisprudência pátria trazida à colação.

Ainda em sede de preliminar, suscita a nulidade do lançamento, por entender que o Fisco não detém competência para reconhecer vínculo empregatício, especialmente quando procedido a partir de desconsideração de personalidade jurídica de empresas, sob pena de invasão de competência exclusiva da Justiça do Trabalho, mormente quando não foram observados os preceitos do artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99, utilizados como esteio à pretensão fiscal e à decisão recorrida.

Acrescenta que os preceitos inscritos no artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99, igualmente, não oferecem sustentação à exigência fiscal, tendo em vista prever tão somente a possibilidade de caracterização de contribuinte individual, trabalhador avulso ou sob qualquer outra denominação como segurado empregado, não permitindo, assim, a desconsideração da personalidade jurídica de empresas prestadoras de serviços.

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, bem como do histórico e das atividades desenvolvidas pela recorrente, insurge-se contra a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, aduzindo para tanto que lastreou-se em *constatações e indícios* desprovidos, portanto, de qualquer comprovação, o que afasta a possibilidade de se declarar a responsabilidade subsidiária ora imputada.

Opõe-se ao lançamento em comento, defendendo não haver a devida comprovação da existência dos requisitos necessários à caracterização do vínculo empregatício entre os prestadores de serviços, funcionários das empresas desconsideradas, e a recorrente, de maneira a fundamentar a pretensão fiscal, não tendo a autoridade lançadora se aprofundado no exame dos documentos ofertados pela contribuinte durante a fiscalização, os quais seriam capazes de rechaçar qualquer entendimento a respeito da relação laboral.

Reforça que o procedimento fiscal adotado pela autoridade lançadora encontra-se apoiado em meras presunções/subjectividades, a partir de critérios discricionários, sem nenhuma comprovação dos fatos imputados.

Alega que a terceirização é uma forma de ampliação das relações trabalhistas, em virtude da modernidade das relações empresariais, evitando o desemprego. Representa um grande avanço jurídico-social, viabilizando o gerenciamento pleno de empresas sem sobrecarga de funcionários que, por diversas vezes, não são bem aproveitados, razão pela qual não se pode cogitar na ilegalidade do procedimento eleito pela contribuinte no desenvolvimento das suas atividades, ao contrário da tese da fiscalização.

Defende que a autuação ocorrera simplesmente em razão das prestadoras de serviços serem enquadradas no regime de tributação do SIMPLES, devendo o lançamento, portanto, ser procedido em face daqueles, conquanto que comprovadas as ilegalidades apontadas, a partir de representação de exclusão daquele regime especial, sobretudo diante da inexistência de vínculo laboral entre os funcionários das contratadas com a recorrente.

Aduz que a própria autoridade julgadora de primeira instância reconheceu que a eventual coincidência de sócios das empresas elencadas nos autos, bem como a formalização de contrato de comodato entre aquelas, e existência de uma única contratante de serviços, por si só, não tem o condão de justificar a desconsideração da personalidade jurídica das mesmas, especialmente por não se apresentar como afronta a legislação de regência.

Suscita que a terceirização caracterizada pela prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra detém dispositivo legal próprio contemplando a tributação da mão-de-obra empregada, qual seja, o artigo 31 da Lei nº 8.212/91.

Explicita a sistemática do SIMPLES e, bem assim, as hipóteses de impedimento de adesão àquele regime de tributação diferenciado, não restando comprovada nenhuma delas, de maneira a justificar a desconsideração do enquadramento das prestadoras de serviços naquele regime especial.

Acrescenta que o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional não é autoaplicável, dependendo, portanto, de regulamentação para produzir seus devidos efeitos, não podendo, assim, servir de amparo ao lançamento sob análise.

Ressalta que o procedimento de exclusão do SIMPLES relativo à empresa ARV Indústria e Confecções LTDA, uma daquelas cuja personalidade jurídica restou desconsiderada no presente lançamento, fora declarado improcedente pela 4ª Turma da DRJ em Salvador, nos termos do Acórdão nº 15-28.420, que acolheu a manifestação de inconformidade da contribuinte, a reincluindo naquele regime de tributação, considerando os serviços prestados como cessão de mão-de-obra, o que confirma a legalidade da conduta das empresas arroladas nos autos.

Rechaça pontualmente/individualmente cada fundamento da autoridade lançadora para proceder o lançamento, inferindo que nenhum deles se apresenta como motivo plausível para justificar a tributação na forma conduzida.

Contrapõe-se ao lançamento fiscal, notadamente à tributação dos valores pagos a título de antecipações e/ou distribuições de lucros aos sócios das empresas prestadoras de serviços, sob o fundamento de que tais verbas não se incluem no campo de incidência das contribuições previdenciárias por não se caracterizar como remuneração, ao contrário do que ocorre com o pró-labore, este, sim, sujeito à incidência de tais tributos.

Pugna pelo afastamento da incidência da Taxa Selic sobre a multa de ofício, por afrontar o ordenamento jurídico pátrio, na linha do que vem sendo decidido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

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

Não houve a apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

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

De conformidade com o Relatório Fiscal, de fls. 184/404, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas, parte da empresa, são as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, assim caracterizados o(s) sócio(s) e demais funcionários das empresas prestadoras de serviços elencadas/listadas nos autos, cuja personalidade jurídica fora desconsiderada pela fiscalização, em relação ao período de 01/2006 a 07/2008.

Explicita o fiscal autuante que entendeu por bem desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, caracterizando os respectivos sócios e demais funcionários como segurados empregados e/ou contribuintes individuais da autuada, tendo em vista que do exame da documentação apresentada pela contribuinte, verificou-se a existência dos requisitos do vínculo empregatício entre àqueles e a recorrente, inscritos no artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91, quais sejam, a não eventualidade, a subordinação, a pessoalidade e a onerosidade.

Esclarece, ainda, a fiscalização que o crédito tributário fora apurado por aferição indireta/arbitramento, *com base em informações de folhas de pagamento e GFIPs destas empresas fictícias*, as quais tinham vínculo formal com os segurados empregados e contribuintes individuais, mas que na verdade eram funcionários da autuada.

Informa, por fim, o fiscal autuante que ficou constatada a existência de grupo econômico de fato entre as empresas ABIMEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., LUNENDER INDÚSTRIA DO VESTUÁRIO LTDA., ABMODA PARTICIPAÇÕES LTDA., ANBELLI ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA., LUNELLI TÊXTIL LTDA., LUNELLI BENEFICIAMENTOS TÊXTEIS LTDA., as quais respondem solidariamente pelo presente crédito previdenciário, nos termos do artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, conforme restou circunstanciadamente demonstrado no Relatório Fiscal.

Interposta impugnação, a 5ª Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG, por maioria de votos, rechaçou a pretensão da contribuinte, nos termos do Acórdão nº 09-37.423/2011, às fls. 4.836/4.849, considerando escorreito o procedimento fiscal eleito pela fiscalização ao promover o lançamento, a partir da desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços. Por outro lado, a divergência se deu em razão de um dos julgadores ter entendido pela improcedência do feito, sobretudo em relação ao procedimento adotado na constituição do crédito previdenciário, como restou consignado da Declaração de Voto inserida no *decisum* recorrido, em suma determinando que *no caso, que abastecido de fatos elementos de convicção, o pertinente seria a desconsideração do regime especial de tributação, no caso o SIMPLES, a formalização do Grupo Econômico “de fato” e a imputação da responsabilidade tributária por solidariedade.*

Ainda irresignada, a contribuinte opôs recurso voluntário, às fls. 4.871/4.924, suscitando inúmeros pretensos equívocos incorridos pela autoridade lançadora, a começar pela ausência de comprovação da existência dos requisitos necessários à caracterização do vínculo empregatício entre os prestadores de serviços, funcionários das empresas desconsideradas, e a recorrente, de maneira a fundamentar a pretensão fiscal, não tendo o Fisco se aprofundado no exame dos documentos ofertados pela contribuinte durante a fiscalização, os quais seriam capazes de rechaçar qualquer entendimento a respeito da relação laboral.

Em defesa de sua pretensão, pretende seja reformado o Acórdão recorrido, o qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, aduzindo que o procedimento adotado pela autoridade lançadora, desconsideração da personalidade jurídica com a caracterização de segurados empregados e contribuintes individuais, apurando-se o débito por arbitramento, encontra-se apoiado em meras presunções/subjetividades, a partir de critérios discricionários, sem nenhuma comprovação dos fatos imputados.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pela fiscalização, corroboradas pela autoridade julgadora de primeira instância em defesa da manutenção da exigência fiscal em comento, o inconformismo da contribuinte merece prosperar, como demonstraremos ao longo desse arrazoado.

Destarte, o fiscal atuante, ao promover o lançamento desconsiderando a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com a respectiva caracterização dos sócios e demais funcionários como segurados empregados e contribuintes individuais da recorrente, apurou a base de cálculo das contribuições previdenciárias por arbitramento, utilizando como fundamento à sua empreitada as seguintes conclusões:

“[...]”

3.1 . Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

3.1.1 As remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais (autônomos), por serviços prestados à atuada, que se encontravam formalmente vinculados às empresas fictícias AJD, ARV, CCC, CDARWIN, DLAYONS, GUARÁ, JJM, MJM, SOALP, TOMMALHAS e VÍTOR MEIRELES, apuradas por aferição indireta com base em informações de folhas de pagamento e GFIPs destas empresas, conforme levantamentos da tabela T1 a seguir;

3.1.2. As remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, por serviços prestados à atuada, que se encontravam formalmente vinculados às empresas fictícias AJD, ARV, CCC, CDARWIN, DLAYONS, GUARÁ, JJM, MJM, SOALP, TOMMALHAS e VÍTOR MEIRELES como contribuintes individuais (sócios administradores e autônomos), ou seja, em categoria diversa, apuradas por aferição indireta com base em informações de folhas de pagamento e GFIPs destas empresas, conforme levantamentos da tabela T1 a seguir;

3.1.3. As remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, nas formas simuladas de "antecipações de lucros" ou "distribuições de lucros", por serviços prestados à atuada, mas que se encontravam formalmente vinculados às empresas fictícias AJD, ARV, CCC, CDARWIN, DLAYONS e MJM como contribuintes individuais (sócios administradores),

apuradas por aferição indireta com base em informações da contabilidade destas empresas, conforme levantamentos da tabela T1 abaixo:

[...]

3.2. Os levantamentos acima discriminados contemplam lançamentos de contribuições sobre remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais (autônomos) FORMALMENTE registrados em empresas diversas, ou a estas vinculados, em virtude de constatação (apurados em procedimentos fiscais junto a todas às empresas), que até 31/07/2008 elas NÃO EXISTIRAM DE FATO, sendo a atuada a verdadeira empregadora, pelos motivos que passa a expor:

[...]

5. DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO

5.1. Restou evidenciado, portanto, que a LUNENDER TÊXTIL não registrou em sua contabilidade a remuneração de todos os segurados a seu serviço, haja vista que uma parte do contingente foi registrada em empresas de facção diversas, mas prestavam serviços à atuada mediante interposição destas empresas.

5.2. Ficou constatado também que as empresas de facção AJD, ARV, CCC, CDARWIN, DLAYONS, GUARÁ, JJM, MJM, SOALP, TOMMALHAS e VÍTOR MEIRELES, foram usadas pela LUNENDER TÊXTIL para: aderir ao regime SIMPLES; simular prestações de serviços com a atuada, e; registrar em seus nomes parte dos segurados da atuada e, desta forma, deixar de reconhecer as contribuições sociais das remunerações destes segurados a cargo do empregador.

5.2.1. Diante do exposto, os empregados e alguns autônomos que formalmente se encontravam registrados ou vinculados nas facções são considerados, para fins da presente atuação fiscal, empregados e contribuintes individuais diretos da LUNENDER TÊXTIL, que foi quem de fato se beneficiou dos serviços e os remunerou. Os salários-de-contribuição são apurados por aferição indireta com base nos dados das GFIPs das facções do período 01/2006 a 07/2008 e lançados via levantamentos "A1", "A6", "C1", "C6", "D1", "G1", "J1", "M1", "S1", "T1", "V1", "A9", "C4", "C9", "D4", "G4" e "M4").

5.2.2. As fontes dos levantamentos acima estão demonstradas nas planilhas "VÍNCULOS E REMUNERAÇÕES DE EMPREGADOS DAS FACÇÕES EM GFIPs" e "VÍNCULOS E REMUNERAÇÕES DE CIs DAS FACÇÕES EM GFIPs", contendo a identificação das facções, competências, segurados, remunerações e contribuições; encontrando-se consolidada na planilha "DEMONSTRATIVO DE REMUNERAÇÕES, CONTRIBUIÇÕES, DEDUÇÕES E COMPENSAÇÕES DAS FACÇÕES EM GFIPs".

5.2.3. Os pagamentos aos "administradores" das facções são considerados remunerações aos empregados da LUNENDER TÊXTIL, pois os recursos vieram desta empresa e tais "administradores", conforme já exposto, de fato eram empregados LUNENDER TÊXTIL. O mesmo tratamento se dá às remunerações das facções ao contador do grupo RÉGIS AUGUSTO SCHIMANKO. Os salários-de-contribuição são apurados por aferição indireta com base nos dados das GFIPs das facções do período 01/2006 a 07/2008, sendo classificados nos levantamentos "A2", "A7", "C2", "C7", "D2", "G2", "J2", "M2", "S2", "T2" e "V2").

5.2.4. As fontes dos levantamentos acima estão demonstradas nas planilhas "VÍNCULOS E REMUNERAÇÕES DE CIs DAS FACÇÕES EM GFIPs REENQUADRADOS", contendo a identificação das facções, competências, segurados, remunerações e contribuições; estando consolidada na planilha "DEMONSTRATIVO DE REMUNERAÇÕES, CONTRIBUIÇÕES, DEDUÇÕES E COMPENSAÇÕES DAS FACÇÕES EM GFIPs".

5.2.5. Por fim, os pagamentos ou créditos aos "sócios administradores" das facções, a título de "adiantamento de lucros" e "distribuição de lucros", pelos motivos a seguir expostos, são reclassificados como remunerações aos empregados da LUNENDER TÊXTIL.

5.2.6. Como se concluiu que as facções eram empresas fictícias, criadas no interior da LUNENDER TÊXTIL para seu proveito, faz-se necessário apurar a verdadeira natureza jurídico/contábil dos lucros distribuídos, pois os atos societários e negociais em nome destas empresas fictícias padecem do mesmo vício.

5.2.7. Como já exposto aqui, os "sócios" das facções eram de fato meros empregados da LUNENDER TÊXTIL que emprestaram seus nomes para figurarem como sócios. Disso se conclui que as remunerações atribuídas a título de "adiantamento de lucros" ou "distribuição de lucros" são remunerações a segurados empregados por serviços prestados. O fato de, em muitos casos, ter havido distribuição de lucros antes de sua apuração ("adiantamento de lucros") e/ou em periodicidade mensal, reforça esta convicção. Os salários-de-contribuição são apurados por aferição indireta com base nos dados dos registros contábeis das facções do período de 01/2006 a 07/2008 e classificados nos levantamentos "A3", "A8", "C3", "C8", "D3" e "M3".

5.2.8. As fontes dos levantamentos acima constam nas planilhas "LANÇAMENTOS REF DISTRIBUIÇÕES DE LUCROS PELAS FACÇÕES - 01/2006 A 07/2008" e "DEMONSTRATIVO DE REMUNERAÇÕES A TÍTULO DE ANTECIP E DISTRIB DE LUCROS", onde se relacionam os empregados, remunerações, contribuições e datas de ocorrência. [...]"

Como se observa, em que pese não indicar qual fundamento legal para o procedimento adotado, o fiscal atuante entendeu por bem apurar o débito por aferição indireta/arbitramento, só podendo ter utilizando como supedâneo à sua empreitada o artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91, vigente à época nos seguintes termos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001
Autenticado digitalmente em 14/07/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 14/07/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 16/07/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/08/2014 por ELIAS SAMPAIO F REIRE

“Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “d” e “e” do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação alterada pela Lei nº 10.256/01)

[...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e o Departamento da Receita Federal - DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

[...]

§ 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 sentido, estando o lançamento escorado em uma presunção legal, incumbe à fiscalização demonstrar e comprovar os motivos que a levaram utilizar deste procedimento excepcional e, conseqüentemente, fundamentá-lo na legislação de regência, fazendo constar dos autos do processo, nos anexos pertinentes, a norma legal esteio da exigência fiscal, sob pena de nulidade e/ou improcedência do feito.

Inobstante à grande celeuma que envolve o tema, é certo que atualmente o Fisco dispõe de alguns mecanismos para apuração de crédito tributário quando constatadas operações/transações realizadas pelo contribuinte com a finalidade de se esquivar da tributação, ou mesmo quando aquele não promove a devida escrituração contábil, nos moldes mínimos das normas específicas, ou não a oferece à fiscalização quando intimado para tanto.

Como se observa, o procedimento do arbitramento, uma vez constatados os requisitos exigidos pela legislação de regência, é legal e inverte o ônus da prova ao contribuinte.

Trata-se, pois, de presunção legal – *júris*, que desdobra-se, ensinam os doutrinadores, em presunções *"juris et de jure"* e *"juris tantum"*. As primeiras não admitem prova em contrário; são verdades indiscutíveis por força de lei.

Por sua vez, as presunções *"juris tantum"* (presunções discutíveis), fato conhecido induz à veracidade de outro, até a prova em contrário. Elas recuam diante da comprovação contrária ao presumido. Serve de bom exemplo a presunção de liquidez e certeza

da dívida inscrita, que pode ser ilidida por prova inequívoca, nos termos do artigo 204, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

As hipóteses inscritas nos §§ 3º e 6º, do artigo 33, da Lei nº 8.212/91, portanto, caracterizam-se como **presunções *juris tantum***, albergada por lei, mas passíveis de comprovação do contrário presumido.

Porém, tal procedimento deve estar devidamente fundamentado e motivado nos autos do processo, além da necessidade de atender aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, sob pena de nulidade ou improcedência do lançamento.

Destarte, o arbitramento não pode representar uma verdadeira “carta branca” ao agente fiscal, de maneira a possibilitar-lhe concluir pela existência de débitos tributários bem destoantes do que efetivamente devido pelo contribuinte, escorados em parâmetros aleatórios e imprecisos, sem o devido aprofundamento no exame das provas constantes dos autos. Não se pode admitir, pois, seja praticado o arbítrio em nome do arbitramento. É um procedimento, portanto, que objetiva aproximar, mensurar as remunerações tributáveis tanto quanto possível daquele que seria real. Tem-se assim que a vontade abstrata da lei é gravar o tributo que seria devido em condições normais, não mais do que isso, porquanto o objetivo precípuo da fiscalização é a orientação, com a finalidade de esclarecer aos contribuintes em geral sobre o indelével dever de recolher ao fisco os tributos efetivamente devidos, naturalmente após identificar as eventuais irregularidades extraídas de sua atividade, ou contabilidade, se for o caso. Em nenhum sistema jurídico se permite a tributação ao alvedrio da lei ou se preconiza a cobrança de tributo acima daquilo que o Fisco tem direito. Gravar tributo não tem o mesmo sentido de agravá-lo. O agravamento se faz mediante cominação de multas, não pela via do arbitramento.

A doutrina pátria oferece proteção ao entendimento encimado, conforme se verifica do excerto da obra do renomado tributarista HELENO TORRES¹, abaixo transcrito:

“ [...] toda a fundamentação de uma desconsideração de método previamente escolhido e aplicado pelo contribuinte é, em si, medida típica de arbitramento da base de cálculo dos tributos envolvidos [...]. Da Constituição, no seu art. 145, § 1º, ao próprio CTN, nos seus arts. 148 e 150, I, em nenhuma hipótese vê-se justificativa para tributação com base em presunções absolutas; o que vale do mesmo modo para a negativa de aplicação de métodos de apuração de bases de cálculo. [...] Ao Direito tributário importa, com exclusividade, só a verdade material, para a qual certas presunções legais somente valem como hipóteses sujeitas a confirmação pela base natural de testabilidade: a situação fática tomada como motivo para a edição do ato administrativo de lançamento. Caso não se tenha por ocorrido tal como o supunha a norma, deve ser aberto ao contribuinte o direito de demonstrar, mediante produção de prova em contrário, a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário, em louvor da verdade material. Sobre o uso das presunções legais no direito tributário, pela circunstância de alheamento da administração em face de todos os fatos passíveis de serem alcançados para tributação e pela exigência de demonstração de provas, por parte das autoridades

¹ TORRES, Heleno Taveira, Controle sobre Preços de Transferência. Legalidade e Uso de Presunções no Arbitramento da Base de Cálculo dos Tributos. O Direito ao Emprego do Melhor Método. Limites ao Uso do PRL-60 na Importação. RFDT 06/2 I, dez/03

administrativas, a cada ato de lançamento tributário, em favor da simplificação, qualquer recurso ao uso de presunções legais deve satisfazer a estritos requisitos de justificação, sob pena de afetar os princípios de segurança jurídica e interdição do arbítrio, e ter por prejudicada sua aplicação. Todavia, o uso de presunções em matéria tributária há de encontrar limites muito claros. Primeiro, tais presunções só poderão ser de ordem probatória (presunção simples ou hominis); e, quando criadas por lei, não poderão ser absolutas, mas só relativas, admitindo a devida prova em contrário por parte do alegado, com liberdade de meios e formas. Segundo, a Administração deve respeitar o caráter de sub-sidiariedade dos meios presuntivos, pois só de modo excepcional se deve valer deles, na função de típica finalidade aliviadora ou igualdade de armas, nas hipóteses em que encontrar evidente dificuldade probatória. Terceiro, porque a verdade material é o parâmetro absoluto da tributação, qualquer modalidade de presunção relativa, há de ser aplicada com estrito respeito aos direitos fundamentais, e a legalidade, acompanhada de devido processo legal e sem qualquer espécie de discricionariedade que leve ao abuso de poder”

A jurisprudência administrativa é firme e mansa neste sentido, determinando o cancelamento de autuações em que a fiscalização extrapolou os limites impostos pela legislação ao lançar com base no arbitramento, sobretudo quando os critérios utilizados nesta empreitada não estejam devidamente claros e precisos, *in verbis*:

“[...]

Ementa: ARBITRAMENTO – POSSIBILIDADE – PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

Na ocorrência de recusa na apresentação de livros ou documentos ou 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.

O procedimento de arbitramento, embora seja prerrogativa legal do fisco, deve revestir-se de razoabilidade, de tal sorte que os indícios apresentados levem a inferir a efetiva ocorrência do fato gerador. [...] (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo nº 13963.000848/2007-87 - Acórdão nº 2401-00.057, Sessão de 04/03/2009 – Relatoria Conselheiro Ana Maria Bandeira) (grifamos)

“Ementa: [...]

AFERIÇÃO INDIRETA. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO.

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.

AFERIÇÃO. REQUISITOS. NULIDADE.

Na utilização da aferição o Fisco deve, de forma clara e precisa, descrever a fundamentação legal, os fatos geradores ocorridos, o débito apurado, os valores aferidos indiretamente, indicando claramente os parâmetros utilizados, bem como, sempre que possível, os segurados envolvidos. [...] (2ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo nº 109.35.007634/2007-81 – Acórdão nº 2402-01.174, Sessão de 21/09/2010 – Relatoria Conselheiro Marcelo Oliveira) (grifamos)

Ademais, o lançamento – atividade vinculada que constitui o crédito tributário – não pode se apoiar em suposições, conjecturas e muito menos presunções do agente arrecadador, como se extrai do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Deve fundamentar-se em fatos concretos, demonstrados, suscetíveis de comprovação.

Mesmo porque, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador, determinando, ainda, a perfeita base de cálculo dos tributos exigidos, como segue:

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

Em outras palavras, o procedimento do arbitramento, em que pese conferir a prerrogativa do fiscal autuante em presumir a base de cálculo do tributo lançado, não o desobriga de comprovar a ocorrência do fato gerador. Ou seja, a base de cálculo poderá ser presumida, uma vez observados os requisitos para tanto, mas a ocorrência dos fatos geradores não. É o que se extrai do artigo 148 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

Mais a mais, os atos administrativos, conforme se depreende do artigo 50 da Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, devem ser motivados, sob pena de nulidade, *in verbis*:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]”

Como se verifica dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo e determinar a matéria tributável (base de cálculo). A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Autuação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal.

Na mesma linha exposta acima, a apuração do crédito previdenciário por arbitramento deve vir acompanhada da devida motivação, indicando a autoridade lançadora às irregularidades constatadas, as quais a impediram de apurar diretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

A doutrina não discrepa deste entendimento, consoante se positiva dos ensinamentos da eminente jurista MARIA RITA FERRAGUT², que assim preleciona:

“[...] 33. O arbitramento da base de cálculo deve respeitar os princípios da finalidade da lei, razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva, razão pela qual não há discricionariedade total na escolha das bases de cálculo alternativas, estando o agente público sempre vinculado, pelo menos, aos princípios constitucionais informadores da função administrativa. 34. Não basta que algum dos fatos previstos no artigo 148 do CTN tenha ocorrido a fim de que surja para o Fisco a competência de arbitrar: faz-se imperioso que além disso o resultado da omissão ou do vício da documentação implique completa impossibilidade de descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico. 34.1. O critério para determinar se um ou mais vícios ou erros são ou não suscetíveis de ensejar a desconsideração da documentação reside no seguinte: se implicarem a impossibilidade por parte do Fisco de, mediante exercício do dever de investigação, retificar a documentação de forma a garantir o valor probatório do documento, o mesmo deve ser considerado imprestável e a base de cálculo arbitrada. Caso contrário, não. 35. Diante de um lançamento por arbitramento, o sujeito passivo poderá verificar, para fins de defesa, se o ato jurídico encontra-se devidamente motivado e os aspectos formais do ato foram cumpridos; se estão indicados na norma individual e concreta de constituição do crédito todos os dados e documentos utilizados para aferição dos valores arbitrados, pois em caso negativo, o lançamento estará cerceando o exercício da ampla defesa e do contraditório; se o critério adotado pelo Fisco para o arbitramento é muito oneroso e desprovido de razoabilidade, considerando o capital social, o faturamento, o lucro e a própria capacidade operacional da empresa; se a infração cometida consistiu apenas em atraso na escrita ou na entrega de declarações, o que não é considerado antecedente da norma jurídica que tem como conseqüente o dever do Fisco de efetuar o lançamento por arbitramento, mas tão-somente daquela que prevê a aplicação de multa decorrente de descumprimento de deveres instrumentais; se a documentação

alíquotas, por exemplo, além de sequer indicar seu lastro, se o § 3º ou § 6º, do artigo 33, da Lei nº 8.212/91, muito embora se possa imaginar que tenha sido no segundo.

Com a devida vênia ao ilustre fiscal autuante, não vislumbramos em seus argumentos fundamento suficientemente capaz de amparar o procedimento excepcional de arbitramento.

Destarte, tratando-se de procedimento excepcional, o arbitramento a partir desconsideração da contabilidade da contribuinte, deve ser devidamente fundamentado em fatos e documentos suscetíveis de comprovação. Não basta a fiscalização simplesmente inferir que o arbitramento fora conduzido em razão da desconsideração da personalidade jurídica das prestadoras de serviços.

Para que o lançamento tivesse o devido amparo legal e fático, caberia ao fiscal autuante comprovar que a contabilidade das contribuintes não oferece condições de demonstrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, ou seja, a real movimentação das remunerações de seus segurados, na forma que exige o artigo 33, § 6º, da Lei nº 8.212/91. Isso não logrou o Fisco a comprovar na hipótese dos autos.

Como se constata, mister se fazer à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de desconsideração da contabilidade de empresas, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida da imprestabilidade da escrita contábil, *in casu*, para fins previdenciários, 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 julgador de analisar devidamente os autos.

Em outras palavras, não basta à indicação de erros e/ou vícios na contabilidade, vinculados a outros procedimentos (desconsideração da personalidade jurídica c/c caracterização de segurados empregados), a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal de que os documentos fornecidos pelas contribuintes não se prestam a demonstrar a real movimentação da remuneração de seus segurados, impossibilitando a aferição direta da base de cálculo de referidos tributos.

A presunção legal inserida no artigo 33, § 6º, da Lei nº 8.212/91, relativamente ao arbitramento, não tem o condão de suprimir o precípua dever legal da autoridade fiscal demonstrar e comprovar a ocorrência das hipóteses legais ali inscritas, com a finalidade de justificar aludido procedimento.

A rigor, em momento algum o fiscal autuante asseverou que se viu impossibilitado de apurar a base de cálculo das contribuições previdenciárias ora lançadas em face de equívocos nos registros contábeis vinculados às contribuições previdenciárias, capaz de reforçar a sua tese. E, se assim não o foi, inexistente razão para o arbitramento/aferição indireta adotado nos autos.

Com efeito, em nosso entender, os motivos aventados pela fiscalização, sobretudo em relação às razões da desconsideração da personalidade jurídica das prestadoras de serviços e caracterização dos seus funcionários como segurados empregados e contribuintes individuais da recorrente, sem que haja um aprofundamento maior no tema (arbitramento), com provas mais robustas e indicação do efetivo prejuízo na seara do direito previdenciário, não é

capaz de fazer florescer a hipótese de incidência admitida pela fiscalização. Repita-se, o arbitramento não pode representar uma “carta branca” ao agente fiscal de maneira a afastar a necessidade de comprovação dos requisitos mínimos da exigência tributária.

Não se pode confundir os permissivos/pressupostos legais que contemplam a desconsideração da personalidade jurídica de empresas e caracterização de segurados empregados e/ou contribuintes individuais com as hipóteses que justificam o arbitramento das contribuições previdenciárias. Trata-se de dois procedimentos excepcionais, com suas próprias peculiaridades, cada um necessitando a devida justificativa/motivação.

Partido dessa premissa, o fato de ter havido a desconsideração da personalidade jurídica das prestadoras de serviços com a respectiva caracterização dos seus funcionários como segurados empregados e contribuintes individuais da contratante, não ampara, por si só, o arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias, mormente quando os valores que foram utilizados na constituição do crédito tributário não foram presumidos, mas, sim, extraídos diretamente das folhas de pagamentos, GFIP's e registros contábeis das empresas desconsideradas.

Em verdade, na essência, a desconsideração da personalidade jurídica c/c a caracterização de segurados empregados, inobstante ser admitida igualmente como procedimento excepcional na condução dos trabalhos fiscais, se distingue do arbitramento na medida em que não se caracteriza como uma presunção legal.

Melhor elucidando, enquanto no arbitramento, uma vez devidamente motivado, a pretensão fiscal inverte o ônus da prova ao contribuinte em face da presunção legal inscrita no artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91, a desconsideração da PJ/caracterização do segurado empregado não confere ao Fisco essa mesma benesse.

Não bastasse isso, *in casu*, o que torna ainda mais digno de realce é que a fiscalização não demonstrou a impossibilidade de se aferir diretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias, de maneira a justificar o arbitramento operado na constituição do crédito tributário. Ora, o arbitramento só faz sentido e tem base legal se a autoridade fazendária não tiver condições de extrair a base de cálculo dos tributos a serem lançados nos documentos que dispõe ou ofertados pela contribuinte.

Ao contrário, o nobre fiscal autuante dissertou que os valores utilizados para a apuração do débito por arbitramento foram aqueles informados em folhas de pagamento e GFIP's, além de registros contábeis (adiantamento de lucros aos sócios) das empresas prestadoras de serviços, não indicando qualquer impossibilidade e/ou dificuldade para se chegar a tais importâncias tendentes a justificar a aferição indireta utilizada.

Aliás, em procedimentos desta natureza, qual seja, desconsideração de personalidade jurídica de prestadora de serviços e caracterização de seus funcionários e sócios como segurados empregados e contribuintes individuais da contratante, em verdade, o que ocorre, via de regra, é a reclassificação do vínculo dos funcionários das prestadoras de serviços para a contratante, caracterizada como efetiva/real empregadora.

Neste contexto, basta a simples adoção dos valores informados em folhas de pagamentos e GFIP's das prestadoras de serviços como remuneração dos funcionários, minimamente tributado em razão do regime de tributação do SIMPLES, e reclassificá-lo como remunerações de segurados empregados e/ou contribuintes individuais da empresa contratante, ora recorrente, a qual não se encontra inscrita no SIMPLES e, por conseguinte, enseja a tributação convencional, diferença lançada nesta oportunidade.

Melhor elucidando, não se presume a base de cálculo das contribuições lançadas, ou seja, o valor da remuneração dos funcionários, uma vez já informados pelas prestadoras de serviços em folhas de pagamento e GFIP's. A apuração é direta nestes documentos, não se cogitando, portanto, em arbitramento/aferição indireta.

Esta Egrégia Turma é por demais enfática ao contemplar a matéria, reforçando a tese no sentido de que a extração da base de cálculo diretamente das folhas de pagamento e GFIP's das empresas objeto do lançamento não se caracteriza como procedimento do arbitramento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001

VALORES APURADOS CONFORME GFIP. ARBITRAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não se vislumbra a ocorrência de arbitramento quando os valores utilizados na apuração fiscal foram extraídos das declarações de GFIP prestadas pelo sujeito passivo. [...]” (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF – Processo nº 10120.000975/201013 – Acórdão nº 2401-02.057 – Relator: Kleber Ferreira de Araújo – Sessão de 29/09/2011)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/10/2005

NFLD. DECLARAÇÃO EM GFIP. ARBITRAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste arbitramento quando as contribuições são apuradas com base na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, a qual tem caráter de confissão de dívida. [...]” (6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes – Processo nº 18186.001255/2007-17 – Acórdão nº 206-01.320 – Relator: Elias Sampaio Freire – Sessão de 05/09/2008)

“[...]”

REMUNERAÇÃO CONSTANTE EM RECIBOS DE PAGAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. INEXISTÊNCIA.

Não se caracteriza a aferição indireta do salário-de-contribuição quando o mesmo é obtido de documentos comprobatórios de pagamento de remuneração, no presente caso, recibos e extratos bancários. [...]” (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF – Processo nº 18108.002204/2007-27 – Acórdão nº 2401-01.495 – Relator: Kleber Ferreira de Araújo – Sessão de 21/10/2010)

Com mais especificidade, a ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira se manifestou com muita propriedade ao tratar de tema idêntico ao presente, qual seja, desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com a respectiva caracterização de seus funcionários como segurados empregados e contribuintes individuais da contratante, afirmando inexistir arbitramento na hipótese de a base de cálculo ser

do vínculo empregatício destes segurados com a contratante dos serviços, a partir da comprovação dos requisitos da relação laboral.

Em face dos fatos acima delineados, uma vez não demonstrada ou sequer aventada pelo fiscal autuante a impossibilidade de apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias diretamente nas folhas de pagamento, GFIP's e contabilidade das empresas desconsideradas, além de sequer explicitar como fora procedido o pretense arbitramento (alíquotas e demais cálculos), não se pode admitir a apuração de crédito previdenciário com base em aferição indireta, exclusivamente arrimada em fatos que deram motivo à desconsideração da personalidade jurídica das prestadoras de serviços e caracterização de seus funcionários como segurados empregados e contribuintes individuais da recorrente, procedimento, igualmente, excepcional, mas arrimado em premissas diversas, impondo seja decretada a nulidade material do lançamento fiscal.

PRELIMINAR NULIDADE LANÇAMENTO – NECESSIDADE ATO DECLARATÓRIO RFB PARA EXCLUSÃO DAS EMPRESAS DO SIMPLES

Ainda em sede de preliminar, assevera a recorrente que a Lei nº 9.317/96 e a Lei Complementar nº 123/2006, que disciplina o regime de tributação do SIMPLES, inclusive as formas e procedimentos de exclusão, c/c a legislação previdenciária estabelecem que a empresa somente será excluída mediante Ato Declaratório, após o devido exercício da ampla defesa e do contraditório da contribuinte, em observância ao processo tributário administrativo competente, o que não se vislumbra na hipótese dos autos.

Em outra via, a ilustre autoridade lançadora e, bem assim, o julgador recorrido, entenderam que o presente lançamento não depende de ato de exclusão do SIMPLES das empresas desconsideradas, tendo em vista que aludido procedimento se deu objetivando a exigência de contribuições previdenciárias, não surtindo qualquer efeito na constituição da pessoa jurídica propriamente dita.

Em que pesem os fundamentos adotados pelo fiscal autuante e, bem assim, julgador recorrido, o insurgimento da contribuinte merece acolhimento, senão vejamos.

A rigor, nosso entendimento anterior convergia com a pretensão fiscal. No entanto, após melhor estudo a respeito do tema, especialmente com arrimo na jurisprudência deste Colegiado e legislação específica, firmamos novo posicionamento no sentido da exigibilidade da emissão de Ato Declaratório de exclusão do SIMPLES como condição *sine qua non* ao lançamento a partir da desconsideração da personalidade jurídica de empresas enquadradas naquele regime de tributação, senão vejamos.

Primeiramente, não vislumbramos a possibilidade de se desconsiderar a personalidade jurídica de uma empresa, tão somente para fins de exigência de contribuições previdenciárias, mantendo-a na condição de optante do SIMPLES, em relação a outras obrigações tributárias e/ou comerciais.

Com efeito, o SIMPLES se apresenta como um regime de tributação diferenciado, destinado às empresas que se enquadram nos requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 9.317/1996 e Lei Complementar nº 123/2006, de maneira que aquelas pessoas jurídicas deverão recolher os tributos devidos de forma unificada, com base no respectivo faturamento.

Afora, a contribuição previdenciária relativa à parte do empregado, as outras exigências patronais, ora lançadas, deverão ser recolhidas juntamente com os demais tributos, unificadamente.

Assim, uma vez desenquadrada do SIMPLES, a empresa passará a promover os recolhimentos dos tributos devidos, na forma das demais pessoas jurídicas não optantes por aquele regime de tributação.

Na esteira desse raciocínio, não há como desconsiderar o enquadramento da empresa no SIMPLES, para fins previdenciários, mantendo-a como optante daquele regime de tributação em relação as demais obrigações tributárias e comerciais, mesmo porque as contribuições previdenciárias ora exigidas devem ser pagas juntamente com os demais tributos devidos, com base no faturamento da empresa.

Prevalendo o entendimento da fiscalização, o que se admite apenas por amor ao debate, indaga-se: 1) A partir do lançamento fiscal, qual o procedimento que a empresa deverá adotar ao recolher os seus tributos? 2) Deverá recolher as contribuições previdenciárias ora lançadas com base na folha de pagamento e os demais tributos a partir do faturamento mensal? 3) Continuará a recolher todos os tributos com base no faturamento mensal, ou nenhum deles nesta indumentária?

Observa-se que pretender excluir a empresa optante do SIMPLES, *tão somente para efeito das contribuições previdenciárias*, em verdade é um evidente atropelo às normas legais específicas que regulamentam aquele regime de tributação.

Dessa forma, ou a empresa encontra-se perfeitamente enquadrada no SIMPLES, devendo contribuir na forma da legislação de regência, ou não observa os requisitos para tanto, impondo a sua exclusão daquele regime de tributação, devendo surtir efeitos relativamente a todos tributos devidos e não somente para as contribuições previdenciárias, como pretende a fiscalização nestes autos.

No caso *sub examine*, em síntese, entenderam os ilustres fiscais que houve fracionamento simulado de empresas, onde estabelecimentos “filiais” eram tratados como prestadores de serviços, com o intuito de obtenção de tratamento favorecido pela inscrição no regime de tributação do SIMPLES.

Considerando a ocorrência de simulação na constituição do quadro societário das pessoas jurídicas “prestadoras de serviços”, bem como uma administração unificada de todas as empresas pelos sócios da autuada, os auditores fiscais efetuaram o lançamento de contribuições sociais relativas a parte da empresa e as destinadas ao SAT e Terceiros.

Ocorre que, as empresas prestadoras de serviços foram constituídas em observância das normas legais e trâmites exigidos pela legislação de regência, estando sujeitas ao regime de tributação do SIMPLES, recolhendo, assim, os tributos de forma unificada, conforme amplamente demonstrado no Relatório Fiscal.

Tal fato é de extrema importância, tendo em vista que a forma unificada de pagamento de tributos do SIMPLES engloba as contribuições a cargo da empresa (artigo 22 da Lei 8.212/91 e LC 84/96), conforme se verifica do artigo 3º, § 1º, alínea “f”, da Lei nº 9.317/96, *in verbis*:

“Art. 3º A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e de empresa de pequeno porte, na forma do art. 2º, poderá optar pela inscrição no Sistema Integrado de

Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES.

§ 1º A inscrição no SIMPLES implica pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições:

f) Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam a Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, os arts. 22 e 22A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e o art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994.”

Ora, se aquelas pessoas jurídicas estavam recolhendo pelo SIMPLES, as contribuições a cargo da empresa discriminadas no artigo 22 da Lei nº 8.212/91, e se o objeto do presente Auto de Infração são tais contribuições, excluindo-se a parte dos empregados, não pode prosperar tal lançamento sob pena de se cobrar duas vezes os mesmos tributos.

Ressalte-se, que o fato ensejador do presente lançamento foi descon sideração da personalidade jurídica de referidas empresas, desenquadrando-as do SIMPLES, com o fito de se exigir as contribuições previdenciárias em epígrafe. Entrementes, as pessoas jurídicas descon sideradas estão inscritas no SIMPLES, e recolhem sobre a receita bruta da empresa e não sobre a folha de pagamento nos termos do artigo 5º da Lei nº 9.317/96, *in verbis*:

“Art. 5º O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES, será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta mensal auferida, dos seguintes percentuais”

Impende destacar que a autoridade fiscal, ao promover o lançamento das contribuições descon siderando a personalidade jurídica das empresas retromencionadas e, por conseguinte, afastando o sistema de pagamento unificado do SIMPLES, malferiu o disposto no artigo 15, § 3º, da Lei nº 9.317/1996, e artigos 28 a 32 da Lei Complementar nº 123/2006, os quais estabelecem a competência da Receita Federal do Brasil e o procedimento a ser adotado para excluir, de ofício, pessoas jurídicas daquele regime de tributação, *in verbis*:

“Art. 15. A exclusão do SIMPLES nas condições de que tratam os arts. 13 e 14 surtirá efeito:

[...]

§ 3º A exclusão de ofício dar-se-á mediante ato declaratório da autoridade fiscal da Secretaria da Receita Federal que jurisdicione o contribuinte, assegurado o contraditório e a ampla defesa, observada a legislação relativa ao processo tributário administrativo.”

A título exemplificativo, a própria Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18 de dezembro de 2003, reconhece em seu artigo 277 que a exclusão de ofício só será efetuada pela Secretaria da Receita Federal, como segue:

“Art. 277. A exclusão do SIMPLES dar-se-á por opção da pessoa jurídica, mediante comunicação à Secretaria da Receita Federal (SRF), ou de ofício pela SRF.”

Com mais especificidade, a IN nº 100/2003, ao tratar da matéria nos artigos subseqüentes, prescreve quais os efeitos da exclusão da empresa do SIMPLES, **para fins previdenciários**, senão vejamos:

Art. 278. A exclusão do SIMPLES surtirá efeito em relação às obrigações previdenciárias:

I - a partir do ano-calendário subseqüente ao da exclusão, quando se der por opção da pessoa jurídica;

II - para as pessoas jurídicas enquadradas nas hipóteses dos incisos III a XVII do art. 9º da [Lei nº 9.317](#), de 1996, que tenham optado pelo SIMPLES até 27 de julho de 2001, a partir:

a) do mês seguinte àquele em que se proceder a exclusão, quando efetuada em 2001;

b) de 1º de janeiro de 2002, quando a situação excludente tiver ocorrido até 31 de dezembro de 2001 e a exclusão for efetuada após esta data.

III - para as pessoas jurídicas enquadradas nas hipóteses dos incisos III a XVII do art. 9º da [Lei nº 9.317](#), de 1996, que tenham optado pelo SIMPLES após 27 de julho de 2001, a partir do mês subseqüente àquele em que incorrida a situação excludente;

IV - a partir do início de atividade da pessoa jurídica, se o valor acumulado da receita bruta no ano-calendário de início de atividade for superior ao estipulado para a opção;

V - a partir do ano-calendário subseqüente àquele em que foi ultrapassado o valor limite da receita bruta no ano-calendário, estipulado para opção, nas hipóteses dos incisos I e II do art. 9º da [Lei nº 9.317](#), de 1996;

VI - a partir de 1º de janeiro de 2001, para as pessoas jurídicas inscritas no SIMPLES até 12 de março de 2000, na hipótese de que trata o inciso XVII do art. 9º da [Lei nº 9.317](#), de 1996.

Art. 279. A pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir da data em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação e de arrecadação aplicáveis às empresas em geral.” (grifamos)

Extrai-se precisamente das normas legais encimadas que as empresas optantes pelo SIMPLES somente serão excluídas desse regime de tributação após Ato Declaratório da então Secretaria da Receita Federal (artigo 15, § 3º, da Lei nº 9.317/1996, c/c artigo 277 da IN nº 100), passando a surtir efeitos, para fins previdenciários, “a partir da data em que se processarem os efeitos da exclusão às normas de tributação e de arrecadação aplicáveis às empresas em geral”.

As determinações contidas nos dispositivos legais supra não implicam dizer que a então Secretaria da Receita Previdenciária não poderia fiscalizar as empresas optantes pelo SIMPLES. Ao contrário!

Incumbia, igualmente, ao INSS fiscalizar empresas inscritas no SIMPLES.

No entanto, caso constatasse alguma irregularidade nos requisitos do regime de tributação, somente lhe competia representar à Secretaria da Receita Federal e não desconsiderar de ofício

a inscrição, ainda que por via transversa (desconsideração da personalidade jurídica), como se verifica do artigo 15, § 4º, da Lei nº 9.317/96, que assim prescreve:

“§ 4º Os órgãos de fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social ou de qualquer entidade conveniente deverão representar à Secretaria da Receita Federal se, no exercício de suas atividades fiscalizadoras, constatarem hipótese de exclusão obrigatória do SIMPLES, em conformidade com o disposto no inciso II do art. 13.”

Por seu turno, a Instrução Normativa INSS/DC nº 100 dispõe no mesmo sentido:

“Art. 282. Constatada a ocorrência de qualquer hipótese de vedação ou de exclusão obrigatória do SIMPLES, prevista na Lei 9317 de 1996, será emitida a Representação Administrativa (RA), conforme previsto no art. 633, que será encaminhada à Secretaria da Receita Federal (SRF) circunscricionante da empresa.”

Sendo assim, não há como desconsiderar as contribuições recolhidas de forma unificada pelo SIMPLES, antes da exclusão ser declarada pela Secretaria da Receita Federal. A própria IN INSS/DC nº 100, em seu artigo 278, vincula os efeitos em relação as obrigações previdenciárias à declaração de exclusão do SIMPLES, como demonstrado acima.

Verifica-se, que os procedimentos para exclusão das empresas optantes pelo SIMPLES encontram-se previstos em Lei específica (9.317 e LC nº 123), bem como em Instruções Normativas, as quais vinculam as autoridades fiscais. Vê-se, pois, que a própria autoridade fazendária arquitetou os procedimentos a serem adotados por ocasião da exclusão das pessoas jurídicas daquele regime de tributação e, bem assim, os seus efeitos, não podendo a fiscalização atropelá-los com o fito de se exigir tributos, sob pena de nulidade do feito, como se vislumbra no caso vertente.

Aliás, *in casu*, constata-se da peça recursal da contribuinte que a autoridade fazendária procedeu somente à necessária emissão de Ato Cancelatório em relação à prestadora de serviços ARV Indústria e Confecções LTDA., que apresentou manifestação de inconformidade contra tal ato, tendo obtido êxito em sua empreitada ainda em sede de primeira instância, onde fora restabelecida sua condição de empresa enquadrada no regime de tributação do SIMPLES.

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, exigindo, primeiramente, a exclusão da empresa do SIMPLES, para eventual e posterior lançamento dos tributos devidos decorrentes do Ato Declaratório, consoante se positiva dos Acórdãos com suas ementas abaixo transcritas:

*“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
Período de apuração: 01/03/1999 a 30/04/2004.*

Ementa: DIFERENÇAS DE CONTRIBUIÇÃO ENTRE O VALOR DEVIDO E O EFETIVAMENTE RECOLHIDO. EXCLUSÃO DO SIMPLES. DECADÊNCIA. 1. O prazo decadencial para o lançamento de contribuições previdenciárias é de 10 anos, conforme previsto no art. 45 da Lei nº 8.212, de

24/07/1991. 2. **Uma vez excluída em definitivo a empresa do SIMPLES cessam os efeitos do programa, sendo plenamente exigível a contribuição social previdenciária na forma da legislação previdenciária vigente.**” (Quinta Câmara do Segundo Conselho – Recurso nº 141.820 – Acórdão nº 205-00.599, Sessão de 08/05/2008 – Rel. Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes – Unânime na parta destacada) (grifamos)

“**IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIOS: 2001, 2002, 2003 e 2004**

SIMPLES - EXCLUSÃO DE OFÍCIO - ATO DECLARATÓRIO - Nos termos da lei de regência, a não expedição de ato declaratório de exclusão do SIMPLES por parte da autoridade fiscal da Secretaria da Receita Federal que jurisdicione o contribuinte, obsta o exercício do contraditório e da ampla defesa, devendo-se declarar nulo o lançamento, por vício de forma.” (Quinta Câmara do Primeiro Conselho – Recurso nº 148.515 – Acórdão nº 105-16.756, Sessão de 07/11/2007 – Rel. Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães – Unânime)

“**SIMPLES – EXCLUSÃO – PRECLUSÃO – Apesar de a exclusão do simples ser ato necessário para o lançamento, a realização deste não reabre o contraditório acerca do ato de exclusão que se consumou pela preclusão. [...]**” (Terceira Câmara do Primeiro Conselho – Recurso nº 148.817 – Acórdão nº 103-23.265, Sessão de 07/11/2007 – Rel. Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Unânime) (grifamos)

“**ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE – SIMPLES**

Ano-calendário: 2001

EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES. ARBITRAMENTO DO LUCRO - Por falta de amparo legal, é incabível o arbitramento do lucro no caso de empresa optante pelo Simples sem que tenha ocorrido o indispensável procedimento legal de exclusão do sujeito passivo do mencionado regime de tributação simplificado.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. - PIS - COFINS – CSLL. Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.” (Terceira Câmara do Primeiro Conselho – Recurso nº 153.603 – Acórdão nº 103-23.617, Sessão de 12/11/2008 – Rel. Conselheiro Antonio Bezerra Neto – Unânime) (grifamos)

“**OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO ARBITRADO - EXCLUSÃO DO SIMPLES. Não havendo comprovação de que a contribuinte tenha sido excluída do SIMPLES com efeitos a partir do ano-calendário a que se refere o lançamento, incabível o arbitramento do lucro.**

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE. Aplica-se às exigências decorrentes, o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, em razão de sua íntima relação de causa e efeito.” (Sétima Câmara do Primeiro Conselho – Recurso nº

154.027 – Acórdão nº 107-08.904, Sessão de 28/02/2007 – Rel. Conselheira Albertina Silva Santos de Lima - Unânime) (grifamos)

A rigor, o entendimento firmado neste Colegiado defende que inexistente necessidade do trânsito em julgado do processo decorrente do Ato Declaratório de exclusão do SIMPLES para a lavratura de notificação fiscal/lançamento, podendo os dois processos terem seguimento concomitantes, objetivando, inclusive, evitar a decadência dos tributos devidos. No entanto, exige-se, sim, que primeiramente seja emitido o Ato Declaratório de exclusão, senão vejamos:

“LANÇAMENTO DE OFÍCIO – ARGÜIÇÃO DE NULIDADE – DECISÃO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES – CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA – DESNECESSIDADE – É desnecessário que o Fisco percorra todas as instâncias administrativas com o processo de exclusão do SIMPLES para só então, com a decisão final desfavorável ao contribuinte, proceder ao lançamento de ofício. A tramitação conjunta dos processos de exclusão do SIMPLES e do auto de infração evita a ocorrência da decadência tributária. [...]” (Oitava Câmara do Primeiro Conselho – Recurso nº 138.118 – Acórdão nº 108-08.231, Sessão de 16/03/2005 – Rel. Conselheiro José Carlos Teixeira da Fonseca – Unânime)

“PRELIMINAR – EXCLUSÃO DO SIMPLES – MOMENTO E FORMA DO LANÇAMENTO – Ainda que a discussão administrativa relativa à exclusão - da interessada do SIMPLES não tenha se encerrado, inexistente qualquer impecílio ao exercício do poder-dever do Fisco de proceder ao lançamento do montante devido, sem os benefícios do regime declarado, na forma do art. 142 do CTN. [...]” (Oitava Câmara do Primeiro Conselho – Recurso nº 149.331 – Acórdão nº 108-09.416, Sessão de 13/09/2007 – Rel. Conselheiro José Carlos Teixeira da Fonseca – Unânime)

Por tais razões, verifica-se a nulidade do procedimento adotado na presente Autuação, pois houve o lançamento de contribuições sociais englobadas pelo pagamento unificado do SIMPLES, antes mesmo da declaração de exclusão das empresas daquele regime de tributação.

DAS DEMAIS QUESTÕES SUSCITADAS PELA CONTRIBUINTE

Uma vez vencido nas duas preliminares de nulidade do lançamento, acima sustentadas, nos termos do voto vencedor abaixo da lavra da ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, mister se faz adentrar às demais alegações, o que passaremos a proceder.

DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS

Opõe-se, ainda, à autuação, inferindo que os sócios da recorrente não podem ser responsabilizados pelos débitos da pessoa jurídica com o fisco, face a inexistência dos requisitos necessários para tanto, insculpidos nos artigos 134 e 135 do CTN.

Não obstante as razões de fato e de direito ofertadas pela contribuinte em sua peça recursal, seus argumentos, no entanto, não merecem acolhimento.

Com efeito, a matéria objeto de julgamento nesta assentada refere-se à procedência ou improcedência do lançamento, e não quais bens irão suportar/garantir eventual crédito tributário definitivamente constituído, após decisão administrativa transitada em julgado, ou mesmo sobre quem irá recair tal responsabilidade.

A questão suscitada pela contribuinte poderá ser objeto de apreciação em outras oportunidades, por exemplo, na execução fiscal, obedecidas às normas procedimentais deste processo, não merecendo aqui fazer maiores considerações relativas à responsabilidade pelo crédito previdenciário, no tocante aos bens pessoais dos sócios ou da pessoa jurídica, ora recorrente.

Ademais, na hipótese contemplada nestes autos, além de não se responsabilizar diretamente, ainda, qualquer pessoa pela falta do recolhimento das contribuições ora lançadas, consoante se infere do anexo “CORESP – RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS”, inexistente atribuição da sujeição passiva pelo crédito tributário em discussão àquelas pessoas, uma vez que o lançamento fora efetuado contra a empresa e não contra eles. Conforme se verifica da notificação, são os sócios, tão somente co-responsáveis pelos créditos constituídos, na forma do artigo 660, inciso X, da Instrução Normativa nº 03/2005, não se cogitando na ilegalidade de tal procedimento por encontrar respaldo na legislação de regência, como restou claro na decisão de primeira instância, devendo ser mantido o feito na forma ali decidida.

Aliás, a jurisprudência deste Colegiado, consagrada pela Súmula CARF nº 88, é por demais enfática ao afirmar que a simples inclusão dos nomes dos sócios nos anexos CORESP não implica em responsabilidade pessoal – sujeição passiva – de tais pessoas físicas, não comportando a discussão aventada pela contribuinte em sede recursal, como segue:

“Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.”

Neste sentido, inexistente razão para maiores discepções a respeito da matéria, mormente em razão das Súmulas do CARF vincularem seus julgadores, não prosperando, portanto, a pretensão da contribuinte.

DA CARACTERIZAÇÃO DOS FUNCIONÁRIOS DAS EMPRESAS DESCONSIDERADAS COMO SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS DA AUTUADA

No mérito, insurge-se a recorrente contra a exigência consagrada pelo lançamento, especialmente à caracterização dos funcionários das empresas prestadoras de serviços como seus segurados empregados e contribuintes individuais, a partir da desconsideração da personalidade jurídica, aduzindo para tanto inexistir a comprovação dos elementos do vínculo empregatício, tendo em vista que os serviços contratados pela recorrente são fruto de terceirizações de atividades meio da empresa.

Suscita que o procedimento adotado pela fiscalização é totalmente subjetivo, deixando de lado a realidade dos fatos, os quais não comprovam a existência dos requisitos autorizadores da descaracterização da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços.

Pretende, ainda, a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, por entender que o Receita Federal não detém competência para reconhecer vínculo empregatício, especialmente quando procedido com base na desconsideração de personalidade jurídica de empresas, sob pena de invasão de competência exclusiva da Justiça do Trabalho.

A fazer prevalecer seu entendimento, a recorrente refuta as razões de decidir do julgador recorrido, notadamente em relação aos pressupostos da relação empregatícia, inscritos no artigo 12, inciso I, da Lei nº 8.212/91, concluindo inexistir tais requisitos na prestação de serviços por parte dos funcionários das pessoas jurídicas constantes dos autos.

Inobstante os argumentos da recorrente contra referido procedimento levado a efeito na constituição do crédito tributário ora exigido, a legislação previdenciária, por meio do artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, impôs ao Auditor Fiscal a obrigação de considerar os contribuintes individuais (autônomos) ou outros prestadores de serviços como segurados empregados, quando verificados os requisitos legais, *in verbis*:

“Art. 229.

[...]

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

Verifica-se do artigo supracitado, que o legislador ao mencionar “[...] ou sob qualquer outra denominação [...]”, deu margem a desconsideração da personalidade jurídica de empresas, quando verificados os requisitos para tanto, tal como procedeu o Auditor Fiscal na presente demanda.

Mais a mais, esse procedimento também encontra respaldo no Parecer/MPAS/CJ nº 1652/99 c/c Parecer/MPAS/CJ nº 299/95, os quais apesar de não mais vincularem este Colegiado, tratam da matéria com muita propriedade, com as seguintes ementas:

“EMENTA

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – VÍNCULO EMPREGATÍCIO – DESCARACTERIZAÇÃO DE MICROEMPRESÁRIOS. 1. A descaracterização de microempresários, pessoas físicas, em empregados é perfeitamente possível se verificada a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “microempresário”. 2.

Parecer pelo não conhecimento da advocatória. Precedente Parecer/CJ nº 330/1995.”

“EMENTA

Débito previdenciário. Advocatória. Segurados empregados indevidamente caracterizados como autônomos. Procedente a NFLD emitida pela fiscalização do INSS. Revogação do Acórdão nº 671/94 da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, que decidiu contrariamente a esse entendimento.”

Ainda a respeito do tema, cumpre transcrever o artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91, e o artigo 3º da CLT, que assim estabelecem:

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

I – como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;”

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

Assim, constatados todos os requisitos necessários à caracterização do vínculo laboral entre o suposto tomador de serviços com os tidos prestadores de serviços (funcionários das empresas contratadas), a autoridade administrativa, de conformidade com os dispositivos legais encimados, tem a obrigação de caracterizar como segurado empregado qualquer trabalhador que preste serviço ao contribuinte nestas condições, fazendo incidir, conseqüentemente, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor daqueles.

Entretantes, não basta que a autoridade lançadora inscreva no Relatório Fiscal da Notificação tais requisitos, quais sejam, **subordinação, remuneração e não eventualidade**. Deve, em verdade, deixar explicitamente comprovada a existência dos pressupostos legais do vínculo empregatício, sob pena de improcedência do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo, e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora, ao proceder a caracterização dos prestadores de serviços (funcionários das pessoas jurídicas desconsideradas) como segurados empregados e contribuintes individuais da autuada, foi muito feliz em sua empreitada, demonstrando e comprovando, no entendimento deste Conselheiro, os requisitos legais necessários à configuração do vínculo empregatício, acima elencados, consoante se positiva do Relatório Fiscal da Autuação, de onde peço vênua para transcrever excerto de maneira a elucidar a questão:

“[...]

3.14. DA CONCLUSÃO SOBRE A SITUAÇÃO FÁTICA DAS EMPRESAS DE FACÇÃO EXAMINADAS E DOS SEGURADOS A ELAS VINCULADOS.

3.14.1. Concluídos os procedimentos de fiscalização das 11 facções, verificou-se uma série de elementos que são comuns a todas elas, cuja análise conjunta aponta para uma determinada conclusão. Para melhor compreensão, apresenta-se a seguir a síntese do que foi apurado:

a) *Constituição com capital social irrisório: Todas as 11 facções foram constituídas e mantidas com capital social mínimo, cujos montantes são absolutamente inviáveis ao desenvolvimento de atividade industrial autônoma, que necessita de capital de giro, estoques e investimentos em máquinas, equipamentos e instalações. Conforme verificado, o capital social era de R\$ 15.000,00 na GUARÁ, SOALP, TOMMALHAS e VÍTOR MEIRELES; de R\$ 10.000,00 na AJD, ARV, C CC e MJM; de R\$ 5.000,00 na JJM; de R\$ 2.000,00 na CDARWIN (depois elevado para R\$ 10.000,00), e; de R\$ 1.400,00 na DLAYONS (depois elevado para R\$ 10.000,00);*

b) *Objeto social correspondente a uma fase da atividade da LUNENDER TÊXTIL: As 11 facções têm por objeto social a indústria de confecções e/ou facção, que coincide com a fase do processo produtivo da LUNENDER TÊXTIL onde há uso mais intenso de mão-de-obra;*

c) *Empregado de empresa do GRUPO LUNENDER figurando no quadro societário: Todas as facções sob exame tiveram pelo menos um dos sócios que era empregado de confiança da LUNENDER TÊXTIL (no cargo de diretor, gerente ou supervisor), ou de outra empresa do GRUPO LUNENDER, que se desligou formalmente do emprego quando ingressou como sócio da facção (e a maioria retornou ao emprego quando se retirou da sociedade), conforme tabela a seguir:*

[...]

d) *Inexistência absoluta de máquinas, equipamentos e instalações no patrimônio contábil: os movimentos da contabilidade e os balancetes patrimoniais de todas as 11 empresas de facção, de todo o período fiscalizado, não registram qualquer máquina, equipamento, ou instalação em seus ativos. Ou seja, não há qualquer movimento ou saldo em contas do ATIVO PERMANENTE;*

e) *Receitas operacionais provenientes exclusivamente da LUNENDER TÊXTIL: De acordo com a movimentação contábil, todas as receitas das 11 facções tiveram origem exclusivamente na LUNENDER TÊXTIL, e ocorreram a título de serviços de industrialização por encomenda, classificadas na conta "3.1.01.01.21 - VENDAS DE INDUSTRIALIZAÇÃO", ressalvando que na empresa CCC tal padrão teve início em 09/2006;*

f) *Adiantamentos habituais da LUNENDER TÊXTIL: Várias destas facções foram beneficiadas com adiantamentos expressivos e habituais concedidos pela LUNENDER TÊXTIL sem qualquer ônus, conforme registros das contabilidades;*

g) *Procedimento operacional padronizado: No relacionamento das facções com a LUNENDER TÊXTIL, conforme os movimentos fiscais, o procedimento rotineiro e padronizado se deu na forma de remessa de peças para facção e posterior devolução dos itens agregados, auferindo-se receita pelo serviço ao final do mês, que era destinada ao pagamento da mão-de-obra e respectivos encargos;*

h) *Ausência de qualquer aquisição de mercadorias ou matérias primas: No período sob fiscalização, as facções não registraram qualquer aquisição de mercadoria para comercialização, matéria prima para uso no processo produtivo ou na prestação de serviço (sem CMV, CPV ou CSP), conforme dados das contabilidades;*

i) *Custos e despesas distorcidos, com relevância apenas para mão-de-obra: Como consequência do item anterior, os custos e despesas relevantes registrados nas facções se resumiram à mão-de-obra e respectivos encargos sociais e trabalhistas, sendo de pequena monta os demais itens, como materiais de uso e consumo, manutenções, aluguéis, energia elétrica, telecomunicações, água e esgoto, etc;*

j) *Inexistência de estoques nos balancetes: As empresas de facções em questão, no período 01/2006 a 07/2008, não registraram em seus balancetes qualquer estoque, seja de produto acabado, produto em elaboração ou matéria prima;*

k) *Apuração de resultados desproporcionais: Determinados balancetes anuais apresentaram prejuízos desproporcionais, tendo como consequência o patrimônio líquido negativo, que então passa a ser coberto por "adiantamentos" fornecidos pela LUNENDER TÊXTIL. Outros balancetes anuais se mostram com lucros excepcionais, possibilitando remunerar regiamente os "administradores formais" via "antecipação de lucros" ou "distribuição de lucros", muitas vezes em parcelas mensais;*

l) *Fornecimento pela LUNENDER TÊXTIL, sem qualquer ônus, de todas a máquinas e equipamentos necessários: Os movimentos fiscais da LUNENDER TÊXTIL e das facções registram as remessas (para as 11 facções) das máquinas e equipamentos utilizados por elas, que abrange desde máquinas de costura, de aproximadamente R\$ 2.000,00 a R\$ 10.000,00, até equipamentos de controle de linha de produção, de R\$ 300.000,00 a R\$ 500.000,00. Destas operações não resultam qualquer ônus para as beneficiadas, seja na forma de aquisição ou locação;*

m) *Estabelecimento em imóvel do GRUPO LUNENDER: As facções AJD, DLAYONS, MJM e JJM estão estabelecidas em imóvel de propriedade da ANBELLI, empresa do GRUPO LUNENDER, sendo que a AJD e DLAYONS, por um tempo, compartilharam o mesmo galpão;*

n) *Serviços contábeis prestados por "ex-" empregado da LUNENDER TÊXTIL: Até a competência 07/2006, os serviços contábeis, financeiros e de gestão de pessoal das facções que então integravam o esquema (AJD, ARV, CDARWIN, DLAYONS e MJM) eram executadas pelo contador empregado da*

LUNENDER TÊXTIL, RÉGIS AUGUSTO SCHIMANKO, que, neste período, esteve formalmente desligado do emprego, retornando posteriormente;

o) Serviços contábeis prestados pelo mesmo escritório: No período de 08/2006 a 07/2008 os serviços contábeis, financeiros e de gestão de pessoal destas 11 facções foram prestados pelo escritório MARLIAN CONTABILIDADE SS LTDA, de Jaraguá do Sul/SC, que abriu filial em Guaramirim/SC especialmente para este mister (pois tal filial começou a registrar movimento em 07/2006 e encerrou em 09/2008, estando hoje paralisada). O fato de todas as facções, que estão espalhadas por vários municípios (alguns a várias horas de Guaramirim/SC), entregarem seus serviços a um mesmo escritório aberto próximo à sede do GRUPO LUNENDER, com finalidade específica, indica a contratação de fato se deu através da LUNENDER TÊXTIL;

p) Titularidade de conta bancária uso de serviços bancários junto ao mesmo Banco/Agência: Todas as facções eram titulares de conta bancária junto à Agência de Guaramirim/SC do banco BRADESCO, onde também realizavam a maior parte dos serviços bancários. A única exceção era a CCC, que mantinha conta em outra agência do BRADESCO, mas mesmo assim seus serviços eram realizados na Agência de Guaramirim/SC. Esta coincidência evidencia que a LUNENDER TÊXTIL tinha o controle financeiro das facções. A seguir, a relação das contas:

[...]

q) Uso do mesmo plano de contas contábil e do mesmo sistema contábil-financeiro: As facções organizaram sua contabilidade segundo um plano de contas contábil idêntico. E todas utilizaram o mesmo sistema de informática de gestão contábil e financeira da SYSTEXTIL, que não contrataram, mas que a LUNENDER TÊXTIL contratou;

r) Reestruturação societária e capitalização ocorridas na mesma data: No mesmo dia, 31/07/2008, todas as facções foram capitalizadas; duas delas (ARV e VÍTOR MEIRELES) foram incorporadas pelas CDARWIN (a ARV já compartilhava com a CDARWIN mesmo galpão e a VÍTOR MEIRLELES virou uma filial da CDARWIN), e; todas as remanescentes tiveram a entrada no capital social da pessoa jurídica ABMODA (do GRUPO LUNENDER), como sócia majoritária;

s) Integração formal e explícita ao GRUPO LUNENDER: No dia 31/07/ 2008, conforme o item anterior, as 9 facções passaram a integrar formal e explicitamente o GRUPO LUNENDER, pois a holding ABMODA passou a ter o controle majoritário das facções e, no mesmo ato, os administradores da ABMODA foram também nomeados administradores das facções controladas;

t) Rateio de despesas administrativas: Como consequência de suas integrações formais ao GRUPO LUNENDER, as facções

passaram a reconhecer o uso da estrutura administrativa da LUNENDER TÊXTIL para a execução dos serviços contábeis, financeiros e de gestão de pessoal, fazendo-o a partir de 08/2008 por meio de rateios de despesas, creditados na LUNENDER TÊXTIL e debitados nas facções em contas específicas, e;

u) Exclusão do SIMPLES em 31/07/2008: Ainda em decorrência de suas integrações formais ao GRUPO LUNENDER, as facções foram excluídas do SIMPLES NACIONAL em 31/07/2008, a pedido delas.

3.14.2. *A análise conjunta destes elementos nos leva uma única e definitiva conclusão: até 31/07/2008 as empresas de facção AJD, ARV, CCC, CDARWIN, DLAYONS, GUARÁ, JJM, MJM, SOALP, TOMMALHAS e VÍTOR MEIRELES não existiram de fato como entidade empresarial autônoma, pois não incorreram nos riscos da atividade econômica, nem dispunham de capacidades (gerencial, financeira, técnica e operacional) para funcionar por conta própria, eis que sempre operaram como filiais ou seções da LUNENDER TÊXTIL, sob o controle desta.*

3.14.3. *Elas foram criadas ou aproveitadas (as pré-existent) com a finalidade de aderir ao regime tributário do SIMPLES FEDERAL (depois, do SIMPLES NACIONAL) e, nesta condição, registrar em seus nomes parte dos empregados da LUNENDER TÊXTIL com o intuito de não reconhecer as contribuições sociais dos empregadores sobre a folha de pagamento destes empregados. Tudo isto em razão da LUNENDER TÊXTIL estar impossibilitada de aderir ao regime do SIMPLES, pois seu faturamento é muito superior aos limites impostos.*

3.14.4. *Neste contexto, os registros dos segurados em nome destas empresas de facção também eram meramente formais, pois na realidade a LUNENDER TÊXTIL foi a empregadora, sendo a beneficiada direta e única dos seus serviços.*

3.14.5. *Para justificar a existência formal de segurados em nome destas facções, bem como os pagamentos das remunerações, encargos e benefícios desta mão de obra, as empresas forjaram contratos de prestação de serviços de industrialização por encomenda com a LUNENDER TÊXTIL. Assim, os recursos financeiros (da LUNENDER TÊXTIL) necessários a estes encargos eram transferidos às facções sob os títulos de pagamentos pelos "serviços prestados" ou "adiantamentos".*

4. DOS REQUISITOS DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO

4.1. *Quantos aos requisitos essenciais da relação empregatícia, previstos no artigo 12, I, "a", da lei N° 8.212/1991, e artigo 3 o da CLT, temos a relatar que estavam presentes a pessoalidade, a não eventualidade, a subordinação, a alteridade e a onerosidade. Na verdade, a empresa reconheceu a natureza empregatícia destas relações, pois vinha cumprindo com as obrigações acessórias pertinentes, como o registro dos empregados em livro próprio, controle de ponto, entrega de declarações como a RAIS, GFIP, CAGED, recolhimento do*

FGTS, confecção de folhas de pagamentos, recibos de férias, termos de rescisão do contrato de trabalho, aviso prévio, etc. O que se constatou, e esta poderá ser a controvérsia, foi a interposição de empresas fictícias entre os empregados e a empregadora de fato.

4.2. Como os segurados tinham que prestar os serviços de acordo com a função em que foram contratados em caráter personalíssimo, não podendo designar outro em seu lugar, estava caracterizada a personalidade. A não eventualidade também foi constatada, pois os contratados deviam comparecer ao local da prestação dos serviços todos os dias, exceto os de repouso, nos horários pactuados, havendo controle de ponto. Existiu também, nestes contratos, a subordinação jurídica, pois os segurados estavam obrigados a cumprir ordens dos superiores, segundo o organograma organizacional, essencial para uma entidade produtiva estabelecer um padrão de qualidade uniforme em seus produtos ou serviços oferecidos, estando sujeitos às sanções previstas na CLT. Verificou-se também a alteridade, pois os obreiros prestaram serviços à LUNENDER TÊXTIL, que era quem assumia o risco da atividade econômica. Por fim, a onerosidade também foi constatada, pois quem de fato arcava com os pagamentos dos segurados pelos serviços prestados era a LUNENDER TÊXTIL, apesar de serem formalizados através das facções. [...]"

Como se observa das constatações encimadas, a autoridade lançadora se desincumbiu do ônus de comprovar os requisitos da relação laboral entre os funcionários e/ou sócios das empresas prestadoras de serviços com a contratante, ora autuada, na forma que a legislação de regência exige, mais precisamente o artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 – Regulamento da Previdência Social, possibilitando, assim, a desconsideração da personalidade jurídica daquelas empresas com o fito reclassificar o vínculo entre tais funcionários com a recorrente.

Constata-se, assim, que o fiscal autuante, ao promover o lançamento, agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação que regula o tema, demonstrando circunstanciadamente os fatos que ensejaram a constituição do crédito previdenciário, impondo a manutenção da autuação em sua integralidade.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Na hipótese de procedência do lançamento, pretende, ainda, a empresa seja excluída a incidência de juros sobre a multa de ofício, já que essa penalidade não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o contribuinte.

Relativamente a esta matéria, merece guarida a pretensão da contribuinte, consoante restou muito bem explicitado no voto vencido do Acórdão nº 9202-01.806, o qual me filiei na oportunidade, da lavra do Conselheiro Gustavo Lian Haddad, exarado pela 2ª Turma CSRF nos autos do processo nº 10768.010559/2001-19, de onde peça vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

“[...]”

Assim, no mérito, a discussão no presente recurso está limitada à incidência dos juros moratórios equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — SELIC sobre a multa de ofício.

Tal discussão já foi examinada pelo antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em diversas oportunidades, sendo que três posições/entendimentos restaram assentados sobre o tema, quais sejam:

- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC;*
- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados à razão de 1% ao mês; e*
- de que não é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício.*

Tanto a primeira quanto a segunda tese admitem a incidência dos juros sobre a multa de ofício por entenderem que o artigo 161 do Código Tributário Nacional assim autoriza, divergindo, no entanto, sobre a possibilidade desses juros serem calculados pela SELIC (Lei nº 9.430/1996) ou à razão de 1% ao mês nos termos do enunciado do §1º do Código Tributário Nacional – CTN (1% ao mês).

Data máxima vênua, entendo que nenhuma das duas posições é a que mais se coaduna com o ordenamento vigente (não em suas disposições isolados, mas em seu conjunto).

Sobre a incidência de juros de mora o citado artigo 161 do CTN determina:

“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.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

(original sem grifo)

O dispositivo acima referido autoriza a incidência de juros sobre o “crédito não integralmente pago no vencimento”.

“Crédito”, por sua vez, é definido no artigo 139 do CTN, que assim dispõe:

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

Obrigação tributária, por fim, vem definida no art. 113, verbis:

“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 dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.”

A questão a ser enfrentada é a possibilidade dos juros de mora incidirem sobre a multa de ofício, aplicada pela autoridade fiscal proporcionalmente ao tributo lançado, considerando a expressão “penalidade pecuniária” incluída no parágrafo 1º art. 113.

A meu ver a expressão “penalidade pecuniária” ali referida é a penalidade decorrente da inobservância de determinada obrigação acessória (de fazer ou não fazer), que se converte em obrigação principal nos termos do parágrafo 3º do mesmo artigo 113. Tal expressão jamais poderia ser interpretada como a penalidade pecuniária exigida em conjunto com o tributo não pago, até porque ficaria desprovida de sentido no contexto do dispositivo.

Se a penalidade (no caso a multa do ofício) já estivesse incluída na expressão “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora nos termos do artigo 161 do mesmo CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante no referido dispositivo no sentido de que o crédito deve ser exigido “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Outrossim, com base nessa mesma interpretação, poderia-se, inclusive, cogitar da possibilidade de incidência de penalidade (multa) sobre crédito tributário que já englobasse tributo e multa, o que obviamente caracterizaria um non senso jurídico.

Ademais, cumpre observar que o conceito de juros advém do direito privado e, conforme preceitua o artigo 110 do CTN, quando as categorias de direito privado estão apenas referidas na lei tributária deve o aplicador se socorrer do direito privado

para compreendê-las.

No âmbito do direito privado os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado. Já a multa não serve para repor ou indenizar o capital alheio, mas para sancionar a inexecução da obrigação.

Assim, se os juros remuneram o credor (no caso o Fisco) pela privação do uso de seu capital devem eles incidir somente sobre o que tributo não recolhido no vencimento, e não sobre a multa de ofício, que tem caráter punitivo.

A vocação da multa, já suficiente severa, é punir o descumprimento, enquanto a dos juros é remunerar o capital não recebido pelo Estado. Dizer que a multa deve ser “corrigida” é ignorar que a legislação tributária brasileira extinguiu a correção monetária desde 1995, sendo preocupação freqüente das administrações tributárias que se seguiram evitar a indexação automática própria dos regimes inflacionários que foram extremamente prejudiciais à economia brasileira.

Com base no raciocínio acima exposto, entendo que o CTN não autoriza a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada proporcionalmente ao tributo, ficando prejudicada a discussão acerca do índice aplicável.

Por outro lado e à guisa de argumentação, ainda que se entendesse que o CTN autoriza a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, mister se faz analisar a legislação ordinária em vigor no período em que a multa exigida foi aplicada.

Nesse sentido, argumenta-se que a exigência de juros sobre a multa aplicada proporcionalmente estaria amparada no art. 61, §3º da Lei n. 9.430/1996, que assim estabelece:

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

(...)

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

Do exame do dispositivo resulta que os débitos a que se refere o § 3º são aqueles decorrentes de tributos e contribuições mencionados no caput.

Decorrente é aquilo que se segue, que é conseqüente. De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Em outras palavras, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata.

Os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas, não se confundindo nos termos do art. 3º do CTN. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, da violação do dever de pagar o tributo no prazo legal.

Ao utilizar a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” a Lei nº 9.430/96 somente pode estar aludindo a débitos não lançados, visto que está normatizando a incidência sobre estes da multa de mora, sendo ilógico entender que ali se contém a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Ademais, caso a expressão “débitos” constante do art. 61 contemplasse o principal e a multa de ofício, seria imperioso admitir que a multa de ofício, caso não paga no vencimento, sofreria também o acréscimo de multa de mora, tendo em vista que o caput do dispositivo expressamente dispõe que “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1 de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculados a taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.”

Realmente, este seria o resultado da interpretação do parágrafo 3º do art. 61 de forma isolada, sem se atentar ao que determina o “caput”. Seguindo este raciocínio ter-se-ia que admitir que também sobre os juros de mora, que se incluiriam nos “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições”, novamente pudessem ser exigidos juros e multa de mora, o que indica data venia a improcedência da interpretação.

Assim, qualquer que seja a ótica sob a qual se interpretam os dispositivos - literal, teleológica ou sistemática – entendo que a melhor exegese é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo disciplina os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.

O parágrafo único do art. 43 do mesmo diploma legal - Lei 9.430/1996 - é absolutamente coerente com a interpretação do art. 61 desenvolvida acima e corrobora a conclusão. Prevê o referido dispositivo a incidência de juros de mora sobre as multas e os juros cobrados isoladamente, verbis:

“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”.

Ora, se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do artigo 61 contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 supra transcrito, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do artigo 61.

Em face das considerações acima, concludo que não há, seja em lei complementar (CTN) seja na legislação ordinária, interpretação possível a amparar conclusão diversa, merecendo ser excluída da exigência a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Os fundamentos acima também foram adotados pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos, no Acórdão n. 9101-00.722, de 08 de novembro de 2010, Relatora a Conselheira Karem Jurendini Dias, que concluiu pela não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE –

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.

No presente caso, os paradigmas apresentados pela Recorrente concluíram que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício, limitando-os entretanto ao patamar mensal de 1% ao mês.

Embora o entendimento manifestado no presente voto resultaria em provimento do recurso voluntário em maior extensão (exclusão completa da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício), deve o resultado ater-se ao limite da pretensão recursal ora examinada, devendo o recurso ser conhecido e provido nesta extensão.”

Em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, impõe-se afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício na forma aplicada nos presentes autos, por absoluta falta de previsão legal.

DA APRECIACÃO DE QUESTÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES/ILEGALIDADES NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

mente em 14/07/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 16/07/2014

por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/08/2014 por ELIAS SAMPAIO F

REIRE

Impresso em 08/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relativamente às questões de inconstitucionalidades suscitadas pela contribuinte, além dos procedimentos adotados pela fiscalização, bem como os tributos ora exigidos e multa aplicada, encontrarem respaldo na legislação previdenciária, cumpre esclarecer, no que tange a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade, que não compete aos órgãos julgadores da Administração Pública exercer o controle de constitucionalidade de normas legais.

Note-se, que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF nº 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando o afastamento de leis, decretos, atos normativos, dentre outros, a pretexto de inconstitucionalidade ou ilegalidade, 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.”

Observe-se, que somente nas hipóteses contempladas no parágrafo único e incisos do dispositivo regimental encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência, o que não se vislumbra no presente caso.

A corroborar esse entendimento, a Súmula CARF nº 02, assim estabelece:

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

E, segundo o artigo 72, e parágrafos, do Regimento Interno do CARF, as Súmulas, que são o resultado de decisões unânimes, reiteradas e uniformes, serão de aplicação obrigatória por este Conselho.

Finalmente, o artigo 102, I, “a” da Constituição Federal, não deixa dúvida a propósito da discussão sobre inconstitucionalidade, que deve ser debatida na esfera do Poder Judiciário, senão vejamos:

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de Lei ou ato normativo federal;

[...]”

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão da contribuinte em relação à ilegalidade e inconstitucionalidade de normas ou atos normativos que fundamentaram o presente lançamento.

No que tange a jurisprudência trazida à colação pela recorrente, mister elucidar, com relação às decisões exaradas pelo Judiciário, que os entendimentos nelas expressos 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.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, porquanto incapazes de ensejar a reforma da decisão recorrida e/ou macular o crédito previdenciário ora exigido, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente debatidas/rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, uma vez vencido nas preliminares de nulidade do lançamento, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, somente para afastar a incidência de juros sobre a multa de ofício, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora Designada

Dirijo do entendimento do ilustre relator relativamente às pretensas nulidades aventadas, bem como quanto a não incidência de juros sobre a multa de ofício, com base nas razões de fato e de direito a seguir esposadas.

DA NULIDADE DO ARBITRAMENTO

Embora concorde com a ótima argumentação que fundamentou o voto do ilustre Conselheiro Rycardo Henrique, em relação a utilização do arbitramento como medida extraordinária, não vislumbro a nulidade apontada no presente lançamento.

Inicialmente convém esclarecer, conforme descrito no relatório fiscal fls. 94 e seguintes quais os fatos geradores apurados no presente lançamento. Vejamos:

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

3.1.1. As remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais (autônomos), por serviços prestados à autuada, que se encontravam formalmente vinculados às empresas fictícias AJD, ARV, CCC, CDARWIN, DLAYONS, GUARÁ, JJM, MJM, SOALP, TOMMALHAS e VÍTOR MEIRELES, apuradas por aferição indireta com base em informações de folhas de pagamento e GFIPs destas empresas, conforme levantamentos da tabela T1 a seguir:

3.1.2. As remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, por serviços prestados à autuada, que se encontravam formalmente vinculados às empresas fictícias AJD, ARV, CCC, CDARWIN, DLAYONS, GUARÁ, JJM, MJM, SOALP, TOMMALHAS e VÍTOR MEIRELES como contribuintes individuais (sócios administradores e autônomos), ou seja, em categoria diversa, apuradas por aferição indireta com base em informações de folhas de pagamento e GFIPs destas empresas, conforme levantamentos da tabela T1 a seguir:

3.1.3. As remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, nas formas simuladas de "antecipações de lucros" ou "distribuições de lucros", por serviços prestados à autuada, mas que se encontravam formalmente vinculados às empresas fictícias AJD, ARV, CCC, CDARWIN, DLAYONS e MJM como contribuintes individuais (sócios administradores), apuradas por aferição indireta com base em informações da contabilidade destas empresas, conforme levantamentos da tabela T1 abaixo:

Da leitura do relatório identificamos, tratar-se de lançamento de contribuições na empresa principal, que no entender da fiscalização era a verdadeira empregadora.

Assim, procedeu a autoridade fiscal a identificação que a empresa autuada, era de fato a empregadora, posto a ingerência direta que exercia sobre as supostas empresas interpostas (optantes pelo SIMPLES) e vinculou os seus segurados a empresa LUNENDER.

Considerando a constatação de que a LUNENDER exercia o poder de direção, restou a autoridade fiscal a identificação de todos os segurados, bem como as bases de cálculo, conforme indicado no relatório fiscal. A indicação neste mesmo relatório de que as bases foram apuradas por aferição indireta com base em informações das folhas de pagamento e da contabilidade das empresas interpostas, no meu entender não denota a utilização do critério do arbitramento, mas tão somente de apuração indireta das bases de cálculo, já que os vínculos existentes entre os segurados e as interpostas, foram desconsiderados, deslocando-se o vínculo das empresa optantes para a empresa autuada.

s levantamentos acima discriminados contemplam lançamentos de contribuições sobre remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais (autônomos) FORMALMENTE registrados em empresas diversas, ou a estas vinculados, em virtude de constatação (apurados em procedimentos fiscais junto a todas às empresas), que até 31/07/2008 elas NÃO EXISTIRAM DE FATO, sendo a autuada a verdadeira empregadora, pelos motivos que passa a expor:

Entendo que no presente caso, o grande papel da autoridade fiscal é demonstrar que as empresas não existiam de fato, mas apenas formalmente, e que a LUNENDER preenchia a verdadeira condição de empregadora, e apenas descentralizou suas contratações (de forma fictícia) na intenção de valer da condição de optante pelo SIMPLES das interpostas.

Por fim, as palavras do auditor em seus relatório, não devem ensejar uma interpretação de nulidade, quando, da leitura de todo o documento é possível identificar que o termo utilizado “aferição indireta”, não denota o arbitramento de qualquer base de calculo, mas simplesmente a apuração indireta dos valores com base nas folhas de pagamento dessas terceiras empresas. Assim, rejeito a nulidade indicada.

DA DESNECESSIDADE DE ATO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES

Entendo que, no caso, não há que se falar em nulidade pela AUSÊNCIA DE EMISSÃO DO ATO DECLARATÓRIO SRF PARA EXCLUSÃO DAS EMPRESAS DO SIMPLES, tendo em vista que no lançamento em questão não houve a desconsideração das pessoas jurídicas, ou mesmo sua desconsideração enquanto optantes pelo SIMPLES.

Ao contrário do entendimento do relator, entendo que no procedimento em questão a AUTORIDADE FISCAL EM IDENTIFICANDO a caracterização do vínculo empregatício com empresa que simulou a contratação por intermédio de empresas interpostas, procedeu o auditor fiscal a caracterização do vínculo para efeitos previdenciários na empresa notificada, que era a verdadeira empregadora de fato. i Pela análise do relatório fiscal, resta claro que não houve simplesmente caracterização do vínculo de emprego, visto que os segurados já estavam enquadrados como empregados nas empresas, porém constatou-se que as características inerentes ao vínculo de emprego levaram a autoridade fiscal a desconsideração dos contratos de certas prestadoras de serviços, vinculando seus supostos empregados a empresa notificada, já que constatou que a mesma é que preenchia os condição de empregador.

Caso levasse a efeito o entendimento do ilustre relator, o levantamento nem mesmo seria feito na empresa LUNENDER, mas sim, nas empresas prestadoras optantes pelo SIMPLES, quais sejam: AJD Indústria de Confecções Ltda; ARV Indústria de Confecções Ltda, CCC Indústria de Confecções Ltda, C Darwin Confecções Ltda., D Layons Confecções Ltda, Guará Indústria e Com de Confecções Ltda, JJM Indústria de Confecções Ltda, MJM

Confecções Ltda., SOALP Indústria de Confecções Ltda, Tommalhas Indústria de Confecções Ltda, Vitor Meireles Indústria de Confecções Ltda.

Quanto a possibilidade de exclusão de empresas do SIMPLES, ressalte-se que não cobrou o auditor contribuições patronais da empresa optante pelo SIMPLES., portanto não, houve desenquadramento. O que ocorreu é que em constatando realidade diversa da pactuada inicialmente, procedeu o auditor para efeitos previdenciários o vínculo dos trabalhadores das empresas prestadoras diretamente com a LUNENDER, o que encontra respaldo na própria legislação previdenciária.

Assim, entendo que o ATO DECLARATÓRIO seria exigido, caso houvesse a desconsideração da opção pelo SIMPLES, devendo, apenas neste caso, ser feita a comunicação a então Secretaria da Receita Federal, para realizar a emissão do Ato Declaratório. Em nenhum momento a autoridade fiscal disse que a empresa encontrava-se irregular e que dessa forma não poderia mais funcionar. Pelo; contrário, observa-se, conforme descrito no relatório fiscal, durante o procedimento de auditoria, constatou a fiscalização a existência de estabelecimentos que embora possuam CNPJ i próprios e gerência contratuais aparentemente distintas, estão de fato, sob a administração das mesma pessoas.

Tais procedimentos e artifícios, conjugados com a utilização dos mesmo empregados, entre as empresas, conspiraram para o mesmo resultado: Sonegação de tributos devidos à Previdência Social, que agora, os lançamentos fiscais buscaram resgatar. A aparente distinção entre as empresa permitiu aos empresários usufruírem indevidamente do tratamento tributário simplificado e favorecido instituído pela Lei nº 9317/96 (Lei do Simples), mas constatando-se que na verdade quem detinha a gerência sobre os ditos empregados era a empresa notificada.

Dessa forma, a confusão entre gerência e desempenho de atividades corrobora com as informações trazidas pela autoridade fiscal nesta AIOP.

Por fim, cumpre-nos esclarecer que a autoridade fiscal não extrapolou de seus limites, quando da cobrança do crédito, desrespeitando os limites legais. A fiscalização previdenciária é competente para constituir os créditos tributários decorrentes dos fatos geradores e contribuições previdenciárias, conforme descrito no art. 10 da Lei 11.098/2005:

Art. 10, Ao Ministério da Previdência Social compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, das contribuições • sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art.

11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições •, instituídas a título de substituição, bem como as demais atribuições correlatas e conseqüentes, inclusive as relativas ao • contencioso administrativo fiscal, conforme disposto em regulamento.

Ademais, não compete ao auditor fiscal agir de forma discricionária no exercício dp suas atribuições. Desta forma, em , constatando a falta de recolhimento, , face a ocorrência çlo fato gerador, cumpri-lhe lavar de imediato ã notificação fiscal de lançamento de débito 'de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste

Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

Na verdade o que se vislumbrou foi a simulação para que as empresas que prestavam os serviços pudessem se beneficiar do Sistema Simplificado de impostos -- SIMPLES em um primeiro momento, mantendo o faturamento dentro dos limites da lei. Porém não é aceitável, esse tipo de atitude se constatado que ter por objetivo distorcer a realidade dos fatos apenas como fim de lograr proveito, sem cumprir os preceitos legais.

O que ocorreu durante o procedimento fiscal foi a constatação por parte do auditor fiscal de que não existiam realmente diversos empregadores, e sim, que as empresas criadas não assumiram verdadeiramente o poder de direção, estando todos os empregados vinculados enquanto trabalhadores a um único empregador, qual seja a empresa notificada.

Assim, não consigo identificar a nulidade apontada pelo ilustre relator. Não estamos falando diretamente de desconsideração de pessoa jurídica, mas observância dos princípios, por exemplo da primazia da realidade, onde valem mais os fatos que os documentos. Em restando demonstrado que o verdadeiro empregador era único, compete a fiscalização simplesmente proceder a vinculação das pessoas que lhe prestavam serviços enquanto segurados empregados para efeitos previdenciários.

DOS JUROS SOBRE A MULTA

Alega o recorrente que ilegal a cobrança de juros sobre a multa de ofício, contudo, entendo que razão não assiste ao recorrente neste ponto. Conforme já apreciado pela autoridade julgadora,

8. No caso concreto, aplicou-se a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e os juros de mora disciplinados no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, por força dos arts. 35 e 35A da Lei nº 8.212, de 1991, nos termos da Lei nº 11.941, de 2009, conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008.

8.1. O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, determina a incidência da SELIC "sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições", ou seja, "débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições".

8.2. Além disso, não há óbice à incidência de juros sobre a multa, pois esta integra a própria obrigação principal (CTN, art. 113, § 3º) e os juros incidem sobre a totalidade do crédito tributário (CTN, art. 161).

Ao contrário do que entendeu o recorrente, a aplicação de juros sobre multa de ofício é aplicável na medida que esta faz parte do crédito apurado. 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. Assim, fazendo parte do crédito junto com o tributo, devem ser aplicados a multa os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, devendo, portanto, sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.

No mesmo sentido, manifestou-se por maioria a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no processo 10.768.010559/2001-19, Acórdão 9202-01.806 de 24 de outubro de 2011, cuja ementa transcrevo abaixo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 14/07/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 16/07/2014

por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/08/2014 por ELIAS SAMPAIO F

REIRE

Impresso em 08/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE
IRRF*

Ano calendário: 1997

*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.

Recurso Especial Negado.

A matéria sob exame pode ser dividida em duas questões, que se completam.

A primeira, diz respeito à própria possibilidade genérica da incidência de juros sobre a multa, e centra-se na interpretação do artigo 161 do CTN; a segunda questão envolve a discussão sobre a existência ou não de previsão legal para a exigência de juros sobre a multa, cobrados com base na taxa Selic.

Sobre a incidência de juros de mora o citado art. 161 do CTN prevê 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.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

Inicialmente entendo que 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.

Ou seja, tanto a multa como o tributo compõem o crédito tributário, devendo-lhes ser aplicado os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, devendo, portanto, sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.

Ademais, não haveria porque o valor da multa permanecer congelado no tempo.

Por seu turno o § 1.º do art. 161 do CTN, ao prever os juros moratórios incidentes sobre os créditos não satisfeitos no vencimento, estipula taxa de 1% ao mês, não dispondo a lei de

modo diverso. Abriu, dessa forma, possibilidade ao legislador ordinário tratar da matéria, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.

O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa. Confira-se in verbis:

"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." (grifei)

Esse entendimento se coaduna com a Súmula nº 45 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que já previa a correção monetária da multa:

"As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justificase a sua aplicação sobre a multa.

Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região:

"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.

1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo. 2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente. 3.

Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária." 4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justificase a sua aplicação sobre a multa."

(APELAÇÃO CÍVEL Nº 2005.72.01.0000311/ SC, Relator: Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares)

"TRIBUTÁRIO. ART. 43 DA LEI 9.430/96. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.

LEGITIMIDADE.

1. É legítima a exigência fiscal consistente na incidência de juros moratórios sobre multa de ofício aplicada ao contribuinte.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 14/07/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 16/07/2014

por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/08/2014 por ELIAS SAMPAIO F REIRE

Impresso em 08/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2. *Improvida a apelação.*”

(APELAÇÃO CÍVEL Nº 2004.70.00.0263869/ PR, Relator: Juiz Federal Décio José da Silva).

Destarte, entendo que é legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

Face a decisão proferida, entendo plenamente aplicável a incidência de juros sobre a multa de ofício, conforme demonstrado na decisão acima transcrita, a qual adoto como razão para determinar a procedência da multa aplicada.

CONCLUSÃO:

Face o exposto, voto por: I)rejeitar a preliminar de nulidade por vício material, em decorrência de imperfeita descrição da aferição indireta adotada. II) rejeitar a arguição de necessidade de prévia exclusão do SIMPLES das empresas envolvidas. III) e no mérito, negar provimento ao recurso.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira