ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10920.722324/2011-35

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

Processo nº	10920.722324/2011-35
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2202-004.687 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	08 de agosto de 2018
Matéria	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente	FABRICA DE MAQUINAS LAMPE LIMITADA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2008

Ementa:

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE FATO.

Deve ser desconsiderada a pessoa jurídica inexistente de fato, atribuindo-se os fatos geradores às pessoas efetivamente tomadoras dos serviços dos segurados empregados.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. MP 449/08. COMPARAÇÃO DE MULTAS.

A análise da multa mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, deverá ser realizada mediante confronto, por competência, entre a penalidade prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzida pelo art. 35A da Lei nº 8.212, de 1991, e o somatório das penalidades calculadas com base na legislação vigente à época do fato gerador, isto é: multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º a 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, e a multa do inciso II do art. 35 dessa mesma Lei, imposta na autuação correlata pelo descumprimento de obrigação principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Dilson Jatahy Fonseca Neto (relator), Júnia Roberta Gouveia Sampaio e Martin da Silva Gesto, que deram provimento parcial ao recurso no que diz respeito à multa aplicada. Designado para redigir o voto vencedor a conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson- Presidente..

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio- Redatora *ad hoc*.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocada), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Ronnie Soares Anderson.

Relatório

Como Redatora *ad hoc*, sirvo-me da minuta de acórdão inserida pelo Relator no repositório oficial do CARF

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor da Contribuinte para constituir crédito tributário de Contribuições Sociais Previdenciárias. Intimada, a Contribuinte protocolou impugnação. A DRJ manteve integralmente o crédito tributário. Inconformada, interpôs recurso voluntário, ora levado a julgamento.

Feito o breve resumo da lide, passo ao relatório pormenorizado dos autos.

Em 28/10/2011 foram lavrados os autos de infração DEBCAD nº 37.326.483-6 (fl. 71/94) e nº 37.326.484-4 (fl. 95/112). Conforme o relatório fiscal (fls. 46/70 e docs. anexos fls. 3/45 e 113/803),

> *"**DEBCAD 37.326.483-6** – Refere-se ao débito proveniente de contribuições previdenciárias devidas: à Seguridade Social, relativamente às parcelas a cargo da empresa sobre a remuneração de empregados, (parte patronal) bem como as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.*
>
> ***DEBCAD 37.326.484-4** Refere-se ao débito proveniente de contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, relativamente à parcela de segurados (parcelas, não retidas).*
>
> *Os créditos lançados compreendem o período de 01/2007 a 12/2008, e também 13°/2007 e 13°/2008."*

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

a) As remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados, formalmente registrados na LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA, CNPJ ..., constante de suas folhas de pagamentos, que efetivamente laboraram na ora autuada, caracterizados, por esta fiscalização, para fins previdenciários, como empregados da empresa da FÁBRICA DE MÁQUINAS LAMPE LTDA, CNJ ..., no período de 01/2007 a 12/2008, não declaradas em GFIP`s, cujos valores estão indicados no Discriminativo de Débito – DD, além de constar de planilha anexa.

*b) As remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, a título de pro labore constantes das folhas de pagamentos, da empresa LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA, CNPJ ..., que efetivamente laboraram na ora autuada, caracterizados por esta fiscalização, para fins previdenciários, como sendo da empresa **FÁBRICA DE MÁQUINAS LAMPE LTDA**, CNJ ..., no período de 01/2007 a 12/2008, não declaradas em GFIP`s, cujos valores estão indicados no Discriminativo de Débito – DD, além de constar de planilha anexa.*

c) As remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados, formalmente registrados na LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA, CNPJ ..., registradas na contabilidade e não lançadas em folhas de pagamentos, que efetivamente laboraram na ora autuada, caracterizados, por esta fiscalização, para fins previdenciários, como empregados da empresa da FÁBRICA DE MÁQUINAS LAMPE LTDA, CNJ ..., no período de 01/2007 a 12/2008, não declaradas em GFIP`s, cujos valores estão indicados no Discriminativo de Débito – DD, além de constar de planilha anexa.

*d) As remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, a título de serviços prestados, registradas na contabilidade e não lançadas em folhas de pagamentos, que efetivamente laboraram na ora autuada, caracterizados por esta fiscalização, para fins previdenciários, como sendo da empresa **FÁBRICA DE MÁQUINAS LAMPE LTDA**, CNJ ..., no período de 01/2007 a 12/2008, não declaradas em GFIP`s, cujos valores estão indicados no Discriminativo de Débito – DD, além de constar de planilha anexa.*

*e) As remunerações pagas e/ou creditadas à Cooperativa de Trabalho Unimed, lançadas na contabilidade da empresa LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA, CNPJ ..., considerados por esta fiscalização, para fins previdenciários, como sendo efetuados pela empresa **FÁBRICA DE MÁQUINAS LAMPE LTDA**, CNJ ..., no período de 01/2007 a 12/2008, não declaradas em GFIP`s,*

cujos valores estão indicados no Discriminativo de Débito – DD, além de constar de planilha anexa.

Para levantamento das contribuições previdenciárias, parcelas dos segurados, foram observadas as alíquotas vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, respeitando-se o teto máximo do salário de contribuição.

O FAP – Fator Acidentário de Prevenção foi considerado à taxa estabelecida para empresa Lampe Equipamentos Industriais Ltda**,** *(1,75%), tendo em vista que os empregados formalmente admitidos naquela empresa foram considerados para fins previdenciários, como empregados da empresa* ***FÁBRICA DE MÁQUINAS LAMPE LTDA.****, conforme será adiante relatado.*

Para o presente levantamento, os fatos geradores foram considerados **não** *declarados em GFIP, e separados em diversos levantamentos, em função da verificação da multa mais benéfica a que se refere a MP 449/2008 convertida na Lei 11.941/2009*

(...)

1. Foram alocadas simultaneamente diversas ações fiscais, para as empresas Lampe Comércio e Representações Ltda; Lampe Equipamentos Industriais Ltda e Fábrica de Máquinas Lampe Ltda., tendo em vista haver indícios caracterizadores em tese, da existência de grupo econômico entre as mesmas, além de empresas optantes do SIMPLES. As ciências aos diversos Mandados de Procedimentos Fiscais - MPF, pelos sujeitos passivos ocorreram em 05/08/2011.

(...)

III CARACTERIZAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO ENTRE AS EMPRESAS:

FÁBRICA DE MÁQUINAS LAMPE LTDA e LAMPE COMERCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA

7. Vejamos na seqüencia, se existem nas empresas sob ação fiscal, os elementos caracterizadores da existência de grupo econômico, como parentesco entre os sócios, administração comum das sociedades e interesses também comuns, com vistas a determinas o grau de responsabilidade solidária entre as sociedades, conforme determina a legislação.

7.1. Foi constatado que os sócios de todas as empresas possuem certo grau de parentesco, quer seja por vínculo conjugal, consangüinidade ou afinidade, como adiante demonstrado:" - fl. 23;

(...)

7.2 Como se não bastasse o grau de parentesco entre os sócios, já demonstrando, portanto, o interesse comum nas empresas, a administração das sociedades se dá forma compartilhada, entre os sócios, Carlos Otto Lampe e Rene Lampe, (primos e netos do sócio fundador), conforme comprovado em informação do próprio site, mantido pelas empresas no endereço eletrônico: www.maquinaslampe.com.br. que relaciona as empresas FÁBRICA DE MÁQUINAS LAMPE LTDA e LAMPE COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.

7.3 Outro fato que ratifica a existência de grupo econômico até 23/05/2007, é o fato de que a empresa, COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LAMPE LTDA passou à condição de sócia da empresa FÁBRICA DE MÁQUINAS LAMPE LTDA a partir de 24/05/2007.

7.4 Desta forma restaram comprovados os elementos caracterizadores do instituto do grupo econômico (até 23/05/2007), acarretando por conseqüência a responsabilidade solidária quanto aos créditos tributários constituídos na ação fiscal entre as empresas FÁBRICA DE MÁQUINAS LAMPE e LAMPE COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES até a data de 23/05/2007, conforme determina o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66 Art. 121 e 124 [ressalta o inciso I]*) e a Legislação Previdenciária (Lei 8.212/91, Art. 30), nos seguintes termos:*

(...)

IV INEXISTÊNCIA DE FATO DA EMPRESA LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA– CNPJ ...

8. Foi possível constatar que a empresa Lampe Equipamentos Industriais Ltda., não tem existência de fato, tendo sido mantida basicamente para diminuir custos da empresa Fábrica de Máquinas Lampe Ltda, e as razões inequívocas da referida tese, estão presentes em diversos momentos, senão vejamos:

8.1 A empresa Lampe Equipamentos Industriais Ltda, ocupa o mesmo prédio onde se situa a Fábrica, mediante suposta locação do imóvel de propriedade da Fábrica de Máquinas Lampe Ltda.

8.2 A comprovação de tais fatos ocorreu quando esta auditoria se dirigiu ao endereço onde estaria localizada a empresa Fábrica de Máquinas Lampe Ltda., constante da Rua Pedro Simões, número 60/70, para dar ciência aos empresários de Termo de Intimação Fiscal (TIF) em 02/09/2011. Naquela ocasião foi possível constatar que a empresa Lampe Equipamentos Industriais Ltda., embora esteja cadastrada como localizada na Rua ..., encontra-se no mesmo endereço da Fábrica de Máquinas Lampe Ltda, (Rua ...).

(...)

8.3 Ao ali chegar, dirigi-me à recepção, cuja atendente se identificou como sendo ..., que foi inclusive a mesma pessoa que assinou os avisos de recebimentos – AR, quando enviados os

Termos de Início de Procedimentos Fiscais – TIPF´s, para todas as três empresas.

8.4 Em ato contínuo fui atendido pelos senhores **Renê Lampe** *e* **Carlos Otto Lampe***, que tomaram ciência dos Termos de Intimação Fiscal – TIF, alegando o Sr. Renê que representava as empresas* Fábrica de Máquinas Lampe Ltda *e* Lampe Comércio e Representações Ltda; *enquanto o Sr. Carlos disse representar a empresa* Lampe Equipamentos Industriais Ltda.

8.5 Quando perguntados se possuíam algum outro endereço além daquele, informaram que todas as empresas funcionavam no mesmo endereço, traçando inclusive um perfil das empresas e seus respectivos sócios fundadores e empregados desde sua origem; afirmando literalmente que a empresa Lampe Equipamentos Industriais Ltda.*,* **"industrializava os produtos"** *enquanto a* Fábrica de Máquinas Lampe Ltda. **"realizava o faturamento".**

8.6 A contabilidade das empresas corrobora de forma indubitável a inexistência de fato da empresa **Lampe Equipamentos Industriais Ltda.***, que sendo tributada pelo SIMPLES, sempre arcou com os gastos dos empregados, enquanto a* **Fábrica de Máquinas Lampe Ltda.** *(tributada pelo lucro real) cuidava do faturamento, tudo com vistas a pagar menos tributos e contribuições previdenciárias, aproveitando-se de um suposto planejamento tributário.*

8.7 Pode-se constatar, por exemplo, que enquanto a **Fábrica de Máquinas Lampe Ltda** *possui apenas um empregado, e registra um faturamento superior a R$ 2,2 milhões de reais, a* **Lampe Equipamentos Industriais Ltda,** *possui em torno de 28 empregados enquanto seu faturamento atualmente é em torno de R$ 730 mil reais, conforme quadros a seguir:*

(...)

8.8 Vale ressaltar que do total do faturamento anual da empresa **Lampe Equipamentos Industriais***, mais da metade foi destinado à industrialização efetuada para própria empresa* **Fábrica de Máquinas Lampe,** *conforme quadro a seguir:*

(...)

8.9 A **Lampe Equipamentos Industriais Ltda,** *não possui nenhum valor de Ativo Imobilizado, capaz de justificar sua geração de receitas. Também não possui recursos em seu Ativo Circulante (Caixa e Bancos), capazes de fazer frente aos compromissos financeiros de seu Passivo Circulante, sendo todas as despesas pagas com recursos provenientes de empréstimos obtidos das empresas* **Fábrica de Máquinas**

Lampe Ltda. *e* **Lampe Comércio e Representações Ltda**.*, conforme quadro a seguir:*

(...)

8.10 Também não se vislumbra na contabilidade da Lampe Equipamentos Industriais Ltda, nenhum pagamento a título de água ou energia elétrica, ou qualquer outra despesa que justifique de fato sua existência, sendo os mesmos suportados pela Fábrica de Máquinas Lampe Ltda.

9. Por todos os fatos descritos, não restam dúvidas de que a Lampe Equipamentos Industriais Ltda., é uma empresa inexistente de fato, que teria sido constituída de forma simulada, visando recolhimento de uma menor carga tributária em relação às operações da empresa Fábrica de Máquinas Lampe Ltda.

(...)

11. Por todo o exposto, não resta dúvida de que o contribuinte ao assim proceder, eivou de vícios sua contabilidade, deixando de reconhecer contabilmente o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, contrariando dispositivo legal constante da Lei 8.212/91, artigo 33, parágrafo 6º, que assim estabelece: § 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.

12. Considerado os fatos descritos em subsunção à legislação aplicável à espécie, serão considerados ocorridos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, relativamente aos empregados formalmente registrados na empresa inexistente de fato, **LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA***, para o correto enquadramento junto à empresa para a qual os mesmos efetivamente laboraram,* ***FÁBRICA DE MÁQUINAS LAMPE, CNPJ ....***

(...)

23. Ao encontro deste propósito, na presente auditoria, foram identificados procedimentos em tese simulatórios, consistente em criar, empresas de direito, mas não de fato, qual seja LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA, com a finalidade única e exclusiva de reduzir o montante de tributos devidos pela ***FÁBRICA DE MÁQUINAS LAMPE LTDA****;*

(...)

40. Assim, diante dos fatos descritos, vimos que a conduta da empresa no sentido de criar empresa inexistente de fato do SIMPLES, acima exposto, e independente das formas jurídicas simuladas empregadas, cabe à Fiscalização efetuar o devido enquadramento da situação fática encontrada, de forma a efetuar o correto lançamento das contribuições efetivamente devidas pelo contribuinte à Seguridade Social.

41. A legislação estampada na Lei 8.212/91, artigo 33, ao se referir a aferição indireta, estabelece:

(...)

42. Neste sentido com base na Lei 8.212/91, artigo 33, parágrafo 6º, encontra-se justificado o procedimento adotado por esta auditoria, no sentido de levantar os débitos previdências, relativos aos fatos geradores da empresa LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA**,** *(inexistente de fato), junto à empresa* **FÁBRICA DE MÁQUINAS LAMPE LTDA**.

43. Considerado a existência de grupo econômico, os débitos ora levantados serão considerados com a correspondente sujeição passiva da empresa **LAMPE COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA**, *que responde solidariamente pelos mesmos, por determinação do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66 Art. 121 e 124) e a Legislação Previdenciária (Lei 8.212/91, Art. 30)." - fl. 35;*

(...)

VI. ALTERAÇÃO NORMATIVA – MP Nº 449/2008 E LEI Nº 11.941/2009

(...)

46. Diante disto, para as competências anteriores à alteração legislativa foi verificado o enquadramento mais benéfico ao contribuinte (conforme previsão do artigo 106, inciso II, "c" do Código Tributário Nacional), mediante a comparação da soma das multas do artigo 32, § 5º, e do artigo 35, inciso II, item "a", ambos da Lei nº 8.212/1991, com as do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996. 47. Por sua vez, as multas do artigo 44, Inciso I da Lei 9.430/1996, considerada inicialmente no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), poderão ser duplicadas, quando considerados os efeitos da Lei 4.502, de 30/11/1964, em seus artigos 71, 72 e 73, que trata da sonegação, fraude e conluio

(...)

VII – ELEMENTOS FINAIS

(...)

> *49. Além deste relatório, integram o processo os seguintes anexos:*
>
> *(...)*
>
> *e) Relatório de Documentos Apresentados – RDA, que relacionada por estabelecimento e competências, as parcelas que foram deduzidas das contribuições apuradas, constituídas por recolhimentos.*
>
> *f)* ***Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA****, que demonstra como os recolhimentos efetuados foram apropriados pela fiscalização;*
>
> *(...)*
>
> *j) Planilha com Relação dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativos à folha de pagamento, com valores das bases de cálculos e valor de contribuições previdenciárias, denominada "*RELAÇÃO DE SEGURADOS FORMALMENTE REGISTRADOS NA LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS, CONSIDERADOS PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS, COMO SEGURADOS DA FÁBRICA DE MÁQUINAS LAMPE LTDA - CNPJ 85.906.113/0001-03**"*
>
> *k) Planilha com Relação dos segurados empregados e contribuintes individuais, cujos valores embora não constassem de folhas de pagamentos, foram registrados na contabilidade, denominada* "RELAÇÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS LANÇADOS NA CONTABILIDADE*"*

Foi formalizado termo de sujeição passiva solidária em relação a Lampe Comércio e Representações Ltda. (fl. 804/808).

Intimada em 22/11/2011 (fls. 71 e 95), a Contribuinte protocolou impugnações individualizadas para cada DEBCAD em 22/12/2011 (fls. 835/854 e 894/913). Analisando a defesa, a DRJ proferiu o acórdão nº 12-64.766, de 14/04/2014 (fls. 953/961), no qual manteve integralmente o crédito tributário e que restou assim ementado:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*
>
> *Período de apuração: 01/01/2007 a 30/12/2008*
>
> *OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. SOLIDARIEDADE. PRESENTE. INEXISTÊNCIA DE FATO. PRESUNÇÃO SIMPLES. POSSIBILIDADE. SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO. ARBITRAMENTO. LEGALIDADE.*
>
> *O Fisco pode utilizar-se de presunção a fim de demonstrar a ocorrência de fato tributariamente relevante, baseando-se em regras de experiência acerca do que geralmente acontece no mundo fenomênico. A lei não pode prever todos os fatos*

indiciários a fim de positivá-los como enunciado de presunção absoluta ou relativa.

Caracteriza-se o grupo econômico quando, além do parentesco e do controle societário, o conjunto de indícios e elementos fáticos demonstra que as empresas combinavam recursos e esforços para a consecução de objetivos comuns, sob direção única e coordenada, portanto, atuavam economicamente como grupo.

Há solidariedade entre as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondendo pelas obrigações decorrentes da lei de custeio da previdência social, por expressa disposição legal, bem como pela comprovação do interesse comum na situação que constitua fato gerador.

Constatada a ocorrência de simulação, consubstanciada na utilização de empresa inexistente de fato, a fim de obter exclusivamente a redução da carga tributária, é lícita a deconsideração do negócio jurídico e o arbitramento das contribuições devidas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada em 29/04/2014 (fls. 964), e ainda inconformada, a Contribuinte protocolou recurso voluntário em 27/05/2014 (fls. 968/994) argumentando, em síntese,

- Que o lançamento se sustenta em presunção simples, não havendo provas das alegações da autoridade lançadora. Acontece que para acusar a ocorrência de fraude é necessário provar o quanto se alega;

- Que "*não existe óbice legal que impeça que uma Empresa preste serviços para outra Empresa, cuja administração seja exercida, cada qual por seus Sócios, com certo grau de parentesco.*" (fl. 972);

- Que não há lei proibindo que duas empresas se instalem no mesmo imóvel;

- Que a Contribuinte é empresa autônoma, mantendo sua estrutura societária, legal, funcional e administrativa própria, conforme provas juntadas aos autos mas não analisado pela DRJ, sendo indevida a declaração de sua nulidade ou de inexistência;

- Que não há ilicitude na subdivisão da atividade empresarial em pessoas jurídicas diversas, sendo indevida a reunião das receitas dessas pessoas em uma só para fins de tributação. Cita precedentes do CARF nos acórdãos nº 3403-002.519 e nº 103-23.357;

- Que é ilegítimo o arbitramento uma vez que foram apresentados à Fiscalização todos os documentos da recorrente e das demais empresas;

- Que não há relação entre o faturamento e o número de funcionários;

- Que não há fundamento para a descaracterização da Lampe Equipamentos Industriais Ltda do SIMPLES NACIONAL, vez que esta observou todos os requisitos legais;

- Que a existência de sócio em comum não é suficiente para caracterizar grupo econômico;

- Que, não havendo grupo econômico, "*não há que se falar em responsabilidade solidária, uma vez que a carga tributária incidente em cada fato gerador encontra-se devidamente recolhida, por cada um dos sujeitos passivos correspondentes*" (fl. 981);

- Que a própria autoridade lançadora admitiu que a Contribuinte de direito pagou todos os tributos, mas que ainda assim não considerou esses valores recolhidos pela Lampe Equipamentos Industriais Ltda.

- Que, além disso, "*deve ser afastada a aplicação do instituto da responsabilidade solidária ao presente caso, uma vez que a simples alegação de interesse comum, não é suficiente para a aplicação do instituto em questão.*" (fl. 986);

- Que, subsidiariamente, as multas impostas afrontam os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do não confisco;

- Que as multas são inaplicáveis uma vez que a Contribuinte de Direito na ocasião, a Lampe Equipamentos Industriais Ltda., recolheu as contribuições previdenciárias e satisfez todas as obrigações acessórias; e

- Que a multa aplicada foi aquela vigente à época do fato gerador, e não aquela vigente à época do lançamento, sendo que deveria ser aplicado o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, com redação dada pela 11.941/2009, de maneira retroativa, nos termos do art. 106, II, do CTN.

A responsável solidária Lampe Com. Representações Ltda. foi intimada em 28/04/2014 (fl. 965).

Os presentes autos foram apensados ao processo nº 10920.722323/2011-91 (fl. 833).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio - Redatora *ad hoc*

Como Redatora *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo Relator no repositório oficial do CARF, de sorte que o posicionamento abaixo esposado não necessariamente tem a aquiescência desta Conselheira

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

Da presunção simples

Argumenta a Contribuinte que o lançamento foi feito com base exclusivamente em presunção simples, o que é indevido. Defende que cabe à autoridade lançadora provar as suas alegações.

A verdade é que, no presente caso, a autoridade lançadora apresentou fatos e provas que as fundamentasse. Por exemplo, descreveu o quadro componente das empresas (itens 6 e 7.1 do Relatório de Fiscalização), e apresentou as provas que lastraram tais afirmações (fls. 763/792). Também afirmou que a maior parte do faturamento da LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA. era proveniente da Recorrente, e depois apresentou tabela resumindo os valores apurados por ano que lastrearam a sua afirmação.

Esse procedimento investigativo é plenamente válido quando da investigação de fraudes e outras hipóteses de desconsideração de fatos aparentemente verdadeiros. É incomum que sejam identificadas provas diretas de fraudes ou de inexistência de fato de empresas. Portanto, é racional que essas fiscalizações se lastreiam em processos de dedução da verdade material com base em premissas. Inclusive, esse procedimento é estabelecido na legislação, como se observa do art. 33, § 6º, da Lei nº 8.212/1991, citado pela autoridade lançadora.

Questão completamente diferente é a análise da adequação das conclusões da autoridade lançadora em relação às provas e premissas adotas. Esse ponto, entretanto, será destrinchado a seguir.

Do grupo econômico, da inexistência de fato e do reenquadramento dos segurados empregados

O lançamento tem por objeto o reenquadramento dos funcionários formalmente declarados na empresa LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA., de sorte que foram considerados como segurados empregados da ora Recorrente. O fundamento foi a inexistência de fato daquela. Para fundamentar a sua constatação de que havia um grupo econômico, a autoridade lançadora anotou que:

- Que os sócios de todas as empresas consideradas eram parentes entre si, o que de pronto demonstra interesse comum nas empresas;
- Que a administração das sociedades era compartilhadas entre os sócios, estes primos entre si e netos do fundador do grupo econômico;
- Que uma empresa passou a ser sócia de outra;

Já para lastrear a acusação de que a empresa desconsiderada inexistia de fato, a autoridade lançadora anotou que:

- Que seu único propósito era diminuir os custos da Recorrente;

- Que ocupa o mesmo prédio onde se situa a Fábrica, mediante suposta locação do imóvel;

- Que a mesma pessoa figura como atendente de ambas as empresas, assinando os AR's das duas;

- Que foi atendido simultaneamente por ambos os sócios, apesar de um se dizer responsável por uma sociedade e outro pela outra;

- Que os sócios afirmaram literalmente que "*a empresa Lampe Equipamentos Industriais Ltda., **"industrializava os produtos"** enquanto a Fábrica de Máquinas Lampe Ltda. **"realizava o faturamento".***" (fl. 56);

- Que a contabilidade das empresas corrobora a afirmação de que a LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA. optante pelo SIMPLES inexiste de fato, mas que apenas arcava com os custos com os empregados, enquanto a Recorrente, tributada pelo lucro real, realizava o faturamento de forma a minimizar o pagamento dos tributos, apresentando tabelas nas quais se observa que a Recorrente tinha como "Faturamento" valores entre R$ 1.5 milhões e R$ 2.6 milhões, como "Custos Produtos" valores entre R$ 560 mil e R$ 1.3 milhões, e como "Gasto com pessoal" valores inferiores a R$ 20mil. De outro lado, na Lampe Equipamentos Industriais o "Faturamento" variava entre R$ 500mil e R$ 700mil, o "Custo Produtos" entre R$ 90mil e R$ 260mil, e o "Gastos Pessoal" entre R$ 430mil e R$ 550mil.

- Que mais de 50% do faturamento da LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA. era proveniente da FÁBRICA DE MÁQUINAS LAMPE LTDA.;

- Que a empresa desconsiderada não nenhum valor a título de Ativo Imobilizado. Que tampouco tinha Ativo Circulante (Caixa e Bancos) capazes de fazer frente aos seus compromissos financeiros do Passivo Circulante, e, enfim, que todas as suas despesas eram pagas com recursos de empréstimos obtidos da Recorrente e da empresa classificada como Responsável solidária nesta lançamento; e

- Que a empresa desconsiderada não tinha nenhum pagamento a título de água ou energia elétrica, ou mesmo qualquer outra despesa que justifique a sua existência, sendo todos custeados pela Recorrente.

Outrossim, também foi atribuída responsabilidade solidária da LAMPE COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA. em função dos arts. 121 e 124 do CTN e do art. 30 da Lei nº 8.212/1991. Esta questão será tratada especificamente em tópico apartado, porém desde já é registrada em função da importância da questão da existência ou não de grupo econômico para a sua configuração.

A DRJ, analisando a impugnação, concluiu pela correção das conclusões alcançadas pela autoridade lançadora. Analisando os fatos apurados, também concluiu ser improvável que uma empresa fosse capaz de levar a cabo processo industrial sem maquinário, matérias-prima, energia ou água; igualmente, que não é crível que uma empresa fosse capaz de produzir máquinas e faturasse valores na casa de R$ 2.2milhões com um único funcionário

registrado. Admitiu não haver óbice à constituição de pessoas jurídicas autônomas, formação de grupo econômico e estruturação da atividade empresarial para dividir o processo industrial/comercial. Contudo, entendeu que os fatos realmente convergiam no sentido de que a empresa desconsiderada realmente inexistia de fato.

Em sua defesa, a Contribuinte contesta a configuração de grupo econômico. Argumenta que não há óbice legal ao compartilhamento de um mesmo imóvel por duas ou mais empresas; que tampouco há qualquer irregularidade em uma empresa prestar serviço a outra, independentemente de seus sócios e dirigentes serem parentes; que as empresas são autônomas, mantendo estrutura societária, legal, administrativa e funcional próprias, afirmando ter apresentado provas, as quais foram ignoradas pela DRJ; que a existência de sócio em comum é insuficiente para caracterizar grupo econômico; que não há correlação entre o faturamento da empresa e o número de funcionários; e que a LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA. preencheu todos os requisitos para se enquadrar no SIMPLES NACIONAL.

De qualquer maneira, desenvolve raciocínio no sentido de que não há ilicitude na divisão e na subdivisão da atividade empresarial em pessoas jurídicas diversas. E, nesse caso, que não pode a autoridade lançadora simplesmente reuni-las para fins de tributação.

Imperioso delimitar a lide nesse ponto.

A primeira questão a ser analisada é a existência de fato ou não da empresa LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA. Somente se esta inexistir de fato é que será relevante analisar a existência ou não de grupo econômico, a correta identificação do sujeito passivo e a responsabilidade solidária.

Da (in)existência de fato da LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA.

A própria autoridade lançadora esclareceu que é necessário diferenciar o planejamento tributário - ou seja, a elisão fiscal, os atos lícitos tendentes a reduzir a tributação - da evasão fiscal:

> *"27. Assim, será elisão fiscal quando o contribuinte adota um procedimento lícito para evitar a ocorrência do fato gerador ou adota uma alternativa legal ao seu dispor para reduzir a carga tributária. Mas, será evasão fiscal ilícita, quando a conduta trilhe pelo caminho da sonegação e da fraude, através da simulação." - fl. 61.*
>
> *(...)*
>
> *"40. Assim, diante dos fatos descritos, vimos que a conduta da empresa no sentido de criar empresa inexistente de fato do SIMPLES, acima exposto, e independente das formas jurídicas simuladas empregadas, cabe à Fiscalização efetuar o devido enquadramento da situação fática encontrada, de forma a efetuar o correto lançamento das contribuições efetivamente devidas pelo contribuinte à Seguridade Social." - fl. 63;*

Ou seja, o lançamento tem como premissa a existência de simulação. A autoridade lançadora não contesta a validade da organização da atividade empresarial, nem a possibilidade ou impossibilidade de se dividir a atividade industrial em duas ou mais pessoas jurídicas. Apenas, entendeu que a LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA. não existia de fato, ou seja, que houve simulação por parte da Contribuinte e que todos os empregados formalmente declarados naquela em verdade estavam vinculadas a esta.

Nessa linha, os argumentos da contribuinte no sentido de ser lícita a divisão da atividade empresarial, bem como de que é possível a prestação de serviços de uma empresa a outra não têm o condão de infirmar o lançamento.

Diferentemente, é sim fulcral a questão de haver ou não autonomia entre essas empresas, em especial no que toca à estrutura funcional. Essa é a principal acusação e sobre isso deveria recair a defesa da Contribuinte. Apresentou como únicas provas, entretanto, (a) duas notas fiscais emitidas em relação a operações com terceiros (fls. 911/912), (b) contratos de sublocação (fls. 913/918), desacompanhado de provas do pagamento dos alugueres, e (c) contracheques de funcionários da empresa desconsiderada (fls. 925/928).

Os contratos de sublocação seriam ótimo instrumento de prova em favor da Contribuinte caso houvesse provas do pagamento dos alugueres. Ausentes estas, apenas corroboram as constatações da autoridade lançadora de que a empresa desconsiderada estava localizada no mesmo endereço da Contribuinte e que aquela não tinha custos no mundo real, sendo tudo arcado por esta.

Os contracheques, nesse contexto, não fazem provas a favor nem contra a recorrente nesse ponto. A verdade é que esse fato é inconteste: a empresa LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA. tinha funcionários em sua contabilidade. Tanto assim que esse é exatamente o fato gerador identificado: a existência de pagamentos a segurados empregados declarados por esta empresa.

De outro lado, as notas fiscais emitidas em relação a operações com terceiros contam sim a seu favor. Efetivamente, demonstram que a empresa EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA. tinha vínculos comerciais não apenas com a Recorrente, mas também com outras pessoas. É indício, portanto, da sua existência de fato. Contudo, isoladamente, é prova extremamente frágil.

Já das alegações da autoridade lançadora, (a) é irrelevante a acusação de que o único propósito era a diminuição dos custos tributários da Recorrente, vez que, como a própria autoridade lançadora admitiu, o planejamento tributário lícito é válido; (b) é contrário à tese de inexistência de fato a constatação de que aproximadamente 50% do faturamento da LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA. era proveniente de outras pessoas, que não a Recorrente. Esse fato demonstra, pelo contrário, que a referida empresa mantinha operações comerciais hígidas com outras pessoas e, relações essas, inclusive, que podem servir como parâmetro para demonstrar que os preços estabelecidos nas suas operações com a Recorrente eram os preços de mercado.

Entretanto, têm grande peso as alegações da autoridade lançadora de que (c) a contabilidade das empresas demonstrava que a LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA. apenas arcava com os custos com os empregados, sendo o "grosso" do faturamento atribuído à Recorrente; (d) a empresa desconsiderada não tinha valores a título de Ativo Imobilizado nem e o ativo circulante era incapazes de fazer frente aos seus compromissos financeiros; (e) todas

as suas despesas eram pagas com recursos de empréstimos obtidos da Recorrente e da empresa classificada como Responsável solidária nesta lançamento; (f) a empresa desconsiderada não tinha nenhum pagamento a título de água ou energia elétrica, ou mesmo qualquer outra despesa que justifique a sua existência, sendo todos custeados pela Recorrente.

Ora, como pode uma empresa fabricante de máquinas não deter de maquinário para o processo de industrialização? Como pode não ter matéria-prima? E não ter custos com eletricidade?

Não era necessário que fosse proprietária do maquinário industrial, mas é indispensável que demonstrasse ter acesso a tal infraestrutura, seja por meio de locação, de arrendamento etc. Ou que demonstrasse sim ter a matéria-prima e os custos com eletricidade. Nada disso fez.

Há que se registrar que no acórdão nº 103-23.357, de 23/01/2008, citado pela própria Contribuinte como fundamento para a sua defesa, percebe-se o seu erro. Efetivamente, naquele julgamento entendeu-se pela legalidade da subdivisão da atividade econômica com o fito de economizar tributo. Da leitura do voto, se observa, entretanto, que:

> *Por isso, o fisco, a quem incumbe desconstituir a presunção de legitimidade de que gozam os atos e negócios jurídicos atacados, provando que não passam de mera aparência ou ocultam uma outra relação jurídica de natureza diversa, escamoteando a ocorrência do fato gerador, há de se valer da prova indireta, de indícios, que hão de ser graves, precisos, concordantes entre si, resultantes de uma forte probabilidade e indutores de ligação direta do fato desconhecido como fato conhecido.*
>
> *A meu sentido, disso não se desincumbiu o fisco. A falta de aprofundamento da ação fiscal faz com que os fatos apontados como indícios de simulação, quais sejam, a instalação das duas empresas na mesma área geográfica e as alterações dos seus objetivos sociais, reservando-se a uma a fabricação do casco e à outra os serviços de montagem da embarcação, possam ser tidos como desdobramento da atividade antes exercida por uma delas, objetivando racionalizar as operações e minorar a carga tributária.*
>
> *A conclusão diversa chegaria se a fiscalização comprovasse que a empresa desqualificada não mantinha registros ou inscrições fiscais próprias, que não possuía quadro próprio de empregados, que não celebrava negócios, que não emitia documentação, que não mantinha escrituração fiscal relativa a seus negócios.*

O mesmo se extrai da ementa do acórdão 3403-002.519, de 22/10/2013:

> *PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. ART. 116, P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ART. 126, III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO.*
>
> *Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente*

> *existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos.*
>
> *A alteração na estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes as diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, p.u. do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fosse uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o art. 126, III, do CTN.*

Ou seja, em ambos esses acórdãos deu-se razão à Recorrente porquanto se verificou que a empresa ali desconsiderada existia de fato, ou ao menos que a autoridade lançadora não logrou demonstrar que inexistia de fato.

No presente caso, em sentido contrário, a autoridade lançadora logrou reunir indícios suficientes que, em conjunto, demonstram a inexistência de fato da empresa LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA. A Recorrente, por sua vez, não foi capaz de infirmar tais conclusões. Diferente teria sido se demonstrasse, por exemplo, que a empresa desconsiderada tinha custos com energia elétrica, com a aquisição de matéria-prima, com a locação do espaço, que atuava de maneira efetivamente autônoma, ainda que manteve relação próxima com outra empresa do mesmo grupo econômico.

Por esse motivo, não é possível dar provimento ao recurso nesse ponto.

Do grupo econômico

Superada a questão acima, impende verificar se havia grupo econômico e se, nesse contexto, foi correta a imputação dos fato geradores à Recorrente.

Com razão a Recorrente aponta ser de menor importância o fato de que os sócios das empresas eram parentes entre si. É plenamente possível que diversas pessoas jurídicas formem um grupo econômico sem que seus sócios sejam parentes, bem como que diversas empresas tenham como sócios parentes - inclusive mais próximos, como pais e filhos, ou irmãos - sem que por isso formem um grupo econômico. Não há, nesse elemento, nenhum elemento de probabilidade da existência de interesse comum.

O fato de que as pessoas jurídicas estavam sediadas no mesmo imóvel, diferentemente, é relevante. É plenamente possível que duas empresas autônomas fiquem localizadas no mesmo imóvel. Entretanto, quando se verifica que as pessoas jurídicas têm íntima relação entre si, atuando de maneira complementar, em que "uma industrializa os produtos" e outra "realiza o faturamento", em que se verifica que a mesma pessoa física atende e assina por ambas, então já se percebe a existência de interesse comum.

Fator de ainda maior relevância é a constatação de que uma delas custeia a atividade da outra. Ou seja, apesar de ambas estarem no mesmo imóvel, apenas uma delas paga o aluguel, apenas uma delas paga energia elétrica etc.

Mais uma vez, como anotado acima, a Contribuinte não logrou infirmar as constatações da autoridade lançadora. Por esse motivo, é plausível concluir que existiu grupo

econômico de que a Recorrente, enquanto a pessoa que custeava a operação, era a verdadeira tomadora dos serviços prestados pelos segurados empregados.

Do arbitramento

Argumenta ainda a Contribuinte que o arbitramento é ilegítimo, uma vez que todos os documentos foram oferecidos à Fiscalização.

A verdade é que o lançamento foi arbitrado exatamente porque a autoridade lançadora entendeu que a documentação contábil e fiscal apresentada pela Recorrente não refletia a verdade material. Esse entendimento se encontra escorado no quanto já analisado acima de que houve simulação, ou seja, criação de uma pessoa jurídica sem qualquer substância ou existência de fato. Nessa senda, adequado o arbitramento.

Outrossim, conforme o Relatório Fiscal, o lançamento tomou como base de cálculo as "*remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados, formalmente registrados na LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA (...), constante de suas folhas de pagamentos pagas e/ou creditadas aos segurados empregados*" e as "*remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados, formalmente registrados na LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA (...), registradas na contabilidade e não lançadas em folhas de pagamentos*" (fl. 46/47). Percebe-se, portanto, que o "arbitramento" nada mais foi do que o reenquadramento dos segurados empregados de uma empresa em outra, pelos fatos já elencados acima.

Portanto, uma vez que é legítimo, e que o critério utilizado pela autoridade lançadora é adequado, não há que se reformar o lançamento nesse ponto.

Dos valores já recolhidos

Argumenta ainda a Recorrente que todos os valores devidos foram recolhidos pelos sujeitos passivos correspondentes, o que inclusive teria sido reconhecido pela própria autoridade lançadora. Nessa linha, entende que não há lançamento a ser feito.

É verdade que a autoridade lançadora reconheceu a existência de pagamentos efetuados pela empresa desconsiderada. Entretanto, é verdade também que a autoridade lançadora já considerou tais valores quando da apuração do montante devido. Tanto assim que elaborou "Relatório de Documentos Apresentados - RDA" (fls. 6/7) e "Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA" (fls. 107/109).

Portanto, não assiste razão à recorrente nesse ponto.

Da responsabilidade solidária

Argumenta ainda a Contribuinte contra a imposição da responsabilidade solidária. Afirma que todos os valores já foram recolhidos pelos respectivos sujeitos passivos, bem como que não foi demonstrado o interesse comum no presente caso.

Em conformidade com tudo quanto discorrido anteriormente, é possível afirmar que havia grupo econômico - o que, nos termos do art. 30, IX, da Lei nº 8.212/1991 é suficiente para a responsabilização solidária - e que não ficou demonstrado o recolhimento integral dos débitos tributário apurados no presente lançamento.

Portanto, não assiste razão à recorrente nesse ponto.

Das multas

Subsidiariamente, a Recorrente reclama que as multas não sejam aplicadas uma vez que ferem o princípio da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco. Também, que argumenta que todos os valores devidos já foram recolhidos pelos respectivos sujeitos passivos e, consequentemente, que satisfez todas as obrigações acessórias. Enfim, que a Lei nº 11.941/2009 não foi aplicada retroativamente.

Quanto ao primeiro argumento, basta remeter ao tópico "Dos valores já recolhidos", supra. Quanto ao segundo argumento, é suficiente anotar que foi desconsiderada a pessoa jurídica LAMPE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA., e entendeu-se que os fatos geradores ocorreram em relação à ora Recorrente, o que implica afirmar que suas declarações foram omissas em relação a esses fatos geradores e, em última análise, que ela não satisfez suas obrigações acessórias.

Já no que toca ao terceiro argumento, é relevante fazer uma análise mais aprofundada.

Compulsando o Relatório Fiscal, constata-se que a autoridade lançadora afirmou ter aplicado a Lei nº 11.941/2009 de maneira retroativa, nos termos do art. 106, II, 'c', do CTN. Nessa linha, que efetuou comparação das somas do art. 32, § 5º e 35, II, 'a', com o art. 9.340/1996. Esse comparativo realmente é identificado nas fls. 186/190.

Pois bem.

O presente DEBCAD foi lavrado aplicando-se a legislação vigente à época dos fato. Ou seja, foi formalizada a multa constante no art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/1991:

> *Art. 32. A empresa é também obrigada a:*
>
> *(...)*
>
> *IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.*
>
> *(...)*
>
> *§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.*

Acontece que essa multa foi revogada pela Lei nº 11.941/2009, publicada em 28/05/2009, que incluiu em seu lugar a multa do art. 32-A:

> *Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de*

> *2009). (Vide Lei nº 13.097, de 2015) (Vide Lei nº 13.097, de 2015)*
>
> *I – de R$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*
>
> *II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*
>
> *(...)*
>
> *§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*
>
> *I – R$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*
>
> *II – R$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.*

Já prevendo situações de alteração da legislação, o Código Tributário Nacional estabeleceu uma regra de transição em relação às penalidade, determinando que,

> *Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
>
> *(...)*
>
> *II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*
>
> *a) quando deixe de defini-lo como infração;*
>
> *b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
>
> ***c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.***

Analisando a alteração concretizada pela Lei nº 11.941/2009, percebe-se que houve (1) alteração da penalidade já existente; (2) revogação da multa anteriormente existente e (3) ao mesmo tempo criação de outra multa, em função de fatos diversos. Nesse caminho, só pode retroagir a norma que alterar o comando legal em favor da Contribuinte, como quando reduzir a penalidade (1), ou quando revogou a norma que impõe a penalidade anteriormente existente (2). Diferentemente, a norma que cria penalidade nova (3) não pode retroagir, somente podendo ser aplicada nos lançamentos posteriores.

Nesse sentido deve-se limitar a multa a 20%, conforme o art. 35, da Lei nº 8.212/1991, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, não podendo ser aplicada a multa da redação original desse artigo, uma vez que foi revogada, nem a multa do art. 35-A, da mesma Lei, vez que só foi criada após o fato gerador, não podendo retroagir em prejuízo do sujeito passivo.

Esse é, inclusive, o entendimento do STJ, conforme se observa do seguinte precedente:

> *PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PREMISSA EQUIVOCADA. SÚMULA 284/STF. INAPLICABILIDADE. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. COBRANÇA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MULTA. REDUÇÃO PARA 20%. ART. 35 DA LEI N. 8.212/91 E ART. 106, II, "C", DO CTN. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. PRECEDENTES. HONORÁRIOS. CABIMENTO.*
>
> *1. Tratando-se de ato não definitivamente julgado, aplica-se a lei mais benéfica ao contribuinte, para redução de multa, conforme dispõe o art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.*
>
> *2. O art. 35 da Lei n. 8.212/91 foi alterado pela Lei n. 11.941/09, devendo o novo percentual aplicável à multa seguir o patamar de 20% que, sendo mais propícia ao contribuinte, deve ser a ele aplicado, por se tratar de lei mais benéfica, cuja retroação é autorizada com base no art. 106, II, do CTN.*
>
> *3. Precedentes: AgRg no AREsp 185.324/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27.8.2012; AgRg no REsp 1216186/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 16/5/2011; REsp 1117701/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 19/10/2009.*
>
> *4. O art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação anterior à Lei n. 11.940/09, não distingue a aplicação da multa em decorrência da sua forma de constituição (de ofício ou por homologação), hipótese prevista tão somente com o advento da Lei n. 11.940/09, que introduziu o art. 35-A à Lei de Custeio da Seguridade Social, restringindo sua incidência aos casos ocorridos após sua vigência, sob pena de retroação.*
>
> *5. É firme o entendimento no sentido de que a procedência do incidente de exceção de pré-executividade, ainda que resulte apenas na extinção parcial da execução fiscal ou redução de seu valor, acarreta a condenação na verba honorária. Precedentes.*
>
> *Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos.*
>
> *(EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2013, DJe 10/12/2013)*

Mais relevante ainda é a leitura do voto proferido pelo i.Min. Relator, de onde se extrai os seguintes excertos:

> *Cumpre destacar que o art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação anterior à Lei n. 11.940/09, não distinguia a aplicação da multa em decorrência da sua forma de constituição (de ofício ou por homologação), mas levando em consideração, essencialmente, o momento em que constatado o atraso no pagamento: antes da notificação fiscal, durante a notificação e existência de recurso*

> *administrativo, e após a inscrição em dívida ativa. Vale a transcrição:*
>
> *(...)*
>
> *Com efeito, a nova redação do art. 35 da Lei n. 8.212/91, dada pela Lei n. 11.941/09, ao prever que as multas aplicadas obedecerão os parâmetros estabelecidos no art. 61 da Lei n. 9.430/96, possibilitou a aplicação da multa reduzida aos processos ainda não definitivamente julgados.*
>
> *(...)*
>
> *A distinção quanto à forma de lançamento para fixação de multa somente foi prevista com o advento da Lei n. 11.940/09, que introduziu o art. 35-A à Lei n. 8.212/91, verbis:*
>
> *(...)*
>
> *Com efeito, sua aplicação restringe-se aos lançamentos de ofício existentes após sua vigência, sob pena de retroação.*
>
> Outros relevantes precedentes são:
>
> - AgRg no REsp 1319947/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/09/2012, DJe 02/10/2012); e
>
> - AgRg no REsp 1216186/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2011, DJe 16/05/2011).

Nesse caminho, é necessário reconhecer a aplicação retroativa (art. 106 do CTN) da Lei nº 11.941/2009, aplicando-se a multa mais benéfica ao Contribuinte, por competência, limitada porém ao patamar de 20% constante na nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Dispositivo

Diante de tudo quanto exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa.

(assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio (voto de Dilson Jatahy Fonsenca Neto)

Voto Vencedor

Conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Redatora Designada

Com a devida vênia, divirjo do i. Conselheiro relator quanto a multa mais benéfica a ser aplicada.

Nesse sentido, é elucidativo o voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no Acórdão CSRF nº9202-004.006:

> *Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito NFLD.*
>
> *Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.*
>
> *Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art.35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.*
>
> *Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:*
>
> *"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*
>
> *I – de R$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*
>
> *II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda*

que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos."

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

"Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996."

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

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

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

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para

> *as Notificações Fiscais NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.*
>
> *Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.*
>
> *No presente caso, conforme consta do relatório, foi feito o comparativo entre a sistemática anterior 24% e o AIOA, e a multa atual do art. 35-A, justamente aplicando-se aquela que fosse mais benéfica ao recorrente no momento da lavratura.*
>
> *Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.*
>
> *(...)*
>
> *Para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:*
>
> *- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
>
> *- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

A multa deve resultar do comparativo entre os valores que seriam lançados considerando a lei vigente à época do fato gerador com o valor da multa de ofício que teria sido aplicada considerando a redação atual, conforme artigo 44 da Lei 9.430, de 1996 (percentual de 75%) somado, se for o caso, ao valor da multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91.

Com a maxima venia, entendo que não cabe a comparação da multa de 24%, da regra anterior, com a multa de 20%, da nova regra, pois são multas aplicadas em relação a fatos distintos: enquanto a multa de 24% era aplicada de ofício, por meio de uma Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), a multa de 20% incide sobre pagamento espontâneo, feito em atraso.

Do exame dos autos, verifica-se que a autoridade fiscal procedeu corretamente a esse comparativo (item VI do Relatório Fiscal, a partir de fl.65).

O critério adotado respeita a proibição de dupla penalização pela prática de uma mesma conduta infracional e compara penalidades incidentes sobre condutas idênticas.

Assim, entendo que o procedimento fiscal mostra-se correto, inexistindo reparos a se fazer no lançamento fiscal.

Por todo o exposto, é de se negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez