



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

Processo n° 10935.721286/2011-34
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-002.008 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2012
Matéria Decadência
Recorrente DINÂMICA RECURSOS HUMANOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2006 a 31/12/2008

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO, AO RESPECTIVO PRAZO DECADENCIAL, DO ARTIGO 173, I, DO CTN. OBSERVÂNCIA DA DECISÃO DO STJ PROFERIDA EM JULGAMENTO DE RECURSO REPETITIVO.

Nos casos de tributos sujeitos o lançamento por homologação, se houve pagamento antecipado, o respectivo prazo decadencial é regido pelo artigo 150, parágrafo 4º. do CTN, nos termos do entendimento pacificado pelo STJ, em julgamento de recurso especial, sob o rito de recurso repetitivo, tendo em vista o previsto no artigo 62 -A do Regimento Interno do CARF.

Conforme se observa no precedente vinculante do Superior Tribunal de Justiça, dever-se-á aplicar o disposto no art. 173, I do CTN quando do cálculo do prazo quinquenal, mesmo nos casos de lançamento por homologação. Nos casos em que há recolhimento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o prazo inicia-se na data do fato gerador, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

Em atenção ao disposto no relatório, os AIs n. 37.342.330-6, 37.342.331-4 e 37.342.332-2 foram lavrados em virtude da falta de recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados e das contribuições patronais devidas a outras entidades ou fundos, todas incidentes sobre remunerações pagas aos segurados empregados que prestaram serviços à empresa autuada (Dinâmica Recursos Humanos Ltda) e estavam indevidamente registrados na empresa REF Recursos Humanos Ltda-ME. A auditoria-fiscal entendeu que o vínculo formal dos trabalhadores com empresa REF foi uma simulação efetuada para a empresa (Dinâmica) evadir-se das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, já que REF era optante pelo SIMPLES, regime

tributário no qual as contribuições patronais são substituídas por um percentual incidente sobre o faturamento.

No caso, a alegação da autuada de “que jamais simulou negócios para evadir do pagamento de contribuições sociais, apenas utilizou-se legalmente da possibilidade de abrir diversas empresas em regimes de tributação diversos, sem nunca tentar esconder isso do Fisco”, demonstra cabalmente que a constituição de interposta pessoa [REF RECURSOS HUMANOS], optante pelo SIMPLES/SIMPLES NACIONAL teve o intuito intrinsecamente de redução da tributação.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

LIEGE LACROIX THOMASI

Presidente Substituta (na data da formalização do acórdão)

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

EDITADO EM: 08/10/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA (Presidente), MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, ADRIANO GONZALES SILVERIO, ARLINDO DA COSTA E SILVA, LIEGE LACROIX THOMASI, ADRIANA SATO.

Relatório

Trata-se de auto de infração n. 37.342.330-6 lavrado em virtude do não recolhimento da contribuição patronal devida a outras entidades ou fundos, cujo fato gerador ocorreu com o pagamento de remuneração aos segurados empregados que prestaram serviço a empresa, conforme disposto no relatório fiscal de fls.

Os AIs n. 37.342.330-6, 37.342.331-4 e 37.342.332-2 foram lavrados em virtude da falta de recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados e das contribuições patronais devidas a outras entidades ou fundos, todas incidentes sobre remunerações pagas aos segurados empregados que prestaram serviços a empresa autuada (Dinâmica Recursos Humanos Ltda) e estavam

indevidamente registrados na empresa REF Recursos Humanos Ltda-ME. A auditoria-fiscal entendeu que o vínculo formal dos trabalhadores com empresa REF foi uma simulação efetuada para a empresa (Dinâmica) evadir-se das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, já que REF era optante pelo SIMPLES, regime tributário no qual as contribuições patronais são substituídas por um percentual incidente sobre o faturamento. Os elementos de convicção listados pela fiscalização para considerar que os empregados registrados na REF eram na realidade empregados da empresa autuada foram os seguintes:

a) as duas empresas são administradas pela mesma pessoa, a Sra. Rosani Edite Ferrari, que possui 99% das quotas de ambas;

b) as duas empresas funcionam exatamente no mesmo local, sem qualquer tipo de distinção ou divisão;

c) todas as despesas de funcionamento, tais como aluguéis de imóveis, contas de luz, água e telefone, gastos com papelaria, direitos de uso de programas de computador, contratos de manutenção de redes, materiais de informática etc, eram de responsabilidade da empresa autuada (Dinâmica), que efetivamente assumiu os riscos do empreendimento;

d) a própria empresa REF informou à fiscalização que “não tinha movimento”, informação corroborada pela apresentação de declaração de Imposto de Renda como “inativa” em 2007 e pela ausência de apresentação de livros contábeis;

e) todos os controles das empresas são de fato feitos pelas mesmas pessoas, sendo o setor contábil e de recursos humanos um só, de responsabilidade da empresa autuada (Dinâmica);

f) diversos empregados foram demitidos da empresa autuada e em seguida admitidos na empresa REF, mas continuaram prestando service da mesma maneira e para o mesmo empregador;

g) o pagamento dos empregados era feito mediante crédito bancário por meio de contas da empresa autuada (Dinâmica) e da empresa R. E. Ferrari (outra empresa do grupo), e nunca por meio de conta da empresa REF.

A empresa autuada tomou ciência dos lançamentos em 06/10/2011 e apresentou impugnação tempestiva em 03/11/2011, com as seguintes alegações:

os AIs n. 37.342.330-6, 37.342.331-4, 37.342.332-2 são nulos em razão da ilegitimidade passiva da autuada. Argumenta que o fisco fez total confusão, pois desconsiderou a existência da empresa REF Recursos Humanos Ltda. para fins de apuração da obrigação principal e ao mesmo tempo responsabilizou-a pelo descumprimento de obrigações acessórias, lavrando contra ela o AI n. 51.003.257-5;

as contribuições anteriores a outubro de 2006 foram fulminadas pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, pois no caso houve antecipação de pagamento. A contagem do prazo na forma do art. 173, I, do CTN, não pode ser aplicada ao caso porque não houve dolo, fraude ou simulação. Esclarece que jamais simulou negócios para evadir do pagamento de contribuições sociais, apenas utilizou-se legalmente da possibilidade de abrir diversas empresas em regimes de tributação diversos, sem nunca tentar esconder isso do Fisco,

Contesta a falta de abatimento dos recolhimentos efetuados pela empresa REF relativos às contribuições descontadas dos segurados. Requer a realização de perícia contábil e indica seu assistente pericial;

No mérito, afirma que o agente fiscal fez ilações diversas, juntando provas e alegações sem o fundamento adequado, numa tentativa infrutífera de aplicar a “desconsideração da personalidade jurídica” e da “norma antielisiva geral”;

(v) Com relação ao fato de as empresas possuírem o mesmo sócio administrador, argumenta que não existe norma que proíba ou limite a abertura de empresas por pessoas físicas. Afirma que se prevalecer a tese do agente fiscal, inúmeras empresas em todo o mundo serão colocadas em cheque por possuírem sócios em comum. Lembra que o direito à livre iniciativa é garantido a todo cidadão, que pode abrir quantas empresas desejar, e destaca que a própria legislação abriga esse tipo de situação, caracterizando-a como grupo econômico;

(vi) Quanto ao fato de todas as despesas da empresa REF serem pagas pela Dinâmica RH, afirma que inexistente norma que obrigue as empresas a ter despesas e que vede o funcionamento de mais de uma empresa no mesmo local. Procura esclarecer que a empresa REF não necessita de praticamente nenhum recurso para executar suas atividades e que o funcionamento no mesmo local se deu por conveniência e oportunidade dos sócios, buscando-se assim eficiência administrativa e aproveitamento de recursos, pontos essenciais para a sobrevivência no mercado. Cita mais uma vez a existência dos grupos econômicos, nos quais são estabelecidas sinergias e as atividades meio são exercidas em conjunto;

(vii) Destaca novamente que a autuada nunca escondeu o fato de ser dos mesmos sócios e funcionar no mesmo endereço de outras empresas. Assevera que tanto o quadro social como o endereço são reais e não existiu nenhuma tentativa de maquiar ou esconder a realidade. Afirma que jamais foram utilizados expedientes ilícitos tais como a escolha de locais estranhos para sediar a empresa ou o uso de sócios “laranjas”, pois isso não é da índole dos responsáveis da empresa, pessoas sérias que desenvolvem suas atividades dentro dos limites legais;

(viii) Impugna as conclusões da fiscalização a respeito do fato de o responsável pelos recursos humanos das empresas ser a mesma pessoa, questionando se o agente-fiscal desconhece como funcionam os grandes grupos empresariais e os escritórios de contabilidade estabelecidos por todo o país;

(ix) Alega que a transferência de funcionários da autuada para a REF é algo absolutamente normal e comumente utilizado por grandes e médias empresas dentro dos conceitos de gestão modernamente aplicados. Argumenta que se a tese do fiscal for aceita, um trabalhador aproveitado por uma empresa jamais poderia ser aproveitado em outra empresa com os mesmos sócios, pois seria considerado empregado da primeira empresa. Menciona a alta rotatividade que existe no ramo da autuada, onde os trabalhadores são admitidos e demitidos várias vezes durante um mesmo ano, dependendo das necessidades das empresas e da conveniência dos próprios empregados;

(x) Alega que a fiscalização utilizou normas trabalhistas para justificar os procedimentos adotados e, ao assim agir, julgou-se imbuída das competências da Justiça do Trabalho, pois deliberadamente modificou o empregador. Aduz que as normas trabalhistas jamais possibilitaram a atribuição de responsabilidade tributária e conclui que houve verdadeira inépcia da autuação, pois da narração dos fatos e da descrição de artigos da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT não houve conclusão juridicamente lógica. Pergunta

como seria possível à empresa cumprir as diversas legislações, já que para alguns órgãos e poderes estatais a pessoa jurídica desconsiderada foi considerada empregadora e somente para parte do fisco federal (responsável pela fiscalização previdenciária) a empresa autuada é considerada empregadora;

(xi) Afirma que a fiscalização citou textos normativos sobre a relação de emprego de forma genérica e procurou fundamentar a responsabilidade tributária por meio de conclusões subjetivas. Argumenta que a caracterização de vínculo empregatício é uma medida excepcional, principalmente quando feito em relação a terceira empresa, e por isso só pode ser promovida se restar fielmente comprovada a presença dos requisitos legais em cada caso concreto (para cada empregado), e não mediante descrição genérica abarcando a totalidade dos trabalhadores;

(xii) Destaca que o reconhecimento do vínculo indireto foi feito pela fiscalização de forma geral e irrestrita, restando assim patente que houve na verdade aplicação da “teoria da desconsideração da personalidade jurídica”. Na sequência, expõe argumentação, citando doutrina e decisões administrativas e judiciais, no sentido de que é vedado à autoridade tributária aplicar a desconsideração da personalidade jurídica, por se tratar de medida que competiria apenas ao Poder Judiciário;

(xiv) Alega que a fiscalização também aplicou a chama norma antielisiva geral – prevista no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional – pois, embora tenha-se evitado fazer referência ao referido dispositivo, foram desconsiderados a existência legal da empresa REF, os regulares contratos de trabalho entre a empresa REF e seus empregados e todos os atos e negócios jurídicos praticados pela empresa REF no cumprimento dos referidos contratos. Afirma que a referida norma antielisiva geral é inconstitucional porque ofende os princípios da legalidade tributária e da liberdade privada, gerando situações de total e insegurança e arbitrariedade;

(xv) Argumenta que ainda que se admitisse a constitucionalidade da norma antielisiva contida no parágrafo único do art. 116 do CTN, haveria que se observar que essa norma não é autoaplicável, pois a parte final do dispositivo condiciona sua aplicação à observância de “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. Lembra que o governo federal tentou estabelecer tais procedimentos através da Medida Provisória 66, de 29/8/2002, mas quando da conversão da mesma na Lei 10.637, de 30/12/2002 os dispositivos que tratavam da regulamentação da norma geral antielisão acabaram sendo expurgados;

(xvi) Questiona os critérios utilizados pela fiscalização, afirmando que esta se valeu de argumentos e juízos subjetivos na valoração dos fatos. Afirma que a tributação pelo SIMPLES não é um benefício, mas sim um regime de tributação aprovado por meio de processo legislativo definido constitucionalmente e que não pode ser usurpado pela administração fiscal. Defende que é o próprio ordenamento jurídico que possibilita a criação de pessoas jurídicas, que podem optar por regimes tributários diferentes, desde que atendidas as condições legais, sendo a tributação pelo SIMPLES uma das opções válidas legalmente;

(xvii) Assevera que a empresa não “produziu documentos”, mas apenas documentou o registro de seus empregados, conforme exigido pela legislação trabalhista e previdenciária;

(xviii) Alega que as conclusões subjetivas do agente fiscal indicam uma situação fática que somente para efeitos previdenciários tem efeitos negativos para o fisco,

ignorando-se todo o restante do Sistema Tributário Nacional, que contempla outros tributos recolhidos pela pessoa jurídica desconsiderada. Afirma que a fiscalização pretendeu realizar o que entendeu ser “justiça fiscal”, medida que não se coaduna com o ordenamento jurídico pátrio, que não oferece espaço para conclusões subjetivas; e

(xix) Conclui, com base no que já foi expendido, que a criação da empresa REF teve por escopo um melhor gerenciamento administrativo e operacional de suas atividades, com a racionalização de suas formas de atuação, sendo decorrência de um processo de reestruturação organizacional na busca da otimização da produção e da maximização de resultados econômico-financeiros.

Em 30 de janeiro de 2012, a 7ª Turma da DRJ/CTA (Curitiba/PR) julgou procedente em parte as autuações – Acórdão n. 06-35.349:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2006 a 31/12/2008

PRAZO DE DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. SIMULAÇÃO.

Nos casos em que se verifica a ocorrência de simulação, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art.173, I, do Código Tributário Nacional).

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS SIMULADOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos simulados, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos. Esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material, com prevalência da substância sobre a forma.

VÍNCULO TRABALHISTA FORMALIZADO COM EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA OPERACIONAL E PATRIMONIAL. SIMULAÇÃO CARACTERIZADA.

A ausência de atividade econômica própria e de autonomia operacional e patrimonial da empresa optante pelo Simples Nacional caracteriza a ocorrência de simulação na formalização de contratos de trabalho, tornando cabível a caracterização do vínculo dos segurados com o verdadeiro empregador, do qual deve ser exigido o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento.

CONTRIBUIÇÕES RECOLHIDAS EM NOME DE OUTRO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE DE ABATIMENTO.

As contribuições recolhidas por meio de documento de arrecadação identificado com o CNPJ de determinada pessoa jurídica não podem ser abatidos no lançamento fiscal efetuado contra outro contribuinte, salvo se houver concordância expressa das empresas envolvidas, por meio de retificação das

informações prestadas em GFIP e ajuste das guias de recolhimento junto ao órgão local da Receita Federal do Brasil.

COMPENSAÇÃO. RETENÇÃO DE 11% SOBRE NOTAS FISCAIS. DECLARAÇÃO EM GFIP.

A compensação de valores retidos na forma do art. 31 da Lei 8.212/91 só é válida se for declarada corretamente pela empresa, devendo ser observadas as orientações contidas nos manuais de preenchimento da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA APLICÁVEL.

A partir do advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, as contribuições previdenciárias compensadas indevidamente passaram a ser exigidas com acréscimo de multa de mora calculada à taxa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, salvo ser for comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, hipótese em que se aplica multa isolada correspondente a 150% do débito indevidamente compensado.

GFIP RETIFICADORA. SISTEMÁTICA.

Desde a competência 12/2005 está em vigor a sistemática da "GFIP única", segundo a qual a apresentação de uma nova GFIP com os mesmos número de CNPJ, código de FPAS, código de recolhimento e mês de competência substitui integralmente a GFIP anteriormente apresentada.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. PREVISÃO LEGAL.

As contribuições previdenciárias em atraso estão sujeitas à incidência de juros moratórios equivalentes à taxa Selic, em virtude de previsão legal expressa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O Sujeito Passivo foi intimado do *decisum* em 12/03/2012 [fl.], tendo interposto recurso voluntário em 11/04/2012 [fls.]. Em síntese, reiterou os argumentos dispostos na impugnação apresentada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR

Sendo tempestivo, CONHEÇO DO RECURSO e passo ao exame das questões preliminares suscitadas pelo recorrente.

1DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n ° 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n ° 8.212 de 1991, nestas palavras:

***Súmula Vinculante n° 8** “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal a Súmula de n ° 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n ° 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação.

Conforme recente alteração do Regimento Interno do CARF, impõe-se a este tribunal administrativo a reprodução dos julgados definitivos proferidos pelo STF e pelo STJ, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C do Código de Processo Civil.

Diante disso, tem-se que o STJ já enfrentou o tema objeto do presente recurso especial, julgando-o sob o rito dos recursos repetitivos, no seguinte sentido:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki,

julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

A imperiosidade de aplicação dessa decisão do STJ, no âmbito do CARF, é inequívoca, conforme o disposto no artigo 62-A do seu Regimento Interno. Desse modo, ao observar o caso concreto trazido a esta câmara superior de julgamento, nota-se que à recorrente assiste razão quanto ao seu inconformismo no que se refere à fundamentação do acórdão recorrido. De acordo com o julgado, foi suscitada a decadência do crédito tributário com base no disposto no art. 150, § 4º do CTN. Senão vejamos:

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

(...)

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

[g. n.]

No entanto, conforme se observa no precedente vinculante do Superior Tribunal de Justiça, dever-se-á aplicar o disposto no art. 173, I do CTN quando do cálculo do prazo quinquenal, mesmo nos casos de lançamento por homologação. Nos casos em que há recolhimento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o prazo inicia-se na data do fato gerador, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

Em atenção ao disposto no relatório, os AIs n. 37.342.330-6, 37.342.331-4 e 37.342.332-2 foram lavrados em virtude da falta de recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados e das contribuições patronais devidas a outras entidades ou fundos, todas incidentes sobre remunerações pagas aos segurados empregados que prestaram serviços à empresa autuada (Dinâmica Recursos Humanos Ltda) e estavam indevidamente registrados na empresa REF Recursos Humanos Ltda-ME. A auditoria-fiscal entendeu que o vínculo formal dos trabalhadores com empresa REF foi uma simulação efetuada para a empresa (Dinâmica) evadir-se das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, já que REF era optante pelo SIMPLES, regime tributário no qual as contribuições patronais são substituídas por um percentual incidente sobre o faturamento. Os elementos de convicção listados pela fiscalização para considerar que os empregados registrados na REF eram na realidade empregados da empresa autuada foram os seguintes:

- a) as duas empresas são administradas pela mesma pessoa, a Sra. Rosani Edite Ferrari, que possui 99% das quotas de ambas;
- b) as duas empresas funcionam exatamente no mesmo local, sem qualquer tipo de distinção ou divisão;
- c) todas as despesas de funcionamento, tais como aluguéis de imóveis, contas de luz, água e telefone, gastos com papelaria, direitos de uso de programas de computador, contratos de manutenção de redes, materiais de informática etc, eram de responsabilidade da empresa autuada (Dinâmica), que efetivamente assumiu os riscos do empreendimento;
- d) a própria empresa REF informou à fiscalização que “não tinha movimento”, informação corroborada pela apresentação de declaração de Imposto de Renda como “inativa” em 2007 e pela ausência de apresentação de livros contábeis;

e) todos os controles das empresas são de fato feitos pelas mesmas pessoas, sendo o setor contábil e de recursos humanos um só, de responsabilidade da empresa autuada (Dinâmica);

f) diversos empregados foram demitidos da empresa autuada e em seguida admitidos na empresa REF, mas continuaram prestando serviço da mesma maneira e para o mesmo empregador;

g) o pagamento dos empregados era feito mediante crédito bancário por meio de contas da empresa autuada (Dinâmica) e da empresa R. E. Ferrari (outra empresa do grupo), e nunca por meio de conta da empresa REF.

Em síntese, a autuada contrapõe-se a acusação por meio dos seguintes argumentos:

- os AIs n. 37.342.330-6, 37.342.331-4, 37.342.332-2 são nulos em razão da ilegitimidade passiva da autuada. Argumenta que o fisco fez total confusão, pois desconsiderou a existência da empresa REF Recursos Humanos Ltda. para fins de apuração da obrigação principal e ao mesmo tempo responsabilizou-a pelo descumprimento de obrigações acessórias, lavrando contra ela o AI n. 51.003.257-5;

- as contribuições anteriores a outubro de 2006 foram fulminadas pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, pois no caso houve antecipação de pagamento. A contagem do prazo na forma do art. 173, I, do CTN, não pode ser aplicada ao caso porque não houve dolo, fraude ou simulação. Esclarece que jamais simulou negócios para evadir do pagamento de contribuições sociais, apenas utilizou-se legalmente da possibilidade de abrir diversas empresas em regimes de tributação diversos, sem nunca tentar esconder isso do Fisco;

Não obstante os argumentos apresentados pela Autuada entendo que não merece reparo o *decisum* recorrido quanto à constatação de simulação.

A simulação, uma das formas de fraude fiscal, é um defeito do ato jurídico e está expressamente regulada, nos artigos 102 a 105, do Código Civil Brasileiro.

Na definição de Clóvis Beviláqua, a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Segundo Orlando Gomes, ocorre a simulação quando "em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros" (GOMES, Orlando. Introdução ao Estudo do Direito, 7a. ed., Rio de Janeiro : Forense, 1983, p. 374.). A simulação é uma deformação voluntária do ato ou negócio jurídico com o intuito de fugir à disciplina normal prevista em lei. Nela ocorre um desacordo intencional entre a vontade interna das partes, efetivamente querida, e a declarada.

Para Silvio Rodrigues, negócio simulado "é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que na realidade não desejam"

O art. 167, do CCB/2002 define bem os casos de simulação:

[...] § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

Constata-se que o legislador pátrio considerou três espécies de simulação. A primeira delas é a simulação por interposição de pessoa. A parte que figura no contrato não é a pessoa que deve aproveitar os resultados do mesmo, mas sim outra pessoa, um titular fingido ou testa de ferro. Visa-se, por este expediente, encobrir o nome da pessoa a quem realmente se pretende outorgar ou transferir os direitos. A segunda é a simulação por ocultação da verdade na declaração. A simulação, neste caso, resulta de declaração, confissão, condição, ou cláusula falsa. Por fim, o legislador previu a simulação por falsidade da data. Neste caso, as datas apostas aos documentos não são verdadeiras.

O ônus da prova da simulação cabe à administração pública, pois, como é cediço, cabe a ela, e não ao contribuinte, constituir a prova que embasa o lançamento. Com efeito, é indispensável para qualquer lançamento tributário a prova dos fatos e dos atos efetivos, inclusive quando se pretender invalidar uma tentativa de planejamento tributário que possa ser caracterizada como evasão fiscal ilícita. Pode esta prova, contudo, assentar-se em indícios e presunções, desde que preciso, graves, concordantes e autorizados por lei.

Neste aspecto, o ônus da prova é do Fisco, como ensina Marco Aurélio Greco:

"Não nego a existência do direito de o contribuinte se auto-organizar; afirmo apenas que o exercício deste direito é dependente da existência de uma razão extratributária, econômica, empresarial, familiar etc. que o justifique. Não sustento a aplicabilidade da chamada interpretação econômica das leis tributárias; afirmo, apenas, que os atos abusivos não serão oponíveis ao Fisco. Não pretendo fazer uma leitura segmentada da Constituição; busco, isto sim, entender o conjunto de suas previsões. Não afirmo que o Fisco possa, a seu bel-prazer, desqualificar as operações realizadas; afirmo, isto sim, e peremptoriamente, que cabe ao Fisco o ônus da prova de que o único motivo da operação foi a busca de menor carga tributária" (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária, São Paulo : Dialética, 1998, pp. 140 e 141, grifos nossos).

Planejamento tributário e o “propósito negocial”

Por que pagar tributos? Por trás desta pergunta, encontra-se um dos dilemas mais relevantes para a compreensão da tributação, especialmente no Estado Democrático de Direito. Afinal, se a mera existência de um Estado implica a necessidade de cobrir seus custos, parece natural que se investigue quem deve arcar com tais encargos.

Diante da superação do autoritarismo, que implicaria que o pagamento de tributos fosse injustificado (pague porque assim a lei manda), os sistemas constitucionais modernos consagram, na aplicação do princípio **da igualdade**, a necessidade de busca de uma fundamentação, plasmada por valores constitucionais, para a escolha daqueles que se sujeitarão à tributação.

A busca da justificação dos tributos - ou melhor: a justificação, ou critério, para a escolha daqueles que arcarão com os custos do Estado - exige a retomada de estudos iniciados no cameralismo alemão e aproveitados pelos juristas, inspirados pela Escola de Pavia, sob o signa da causa da tributação.

Não é este, por certo, o espaço apropriado para investigar se a obrigação tributaria tem uma causa: mesmo que se deixe de lado este aspecto, dificilmente se negará a necessidade para a justificação constitucional dos critérios utilizados para a escolha das hipóteses de incidência.

No caso de impostos, que se caracterizam por seu caráter não vinculado a qualquer atividade estatal, servindo, por isso mesmo, para cobrir as despesas gerais do Estado, a capacidade contributiva revela-se critério pacificamente aceito para a distribuição dos encargos entre a sociedade. Ou seja: os gastos estatais devem ser suportados por toda a sociedade, utilizando-se como critério de rateio a capacidade contributiva. Esta, hoje positivada em nosso constitucional (art. 145, §1º), impõe que se elejam hipóteses de incidência que revelem, objetivamente, sua existência.

Surgido o consenso sobre a importância da capacidade contributiva, e imediata a indagação acerca do modo como ela deve ser captada pelo legislador, quais as situações que se revelam adequadas para identificar manifestações desde capacidade contributiva. Ideal seria fossem todas as manifestações de capacidade contributiva ponderadas pelo legislador, de modo a assegurar que a repartição do ônus tributário servisse para concretizar o ideal da justiça em matéria tributária.

Este ideal de repartição da carga tributaria esbarra, entretanto, em outros vetores do ordenamento jurídico que, visando a concretizar valores prestigiados constitucionalmente, não podem ser deixados de lado quando se considera o tema da tributação.

Assim e que quando se cogita de repartição do ônus tributário, importa considerar, no sistema constitucional brasileiro, a repartição de competências tributárias, já que o próprio constituinte tratou de identificar e alocar fenômenos econômicos que serviriam aquele fim.

Vê-se, daí, um primeiro corte no ideal da capacidade contributiva. Afinal, se o constituinte arrola fenômenos econômicos e os distribui entre as pessoas jurídicas de direito público, e imediato que a escolha não poderia ser exaustiva: outras situações da vida, igualmente relevantes para identificar aqueles que teriam condições de contribuir para os gastos comuns, são deixadas de lado.

Do mesmo modo como se dá uma eleição, pelo constituinte, de fenômenos que indicarão capacidade contributiva, o ordenamento brasileiro impõe um segundo corte, desta feita a cargo do legislador, no âmbito de sua competência. Ou seja: em virtude do princípio da legalidade, a tributação não esgota, necessariamente, todo o campo reservado a

competência do ente tributante. É prerrogativa do legislador escolher, dentro daquele campo, as hipóteses que darão azo a tributação.

Decorre daí que os fenômenos que serão submetidos a tributação nem de longe tem o condão de esgotar o universo de manifestações de capacidade contributiva. A presença de situação que revele, objetivamente, aquela capacidade, e condição necessária, mas não suficiente, para que se de a imposição tributaria. Não basta, pois, averiguar a ocorrência de capacidade contributiva, para que de imediato se conclua pela tributação. Importa que a situação tenha sido contemplada, de modo abstrato, pelo legislador.

É próprio do ordenamento que algumas manifestações de capacidade contributiva sejam tributadas e outras tantas escapem de tal ônus. A mera presença de capacidade contributiva não constitui, daí, razão suficiente para se pretender ver alcançada pela tributação situação não contemplada pelo legislador.

Foi com base em tais constatações clássicas do Direito Tributário que se explorou, por muito tempo, o tema do **planejamento tributário**: diante da certeza de que apenas as situações previstas pelo legislador estariam sujeitas a tributação, surgia como imediato o direito do contribuinte de organizar seus negócios, de modo a afastar a tributação, por meio de estruturas muitas vezes injustificáveis de um ponto de vista meramente empresarial, mas suficientes para assegurar resultado equivalente aquele que teria o contribuinte alcançado, tivesse ele seguido um caminho usual; a economia de tributos se daria porque enquanto a opção comum e usual constituiria fato gerador do tributo, a estrutura alternativa criada pelo contribuinte não estaria dentro da hipótese de incidência tributária. **Noutras palavras, conquanto em ambos os casos houvesse manifestações de capacidade contributiva equivalente, a estrutura contemplada pelo contribuinte estaria livre da tributação.**

Paulatinamente, **esta tendência passou a ser revertida, criando-se limitações diversas ao planejamento tributário.** Seja por meio de alterações legislativas, seja a partir da evolução jurisprudencial, novos limites foram sendo apresentados a liberdade do contribuinte.

Também no Brasil viveu-se evolução semelhante: se até meados da década de 90 do século passado, a liberdade do contribuinte na estruturação de suas transações não encontrava limites, exceto os casos de fraude ou simulação, a jurisprudência administrativa passou, a partir de então, a acatar posicionamento das autoridades fiscais, que questionavam algumas daquelas estruturas, não obstante o cuidado do contribuinte.

Do ponto de vista do arcabouço legislativo, a única mudança significativa, neste campo, parece ter sido a inserção do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, apontado, na época, como norma antielisiva.

Não obstante a falta de evolução legislativa, o fato é que a jurisprudência administrativa, especialmente do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF), passou a rejeitar diversas estruturas criadas pelos contribuintes com a finalidade de afastar ou diminuir a incidência tributária.

A grande questão passa a ser: **quais são as circunstâncias que tornam válido um planejamento adotado por um contribuinte?** Diante do universo de possibilidades, entendeu-se que a motivação não exclusivamente tributária, a desconsideração

dos fatos descritos pelo contribuinte e a observância de regras cogentes não-tributárias seriam os fatores (*rectius*: propriedades) relevantes¹.

Merecem atenção os resultados obtidos: enquanto num primeiro momento pareciam mais relevantes os casos de descompasso entre os fatos narrados e os efetivamente verificados, foram, a partir de certo momento, os motivos extratributários da operação que surgiram como o grande critério adotado pelo antigo Conselho de Contribuintes nos casos de planejamento tributário².

Surgido na jurisprudência estadunidense, o *business purpose*, ou **propósito comercial**, **questiona se a operação teria sido efetuada do mesmo modo, não fossem as vantagens tributárias geradas**. Registre-se que a busca do propósito comercial esconde, em geral, o paradoxo de que não haverá transação em que o aspecto tributário não influencie o comportamento do contribuinte: tirados os efeitos tributários de qualquer transação esta teria contornos diversos. Nesse sentido, o *business purpose*, enquanto critério de separação entre as operações válidas e inválidas, parece esconder certo grau de arbítrio.

Dúvida interessante passa a ser quais são as circunstâncias que levam um julgador a confirmar, ou negar, o propósito comercial de uma transação. Para tanto verificou-se que três elementos pareciam ser relevantes para que os julgadores se satisfizessem quanto àquele requisito: **o intervalo temporal entre as operações, a independência das partes e a coerência entre a operação e as atividades empresariais das partes envolvidas**.

O **elemento temporal** costuma confirmar-se na prática da advocacia empresarial: e bastante comum que planejamentos tributários não se façam a longo prazo. No lugar de enxergarem o planejamento como uma estratégia empresarial, como efetiva prática na rotina dos negócios, constituem prática corriqueira os planejamentos as pressas, onde séries de documentos são assinados num único momento, muitos deles desfazendo transações que se celebraram no mesmo instante. O pejo dos profissionais envolvidos os obriga a fazer constarem horários diferentes (mas ainda uma única data) ou datas próximas, levando a crer que não se celebrariam determinados contratos, se tivesse a certeza de que outros os seguiriam, de modo a, finalmente, assegurar o resultado desejado.

A **independência das partes** investiga aquelas operações ditas "em casa": sob o manto da independência das pessoas jurídicas, celebram-se transações sem qualquer efeito econômico perante terceiros. Muitas vezes, surgem na forma de incorporações, fusões e cisões, quando figuras como ágios e reservas geram efeitos tributários; também podem surgir como forma de alocar perdas e ganhos entre empresas de um mesmo grupo, sempre tendo em vista a redução da carga tributária total.

Finalmente, a **coerência** busca as transações anormais: aquelas que não se inserem na rotina da empresa ou em sua lógica empresarial, que gera a desconfiança de que não ocorram motivos extratributários.

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e "Propósito Comercial" – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 17.

No caso, a alegação da autuada de “que jamais simulou negócios para evadir do pagamento de contribuições sociais, apenas utilizou-se legalmente da possibilidade de abrir diversas empresas em regimes de tributação diversos, sem nunca tentar esconder isso do Fisco”, demonstra cabalmente que a constituição de interposta pessoa [REF RECURSOS HUMANOS], optante pelo SIMPLES/SIMPLES NACIONAL teve o intuito intrinsecamente de redução da tributação.

Destarte, mantenho incólume a autuação nesta parte.

2DA COMPETÊNCIA DA ENTIDADE PREVIDENCIÁRIA

Em relação às alegações de que o Instituto deve abster-se de transformar uma relação entre pessoas jurídicas, entendendo tratar-se de matéria de competência da Justiça do Trabalho, a mesma é inaceitável, pois a legislação previdenciária é especial e autônoma, não se conflitanto com as leis trabalhistas.

A atuação de ambas se processa paralelamente; cada qual atua com total independência harmônica e complementarmente entre si.

Com bem citado pela autoridade fiscal, quando do Relatório Fiscal, o art. 33, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, alterado pela Lei nº 10.256, de 09 de julho de 2001, conferiu ao INSS competência para normatizar o recolhimento das contribuições sociais:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)

Além disso, o Auditor Fiscal - no exercício de atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, art. 142, CTN - ao constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I, do *caput* do art. 9º, RPS, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado [art. 229, § 2º, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99]:

RPS - ART. 229 , §2º- Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

O CTN já previa, antes mesmo da inserção desse famigerado parágrafo único – art. 116 - , em seu art. 150, §4º, a possibilidade de não homologar o lançamento quando comprovado dolo, fraude ou simulação:

Art.150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de

antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

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

Dessa forma, se a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio de seu órgão fiscal, observou ato previdenciário que não se coaduna com a realidade fática, deve, por força de obrigação legal, investigá-lo, e, se for o caso, promover a sua descaracterização.

Ressalta-se, entretanto, que a Entidade Previdenciária deverá se eximir do *onus probandi*, logo, tornar evidente a situação jurídica existente, sob pena de ser declarada a nulidade do lançamento.

3 APROVEITAMENTO DOS RECOLHIMENTOS PARA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA DEVE SER PROCEDIDA POR MEIO DE RESTITUIÇÃO

Em relação a esse assunto, o Conselheiro Julio César Vieira Gomes, quando da prolação do acórdão 2402-001.909 (2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção) entendeu que:

[...]no entanto, divirjo do entendimento de que os recolhimentos através de DARF não possam ser aproveitados para apuração da contribuição devida.

A Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996 que instituiu o SIMPLES bem como a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 que instituiu o SIMPLES NACIONAL não criaram novas hipóteses de incidência para as contribuições previdenciárias ou para os demais tributos, apenas promoveu tratamento fiscal simplificado para pagamento das contribuições e impostos por elas contemplados, o que implicou que todos fossem apurados através de uma única base de cálculo, a receita bruta mensal, inclusive a contribuição previdenciária, cuja hipótese de incidência é e continua sendo a prestação de serviço remunerado por segurados. Seguem transcrições da Lei nº 9.317/96:

“Art. 1º Esta Lei regula, em conformidade com o disposto no art. 179 da Constituição, o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às microempresas e as empresas de pequeno porte, relativo aos impostos e às contribuições que menciona.

Art. 3º A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e de empresa de pequeno porte, na forma do art. 2º, poderá optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte SIMPLES.

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

...

f) Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam a Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, os arts. 22 e 22A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e o art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.10.2001) (Vide Lei 10.034, de 24.10.2000)

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

...

Quando o optante pelo SIMPLES/SIMPLES NACIONAL realiza o pagamento através da guia própria criada para essa finalidade, DARF SIMPLES, parte desse valor destina-se à previdência social nos percentuais fixados pelo artigo 23 da Lei nº 9.317/96 tais como os recolhimentos realizados pelas empresas em geral, e devem ser deduzidos das contribuições a que se refere o artigo 3º alínea f da Lei nº 9.317/96 e o artigo 13, VI da LC nº 123/2006, observados os §§ 1º, incisos IX e X e 3º, apuradas e lançadas através dos Autos-de-Infração de Obrigação Principal – AIOP. É certo que não modificam os valores das multas aplicadas através dos Autos-de-Infração de Obrigação Acessória – AIOA, por se originarem de fatos jurídicos distintos, coincidentes com o descumprimento de deveres instrumentais.

Também é assim no caso dos recolhimentos de retenções sobre notas fiscais de serviços pelas empresas contratantes de mão de obra. A empresa cedente tem direito a compensação dos valores retidos das contribuições incidentes sobre a folha de pagamento ou mesmo à restituição. E não poderia ser de outra forma. A diferença na sistemática de apuração não justifica a constituição do crédito ignorando-se eventuais recolhimentos parciais do mesmo tributo, sobre os mesmos fatos e relativos ao mesmo período de apuração. O ônus de se requerer a restituição é solução dissociada dos princípios escorreitos norteadores da relação fisco-contribuinte.

Não obstante esse entendimento, mantenho, por hora, a posição dominante dessa turma, quanto à ilegitimidade para proceder o abatimento dos valores.

4- INCONSTITUCIONALIDADE E JUROS

A cobrança de juros estava prevista em lei específica da Previdência Social, art. 34 da Lei n.º 8.212/1991, abaixo transcrito, desse modo foi correta a aplicação do índice pela fiscalização federal:

Art.34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Artigo restabelecido, com nova redação dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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

Nesse sentido já se posicionou o STJ no Recurso Especial n.º 475904, publicado no DJ em 12/05/2003, cujo relator foi o Min. José Delgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. VALIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ. COBRANÇA DE JUROS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. A averiguação do cumprimento dos requisitos essenciais de validade da CDA importa o revolvimento de matéria probatória, situação inadmissível em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ. No caso de execução de dívida fiscal, os juros possuem a função de compensar o Estado pelo tributo não recebido tempestivamente. Os juros incidentes pela Taxa SELIC estão previstos em lei. São aplicáveis legalmente, portanto. Não há confronto com o art. 161, § 1º, do CTN. A aplicação de tal Taxa já está consagrada por esta Corte, e é devida a partir da sua instituição, isto é, 1º/01/1996. (REsp 439256/MG). Recurso especial parcialmente conhecido, e na parte conhecida, desprovido.

Para lançamentos realizados após a entrada em vigor da Medida Provisória nº 449, convertida na Lei n.º 11.941, aplicam-se os juros moratórios na forma do art. 35 da Lei n.º 8.212 com a nova redação.

Quanto à inconstitucionalidade apontada pela recorrente, não cabe tal análise na esfera administrativa. Não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la.

A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.

De acordo com a Súmula n.º 2 aprovada pelo Conselho Pleno do 2º Conselho de Contribuintes não pode ser declarada a inconstitucionalidade de norma pela Administração.

Súmula N.º 2

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

No sentido da aplicabilidade da taxa Selic, o Plenário do 2º Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula de n.º 3, nestas palavras:

Súmula N.º 3

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais

Não possui natureza de confisco a exigência da multa pelo atraso, tendo previsão expressa no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991. Não recolhendo na época própria o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

É bem verdade que o art. 35 da Lei n.º 8.212 foi alterado por meio da Medida Provisória n.º 449, tendo, inclusive, sido acrescentado o art. 35-A à Lei n.º 8.212. Assim, a partir da MP n.º 449, convertida na Lei n.º 11.941, há que se diferenciar se os valores constaram ou não em lançamento de ofício. Se não houver lançamento de ofício e o contribuinte recolher espontaneamente os valores devidos aplica-se a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212, caso os valores tenham sido apurados por meio de lançamento de ofício, aplica-se o disposto no art. 35-A da Lei 8.212.

In casu, os valores constam em lançamento de ofício. Atualmente, para esses casos, deve ser observada a multa prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430 de 1996, que prevê aplicação de multa de no mínimo 75%.

Desse modo, foi correta a aplicação da multa pelo órgão fazendário, não cabendo alteração do lançamento.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

Processo nº 10935.721286/2011-34
Acórdão n.º **2302-002.008**

S2-C3T2
Fl. 31

CÓPIA