



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

Processo nº 10920.720501/2011-49
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.990 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de agosto de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO SIMPLES
Recorrente MELLIES E SILVA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/01/2010

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. OBSCURIDADE NA ACUSAÇÃO FISCAL. INEXISTÊNCIA.

Descabe a declaração de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, quando o relatório fiscal e seus anexos contêm a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

TRABALHADORES VINCULADOS À EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO OPTANTE PELO SIMPLES FEDERAL E SIMPLES NACIONAL. DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO EXISTENTE. CARACTERIZAÇÃO DIRETAMENTE COM A EMPRESA PRINCIPAL. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA.

Cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente, desconsiderando o vínculo formal pactuado com pessoa jurídica interposta optante pelo Simples Federal e, posteriormente, pelo Simples Nacional, desde que demonstrado, por meio da linguagem de provas, que os trabalhadores prestavam serviços à empresa principal, esta não optante pelo regime diferenciado de tributação.

A realidade fática aponta para empresas com controle patrimonial e financeiro único, com assunção pela empresa principal de diversos custos e despesas da empresa optante pelo Simples ao longo dos exercícios fiscalizados, mediante o repasse de numerário, responsabilizando-se, em verdade, pelo risco da atividade econômica dessa última empresa.

SIMPLES FEDERAL. SIMPLES NACIONAL. EMPRESA INTERPOSTA. APROVEITAMENTO DE RECOLHIMENTOS PELA EMPRESA PRINCIPAL.

Tendo sido constituído, pelo lançamento, vínculo direto entre os trabalhadores e o sujeito passivo, na condição de contribuinte, cabe o aproveitamento das contribuições descontadas dos segurados pela empresa interposta optante pelo Simples, uma vez que relacionadas com os mesmos fatos geradores objeto do lançamento de ofício. Contudo, os valores recolhidos na sistemática do Simples não podem ser aproveitados quando do lançamento tributário para abatimento da contribuição patronal previdenciária, a cargo da empresa principal.

TERCEIROS. TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGA. INCRA. SEST. SENAT. SEBRAE.

No caso das empresas que atuam no transporte rodoviário de carga, são devidas as contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), Serviço Social do Transporte (Sest), Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (Senat) e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae).

LEI TRIBUTÁRIA. TERCEIROS. MULTA CONFISCATÓRIA. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

(Súmula Carf nº 2)

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. COMPROVAÇÃO.

A qualificação de penalidade é mantida quando demonstrada pela autoridade lançadora a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício, no importe de 150%.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. EMPRESA TOMADORA DE SERVIÇOS.

Exclui-se o vínculo de responsabilidade tributária solidária atribuído a empresa tomadora de serviços quando não comprovados pela autoridade lançadora os elementos de conexão para a caracterização da solidariedade de fato ou para a existência de grupo econômico entre empresas que mantêm relação comercial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer dos recursos, rejeitar as preliminares e não reconhecer a decadência. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para: (a) abater dos valores relativos às contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais exigidas no AI nº 37.273.203-8, por competência, as contribuições previdenciárias recolhidas pela empresa JDM Serviços de Carga e Descarga Ltda, por intermédio do pagamento em GPS (código 2003); e (b) excluir o vínculo de responsabilidade atribuído à empresa Transporte Mann Ltda. Quanto à decadência, votaram pelas conclusões os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa. Vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa que davam provimento parcial em maior extensão para que fossem aproveitados os recolhimentos efetuados na sistemática do Simples. Vencida a conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, que manteria o vínculo de responsabilidade solidária.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Carlos Alexandre Tortato, Cleber Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andréa Viana Arrais Egypto e Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário manejado em face da decisão da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), cujo dispositivo julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário exigido. Eis a ementa do Acórdão nº 16-62.123 (fls. 1.583/1.626):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/10/2010

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Considera-se salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28 da Lei 8.212/91.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

A empresa está obrigada a recolher, no prazo legal, no mês seguinte ao da competência, as suas próprias contribuições previdenciárias devidas conforme seu enquadramento no FPAS juntamente com as contribuições que deve arrecadar de seus empregados e demais segurados a seu serviço.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/10/2010

CONTRIBUIÇÃO DESTINADAS A TERCEIROS.

Em decorrência dos arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/10/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP.

Constitui infração a empresa apresentar GFIP não contendo todos os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração a lei. (AIOA CFL 68)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/10/2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Por força do disposto na legislação tributária, somente serão declarados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das anteriormente citadas não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe em sede administrativa o reconhecimento de ilegalidade ou inconstitucionalidade.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). PRESCINDIBILIDADE.

O lançamento deve conter os requisitos constantes no art. 142 do CTN. O MPF consiste em mero elemento interno de controle da administração tributária. A emissão do primeiro MPF científica o contribuinte das razões e demais características do procedimento fiscal, não caracterizando, pois, prejuízo à defesa na falta da comprovação de emissão de MPF complementar.

PESSOA JURÍDICA INEXISTENTE DE FATO. BAIXA DE CNPJ

A Autoridade Fiscal que tomar conhecimento de uma empresa jurídica inexistente de fato, criada com indícios de obter benefícios tributários indevidos deverá proceder à Representação Fiscal para Baixa de CNPJ que dará início ao processo administrativo no qual é assegurado ao interessado o contraditório.

Constatada a interposição de empresa fictícia entre os empregados nela registrados e o empregador de fato, a empresa de fato empregadora responde pelas contribuições sociais incidentes sobre os salários dos empregados.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA. INTERESSE COMUM. CONTROLE SOCIETÁRIO DE FATO. GRUPO ECONÔMICO.

Configurada a existência de interesse comum entre uma empresa e outra(s) ou entre empresas coligadas, subordinadas a evidente controle (ainda que oculto) da administração, ante a demonstração de conexão entre as situações fáticas e os fatos geradores das obrigações principais constituídas mediante procedimento de ofício, impõe-se a aplicação da solidariedade tributária estabelecida na forma da legislação de regência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/10/2010

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário deve seguir as regras previstas no Código Tributário Nacional, em face da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, declarada pela Súmula Vinculante STF nº 08.

No caso de lançamentos de ofício, conforme dispõe o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/08, o prazo decadencial é o previsto no art. 150, § 4º do CTN se havida antecipação de pagamento da contribuição ou consoante o inciso I do art. 173 do CTN se inexistente pagamento parcial ou se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

MULTA. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. ALTERAÇÃO NOS CÁLCULOS E LIMITES DA MULTA. APLICAÇÃO DA NORMA MAIS BENÉFICA.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei nova a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, assim observando, quando da aplicação das alterações na legislação tributária referente às penalidades, a norma mais benéfica ao contribuinte (art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN).

De acordo com a legislação vigente à época da autuação, a alíquota da multa moratória incidente sobre contribuição previdenciária incluída em lançamento tributário será definida no momento do pagamento, ocasião em que deverá ser realizado o confronto entre as multas aplicáveis de acordo com a legislação vigente à época do lançamento e a atual, para a fixação daquela menos severa ao contribuinte.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

No lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, quanto aos fatos geradores ocorridos a partir da competência 12/2008, é devida a multa de 75% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago, recolhido ou declarado. Cabível a imposição da multa de ofício qualificada de 150% quando demonstrado que o procedimento adotado pelo Sujeito Passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

2. Extrai-se do Relatório Fiscal, acostado às fls. 48/87, que o processo administrativo, na origem, é composto por **4 (quatro) Autos de Infração (AI)**, compreendendo o período de 02/2006 a 01/2010, inclusive décimo terceiro, assim formalizados:

(i) **AI nº 37.273.202-0**, relacionado às contribuições previdenciárias a cargo da empresa, incidentes sobre as remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais, além da contribuição previdenciária destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT (fls. 217/241);

(ii) **AI nº 37.273.203-8**, relativo às contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados e contribuintes individuais, descontadas e arrecadadas pela empresa (fls. 242/260);

(iii) **AI nº 37.273.204-6**, referente às contribuições devidas a terceiros, assim compreendidos entidades e fundos, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados - FPAS 612, código 3139 (fls. 261/281); e

(iv) **AI nº 37.273.205-4** (obrigação acessória), por ter a empresa apresentado a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias - Código de Fundamentação Legal - CFL 68 (fls. 282).

2.1 Os fatos geradores e as bases de cálculo foram apurados em GFIP's entregues em nome de terceiro, a empresa JDM Serviços de Carga e Descarga Ltda, CNPJ 03.878.061/0001-44, doravante "JDM", pessoa jurídica optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples Federal) e, a partir de julho/2007, pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

2.2 Em que pese a vinculação formal dos segurados empregados e sócios com a empresa "JDM", por meio do registro de emprego, elaboração de folhas de pagamento e declaração em GFIP, a autoridade fiscal concluiu que a prestação dos serviços ocorria para a pessoa jurídica atuada, de forma que constituiu o crédito tributário de ofício em nome da empresa Mellies e Silva Ltda ("MELLIES").

2.3 Segundo a fiscalização, a existência da "JDM" dava-se tão somente sob o aspecto formal, eis que não assumia o risco da atividade econômica, tampouco dispunha de estrutura física, técnica e administrativa para desempenhar por conta própria os serviços de entrega e coleta de cargas.

2.4 Nesse quadro fático, os segurados prestavam serviços diretamente a "MELLIES", com a finalidade de viabilizar a execução de contrato firmado com a pessoa jurídica Transporte Mann Ltda, CNPJ 78.663.788/0001-03 ("MANN"), destinado à prestação de serviços de entregas e coletas, representação e agenciamento de cargas.

2.5 Em razão das características do vínculo mantido entre "MELLIES" e "MANN", que ultrapassavam a mera relação comercial de prestação de serviços, o agente fiscal lavrou Termo de Sujeição Passiva em nome da "MANN", imputando-lhe a responsabilidade solidária, tendo em vista o interesse comum nos fatos que levaram a constituição do crédito tributário e a formação de grupo econômico de fato (item 6 do Relatório Fiscal e Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 1, respectivamente, às fls. 85 e 215/216).

3. Em breve síntese, o Fisco aponta os seguintes motivos de convencimento para a autuação (item 4.4.13.4, às fls. 78/81):

(i) localização dos estabelecimentos das empresas no mesmo endereço, com objetos sociais associados à alguma atividade de transporte rodoviário de cargas;

(ii) capital social irrisório da empresa "JDM";

(iii) os sócios das empresas "MELLIES" e "JDM" pertencem as mesmas famílias, na condição de pais, filhos e cônjuges (Mellies, da Silva e Karkuszewski);

(iv) depoimentos em audiências trabalhistas reveladores que o sócio administrador da "MELLIES", Sr. Jared Karkuszewski, também exercia funções gerenciais no estabelecimento da "JDM" situado na cidade de Blumenau, estado de Santa Catarina;

(v) utilização de advogado comum em processos trabalhistas, quando "MELLIES" e "JDM" formavam litisconsórcio passivo;

(vi) existência de registros irrelevantes na contabilidade da "JDM", ao longo dos anos de 2006 a 2009, a respeito de máquinas, equipamentos ou instalações, enquanto a escrituração da "MELLIES" apresentava ativos significativos classificados como "bens em operação";

(vii) realização de pagamentos rotineiros pela "MELLIES" de custos e despesas da "JDM", inclusive em folhas de pagamento;

(viii) constatação de despesas habituais registradas na contabilidade da "MELLIES" com alimentação, assistência médica, farmácia, seguro de vida e uniformes, em valores incompatíveis com a inexistência de segurados empregados registrados em seu nome;

(ix) total de receitas registradas nos livros contábeis da "JDM" sempre em montante inferior a seus custos e despesas, circunscritos, basicamente, a mão de obra e respectivos encargos. No mesmo período, a "MELLIES" obteve receitas operacionais com a prestação de serviços em montante bem maior, porém sem contar com mão de obra assalariada em seu nome, exceto um único empregado entre outubro/2007 e março/2008;

(x) os balanços e as demonstrações de resultados da "MELLIES" e "JDM", vistos isoladamente, são desequilibrados e inconsistentes. Todavia, analisados em conjunto, apresentam-se coerentes, em especial pela existência de "empréstimos" contínuos ofertados pela "MELLIES" a "JDM";

(xi) as receitas auferidas pela "MELLIES" e "JDM" resultavam exclusivamente da prestação de serviços para a "MANN";

(xii) os contratos de prestação de serviços para a "MANN", firmados em julho/2002, com vigência prorrogada ao longo do tempo, foram assinados pelas mesmas pessoas físicas em nome da "MELLIES" e "JDM";

(xiii) contratação pela empresa "JDM" de vários segurados empregados na função de motorista de veículos de carga, sem que possuísse qualquer veículo próprio ou locado para a prestação dos serviços;

(xiv) após a rescisão contratual com a "MANN", no final de 2009, uma parcela significativa dos segurados empregados registrados na "JDM" passou a prestar serviços diretamente ao tomador; e

(xv) adesão aos regimes tributários diferenciados do Simples Federal e Simples Nacional por parte da "JDM" desde o início das suas atividades empresariais.

4. Como a finalidade de aplicação da multa mais benéfica, até a competência 11/2008, consoante alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN), foram comparadas, por competência, as multas previstas na legislação da época da infração e aquelas implementadas pela legislação superveniente, introduzida pela Medida Provisória (MP) nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (fls. 90/91).

4.1 Desta comparação resultou que em todas as competências as multas previstas na legislação anterior resultaram mais favorável ao sujeito passivo. Vale dizer, a multa de 24% (vinte e quatro por cento), relativamente à obrigação principal, cumulada com a lavratura do correspondente auto de infração, sob o nº 37.273.205-4, pelo descumprimento de obrigação

acessória de declarar, mês a mês, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária na GFIP.

5. Para as competências a partir de 12/2008, o percentual da multa de ofício foi aplicado na forma do art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado até o importe de 150% (cento e cinquenta por cento). A denominada "multa qualificada" encontra justificativa, segundo a autoridade lançadora, na prática de atos fraudulentos e simulados e em conluio com a empresa contratante exclusiva dos serviços prestados pela fiscalizada.

6. Com ciência pessoal da autuação em 25/03/2011, conforme as fls. 217, 242, 261 e 282, o contribuinte impugnou a exigência fiscal, separadamente por auto de infração (fls. 907/948, 957/995, 1.044/1.082 e 1.102 e 1.130).

7. Por sua vez, o responsável solidário tomou ciência da sujeição passiva, via postal, no dia 30/03/2011 (fls. 903). A impugnação contra o vínculo de responsabilidade está juntada às fls. 1.140/1.175 e 1.336/1.371. Posteriormente, a empresa "MANN" aditou sua contestação, tendo em vista determinados fatos e documentos trazidos aos autos pela "MELLIES" quando da apresentação da impugnação do crédito tributário (fls. 1.547/1.549 e 1.550/1.558).

8. Intimada via postal da decisão de piso em 30/03/2015, segundo fls. 1.637 e 1.640, a empresa "MELLIES" apresentou recurso voluntário no dia 27/04/2015, cujos argumentos de defesa estão a seguir resumidos (fls. 1.857/1.895):

(i) nulidade do procedimento fiscal por conta da extrapolação do período contido no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF);

(ii) nulidade dos autos de infração, pela ausência de motivação explícita, clara e congruente;

(iii) não houve indicação da fundamentação legal no auto de infração para se efetuar o lançamento com base na folha de salários de empresa diversa;

(iv) decadência do crédito tributário, relativamente às competências fevereiro e março/2006;

(v) insubsistência da autuação fiscal diante da evidente ilegitimidade passiva da recorrente, carecendo de fundamentação legal a realização de lançamento tributário diretamente em seu nome;

(vi) a necessidade de baixa da empresa "JDM" no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), antes do lançamento fiscal, era providência indispensável para a autuação na forma em que realizada pela autoridade lançadora. Além do que, a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica da empresa "JDM", que havia registrado nos seus livros e documentos fiscais todos os segurados empregados que lhe

prestavam serviços, é medida que exige prévia decisão judicial;

(vii) as duas empresas, "MELLIES" e "JDM", são distintas e autônomas, com personalidade jurídica e sócios diversos, estando sob o comando de gestores diferentes;

(viii) o lançamento das contribuições destinadas a terceiros é indevido, carecendo de amparo na Constituição da República de 1988;

(ix) a contribuição ao GILRAT viola o princípio da legalidade, uma vez que as atividades preponderantes são delimitadas mediante decreto;

(x) é cabível a compensação do débito exigido com os pagamentos efetuados na sistemática do Simples Federal e Simples Nacional;

(xi) com relação aos valores lançados, existem inconsistências nas bases de cálculos utilizadas pela fiscalização para apuração das contribuições previdenciárias e aquelas devidas a terceiros. A título de exemplo, cita as competências maio/2007 e novembro/2007 a janeiro/2008;

(xii) não foi respeitado o limite máximo do salário-de-contribuição para o cálculo das contribuições devidas pelos segurados empregados;

(xiii) é descabida e ilegal a exigência das contribuições incidentes sobre o décimo terceiro salário mediante aplicação, em separado, da tabela relativa às alíquotas e salário-de-contribuição do trabalhador; e

(xiv) tendo em conta a falta de dolo, a multa aplicada, no percentual de 150% do valor do tributo, é completamente desproporcional, violando os princípios constitucionais básicos. Ademais, o escalonamento da multa em face do tempo, segundo a disciplina da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, é flagrantemente ilegítimo.

9. A responsável solidária, empresa "MANN", também foi intimada via postal da decisão de primeira instância, com ciência em 12/01/2015 (fls. 1.638/1.639). Na sequência, interpôs recurso voluntário, protocolado em 11/02/2015, com as seguintes alegações (fls. 1.645/1.709 e 1.749/1.813):

(i) nulidade do acórdão recorrido, por falta de produção da prova requerida na impugnação;

(ii) o julgamento em primeira instância, que manteve o vínculo de responsabilidade da recorrente, não foi unânime, havendo

necessidade de formalização do voto divergente para o fim de dar conhecimento das suas razões, com abertura de prazo para manifestação;

(iii) a relação mantida entre "MELLIES" e "MANN" jamais configurou um grupo econômico, cuidando-se de sociedades totalmente independentes, nem houve a realização em conjunto da situação configuradora do fato gerador das contribuições sociais exigidas. Inaplicável, portanto, o instituto da solidariedade passiva tributária;

(iv) subsidiariamente, no que tange ao crédito tributário exigido, o lançamento fiscal é improcedente, diante da inexistência de norma antielisiva e ausência do vínculo empregatício entre a recorrente e os empregados registrados pela "JDM";

(v) os valores recolhidos a título de contribuição previdenciária no Simples devem ser abatidos do crédito tributário lançado;

(vi) tendo em vista a falta de comprovação pela fiscalização de simulação, fraude ou conluio das empresas, a multa de ofício deve ser desqualificada ou, sucessivamente, adequada ao limite máximo de 100% (cem por cento) do tributo devido, consoante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal; e

(vii) é indevida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Juízo de admissibilidade

10. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade de ambos os recursos voluntários e, por conseguinte, deles tomo conhecimento.

Recurso Voluntário: "MELLIES"

Preliminares

a) Mandado de Procedimento Fiscal (MPF): Extrapolação de prazo

11. Como preliminar inaugural, a recorrente defende a nulidade do procedimento fiscal devido à extrapolação do período autorizado pelo MPF para a realização do trabalho de auditoria tributária. Embora o documento tenha autorizado a fiscalização de fatos geradores ocorridos no período de janeiro/2007 a outubro/2010, a empresa foi autuada em relação a competências do ano de 2006.

12. Pois bem. Não localizei nos autos a juntada pela fiscalização ou autuada do respectivo MPF. Porém, a consulta ao conteúdo do documento é algo simples e rápido, via Internet, a partir da digitação do número do CNPJ do sujeito passivo e do Código de Acesso fornecido no início do procedimento fiscal.¹ Tais informações necessárias para a consulta constam, por exemplo, do Termo de Início de Procedimento Fiscal, entregue ao interessado (fls. 211/212).

13. Os dados do MPF indicam que o período inicial designado para o procedimento fiscal, equivalente a 01/2007 a 10/2010, foi alterado, em 09/02/2011, acrescentando-se as competências de 02/2006 a 12/2006.

13.1 Tal situação confirma a informação consignada no Relatório Fiscal, que o delegado da unidade da Delegacia da Receita Federal do Brasil, em 09/02/2011, havia determinado a ampliação do período sob fiscalização, a fim de abranger também as competências de 02/2006 a 12/2006 (item 3.3, às fls. 51).

13.2 Para melhor visualização do documento consultado, copio excertos do MPF, obtidos na Internet da RFB:

¹ <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/Atpae/Mpf/default.asp>

Processo nº 10920.720501/2011-49
Acórdão nº 2401-004.990

S2-C4T1
Fl. 1.919

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO Nº 09.2.02.00-2010-01735-2

CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL	
CNPJ/CPF: 00.575.355/0001-09	
NOME EMPRESARIAL/NOME: MELLIES E SILVA LTDA	
ENDEREÇO: RUA EDUARDO HEINIG, 176	COMPLEMENTO:
BAIRRO: 7 DE SETEMBRO	UF: SC
MUNICÍPIO: GASPAR	CEP: 89.110-000
PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO	
TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES :	PERÍODOS :
Contrib Previdenciárias e para Outras Entidades e Fundos	02/2006 a 12/2006 01/2007 a 10/2010
AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	MATRÍCULAS SIPE/SIAPE
HOMERO COELHO FILHO	00880678 / 1257202 SUPERVISÃO
JORGE KENJI HIRATA	00881257 / 1287059
ENCAMINHAMENTO	

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL ALTERADO EM 09/02/2011

NATUREZA DA ALTERAÇÃO	
PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO	
TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES INCLuíDOS :	PERÍODOS :
Contrib Previdenciárias e para Outras Entidades e Fundos	02/2006 a 12/2006
ENCAMINHAMENTO	
Fica, nos termos da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, alterado o Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.2.02.00-2010-01735-2, conforme definido acima.	
Joinville, 09 de Fevereiro de 2011.	
PROCEDIMENTO FISCAL ENCERRADO	

14. Mesmo na hipótese de falta de entrega pelo agente fazendário ao sujeito passivo, na época oportuna, de uma via do MPF complementar com a indicação da extensão do período fiscalizado, não se verifica qualquer invalidade no procedimento fiscal, dada a ausência de comprovação de prejuízo concreto à parte autuada.

15. Com efeito, a empresa foi devidamente intimada para apresentação da documentação correspondente ao ano de 2006, conforme registra o Termo de Intimação Fiscal às fls. 213, dispondo o sujeito passivo, desde logo, acesso ao controle da regularidade do procedimento fiscal em curso, por intermédio de consulta eletrônica ao sítio da RFB na Internet.

16. Lembro, ainda, que a ausência de MPF não constitui, a princípio, hipótese de nulidade do procedimento fiscal. Instituído por norma infralegal, o expediente administrativo era destinado ao controle gerencial e procedimental dos trabalhos de fiscalização, para assegurar-lhes mais eficiência e transparência, não se sobrepondo, contudo, ao art. 142 do CTN, tampouco ao art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, que dão, efetivamente, competência legal ao auditor-fiscal para a realização do lançamento de ofício no âmbito dos tributos federais. Em outras palavras, a validade do ato de lançamento tributário não decorria da expedição do MPF.

17. Evidenciada, portanto, a improcedência da alegação de ato discricionário ou ilegal praticado pela autoridade lançadora, não há que se falar em decretação da nulidade do lançamento fiscal.

b) Vícios nos autos de infração

18. Quanto às alegações de existência de vícios nos autos de infração, a recorrente sustenta que a decisão de piso foi proferida de maneira totalmente genérica. Embora tenha apontado na impugnação diversos pontos dos autos de infração que se mostram incompreensíveis, sem a necessária clareza e congruência, o que conduz à sua nulidade, o acórdão recorrido deixou de enfrentar os argumentos trazidos pela empresa.

18.1 Nessa linha de pensamento, destaca algumas situações, vinculadas ao Relatório "Fundamentos Legais do Débito - FLD", que, na sua visão, apresentam incongruências e/ou omissões, tais como:

(i) quanto à atribuição de competência para a atividade fiscalizatória, as normas referem-se não só ao período de fiscalização, mas também a competências que não guardam relação com a autuação;

(ii) no que tange às normas que justificam a aferição indireta, o documento faz menção ao Decreto nº 5.256, de 27 de outubro de 2004, o qual, além de revogado, não possui o art. 18, inciso I;

(iii) há citação do art. 12, inciso I, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, todavia não há indicação em qual inciso a situação da recorrente enquadra-se; e

(iv) no quadro de fundamentos sob a denominação "sonegação fraude ou conluio", existe uma miscelânea de dispositivos legais que mais atrapalham do que ajudam.

19. Pois bem. Com a devida vênia, a recorrente "procura pelo em ovo". A peça recursal, nesse ponto do recurso voluntário, está recheada de um discurso eminentemente protelatório.

20. A finalidade do documento "FLD" é auxiliar e complementar os dados contidos no Relatório Fiscal do respectivo Auto de Infração, informando ao sujeito passivo os dispositivos legais que fundamentam o lançamento efetuado, de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, independentemente de sua revogação posterior.

21. O Relatório Fiscal, acostado às fls. 48/87, além de abarcar a descrição pormenorizada dos fatos que são imputados ao autuado, expõe de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

21.1 Ao longo de 40 (quarenta) páginas de Relatório Fiscal, a autoridade lançadora expõe, acompanhado de elementos de convicção, um detalhamento dos fatos societários, comerciais, operacionais, contábeis e fiscais relacionados às empresas "MELLIES", "JDM" e

"MANN", os quais dão respaldo jurídico ao lançamento de ofício realizado, de acordo com a interpretação da acusação fiscal.

21.2. Não contribui para o bom andamento do processo administrativo o aparente estímulo da recorrente no sentido da leitura isolada do Relatório "FLD", passando convenientemente ao largo do extenso conteúdo do Relatório Fiscal, peça de cunho acusatório que também reproduz dispositivos da legislação tributária aplicáveis aos fatos narrados pela fiscalização.

22. Longe de criar confusão para a peticionante, as pontuais irregularidades assinaladas no Relatório "FLD" representam, quando muito, apenas incorreções/imperfeições, inclusive mero lapso de escrita (p. ex, art. 18, inciso I, que diz respeito ao Anexo do Decreto nº 5.256, de 2004).

22.1 Em qualquer caso, não resultam em prejuízo concreto à empresa autuada, eis que não impossibilitaram, nem mesmo afetaram o pleno exercício formal e material do seu direito de defesa, conforme se depreende da impugnação e do recurso voluntário apresentados. Nesse sentido, o que dispõe o art. 60 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

23. A autoridade fiscal motivou adequadamente o ato administrativo, por meio da descrição dos fatos, do enquadramento legal e da demonstração da subsunção à regra matriz de incidência, conforme exigido pelos incisos III e IV do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e pelo art. 142 do CTN, o que proporcionou ao sujeito passivo a possibilidade de produzir todas as provas hábeis para o fim de demonstrar os fatos que invoca como fundamento à sua pretensão.

24. De tal sorte que a tese defendida pela recorrente de cerceamento de defesa é frágil e não se mantém após uma breve apreciação do conjunto de documentos que compõem a acusação fiscal. Se o conjunto fático-probatório carreado aos autos pela autoridade lançadora é suficiente para a manutenção do crédito tributário exigido nos autos de infração, comprovando a ocorrência dos fatos geradores, é questão a ser avaliada no exame de mérito.

25. Logo, ausentes vícios quanto aos pressupostos e elementos do ato administrativo, descabe novamente cogitar a nulidade do lançamento fiscal.

Decadência

26. Pugna a recorrente pelo reconhecimento da decadência do lançamento nas competências 02 e 03/2006, com fulcro no § 4º do art. 150 do CTN.

27. A regra geral do prazo decadencial está contida no inciso I do art. 173 do CTN, em que o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter efetuado o lançamento de ofício:

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

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

(...)

28. Porém, no caso do denominado "lançamento por homologação", e ausentes o dolo, a fraude ou a simulação, o pagamento antecipado parcial atrai a regra decadencial prevista no § 4º do art. 150 do CTN, isto é, 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador:

Art. 150. (...)

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

29. No âmbito do lançamento dos tributos por homologação, como ora se examina, a tarefa prescrita em lei de antecipar o pagamento demanda do sujeito passivo a realização de um conjunto separado de procedimentos em relação a cada uma das contribuições previdenciárias devidas, a partir da confrontação entre o fato jurídico e a regra-matriz de incidência tributária.

30. Pois bem. Antes de mais nada, é bom ressaltar que o fato gerador das contribuições, na hipótese dos autos, é mensal e aperfeiçoa-se na competência em que a prestação de serviços foi realizada. Mais especificamente, o critério temporal que delimita a hipótese de incidência para o nascimento da obrigação tributária concretiza-se no último átimo do respectivo mês.

31. Tendo em conta a ciência do lançamento fiscal à recorrente no dia 25/3/2011 e, no caso do responsável solidário, em 30/3/2011, não há que se falar em decadência com respeito à competência 03/2006.

32. Resta para analisar a decadência na competência 02/2006. No que tange às contribuições patronais, a cargo da empresa, inclusive terceiros, não constatei nos autos qualquer documentação comprobatória da existência de pagamentos antecipados que mantenham conexão com os fatos geradores associados ao crédito tributário lançado pela fiscalização.

32.1 Nesse assunto, inclusive, a autoridade lançadora reproduz com ênfase, no Relatório Fiscal, que a recorrente não possuía segurados empregados no período fiscalizado, exceto um único trabalhador registrado nas competências 10/2007 a 03/2008 (item 4.3.9, às fls. 59/60).

32.2 Por sua vez, a empresa "JDM" também não realizou pagamentos das contribuições patronais vinculadas a prestação de serviços por parte de seus segurados, em Guia da Previdência Social (GPS), eis que optante, no período do lançamento de ofício, pelo Simples Federal e Nacional.

32.3 Para fins do § 4º do art. 150 do CTN, o pagamento unificado de impostos e contribuições efetuados mensalmente na sistemática do Simples, por meio de Documento de Arrecadação único e específico (DARF Simples e/ou DAS), calculados sobre a receita bruta auferida pela empresa "JDM", não ostenta a natureza de pagamento antecipado de fatos geradores vinculados a prestação de serviços por segurados empregados e contribuintes individuais (fls. 1.005/1.035).

33. Entretanto, quanto às contribuições previdenciárias a cargo dos segurados, as quais escapam da sistemática do recolhimento unificado do Simples Federal e Nacional, é possível verificar a existência de pagamento antecipado contemporâneo aos fatos geradores (AI nº 37.273.203-8).

33.1 De fato, o agente fiscal utilizou como base de cálculo para o lançamento tributário a própria massa salarial declarada em GFIP pela empresa "JDM" (fls. 92/210). Com relação a essas contribuições previdenciárias, parte a cargo dos segurados, houve pagamento antecipado mensal (fls. 1.091/1.096).

33.2 Embora as contribuições foram apuradas e recolhidas em nome da empresa "JDM", indubitavelmente estão relacionadas com os mesmos fatos geradores objeto do lançamento de ofício.

34. Mesmo assim, é inviável a contagem do prazo decadencial nos termos do § 4º do art. 150 do CTN. É que para a aplicação desse preceito decadencial é condição a inexistência de dolo, fraude ou simulação na conduta do sujeito passivo.

35. Conforme será esclarecido de maneira fundamentada mais adiante, e já antecipando as conclusões do exame de mérito, o conjunto probatório dos autos é hábil e suficiente para demonstrar a conduta dolosa da recorrente, o que impede, por consequência, a aplicação da regra do § 4º do art. 150 do CTN.

36. Destarte, as competências de 02 a 03/2006, pelas razões acima detalhadas, não foram alcançadas pela decadência, o que afasta a declaração de extinção do crédito tributário sob esse fundamento.

Mérito

a) Ilegitimidade Passiva

37. Alega a recorrente a sua ilegitimidade passiva para figurar como responsável pelo crédito tributário, na condição de devedora principal. Por ocasião do lançamento, não havia a desconstituição da empresa "JDM", motivo pelo qual não poderia a autuação ter sido efetuada diretamente em nome da recorrente. Segundo a recorrente, não há um único dispositivo nos autos de infração que autorizem a autoridade fazendária a desconsiderar a existência de uma pessoa jurídica formalmente constituída e efetuar o lançamento em nome da recorrente.

38. Pois bem. Em primeiro lugar, saliento que, de acordo com o Relatório Fiscal, a constituição do crédito tributário em nome da recorrente não está apoiada, mesmo que indiretamente, na responsabilidade solidária prevista no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991. Tal fundamento jurídico respalda, de acordo com a autoridade tributária, a sujeição passiva da empresa "MANN" (item 6, às fls. 85).

39. Trata-se de autuação em que a fiscalização caracterizou a sujeição passiva em nome da "MELLIES", relativamente à prestação de serviços por segurados vinculados formalmente à empresa "JDM".

39.1 Reproduzo o que afirmou o agente lançador, em síntese conclusiva, depois da análise dos fatos (fls. 78):

4.4.13.3. Neste contexto, os registros de segurados em nome da JDM eram apenas formais, pois quem de fato se beneficiou diretamente dos serviços prestados por eles foi a MELLIES E SILVA, na execução do contrato de serviços de ENTREGAS E COLETAS, REPRESENTAÇÃO E AGENCIAMENTO DE CARGAS mantido com a TRANS MANN, sendo esta a beneficiária final.

40. Em atenção aos princípios da primazia da realidade e da verdade material, cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente, desconsiderando o vínculo formal pactuado com pessoa jurídica interposta optante pelo Simples Federal e/ou Nacional, desde que demonstrado, por meio da linguagem de provas, que os trabalhadores efetivamente prestaram serviços à empresa principal, esta não optante pelo regime diferenciado de tributação.

41. O liame tributário decorre da lei. A ocorrência do fato previamente descrito na lei, no antecedente da norma de incidência, basta para o nascimento da obrigação tributária. Nem mais, nem menos. Além de o liame obrigacional prescindir da manifestação de vontade das partes, também os elementos da relação tributária, no consequente da regra-matriz de incidência, não se alteram pela vontade de quem ocupa os pólos ativo e passivo do vínculo jurídico.

42. No procedimento de verificar o cumprimento das obrigações tributárias, estritamente conforme as prerrogativas e competências estabelecidas em lei, não está a

fiscalização refém da forma jurídica adotada pelo particular, nem daquilo que consta em documentos, acordos e instrumentos de controle.

43. Mais que um ônus, é dever do Fisco, em face da legalidade, tipicidade e indisponibilidade do interesse público, investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico tributário segundo se sucede no mundo fático. Prevalecerá a realidade dos fatos em detrimento da formalidade dos atos, cabendo à autoridade lançadora demonstrar em qualquer caso, apoiado na linguagem de provas, a ocorrência dos fatos jurídicos que servem de suporte à exigência fiscal.

44. Em visto disso, ao verificar o desvirtuamento dos elementos constitutivos da obrigação tributária, no critério pessoal ou quantitativo, a fiscalização pode desconsiderar o vínculo pactuado e lançar o crédito tributário correspondente à relação jurídica efetivamente existente com o verdadeiro tomador de serviços.

45. E foi exatamente o que fez a autoridade lançadora, tendo em conta as tantas evidências que proporcionam os elementos de prova, restando caracterizada a sujeição passiva em nome da fiscalizada, com relação à prestação de serviços pelos segurados vinculados formalmente à "JDM".

46. Não é demais enfatizar que se está diante de uma relação tributária em que a fiscalização demonstra a vinculação direta da recorrente com o fato gerador, na condição de contribuinte.

47. No caso dos segurados empregados, os requisitos essenciais da relação empregatícia decorrem da situação jurídica reconhecida pela empresa "JDM", que confeccionava e elaborava a documentação correlata dos trabalhadores na condição de segurados empregados. A autoridade lançadora apenas redirecionou o vínculo tributário, correspondente ao verdadeiro tomador de serviços, para a autuada, ora recorrente.

48. É importante deixar claro também que, dada a linha de raciocínio acima, torna-se irrelevante para legalidade do procedimento adotado pela fiscalização o prévio cancelamento da inscrição no CNPJ da empresa "JDM", antes do lançamento do crédito tributário, ou até posteriormente, assim como a necessidade de decisão judicial decretando a desconsideração da personalidade jurídica dessa mesma empresa, nos termos do art. 50 do Código Civil.

49. Escorreita, portanto, a conduta da autoridade lançadora, não havendo que se falar em vícios que maculam o lançamento tributário, de maneira a levar a improcedência dos autos de infração.

b) Conjunto Probatório

50. Em minha avaliação, o conjunto fático-probatório juntado pelo Fisco é robusto, consistente e convergente o suficiente para vincular diretamente os segurados empregados e contribuintes individuais da "JDM" à recorrente, atestando a sua condição de verdadeiro tomador de serviços prestados pelos trabalhadores, sendo prescindível, neste caso concreto, a coleta de provas adicionais a respeito da presença dos requisitos caracterizadores do vínculo dos trabalhadores com a empresa "MELLIES".

51. É certo que, de forma isolada, os indícios trazidos pela fiscalização não se prestam a comprovar o vínculo direto de prestação de serviços pelos trabalhadores a "MELLIES". Porém, o conjunto de tais indícios, mesmo que observadas as ressalvas da recorrente quanto às peculiaridades do ramo de transportes de cargas, é dotado de seriedade e convergência, ganhando, ao final, força probante.

52. Destaco, pela importância axiológica como prova, os seguintes elementos colhidos pela fiscalização, corroborados pela documentação que acompanha os autos:

(i) contrato de representação e agenciamento de cargas, firmado, em 1º de julho de 2002, entre "MELLIES" e "MANN", sucessivamente prorrogado até o final do ano de 2009, cujo objeto constituía na representação, comercialização de fretes, entregas e coletas de mercadorias e emissão de conhecimento rodoviário de transportes de cargas para a contratante (fls. 314/322). Pela contratada, "MELLIES", assinam o ajuste José Carlos da Silva, representante legal, e Jorge Luiz Mellies, como fiador do agente;

Na mesma data, houve a assinatura do contrato de prestação de serviços de carga e descarga entre "JDM" e "MANN", igualmente prorrogado até o final de 2009, com objeto na prestação de serviço de carga e descarga de mercadorias em veículos de viagem fornecidos pela empresa contratante (fls. 783/789). Pela contratada, "JDM", assinaram também José Carlos da Silva, na qualidade de responsável legal, e Jorge Luiz Mellies, como fiador do agente.

A própria empresa "MANN" confirma, segundo o histórico da relação contratual exposto às fls. 1.764/1.767, que desde julho de 2000 havia um contrato de representação e agenciamento de cargas com a "MELLIES", nesse caso por prazo determinado, celebrado com o propósito de ampliação da sua atuação no segmento de carga fracionada, mediante parceria de serviços. A renovação por tempo indeterminado do instrumento contratual, a partir de julho de 2002, levou à assinatura de um outro contrato simultâneo, desta feita com a "JDM", como meio para o cumprimento do contrato de representação com a "MELLIES".

Conquanto José Carlos da Silva seja signatário por ambas as empresas, na condição de representante legal, os documentos societários não indicam vinculação com a "JDM" em nenhum momento. Figura o seu vínculo como sócio gerente/administrador, a partir de 27/04/1995, exclusivamente com a "MELLIES" (item 4.4.5.5, às fls. 64).

(ii) no período sob fiscalização, constatação da inexistência de registros de segurados empregados em nome da empresa "MELLIES", com exceção de 1 (um) trabalhador na filial de Blumenau, estado de Santa Catarina, nos meses de outubro/2007 a março/2008;

Com relação à ausência de funcionários registrados na empresa autuada, a recorrente alega que o objeto principal do contrato era a representação da "MANN" na busca de novos contratos de cargas, serviços efetuados pessoalmente pelos sócios.

A explicação é singela e pouco convincente. O contrato firmado pela "MELLIES", em julho/2002, é muito claro que o objeto contratual envolve também o fornecimento de mão de obra necessária para o serviço de transporte, carga e descarga de mercadorias, inclusive na função de motoristas, devendo a contratada dispor de veículos para coleta e entrega (Cláusulas Quinta, Nova e Décima, às fls. 315/320).

Além disso, as notas fiscais emitidas pela "MELLIES", no âmbito do contrato com a "MANN", referem-se não só ao título genérico de comissões sobre agenciamento de cargas e representação, mas também especificamente à prestação de serviços de carga e descarga (por exemplo, às fls. 513/517, nos meses de dezembro/2006 a abril/2007). As cópias das notas fiscais do período de 2006 a 2009 estão juntadas às fls. 473/550.

(iii) a partir da análise dos dados informados em GFIP pela "JDM", nos anos de 2007 a 2009, uma parte dos segurados empregados, considerando o código de ocupação, relacionava-se com a função de carga e descarga de mercadorias, compatível com contrato firmado com a "MANN". Entretanto, diversos outros trabalhadores foram classificados pela empresa como motoristas de veículos de carga, apontadores e conferentes, assistentes administrativos e técnicos de planejamento e controle da produção, cujas atividades estão associadas ao contrato da "MELLIES", abrangente de representação, comercialização de fretes, entrega e coletas de mercadorias e emissão de conhecimento de carga;

(iv) identificação na escrituração contábil da "MELLIES", durante os anos-calendário de 2006 a 2009, de pagamentos a título de alimentação, em restaurantes, lanchonetes, churrascarias, etc, assistência médica, vale farmácia, uniforme e seguro de vida, cuja natureza dessas despesas, valores mensais e anuais são incompatíveis com a inexistência de segurados empregados registrados em seu nome e de gastos com salários, o que sinaliza confusão financeira com a "JDM".

Cópias dos livros diário e razão da "MELLIES" às fls. 329/472;

(v) contabilidade da "MELLIES", ao longo dos exercícios de 2006 a 2009, contendo o registro de pagamentos de despesas correntes da "JDM", relativas a gastos com telefonia, luz/energia, água e impostos, o que também denota a existência de confusão financeira entre as empresas;

(vi) receitas lançadas na escrituração contábil da "JDM", durante os exercícios de 2006 a 2009, com origem exclusivamente da prestação de serviços para a empresa "MANN", no entanto insuficientes para o custeio dos custos e despesas do respectivo período, os quais se compõe, quase exclusivamente, de dispêndios vinculados a pessoal (salários e encargos). Cópias dos livros diário e razão da "JDM" às fls. 588/639;

(vii) segundo a contabilidade, a "JDM" não dispõe de máquinas, equipamentos e instalações em seu ativo, inexistindo prova da locação ou arrendamento dos equipamentos necessários para a realização dos serviços contratados de carga e descarga das mercadorias (Cláusula Décima, às fls. 785). Por sua vez, a escrituração da "MELLIES" apresenta o registro de ativos significativos classificados como "bens em operação", sinalizando indício da existência de confusão patrimonial;

(viii) o repasse habitual de numerário pela "MELLIES", na forma de "mútuos/empréstimos" à "JDM", inclusive destinados a cobrir dispêndios correntes da mutuária, sem haver quitação, com geração de saldos crescentes ano após ano;

Declara a recorrente, por sua vez, que a "JDM" passou por dificuldades financeiras e, para evitar sua quebra e na expectativa de melhoria nas negociações com a tomadora de serviços exclusiva, "MANN", foram efetuados os diversos mútuos.

Contudo, entre empresas distintas e autônomas, segundo enquadra-se a relação entre "MELLIES" e "JDM" na ótica da recorrente, os empréstimos/mútuos deveriam ser concedidos com base em contratos devidamente formalizados, com delimitação de valores, condições e prazos, assinados pelas partes. Nada foi apresentado nesse sentido, tampouco explicado pela recorrente. Além do mais, é inconcebível o pagamento direto, e rotineiro, pela mutuante de despesas da mutuária, sob o pretexto de concessão de "empréstimos/mútuos", conforme verificado na contabilidade da "MELLIES".

Na linha das conclusões da autoridade lançadora, os balanços e as demonstrações de resultados das empresas "MELLIES" e "JDM" retratam credibilidade apenas quando analisados em conjunto, evidenciando um controle patrimonial e financeiro único.

(ix) indicação que Jared Karkuszewski, inicialmente segurado empregado da "MELLIES" e, a partir de maio/2005, um dos sócios administrador da empresa, também gerenciava os negócios da "JDM", segundo depoimentos colhidos em ações trabalhistas (fls. 853/877);

O próprio Sr. Jared apresentava-se, de forma espontânea, ao Juízo Trabalhista como preposto/representante legal (fls. 857). Além da realização de pagamentos a empregados da "JDM" diretamente pelo Sr. Jared, consta das audiências que ele determinava atos de suspensão e advertência aos empregados vinculados formalmente à "JDM" e, em caso de opção pela rescisão contratual, havia necessidade de consulta prévia aos demais sócios da empresa "JDM" (fls. 868/869).

A toda a evidência, tais elementos sinalizam fortemente para uma realidade de recebimento de ordens e subordinação de segurados empregados da "JDM" à gerência da empresa "MELLIES";

(x) as receitas auferidas pela "MELLIES" e "JDM" resultam exclusivamente da prestação de serviços para a "MANN", no contexto da execução dos objetos contratuais alhures reproduzidos. Não restou comprovada a prestação de serviços para outras empresas, com especificação das características, bem como dos correspondentes períodos e valores, sequer a fiscalização noticiou a constatação de tal situação fática na escrituração contábil das empresas.

53. Enfatizo que minha convicção decorre não só do conjunto fático-probatório carreado pela fiscalização, mas também pela linha de argumentação utilizada pela empresa autuada para contrapor-se à acusação fiscal, em que passa convenientemente ao largo de diversas questões importantes, sem refutação concreta e efetiva dos fatos identificados no procedimento investigativo.

54. Não há dúvidas que a existência de parentesco nos quadros sociais das empresas, objeto social semelhante e ocupação de um mesmo galpão locado para suas atividades econômicas, conforme defende a recorrente, não são provas irrefutáveis para manutenção do crédito tributário em seu nome. Todavia, são elementos que adquirem relevância quando aferidos conjuntamente aos demais indícios contábeis, patrimoniais, financeiros e trabalhistas trazidos pelo agente lançador.

55. Engendrou-se um indevido e direcionado fracionamento da empresa "MELLIES", não optante pelo regime diferenciado de tributação, para o fim do cumprimento dos contratos assumidos com a empresa "MANN", concentrando a mão de obra com vínculo

empregatício na empresa "JDM", optante pelo Simples Federal e, posteriormente, pelo Simples Nacional.

55.1 Um contrato principal, voltado à representação, comercialização de fretes, entregas e coletas de mercadorias e emissão de conhecimento rodoviário de transportes de cargas, e outro secundário, contendo objeto complementar, relativo a serviços de carga e descarga em veículos da própria "MANN".

56. A realidade fática aponta para empresas com controle patrimonial e financeiro único, com assunção pela empresa principal, "MELLIES", de diversos custos e despesas da "JDM" ao longo dos exercícios fiscalizados, mediante o repasse de numerário, responsabilizando-se, em verdade, pelo risco da atividade econômica da empresa optante pelo Simples Federal e Nacional.

c) Terceiros

57. Contesta a recorrente os lançamentos das contribuições destinadas ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), Serviço Social do Transporte (Sest), Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (Senat) e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae). De acordo com a peça recursal, a decisão de piso deixou de enfrentar todos os argumentos arguidos pela autuada em sede de impugnação da respectiva exigência fiscal.

c.1) Incra

58. Alega, no caso da contribuição ao Incra, a ausência de previsão constitucional que dê suporte à sua cobrança, uma vez que instituída por lei ordinária, e que tal lei, além de não recepcionada pela Constituição de 1988 ou, quando menos, extinta por leis posteriores, deixou de cumprir os requisitos necessários a exigência do tributo.

59. É tarefa exclusiva do Poder Judiciário avaliar a compatibilidade da norma jurídica em nível legal com os preceitos constitucionais, inclusive quanto à fixação da base de cálculo do tributo, sendo que argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa. Nesse sentido, não só o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2, deste Conselho Administrativo, assim redigida:

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

60. De mais a mais, a contribuição devida ao Incra exigida da recorrente encontra sua hipótese de incidência no art. 3º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, que manteve o adicional a contribuição previdenciária das empresas, originalmente instituído no § 4º do art. 6º da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, cuja alíquota de 0,2% (dois décimos por cento) foi determinada pelo inciso II do art. 15 da Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971. A seguir, são transcritos os dispositivos citados:

Lei nº 2.613, de 1955

Art 6º É devida ao S.S.R. a contribuição de 3% (três por cento) sobre a soma paga mensalmente aos seus empregados pelas

pessoas naturais ou jurídicas que exerçam as atividades industriais adiante enumeradas

(...)

§ 4º A contribuição devida por todos os empregadores aos institutos e caixas de aposentadoria e pensões é acrescida de um adicional de 0,3% (três décimos por cento) sobre o total dos salários pagos e destinados ao Serviço Social Rural, ao qual será diretamente entregue pelos respectivos órgãos arrecadadores.

Decreto-Lei nº 1.146, de 1970

Art 3º É mantido o adicional de 0,4% (quatro décimos por cento) a contribuição previdenciária das emprêsas, instituído no § 4º do artigo 6º da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, com a modificação do artigo 35, § 2º, item VIII, da Lei número 4.863, de 29 de novembro de 1965. (grifei)

Lei Complementar nº 11, de 1971

Art. 15. Os recursos para o custeio do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural provirão das seguintes fontes:

(...)

II - da contribuição de que trata o art. 3º do Decreto-lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, a qual fica elevada para 2,6% (dois e seis décimos por cento), cabendo 2,4% (dois e quatro décimos por cento) ao FUNRURAL.

(...)

61. A sequência no tempo das leis que regem essa contribuição causou inúmeros debates sobre a manutenção da sua exigibilidade após a edição da Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, e de outras que a sucederam, que vieram a modificar a legislação de custeio da Previdência Social.

62. Ao final, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou a matéria no sentido da legitimidade da cobrança da parcela de 0,2% destinada ao Incra, porquanto a contribuição não foi extinta pela Lei nº 7.787, de 1989, nem pela Lei nº 8.212, de 1991.²

63. Mais que isso, de acordo com a nova ordem constitucional, a natureza jurídica da exação corresponde a uma contribuição de intervenção no domínio econômico, com a finalidade específica de promoção da reforma agrária e de colonização, visando atender aos princípios da função social da propriedade e à diminuição das desigualdades regionais e sociais.³

² Nessa linha de entendimento, entre tantos outros, indico o Recurso Especial (REsp) nº 977.058/RS, da relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado pela 1ª Seção em 22/10/2008, na sistemática dos recursos repetitivos.

³ Entre outros, REsp nº 864.378/CE, relatora Ministra Eliana Calmon, julgado pela 2ª Turma do STJ em 12/12/2006.

64. Há, por conseguinte, uma referibilidade apenas indireta quanto à sujeição passiva, em que os contribuintes eleitos pela lei não são necessariamente os beneficiários diretos do resultado da atividade estatal que se busca implementada com o tributo.

65. Vê-se que a sujeição passiva da contribuição ao Inbra não oferece maiores dificuldades, na medida em que não sofreu alteração ao longo do tempo, vinculada que sempre foi, desde a sua origem como adicional da contribuição previdenciária, ao conceito amplo de empresa previsto no direito previdenciário.

66. De sorte que a recorrente, tendo em vista o art. 15 da Lei nº 8.212, de 1991, amolda-se ao conceito de empresa para fins de sujeição passiva da contribuição devida ao Inbra.

c.2) Sest/Senat

67. Quanto às contribuições destinadas ao Sest/Senat, aduz que elas não trazem nenhum benefício atrelado à recorrente, carecendo da referibilidade prevista no art. 149 da Constituição da República de 1988. Além disso, a Lei nº 8.706, de 14 de setembro de 1993, não é suficiente para criar a obrigação tributária, porque falta-lhe a discriminação de todos os aspectos essenciais da hipótese de incidência. Adiciona que as contribuições também não podem ser exigidas devido a sua criação mediante lei ordinária, prescindindo de lei complementar. Por fim, assim como a contribuição ao Inbra, afirma que esbarra em inconstitucionalidade em decorrência da base de cálculo que jamais poderia assentar-se na folha de salários.

68. Pois bem. O inciso I do art. 7º da Lei nº 8.706, de 1993, direcionou ao Sest/Senat as contribuições das empresas de transporte rodoviário incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados que eram recolhidas em favor do Serviço Social da Indústria (Sesi) e do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai):

Art. 7º As rendas para manutenção do Sest e do Senat, a partir de 1º de janeiro de 1994, serão compostas:

I - pelas atuais contribuições compulsórias das empresas de transporte rodoviário, calculadas sobre o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes a todos os seus empregados e recolhidas pelo Instituto Nacional de Seguridade Social, em favor do Serviço Social da Indústria - Sesi, e do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, que passarão a ser recolhidas em favor do Serviço Social do Transporte - Sest e do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT, respectivamente;

(...)

69. Como se observa do texto, a lei restringiu o campo da sujeição passiva das contribuições ao Sesi/Senai, apenas direcionando o tributo recolhido pelos transportadores rodoviários aos novos serviços sociais criados com a finalidade de promoção social do trabalhador em transporte rodoviário e de implementação de programas de aprendizagem a ele destinado.

69.1 Para fins de incidência das contribuições devidas a terceiros, ao contrário do que sustenta a recorrente sem constrangimento, é de uma clareza solar a correlação entre a sua atividade empresarial (transporte rodoviário de cargas) e os objetivos institucionais do Sest/Senat.

70. A seu turno, a recorrente afirma que a Lei nº 8.706, de 1993, deixou de definir aspectos importantes relacionados ao fato gerador do tributo, sem apontar, contudo, quais seriam as omissões ou imprecisões existentes no texto legal. Nesse grau de questionamento, inviável e prejudicada a avaliação sobre o tema.

71. Por derradeiro, no tocante à compatibilidade da lei ordinária com os preceitos de ordem constitucional, incluindo a delimitação da base impositiva do tributo, a análise da matéria encontra óbice explícito no enunciado da Súmula Carf nº 2, acima explicado.

72. Em suma, sem razão a peticionante.

c.3) Sebrae

73. Com relação à contribuição ao Sebrae, insiste a recorrente na tese da ilegitimidade da exigência tributária via edição de lei ordinária. Argumenta, ainda, que estão sendo cobrados por meio do auto de infração, na verdade, dois adicionais, totalizando 0,6%, contrariando o § 3º do art. 8º da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990. Ao final, defende que a lei não incluiu a incidência do adicional destinado ao Sebrae sobre as contribuições para o Sest/Senat, na medida que somente são sujeitos passivos as empresas contribuintes para o Sesc/Senac e Sesi/Senai.

74. Pois bem. De início, convém reafirmar à recorrente que são inteiramente aplicáveis as considerações já expostas neste voto sobre o enunciado da Súmula Carf nº 2, no que tange à vedação do exame de inconstitucionalidade da lei tributária no âmbito administrativo.

75. A natureza jurídica da contribuição ao Sebrae consubstancia finalidade interventiva no domínio econômico, sendo exigível daqueles que se sujeitam à contribuição ao Sest/Senat.

75.1 Com efeito, nos termos do § 3º do art. 8º da Lei nº 8.029, de 1990, as atividades do Sebrae são custeadas por um adicional cobrado sobre as alíquotas das contribuições sociais referentes às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986:

Art. 8º (...)

§ 3º Para atender à execução das políticas de apoio às micro e às pequenas empresas, de promoção de exportações e de desenvolvimento industrial, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei no 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de:

a) um décimo por cento no exercício de 1991;

b) dois décimos por cento em 1992; e

c) três décimos por cento a partir de 1993.

76. O mero redirecionamento, ao Sest/Senat, das contribuições antes destinadas ao Sesi/Senai, que foi promovido, como visto, pelo art. 7º da Lei nº 8.706, de 1993, não tem o condão de afastar a exigibilidade do adicional destinado ao Sebrae.

77. No mais, o percentual devido equivale a 0,6%, o qual corresponde ao somatório do adicional de 0,3% sobre a contribuição destinado ao Sest e aquele de 0,3% sobre a contribuição ao Senat. Dessa feita, não há qualquer incompatibilidade com o conteúdo do § 3º do art. 8º da Lei nº 8.029, de 1990.

78. Escorреito, portanto, a constituição do crédito tributário nos moldes exigidos no auto de infração.

d) GILRAT

79. Com relação à contribuição destinada ao GILRAT, identificada pela recorrente pela antiga sigla "SAT", pondera que apesar de prevista a exação no inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, não há lei formal delimitando o conceito de atividade preponderante, nem o que vem a ser grau de risco leve, médio ou grave, o que inviabiliza, em última análise, a própria exigência da contribuição previdenciária, em face do princípio da estrita legalidade tributária.

80. A aludida contribuição previdenciária encontra-se regulamentada pelo art. 202 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999:

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

(...)

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

§ 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo.

(...)

81. Em nível infralegal, por intermédio do RPS, foram delimitados os contornos necessários para a exigência da contribuição previdenciária das empresas. Contudo, se o regulamento foi além do que lhe era permitido, definindo elementos essenciais à cobrança próprios de lei, trata-se de discussão acerca da ilegalidade da norma emanada pelo Poder Executivo, o que extrapola, em meu ponto de vista, o âmbito de atuação do contencioso administrativo.

82. Mesmo que dotado de função judicante, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é um órgão de natureza administrativa. Por isso, a vigilância que exerce sobre a legalidade dos atos encontra limite, via de regra, nas ações de controle que poderiam ser exercidas pelo Ministro da Fazenda.

83. Dada o atual modelo do sistema brasileiro de controle administrativo de legalidade, escapam-lhe os atos emitidos pelo Presidente da República, os quais são chancelados também pelo Ministro de Estado, em que o Poder Executivo os baixa com o propósito de fiel execução das leis, com fundamento constitucional no inciso IV do art. 84 da Carta Política de 1988.

84. A função do Colegiado - na tarefa de controlar a legalidade da atuação da Administração Tributária e decidir definitivamente sobre matérias variadas - está seguramente associada a coibir os excessos e equívocos da autoridade fiscal na interpretação e aplicação das normas legais, bem como afastar, igualmente nos casos concretos, os efeitos de atos infralegais exorbitantes expedidos pela Administração Tributária, por intermédio dos órgãos subordinados ou vinculados ao Ministério da Fazenda.

85. Acrescento, por oportuno, que a linha de defesa deduzida no recurso voluntário compreende matéria outrora debatida e decidida no âmbito do Poder Judiciário. Com efeito, o Supremo Tribunal Federal (STF) já reconheceu a constitucionalidade dessa contribuição, insculpida no inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, afastando a ofensa aos princípios da isonomia e da legalidade:

(...) O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de atividade preponderante e grau de risco leve, médio e grave, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, CF, art. 5º, II, e da legalidade tributária, CF, art. 150, I". (...)

(STF. Pleno. Recurso Extraordinário nº 343.446-2/SC, Relator Ministro Carlos Velloso. Julgado: 20/03/2003).

86. Da mesma maneira, com a ressalva da necessidade de aferição da alíquota pelo grau de risco desenvolvido em cada estabelecimento da empresa, com inscrição individual no CNPJ, conforme verbete do enunciado da Súmula nº 351, a jurisprudência do STJ tem-se inclinado reiteradamente no sentido da harmonia da regulamentação do Poder Executivo em face da lei ordinária que lhe dá fundamento de validade:

PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - SAT. LEGALIDADE DO DECRETO. DETERMINAÇÃO. ATIVIDADE PREPONDERANTE DA EMPRESA. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 535, II, DO CPC.

(...)

2. Em relação à legalidade da cobrança da contribuição ao SAT, o STJ consolidou a orientação de que o decreto que estabelece o que vem a ser atividade preponderante da empresa e seus correspondentes graus de risco - leve, médio ou grave - não exorbita de seu poder regulamentar. Precedentes: AgRg no REsp 1.538.487/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 23/09/2015 e REsp 1.499.379/PB, minha relatoria, Segunda Turma, DJe 5/8/2015.

3. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

(STJ. 2ª Turma. Recurso Especial nº 1.580.829/SP, Relator Ministro Herman Benjamin. Julgado: 10/03/2016).

87. Logo, sem razão a recorrente.

e) Aproveitamento de valores recolhidos

88. Nesse ponto do apelo recursal, a recorrente pede que se autorize o abatimento dos valores pagos através do Simples, daqueles lançados nos respectivos autos de infração, especialmente quanto às quantias de mesma natureza, ainda que na sistemática do recolhimento único que caracteriza os pagamentos no regime diferenciado de tributação, consoante entendimento sumulado no âmbito deste Conselho Administrativo (Súmula Carf nº 76).

89. Pois bem. Quando da análise da decadência, já deixei consignado que as contribuições previdenciárias a cargo dos segurados, embora apuradas e recolhidas em nome da empresa "JDM", conforme indica o extrato de fls. 1.091/1.096, estão relacionadas indubitavelmente com os mesmos fatos geradores objeto do lançamento de ofício no AI nº 37.273.203-8 (fls. 242/260). O agente fiscal utilizou como base de cálculo para o lançamento tributário a própria massa salarial declarada em GFIP pela empresa "JDM" (fls. 92/210).

90. Desse modo, sob pena de cobrança em duplicidade, é cabível o abatimento dos valores pagos previamente a ação fiscal daqueles lançados no auto de infração acima mencionado, que mantenham conexão com os fatos geradores exigidos.

90.1 Em outras palavras, a autoridade responsável pela execução do julgado deverá abater dos valores relativos às contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais exigidas no AI nº 37.273.203-8, por competência, os montantes das contribuições previdenciárias dos segurados recolhidas pela empresa "JDM" por intermédio do pagamento em GPS (código 2003).

91. Por outro lado, não se prestam à recorrente para fins de dedução do crédito tributário lançado pela fiscalização os recolhimentos mensais efetuados pela "JDM" na sistemática do Simples Federal e Nacional, mediante a utilização de documento único de arrecadação.

92. Conquanto a adesão ao Simples implique pagamento mensal unificado de diversos tributos, entre eles as contribuições previdenciárias a cargo da empresa (contribuição patronal previdenciária), de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, penso que é inviável reconhecer o direito de aproveitar pagamentos que não tenham conexão direta com os fatos geradores exigidos da recorrente.

93. Os recolhimentos realizados em documento único pela "JDM", na condição de optante pelo Simples Federal e Nacional, correspondem à aplicação de um percentual sobre a sua receita bruta auferida mensalmente pela pessoa jurídica, ao passo que o crédito tributário apurado pela fiscalização previdenciária em nome da recorrente tem como fato gerador a prestação de serviço remunerado.

94. O pagamento no Simples é devido pela obtenção de receita bruta, independentemente da utilização de mão de obra remunerada, ou do montante da massa salarial aplicada na atividade empresarial. É dizer que a prestação de serviço remunerado pelo trabalhador não guarda vinculação necessária com o recolhimento mensal unificado no Simples.

95. É fundamental, penso, não confundir pagamentos de mesma natureza, para fins de aproveitamento, que dizem respeito aos mesmos fatos geradores, com o critério de partilha que a lei determina para cada um dos tributos abrangidos pelo Simples, considerando o montante e a natureza da receita bruta auferida.

96. De mais a mais, não há notícias nos autos que são indevidos os valores pagos em decorrência das receitas auferidas pela "JDM", caracterizando a existência de indébito tributário, passível de restituição ou compensação. Nem mesmo que houve lançamento de ofício em nome da "MELLIES" exigindo-lhe recolhimento de tributos incidentes sobre as receitas de prestação de serviços obtidas pela "JDM", no período fiscalizado.

97. Nesse quadro, é insusceptível de aplicação o enunciado da Súmula nº 76 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, porquanto os precedentes que lhe deram azo referem-se especificamente a pagamentos realizados pelo mesmo sujeito passivo, o qual, excluído do Simples Federal, acaba submetido ao lançamento de ofício na sistemática do lucro real, presumido ou arbitrado:

Súmula CARF nº 76: Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os

percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

97.1 Note-se que a exclusão do Simples, com efeitos retroativos, implica a descon sideração integral da apuração dos impostos e contribuições realizada pelo contribuinte nessa sistemática de tributação diferenciada. Nessa situação, não é razoável que os recolhimentos operados por meio de documento único de arrecadação sejam desprezados e não possam ser aproveitados como pagamento.

97.2 Conforme orienta o verbete da Súmula nº 76, o lançamento de ofício relativamente a cada tributo comporte o abatimento proporcional dos recolhimentos efetuados na sistemática do Simples, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. Todavia, cuida-se de hipótese distinta daquela dos autos.

f) Valores lançados

98. Aponta a recorrente equívocos e/ou inconsistências nas bases de cálculo utilizadas pela fiscalização para o lançamento fiscal, deixando a autoridade lançadora de explicar, segundo afirma, como chegou a tais valores. Para confrontá-los, a recorrente anexou, na fase de impugnação, cópias dos resumos das folhas de pagamento da empresa "JDM", relativos aos meses de mai/2007, novembro/2007, dezembro/2007, janeiro/2008 e dezembro/2009 (fls. 1.036/1.043).

99. Pois bem. A afirmação de que a fiscalização não indicou como chegou aos valores das remunerações dos segurados é estranha, no mínimo. O Relatório Fiscal é claro sobre a origem (fls. 82):

5.3.2 DAS BASES DE CÁLCULO

5.3.2.1. Os salários-de-contribuição são apurados por aferição indireta com base nas GFIPs da JDM do período 02/2006 a 01/2010, conforme demonstradas na planilha "RELAÇÃO DE SEGURADOS REGISTRADOS EM EMPRESA INEXISTENTE DE FATO (JDM)" e nos relatórios "RL – RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS" e "DD – DISCRIMINATIVO DO DÉBITO".

(GRIFOU-SE)

100. Conforme já dito, a autoridade fiscal adotou como base de cálculo para o lançamento tributário a própria massa salarial declarada em GFIP pela empresa "JDM", detalhada nas Planilhas às fls. 92/210. Ali constam, por estabelecimento e competência, entre outros dados, o nome e a inscrição do trabalhador, categoria, data de admissão e, se for o caso, data de demissão, base de cálculo (remuneração) e contribuição previdenciária a cargo do segurado, com totais mensais.

100.1 Quer dizer, a autoridade lançadora utilizou para o lançamento de ofício os dados de remuneração declarados pela própria empresa "JDM". Eventual equívoco na base de cálculo empregada, caberia à recorrente, que tem interesse em fazer prevalecer os fatos que afirma, apontar e justificar onde está localizada a inconsistência, tal como na hipótese de não corresponder à remuneração declarada em GFIP ou haver erro de valores no preenchimento do

documento entregue ao Fisco. É insuficiente simplesmente alegar e não comprovar que os cálculos estão incorretos.

101. Realço, por fim, que a autoridade justificou a aferição da base de cálculo, já que não obtida diretamente dos documentos em nome da empresa "MELLIES", entre outros dispositivos, com base na previsão contida no § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991 (item 5.3.1, às fls. 82):

Art. 33 (...)

§ 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.

(...)

102. Mais uma vez, portanto, a recorrente aparenta desconhecer o exato conteúdo dos autos de infração. Logo, descabe se falar em ausência de fundamentação do lançamento efetuado com base em aferição indireta.

g) Inobservância do limite máximo do salário-de-contribuição

103. Assevera a recorrente que no cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados a autoridade fiscal não observou o limite máximo do salário-de-contribuição, aplicando a alíquota sobre o valor total da remuneração paga aos respectivos segurados empregados.

104. Não mostra a recorrente um único exemplo de cálculo em desacordo com a legislação tributária, segundo o período do fato gerador. Analisando a Planilha de fls. 92/210, nos poucos casos de trabalhadores com remuneração acima do limite máximo do salário-de-contribuição, constato que a fiscalização observou corretamente o teto do salário-de-contribuição.

104.1 Na hipótese de trabalhadores com remuneração global superior ao limite máximo do salário-de-contribuição devido à prestação de serviços a mais de uma fonte pagadora, a efetiva comprovação da existência dessa situação fática é ônus da recorrente, não podendo só alegá-la, como fez no recurso voluntário, devendo demonstrar que o segurado já sofreu desconto da contribuição previdenciária.

105. Prossegue a recorrente quanto à incidência da contribuição previdenciária sobre o décimo terceiro salário. Argumenta, nesse ponto, a impossibilidade do cálculo da contribuição devida para essa parcela trabalhista em separado da remuneração correspondente ao mês de prestação de serviço.

106. Com a publicação da Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993, a tributação em separado da gratificação natalina passou a estar prevista expressamente em nível legal, sendo calculada a parte dos valores da remuneração do mês de trabalho:

Art. 7º O recolhimento da contribuição correspondente ao décimo-terceiro salário deve ser efetuado até o dia 20 de dezembro ou no dia imediatamente anterior em que haja expediente bancário.

§ 1º Nos casos da rescisão do contrato de trabalho o recolhimento deve ser efetuado na forma da alínea b do inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação desta lei.

§ 2º A contribuição de que trata este artigo incide sobre o valor bruto do décimo-terceiro salário, mediante aplicação, em separado, das alíquotas estabelecidas nos arts. 20 e 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

(...)

(GRIFOU-SE)

107. À vista do exposto, não merece reforma a decisão de piso que manteve a autuação fiscal, sem alterações.

h) Multa

108. Quanto à avaliação de eventual excesso do legislador ordinário ao fixar o percentual da multa punitiva, de uma forma exorbitante e desproporcional, é tarefa exclusiva reservada ao Poder Judiciário, porquanto implica verificação da compatibilidade da norma jurídica com os preceitos constitucionais.

109. Do mesmo modo, a alegação de ilegitimidade da aplicação da multa com base nos critérios do inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, devido à majoração pelo simples decurso do tempo.

110. Argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa. Nesse sentido, não só o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2, deste Conselho, assim redigida:

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

111. A redução da multa estabelecida no § 4º do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, é inaplicável, eis que a recorrente não declarou as contribuições exigidas pela fiscalização na GFIP. A empresa "JDM" declarou em GFIP tão somente as contribuições previdenciárias a cargo dos segurados.

112. Por derradeiro, a recorrente se insurge contra a aplicação da multa de ofício qualificada inscrita no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, para as competências a partir de 12/2008, por considerar que não ficaram caracterizadas as condutas de que tratam os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que assim dispõe:

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

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

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

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

113. Pelo conjunto probatório analisado, não assiste razão a recorrente, haja vista a utilização de empresa optante pelo Simples Federal e Nacional para concentrar irregularmente toda a mão de obra da sua atividade econômica.

114. Como antes dito, engendrou-se um indevido e direcionado fracionamento da empresa "MELLIES", não optante pelo regime diferenciado de tributação, para o fim do cumprimento dos contratos assumidos com a empresa "MANN", concentrando a mão de obra com vínculo empregatício na empresa "JDM", optante pelo Simples Federal e, posteriormente, pelo Simples Nacional.

115. Os atos praticados de forma consciente e voluntária tiveram o intuito de impedir o pagamento da contribuição previdenciária, reduzindo ilicitamente o montante do imposto devido.

116. Assim, regular a qualificação da multa aplicada em percentual de 150%, haja vista o conjunto de elementos carreados aos autos que respaldam a existência da conduta dolosa do sujeito passivo com vistas a eximir-se do pagamento de tributo devido.

Recurso Voluntário: "MANN"

Preliminares

a) Nulidade do acórdão recorrido

117 Argumenta a recorrente que a decisão de piso deve ser anulada, com novo julgamento em primeira instância, dado que foi negada a produção da prova pleiteada pela interessada.

118. Como destinatário final da prova, compete ao julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da sua produção para a elucidação dos fatos e/ou como instrumento de convicção para a solução da lide.

119. Requereu, em sua impugnação, a produção de prova no sentido da intimação da empresa "MELLIES" para fornecimento dos endereços das empresas "Bertolini" e "Ociani", com o objetivo da expedição de ofício pela Receita Federal para que apresentassem a comprovação da relação comercial havida entre as partes.

120. A produção da prova é desnecessária, em face do conjunto-probatório já carreado aos autos. Como será verá adiante, no que tange ao vínculo de responsabilidade da recorrente, o convencimento do julgador prescinde da produção dessa prova.

b) Necessidade de lavratura do voto divergente do acórdão recorrido

121. Dado que o acórdão combatido foi resultado de julgamento não unânime, no tocante ao polo passivo, segunda a recorrente faz-se imprescindível a formalização do voto divergente proferido pelo julgador Nilton Gularte dos Santos.

122. Não há previsão na Portaria MF n.º 341, de 12 de julho de 2011, que disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), tampouco no Decreto nº 70.235, de 1972, para a formalização do voto vencido.

123. De qualquer modo, nenhum prejuízo acarreta à recorrente a falta de lavratura do voto divergente. Além de não alterar o resultado do julgamento, a decisão de piso contém os pressupostos de fato e de direito que determinaram a manutenção do vínculo de responsabilidade.

Mérito

Vínculo de responsabilidade

124. Expõe o agente lançador que os vínculos entre "MANN" e as prestadoras de serviço iam muito além de meras relações de cunho comercial, funcionando as empresas prestadoras como verdadeiras extensões da tomadora de serviços, destacando-se (fls. 85):

(...) a) o uso dos mesmos endereços de fato para se estabelecerem; b) a exclusividade na prestação dos serviços; c) o litisconsórcio passivo em algumas demandas trabalhistas; d) a transferência de grande parte dos empregados da JDM para a contratante (quando da rescisão do contrato); e) inclusão das contratadas e seus motoristas nos sistemas gerenciais da contratante; f) imposição à MELLIES E SILVA dos riscos de avarias, furtos e extravios; g) imposição à MELLIES E SILVA dos riscos de crédito; h) política de preços e cobranças imposta pela contratante à MELLIES E SILVA, e; i) participação da contratante na utilização da empresa fictícia, mediante "rateio" dos serviços e receitas das prestadoras. (...)

124.1 Na sequência, a autoridade fiscal justifica o vínculo de responsabilidade solidária com base no inciso I do art. 124 do CTN, em virtude do interesse comum nos fatos que levaram à constituição do crédito tributário, bem como pelo inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, dada a constatação de formação de grupo econômico de fato entre as empresas mencionadas.

124.2 A fim de proporcionar maior clareza a respeito da acusação fiscal, reproduzo os preceptivos mencionados de lei:

Lei nº 8.212, de 1991***Art. 30 (...)***

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

CTN***Art. 124. São solidariamente obrigadas:***

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

(...)

125. Pois bem. Os elementos trazidos aos autos pela fiscalização até podem sinalizar a existência de indícios de uma ligação que vá além da simples parceria com interesse comercial entre "MANN" e "MELLIES"/"JDM", porém o conjunto fático-probatório apresentado pela autoridade tributária é ainda insuficiente para levar à segura conclusão da responsabilidade solidária, tendo em conta a legislação de regência.

126. A utilização de espaços contíguos entre transportador e agenciador não configura estratégia incomum na área de transporte de cargas, adotando-se como forma de otimização da logística do setor. Por sua vez, a exclusividade na prestação dos serviços, conforme salientado pela autoridade fiscal, é uma matéria controvertida, considerando o próprio conteúdo da proposta comercial elaborada pela "MELLIES", que cita a representação também das empresas Transportes Bertolini Ltda e Transportadora Ociani Ltda (fls. 1.485/1.496).

127. Quanto ao litisconsórcio passivo em algumas demandas trabalhistas, tal aspecto não tem a relevância que pretende dar o agente fiscal, a menos que ficasse evidenciado que o chamamento ao polo passivo decorria de fatos que extrapolavam a relação da empresa "MANN" como tomadora de serviços dos trabalhadores contratados junto a "MELLIES"/"JDM".

128. Ao contrário das palavras da autoridade fiscal, a inclusão das contratadas e seus motoristas nos sistemas gerenciais da "MANN", a imposição de cláusulas contratuais de responsabilização das contratadas "MELLIES"/"JDM" por avarias, furtos e extravios de cargas e riscos de créditos, além do estabelecimento de uma política de preços pelos serviços prestados, são plenamente compatíveis com um contrato típico de agenciamento e representação de cargas.

129. Durante o período a que se referem os fatos geradores, não há qualquer indício significativo e condizente no processo administrativo da existência de interferência da "MANN" nas atividades das empresas contratadas em grau que ultrapasse a associação tomador/prestador, mediante confusão patrimonial, administrativa, contábil ou de trabalhadores alocados nas atividades empresariais.

130. A alegação da participação da "MANN" na utilização da empresa fictícia, por meio de "rateio" dos serviços e receitas da "MELLIES"/"JDM" é afirmação despedida de respaldo nas provas dos autos.

131. Para caracterização de grupo econômico, afastando a hipótese de mero tomador de serviços contratado das empresas "MELLIES"/"JDM", seria necessário indícios da existência de confusão patrimonial e unidade de controle entre as empresas, uma delas exercendo influência no processo decisório e estratégico sobre as demais, situação que não restou comprovada entre "MANN" e "MELLIES"/"JDM".

132. Quanto à solidariedade de fato, pressupõe o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, implicando a participação na relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible, não sendo suficiente a existência de interesse econômico ou mesmo a constatação de participação nos resultados ou lucros.

133. Em síntese, a solidariedade tributária se caracteriza pela existência de interesse jurídico, vinculado à atuação conjunta na situação configuradora do fato gerador. Não há nos autos sob exame os elementos de conexão eleitos pelo legislador para a caracterização da solidariedade de fato.

134. Logo, cabe afastar o vínculo de responsabilidade solidária atribuído à empresa "MANN" e, nesse caso particular, impertinente a inclusão do seu nome, nessa condição, no Relatório de Vínculos.

135. Deixo de analisar os demais argumentos de defesa do recurso voluntário da "MANN", por absoluta desnecessidade para a improcedência de sujeição passiva solidária.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO dos recursos voluntários, REJEITO as preliminares, AFASTO a decadência e, no mérito, DOU PROVIMENTO PARCIAL para:

- (i) abater dos valores relativos às contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais exigidas no AI nº 37.273.203-8, por competência, as contribuições previdenciárias dos segurados recolhidas pela empresa JDM Serviços de Carga e Descarga Ltda, por intermédio do pagamento em GPS (código 2003); e (ii) excluir o vínculo de responsabilidade solidária atribuído à empresa Transporte Mann Ltda.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess