



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

Processo nº 10980.723913/2014-79
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.543 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de junho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente PELISSARI INFORMATICA SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

FATO GERADOR DISSIMULADO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO. POSSIBILIDADE.

A autoridade administrativa poderá desconstituir atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

PERSONALIDADE JURÍDICA DE EMPRESA TERCEIRIZADA. DESCONSIDERAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Estando presentes todos os elementos caracterizadores da relação de segurado empregado, impõe-se a incidência imperativa das normas tributárias inscritas na Lei nº 8.212, de 1991 sobre a empresa tomadora e sobre o segurado, sem que tal sujeição implique a desconsideração da personalidade jurídica da empresa terceirizada, a qual permanece produzindo todos os demais efeitos no mundo jurídico.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. SUBSUNÇÃO DO FATO À HIPÓTESE NORMATIVA.

Impera no Direito Previdenciário o princípio da primazia da realidade sobre a forma, sendo necessária e suficiente a subsunção do fato à hipótese legal prevista no artigo 12, inciso I, letra "a" da Lei nº 8.212, de 1991 para que se opere a caracterização de segurado empregado. Presentes os requisitos da relação de emprego (caput dos artigos 2º e 3º da CLT) em especial a subordinação estrutural, pela inserção significativa do obreiro na estrutura e dinâmica da entidade tomadora de serviços.

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO.

Quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição da legislação e dos fatos suficientes para o conhecimento da infração cometida e não se vislumbrando nos autos a ocorrência de preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AFASTAMENTO. MANUTENÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Da narrativa fática constante da acusação fiscal, não restou demonstrada alegada conduta de burla à legislação com ato volitivo no sentido de reduzir o pagamento de tributos da empresa de forma flagrante e inescusável de acordo com de acordo com os tipos indicados pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

DECADÊNCIA. AFASTADA A APLICAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. APLICAÇÃO DOS TERMOS DO ART. 150 § 4º DO CTN

Afastada a multa qualificada por entender não comprovado de forma suficiente os termos dos tipos indicados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 e o dolo, fraude ou simulação, na forma da fundamentação, resta necessário aplicar os termos do art. 150 § 4º do CTN para reconhecer a decadência de parte do crédito lançado.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições, portanto, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, e para reconhecer a decadência das competências de janeiro a novembro de 2009, vencido o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que negou provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Dione Jesabel Wasilewski, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Daniel Melo

Mendes Bezerra, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

1- Adoto como relatório o da decisão da DRJ/BHE de fls. 4.000/4.014, por bem relatar os fatos ora questionados.

Trata-se de créditos lançados através dos Autos de Infração nºs 51.031.747-2 e 51.031.748-0, contra o contribuinte acima identificado, que de acordo com o Relatório Fiscal de fls.774 a 780, se referem à contribuição previdenciária, correspondente à parte da empresa e à contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT ou, simplesmente, RAT), bem como as contribuições sociais destinadas às outras entidades e fundos, denominados “terceiros”, incidentes sobre a remuneração de segurados enquadrados pela auditoria fiscal como empregados.

O contribuinte tomou ciência pessoal dos Autos de Infração em 18/12/2014, conforme assinatura aposta às fls.756 e 764, e apresentou impugnação em 16/01/2015, consoante carimbo às fls.3795, cuja peça foi juntada às fls.3795 a 3994.

Em sua defesa faz uma síntese fática, descreve as atividades desenvolvidas, e aduz as alegações a seguir, relatadas em apertada síntese, fundamentadas em legislação, entendimentos doutrinários, decisões judiciais e administrativas:

Descreve sobre a terceirização de atividade-fim, e conclui que no presente caso cabe mencionar que os serviços prestados à Pelissari pelas pessoas jurídicas arroladas nos anexos da fiscalização configuram-se, todos, como de natureza intelectual, muito diverso de serviços não intelectuais como o exemplo do operador de empilhadeira que menciona.

Que é irrelevante a verificação acerca da existência da terceirização de atividade-fim ou não, muito menos para reconhecimento de relação empregatícia já que, como dito, inadmissível nas relações reguladas pelo artigo 129, da Lei 11.196, de 20005.

Que o requisito da terceirização da atividade fim, de outro lado, sequer consta no inciso I do artigo 12, da Lei 8.212, de 1991 para caracterização do segurado como empregado, o que reforça a necessidade de se provar, no caso concreto, a presença de serviço oneroso, não-eventual e subordinado na prestação do serviço.

Que os Autos de Infração são nulos, em razão da falta de comprovação do ilícito tributário, uma vez que não logrou a fiscalização comprovar a existência dos requisitos

(pessoalidade, subordinação e não eventualidade) que dão fundamento à existência de relação empregatícia entre a Pelissari e as pessoas jurídicas prestadoras de serviço.

Que não houve simulação, fraude ou conluio a justificar o lançamento da multa agravada em 150%, uma vez que não existe, ao contrário do que alega a fiscalização, qualquer elemento de prova que indique conluio entre a impugnante e os prestadores de serviço contratados com a intenção de burlar o cumprimento da legislação tributária.

Que uma vez afastada a ocorrência da simulação, a regra de decadência aplicada às contribuições previdenciárias é a prevista no §4º do artigo 150 do CTN, segundo a qual o termo inicial do prazo decadencial se dá com a ocorrência do fato gerador do tributo, devendo ser reconhecida, portanto, a decadência do período de janeiro a novembro de 2009.

Que, no mérito, não há dúvidas que a regra aplicável às relações jurídicas firmadas entre a Pelissari e os prestadores de serviço de natureza intelectual é a prevista no artigo 129 da Lei 11.196, de 2005. É incabível, portanto, a verificação da presença dos requisitos da relação de emprego, quais sejam, pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação, não sendo legítima, portanto, a desconsideração feita pelo Auto de Infração.

Que a competência para reconhecimento de vínculo empregatício pertence apenas à Justiça do Trabalho cabendo a fiscalização apenas averiguar a caracterização da condição de segurado empregado nos termos do artigo 9º do Decreto 3.048, de 1999, mas cuja constatação apenas é possível na hipótese do § 2º do artigo 229 que, nem de longe, abarca prestação de serviços de natureza intelectual regulados pelo artigo 129 da Lei 11.196, de 2005.

Que não estão presentes os requisitos para caracterização do vínculo empregatício já que:

a)- não está presente a não-eventualidade uma vez que a argumentação da fiscalização de que houve terceirização da atividade fim é irrelevante para configuração deste requisito. Ademais, ao contrário do que alega a fiscalização, as notas fiscais emitidas pelos prestadores não são todas sequenciais, nem tampouco o período da prestação do serviço;

b)- não há subordinação uma vez que restou comprovado que a determinação de carga horária a ser cumprida, o pagamento através de depósito em conta corrente e a determinação do desconto do Fundo de Treinamento são constatações objetivas que não indicam a presença de subordinação;

c)- no que tange à pessoalidade, a própria fiscalização reconhece que ela pode existir em ambos os modelos, seja na relação de emprego, seja nas relações com as pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais, conforme artigo 129 da Lei

11.196, de 2005, o que, portanto, derruba a argumentação do Auto de Infração;

Que como consequência, ao lavrar o Auto de Infração, desconsiderando as operações realizadas pela autuada com base na suposta ocorrência de simulação, a fiscalização ignorou o princípio da Livre Iniciativa previsto no artigo 170 da Constituição Federal.

No que tange à multa de ofício aplicável ao suposto não recolhimento de tributos e contribuições federais sobre ela é inadmissível a cobrança de juros de mora.

Diante das razões expostas, requer que seja reconhecida a nulidade dos Autos de infração tendo em vista a ausência de comprovação do ilícito tributário e da decadência, nos termos da fundamentação, e no mérito, a improcedência dos Autos de infração, desconstituindo-se o crédito tributário lançado."

2 – A impugnação foi julgada improcedente por decisão da DRJ assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

FATO GERADOR DISSIMULADO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO. POSSIBILIDADE.

A autoridade administrativa poderá desconstituir atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

PERSONALIDADE JURÍDICA DE EMPRESA TERCEIRIZADA. DESCONSIDERAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Estando presentes todos os elementos caracterizadores da relação de segurado empregado, impõe-se a incidência imperativa das normas tributárias inscritas na Lei nº 8.212, de 1991 sobre a empresa tomadora e sobre o segurado, sem que tal sujeição implique a desconsideração da personalidade jurídica da empresa terceirizada, a qual permanece produzindo todos os demais efeitos no mundo jurídico.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. SUBSUNÇÃO DO FATO À HIPÓTESE NORMATIVA.

Impera no Direito Previdenciário o princípio da primazia da realidade sobre a forma, sendo necessária e suficiente a subsunção do fato à hipótese legal prevista no artigo 12, inciso I, letra "a" da Lei nº 8.212, de 1991 para que se opere a caracterização de segurado empregado.

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO.

Quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição da legislação e dos fatos suficientes para o conhecimento da infração cometida e não se vislumbrando nos autos a ocorrência de preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade.

SIMULAÇÃO. PRAZO DE DECADÊNCIA.

Em caso de simulação, o prazo de decadência, é contado segundo a regra do inciso I, do artigo 173, do Código Tributário Nacional - CTN.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Comprovada a omissão de fatos geradores e/ou a realização de atos simulados feitos no intuito de evitar o pagamento de tributos, impõe-se a aplicação da multa qualificada de 150% na forma da legislação tributária.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições, portanto, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE

É vedado ao Fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

3 - Cientificado da decisão de piso o contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. (4.038/4.086), mantendo praticamente os mesmos argumentos da impugnação e ao final requer o provimento do recurso com o cancelamento do auto de infração. É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

4 - O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

5 - Vou tratar dos temas de acordo com a pertinência das matérias em si relacionadas indicando os temas em conjunto.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - 4.1. PROVA DE COMPROVAÇÃO DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO. A MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE MATÉRIA TRIBUTÁVEL. ART. 142 DO CTN

6 - Afasto as razões indicadas nesse tema, posto que se confundem com o mérito, posto que o lançamento fiscal está de acordo com os termos do art. 142 do CTN sendo que a autoridade lançadora trouxe aos autos os elementos de provas que entendeu como corretos pra provar o lançamento do crédito tributário.

7 - Outrossim, o auto de infração descreve à minúcia todos os elementos fáticos e jurídicos aptos, no entender da fiscalização, a consubstanciar a relação de emprego sendo que no corpo do relatório fiscal, foram explanados os traços comuns às relações de prestação de serviços firmadas, e trazidos diversos exemplos da situação encontrada.

8 - Portanto, entendo que a autuação de infração está devidamente formalizada, estando claramente discriminadas as razões de fato e de direito que o fundamentaram, não se vislumbrando, na espécie, qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do lançamento consignadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, havendo sido todos os atos do procedimento lavrados por autoridade competente, sem qualquer prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, o qual recorre de seus termos evidenciando pleno conhecimento das exigências que lhe são imputadas.

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR ALTERAÇÃO NA FUNDAMENTAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO

9 - Outrossim, nesse tópico sem razão o contribuinte e restam afastadas as razões recursais pois não houve qualquer tipo de inovação do lançamento por parte da decisão de piso. Veja que a decisão de piso apenas utilizou de termos de segurados obrigatórios da previdência social, os empregados, definidos pelo art. 12 da Lei nº 8.212/91 como aqueles que prestam serviço a empresa em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, tal como indicado pela legislação e doutrina do Direito do Trabalho.

10 - A Lei tributária utiliza-se das definições do direito privado, de acordo com os artigos 109 e 110 do CTN para definição dos respectivos efeitos tributários pelo fato do direito tributário ser um direito de sobreposição e portanto utiliza-se, no caso em concreto, dos termos da CLT para a definição do seu alcance nos termos do lançamento, portanto, não se reconhece a nulidade da autuação nesse tópico.

DA COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DA JUSTIÇA DO TRABALHO PARA O RECONHECIMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO

11 - Nesse tópico entendo que não há, qualquer mácula na ação fiscal tanto no tocante à competência para o reconhecimento, seja da existência de relações jurídicas aptas a atrair a incidência das contribuições previdenciárias, seja de eventual fraude envolvendo tais relações e portanto, afasto também as razões recursais, pois de acordo com os arts. 12 e 33 da Lei 8.212/91 *verbis*:

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

I como empregado:

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

(...)

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

12 - Da mesma forma o art. 2º da Lei nº 11.457/07 reforça a esfera de competência da Receita Federal do Brasil quanto à fiscalização das contribuições em comento:

Art.2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art.11 da Lei nº 8.212, de

24 de julho de 1991 ,e das contribuições instituídas a título de substituição.

13 - Portanto, para analisar as condições de incidência das contribuições previdenciárias, têm as autoridades fazendárias o poder - dever de verificar a relação jurídica existente entre o prestador de serviços e o tomador, checando a ocorrência de não eventualidade e subordinação.

14 - Tal feito tem supedâneo normativo expresso no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e no § 2º do art. 229 do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social RPS), o qual regra que *"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"*.

15 - Nesse sentido, tem-se sucessivas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), tais como as prolatadas nos RESP nºs 236.279, 575.086 e 894.571/SP.

PREVIDENCIÁRIO - INSS - FISCALIZAÇÃO - AUTUAÇÃO - POSSIBILIDADE - VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

A fiscalização do INSS pode autuar empresa se esta deixar de recolher contribuições previdenciárias em relação às pessoas que ele julgue com vínculo empregatício. Caso discorde, a empresa dispõe do acesso à Justiça do Trabalho, a fim de questionar a existência do vínculo.

Recurso provido.

(Resp 236.279/RJ, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/02/2000, DJ 20/03/2000, p. 48)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. INSS.

COMPETÊNCIA. FISCALIZAÇÃO. AFERIÇÃO. VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. A autarquia previdenciária por meio de seus agentes fiscais tem competência para reconhecer vínculo trabalhista para fins de arrecadação e lançamento de contribuição previdenciária,

não acarretando a chancela aos direitos decorrentes da relação empregatícia, pois matéria afeta à Justiça do Trabalho.

2. O agente fiscal do INSS exerce ato de competência própria quando expede notificação de lançamento referente a contribuições devidas sobre pagamentos efetuados a autônomos, por considerá-los empregados, podendo chegar a conclusões diversas daquelas adotadas pelo contribuinte.

3. "À evidência, o IAPAS ou o INSS, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento das contribuições por parte do contribuinte possui o dever de investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Caso constate que a empresa erroneamente descaracteriza a relação empregatícia, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação.

O juízo de valor do fiscal da previdência acerca de possível relação trabalhista omitida pela empresa, a bem da verdade, não é definitivo e poderá ser contestada, seja administrativamente, seja judicialmente" (REsp nº 515.821/RJ, Relator Ministro Franciulli Netto, publicado no DJU de 25.04.05).

4. A via especial é insuscetível de reexame de matéria fático-probatória, a teor do enunciado da Súmula 7 desta Corte.

4. Recurso improvido.

(REsp 575.086/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/03/2006, DJ 30/03/2006, p. 193)

TRIBUTÁRIO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – INSS – COMPETÊNCIA – FISCALIZAÇÃO – AFERIÇÃO – VÍNCULO EMPREGATÍCIO – ÔNUS DA PROVA.

1. Em se tratando de ação anulatória, incumbe ao autor o ônus da prova, no tocante à desconstituição do crédito já notificado ao contribuinte, em face da presunção de legitimidade e veracidade do ato administrativo, sendo, pois, necessário prova irrefutável do autor para desconstituir o crédito.

2. O artigo 333, incisos I e II, do CPC dispõe que compete ao autor fazer prova constitutiva de seu direito; e ao réu, prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do autor.

Embargos acolhidos para sanar omissão relativa ao ônus da prova, sem efeitos modificativos.

(EDcl no REsp 894.571/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/06/2009, DJe 01/07/2009)

16 - Outrossim, existe em caso de constatação de fraudes nas relações trabalhistas, o art. 9º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) regra que são nulos de pleno direito os atos praticados para viabilizá-los, havendo, por outra via, amparo normativo no inciso VII do art. 149 do CTN para a imputação do gravame tributário nessas situações.

DO ENQUADRAMENTO NO ART. 129 DA LEI 11.196/05. INEXISTÊNCIA DOS REQUISITOS PARA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA, ART. 50 DO CC. IRRELEVÂNCIA DE EVENTUAL TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADE-FIM COMO FATOR CARACTERIZADOR DA NÃO-EVENTUALIDADE NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO .DA INEXISTÊNCIA DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO

17 - Os tópicos acima serão decididos em conjunto posto tratem-se em relação ao mérito e ao assunto em debate no lançamento, nesse ponto entendendo corretas as justificativas e fundamentos da decisão de piso e tomo como fundamento e razões de decidir nesse voto, *verbis*:

"Não se deve olvidar que, tal qual no ramo do Direito do Trabalho, aplica-se igualmente no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade dos fatos sobre a Forma Jurídica dos atos, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições efetivamente levadas a efeito numa determinada relação jurídica e as forma dos atos jurídicos hipoteticamente concebidos em seus registros e idealizados para a sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos em detrimento da formalidade dos atos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em assentamentos públicos, documentos ou acordos, prevalecerá a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual ou a concepção idealizada dos atos, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

No caso sob análise, a auditoria fiscal verificou a presença dos elementos caracterizadores da relação de segurado empregado, consubstanciados na prestação de serviço de natureza urbana a empresa, em caráter "intuitu personae", de natureza não eventual, sob subordinação jurídica do contratado pessoa física ao contratante e mediante remuneração pelos serviços prestados.

Nessa esteira, uma vez constatada prestação remunerada de serviços à empresa por pessoa física na condição de segurado empregado, a auditoria fiscal, por força da natureza plenamente vinculada do seu dever de ofício, e com fulcro no artigo 37 da Lei 8.212, de 1991, verificado o não recolhimento total ou parcial das contribuições previdenciárias decorrentes de tal prestação laboral, lavrou os Autos de infração ora em debate.

Assim, com fundamento no permissivo encartado no parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional - CTN, e mediante os procedimentos estabelecidos na Lei 8.212, de 1991, procedeu a auditoria fiscal à desconsideração substancial dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, mas não da personalidade jurídica das empresas prestadoras.

Apesar de os contratos de prestação de serviços haverem sido formalmente celebrados com pessoas jurídicas, a prestação dos serviços contratados se deu materialmente sob os mantos caracterizadores da relação de segurado empregado. Diante desse quadro, a norma tributária que aflui do parágrafo único do artigo 116 do CTN opera como se, juridicamente, tais contratos formais não produzissem os efeitos de estilo, exclusivamente, para os fins da tributação previdenciária ora em debate, porém, mantendo-se hígidos, todavia, para todos os demais fins, inclusive para os fins da Lei nº 11.196, de 2005.

Registre-se, por relevante, que a Administração Tributária Federal não se encontra jungida à obtenção prévia de declaração administrativa ou judicial definitiva de nulidade de atos jurídicos simulados como condição de procedibilidade para a tributação da real operação ocorrida, visto que os atos simulados são ineficazes perante o Fisco, conforme dessai do preceito inscrito no art. 118 do CTN:

Código Tributário Nacional CTN

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos

Por tais razões, para os fins exclusivos do presente lançamento, revela-se desnecessária a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços intelectuais. A situação jurídica de tais empresas perante o Ordenamento Jurídico permanece inalterada, malgrado o lançamento ora em debate.

O fundamento do lançamento em questão, reitere-se, assenta-se na efetiva existência de vínculo de segurado empregado (Instituto de Direito Previdenciário), revelado pela constatação da presença de todos os elementos caracterizadores de tal qualificação jurídica previstos no inciso I, do artigo 12, da Lei 8.212, de 1991, circunstância que sujeita a Autuada e os segurados em apreço às obrigações previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Não se deve olvidar que inexistente impedimento legal para que uma mesma pessoa física seja sócia de uma empresa prestadora de serviços intelectuais e, concomitantemente, mantenha múltiplos e legítimos vínculos empregatícios com diversas outras empresas. Decerto, a condição de segurado empregado não exige exclusividade com a empresa sujeito passivo da obrigação tributária, de molde que um mesmo trabalhador pode estar vinculado previdenciariamente, nessa condição, a duas ou mais empresas, e ser segurado contribuinte individual em relação a uma outra empresa distinta da primeira, e assim por diante.

No caso, com fulcro no princípio da primazia da realidade sobre a forma, a fiscalização constatou a existência de vínculo material de segurado empregado entre os trabalhadores em tela e a Autuada, bem como a ocorrência de fatos geradores, em relação aos quais não houve o correto recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, e procedeu ao lançamento das contribuições previdenciárias decorrentes desse vínculo previdenciário, tudo em conformidade com os ditames legais, no exercício da atividade plenamente vinculada que lhe é típica, sem promover qualquer vínculo trabalhista (Instituto de Direito do Trabalho) entre os trabalhadores em tela e a Autuada.

Quanto à alegação de que a competência para reconhecimento de vínculo empregatício pertence apenas à Justiça do Trabalho, registre-se que a Fiscalização da Receita Federal do Brasil não reconhece vínculo empregatício entre trabalhadores e empresa, apenas faz o enquadramento dos mesmos na categoria correta, para fins de cálculo das contribuições previdenciárias e das destinadas a outras entidades e fundos, denominados terceiros.

Em relação aos argumentos de que não estão presentes os requisitos para caracterização do vínculo empregatício, não podem ser acolhidos pelos seguintes fundamentos de fato e de direito:

Como já dito, no Direito Previdenciário, assim como no Direito do Trabalho, vigora o Princípio da Primazia da Realidade sobre a Forma, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições ajustadas numa determinada relação jurídica e as verificadas em sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em documentos ou acordos, prevalece a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

No caso sob análise, a auditoria fiscal acusou a presença ostensiva dos elementos caracterizadores da relação de segurado empregado, consubstanciados na prestação de serviço de natureza urbana à empresa, em caráter não eventual, sob subordinação jurídica do contratado pessoa física ao contratante e mediante remuneração.

A não eventualidade encontra-se patente no período em que os trabalhadores prestaram serviços à impugnante, combinado com a espécie de serviços prestados, os quais são inerentes às atividades da empresa Autuada.

A não eventualidade, ainda, pode ser percebida no volume de operações contínuas e de rotina, originárias da relação entre a impugnante e seus contratados pessoas jurídicas, comprovadas nos autos.

Ademais, cabe ressaltar que em relação a natureza eventual do serviço, a legislação aplicável tem sido no sentido da caracterização do serviço como eventual somente quando não compreendido entre as atividades -fins da empresa tomadora dos serviços. Mesmo porque não existe a figura do trabalhador eventual, tendo em vista que a eventualidade diz respeito à natureza e ao caráter dos serviços.

Assim, a sindicância da não eventualidade se apura mais em razão da atividade realizada pelo tomador do que pelo prazo de vigência do contrato. Nessas circunstâncias, sendo o serviço contratado uma necessidade contínua da empresa, eis que inerente à sua atividade econômica, ou essencial ao desempenho satisfatório do objeto social da pessoa jurídica, caracterizada estará a não eventualidade do serviço, independentemente do prazo em que cada serviço seja contratado.

No caso em litígio, a não eventualidade diz respeito à contratação de serviços relacionados com a atividade fim da Autuada e à natureza do trabalho desenvolvido pelo profissional em relação à natureza do trabalho a que a Autuada se propõe a executar em favor de seus clientes, bem como à necessidade permanente dessas categorias de profissionais especializados para a realização de seu objeto social.

Há de registrar que os contratos são por prazo indeterminado, o que se revela também a não eventualidade dos serviços.

A pessoalidade tem sua caracterização realçada no fato de as pessoas jurídicas contratadas atuarem, unicamente, por intermédio das pessoas físicas dos seus sócios, sendo apurado pela auditoria fiscal que nenhuma das pessoas jurídicas contratadas possuem empregados.

As provas dos autos revelam a prestação exclusiva dos serviços ao contratante, a natureza “intuitu personae” dos serviços pactuados, inexistindo nos autos qualquer elemento fático ou jurídico de convicção que possa desaguar na ilação de que tais trabalhadores, ao seu alvedrio único, exclusivo e próprio, e sem qualquer ingerência da empresa autuada, pudessem se fazer substituir, na execução do serviço para o qual fora contratado por outro trabalhador qualquer, mesmo que de idêntica capacitação.

No que pertine à subordinação, esta tem que ser averiguada em seu aspecto jurídico, não apenas no hierárquico. O conceito

geral de subordinação foi elaborado levando-se em consideração a evolução social do trabalho, com sua conseqüente democratização, passando da escravidão e da servidão para o trabalho contratado, segundo a vontade das partes.

Sob tal prisma, revela-se incontestado que a subordinação jurídica é intrínseca a toda a prestação remunerada de serviços por pessoa física, seja a empresas, seja a outras pessoas físicas.

A subordinação jurídica configura-se como o elemento da relação contratual na qual a pessoa física contratada sujeita o exercício de suas atividades laborais à vontade do contratante, em contrapartida à remuneração paga por este àquele. Irradia de maneira nítida da subordinação jurídica a identificação de quem manda e de quem obedece; de quem remunera e de quem é remunerado, de quem determina o que fazer, como, quando e quanto e de quem executa o serviço de acordo com o parametrizado.

Podemos identificar no conceito de subordinação jurídica duas vestes de uma mesma nudez: De um lado, figura a faculdade do contratante de utilizar-se da força de trabalho do contratado pessoa física como um dos fatores da produção, sempre no interesse do empreendimento cujos riscos assumiu, e do outro, a obrigação do empregado de sujeitar a execução do seu serviço à direção do empregador, no poder de ordenar o que fazer e como fazê-lo, dentro dos fins a que este se propõe a alcançar, em contrapartida à remuneração que irá auferir.

A subordinação jurídica conforma-se como um estado de sujeição em que se coloca o trabalhador, por sua livre e espontânea vontade, diante do empregador, em virtude de um contrato de trabalho pelo qual ao contratante é dado o poder de dirigir a força de trabalho do empregado, seja manual ou intelectual, em troca de uma contraprestação remuneratória.

Portanto, havendo prestação remunerada de serviços por pessoa física, por mais autonomia que tenha o contratado na condução do serviço a ser prestado, presente sempre estará, em menor ou maior grau, a subordinação jurídica do contratado ao contratante.

No caso presente, consoante descrito no Relatório Fiscal, os contratos firmados com os prestadores de serviços são padronizados, tem todos eles as mesmas características; a impugnante determina carga horária que deve ser cumprida, a forma em que serão efetuados os pagamentos e o local de prestação do serviço. Não há, portanto, autonomia do contratado, a ele só resta prestar o serviço de acordo com as ordens da Autuada e receber os valores a que tenha direito.

A sujeição do prestador de serviço à vontade unilateral da Autuada avulta de forma clara do fato de os contratos, apesar de individualizados por pessoas jurídicas, exclui dos interessados a liberdade de pactuar os termos do contrato, a eles restando, tão

somente, a opção de aderir ou não ao que foi oferecido pela Autuada.

Quanto à onerosidade, consoante descrito no Relatório Fiscal, no contrato está estipulada remuneração e os pagamentos foram efetuados, conforme constam dos lançamentos contábeis.

Portanto, tendo a fiscalização constatado a existência dos elementos qualificadores da citada condição de segurado empregados existente entre a Autuada e as pessoas físicas dos sócios das pessoas jurídicas contratadas, importa na submissão de contratante e prestador de serviços, estes na qualidade de segurado empregado, às obrigações fixadas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações posteriores.

Conforme assinalado no parágrafo único do artigo 116 do CTN, é prerrogativa da autoridade administrativa a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Para o mesmo norte aponta a regra trabalhista fixada no art. 9º do Decreto Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 – CLT ao dispor que “Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação”. Tratam-se de normas antielisivas, visando ao combate à fraude à lei, com fundamento no primado da substância sobre a forma.

A desconsideração do ato ou do negócio jurídico praticado visa apenas a reaproximar a qualificação jurídica, do verdadeiro conteúdo material do ato decorrente do desenho da hipótese de incidência. Assim, a norma antielisiva mune a Administração Tributária com o poder/dever de proceder à requalificação jurídica formal da relação, fazendo a coincidir com a realidade substancial.

Investido em tal poder, o Fisco pode prescindir das aparências do ato simulado e determinar a obrigação tributária segundo a realidade oculta, sem necessidade de declarar a nulidade do ato jurídico aparente.

No caso dos autos, da dicção do inciso I do artigo 12 da Lei nº 8.212, de 1991 deflui que a relação jurídica real existente entre a impugnante e os trabalhadores apurados pela fiscalização é a de segurado empregado e não a do artigo 129, da Lei 11.196, de 2005, circunstância que impinge às partes dessa relação jurídica a obediência às obrigações tributárias estabelecidas na Lei de Custeio da Seguridade Social."

18 - Complementando minha decisão e a adotando como razões de decidir, em relação ao questionamento sobre a aplicação do art. 129 da Lei 11.196/05, tomo como razões de decidir o voto do I. Conselheiro Ronnie Soares Anderson no Ac 2402-005.270 j. 11/05/2016, *verbis*:

O argumento principal trazido pelo recorrente é que os serviços que lhe foram prestados tiveram supedâneo legal no parágrafo único do art. 129 da Lei nº 11.196/05, verbis:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 Código Civil.

Parágrafo único. (VETADO)

Essa disposição legal encerra alguns problemas hermenêuticos para a busca do seu real alcance, como por exemplo definir o que seriam serviços intelectuais, dado que toda a atividade humana demanda, em maior ou menor grau, o uso das faculdades mentais do indivíduo. Para fins de exame da situação em questão, e sem maiores devaneios interpretativos, pode-se pressupor que a norma busca alcançar os serviços preponderantemente intelectuais, o que englobaria, em tese, as áreas de tecnologia de informação, por exemplo.

Tal possibilidade de prestação desse gênero de serviços via pessoas jurídicas encontra limites, contudo, na observância do princípio da primazia da realidade, segundo o qual deve ser priorizada a verdade real observada no contexto das prestação de serviços, e não os seus aspectos formais.

Nesse sentido, impõe trazer à colação a redação do parágrafo único do art. 129 da Lei nº 11.196/05, e respectivos motivos para o veto:

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.

Razões do veto

O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no caput a hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista. Entretanto, as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador o cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o

tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade.

Vê-se então que a verificação da realidade material da relação jurídica regradada formalmente pela norma em evidência não carece de exame do poder judicante para ser submetida aos ditames da legislação tributária, bem como à análise das autoridades fazendárias competentes.

Tal conclusão vai ao encontro do posicionamento do Tribunal Superior do Trabalho (TST), vide o AIRR nº 639 35.2010.5.02.0083, j. 19/6/2013, e o AIRR nº 98161.2010.5.10.0006, j. 29/10/2012 ambos tendo como relator o Ministro Mauricio Godinho Delgado da 3ª Turma, ilustre doutrinador. Daquela última decisão transcreve-se a ementa:

*AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. 1) NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. 2) EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROTETATÓRIOS. MULTA. 3) VERBAS RESCISÓRIAS. 4) RECONHECIMENTO DE VÍNCULO DE EMPREGO. TRABALHO EMPREGATÍCIO DISSIMULADO EM PESSOA JURÍDICA. FENÔMENO DA PEJOTIZAÇÃO. PREVALÊNCIA DO IMPÉRIO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (ART. 7º, CF/88). MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 126/TST. A Constituição da República busca garantir, como pilar estruturante do Estado Democrático de Direito, a pessoa humana e sua dignidade (art. 1º, caput e III, CF), fazendo o, entre outros meios, mediante a valorização do trabalho e do emprego (art. 1º, IV, in fine; Capítulo II do Título II; art. (art.5º,XXIII) e da busca do bem estar e da justiça sociais (Preâmbulo;art.3º, I, III e IV, **ab initio**; art. 170, caput; art. 193). Com sabedoria, incentiva a generalização da relação empregatícia no meio socioeconômico, por reconhecer ser esta modalidade de vínculo o patamar mais alto e seguro de contratação do trabalho humano na competitiva sociedade capitalista, referindo-se sugestivamente a trabalhadores urbanos e rurais quando normatiza direitos tipicamente empregatícios (art. 7º, caput e seus 34 incisos). Nessa medida incorporou a Constituição os clássicos incentivos e presunção trabalhistas atávicos ao Direito do Trabalho e que tornam excetivos modelos e fórmulas não empregatícias de contratação do labor pelas empresas (Súmula 212, TST). São excepcionais, portanto, fórmulas que tangenciem a relação de emprego, solapem a fruição de direitos sociais fundamentais e se anteponham ao império do Texto Máximo da República Brasileira. Sejam criativas ou toscas, tais fórmulas têm de ser suficientemente provadas, não podendo prevalecer caso não estampem, na substância, a real ausência dos elementos da relação de emprego (caput dos artigos 2º e 3º da CLT). **A criação de pessoa jurídica, desse modo (usualmente apelada de***

pejotização), seja por meio da fórmula do art. 593 do Código Civil, seja por meio da fórmula do art. 129 da Lei Tributária nº 11.196/2005, não produz qualquer repercussão na área trabalhista, caso não envolva efetivo, real e indubitável trabalhador autônomo. Configurada a subordinação do prestador de serviços, em qualquer de suas dimensões (a tradicional, pela intensidade de ordens; a objetiva, pela vinculação do labor aos fins empresariais; ou a subordinação estrutural, pela inserção significativa do obreiro na estrutura e dinâmica da entidade tomadora de serviços), reconhece-se o vínculo empregatício com o empregador dissimulado, restaurando-se o império da Constituição da República e do Direito do Trabalho. Portais fundamentos, que se somam aos bem lançados pelo consistente acórdão regional, não há como se alterar a decisão recorrida. Agravo de instrumento desprovido. (grifei)

Destarte, não vislumbro respaldo normativo nem jurisprudencial que obste o reconhecimento, pelas autoridades fazendárias, de estar-se diante de prestação de serviço como empregado, assim definida nos termos da alínea 'a' do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, ainda que formalmente o quadro apresentado seja de prestação de serviços intelectuais, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196/05.

19 - Pelo exposto, nessa parte resta improvido o recurso voluntário.

**DA NÃO OCORRÊNCIA DA SIMULAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.
AFASTAMENTO DA MULTA QUALIFICADA DECADÊNCIA ENTRE JANEIRO A
NOVEMBRO DE 2009**

20 - Ambos os tópicos serão analisados em conjunto.

21 - Nesse tópico entendo que merece reforma a decisão *a quo*, pois o relatório fiscal fundamenta a multa da seguinte forma:

22. Os elementos colhidos durante o procedimento fiscal, descritos e comprovados nos itens 15 e 16 deste relatório demonstram a determinação dos dirigentes da Pelissari

Informática SA, em conluio, de forma livre e consciente, no intuito de fraudar o Fisco mediante o uso simulado de contratar pessoa jurídica ao invés de empregado a buscar e alcançar o resultado supressão de tributos devidos. A simulação e o engodo perpetrados são flagrantes e inescusáveis. Por isso, impõe-se qualificar a multa de ofício aplicada ao contribuinte, conforme previsão da lei 9430/96, artigo 44, inciso I, § 1º, resultando na duplicação do percentual de multa.

22 - Entendo que não houve a comprovação de dolo da contribuinte e nenhum tipo de engodo ou ato simulado para a supressão de tributos, no sentido de ação dolosa de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, de acordo com os tipos indicados pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

23 - Em julgado de Relatoria do I. Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra no Ac. 2201-003.719 j. 04/07/2017 essa turma afastou a multa qualificada de 150% em caso de peijotização, pedindo venia para sua transcrição da parte do voto:

A multa qualificada não deve ser mantida. Não obstante ter se constatado à exaustão, que a recorrente agiu com o claro propósito de esconder a ocorrência do fato gerador e se esquivar da tributação devida. Frise-se que não é razoável que uma empresa do porte da recorrente não tivesse o conhecimento de que não poderia contratar a maior parte dos colaboradores da executar os serviços relacionados a sua atividade fim por intermédio de pessoas jurídicas interpostas, utilizadas com o claro propósito de gerar uma economia ilícita de tributos.

Apesar de tudo isso, a multa qualificada não merece ser mantida, uma vez que não foi aplicada regularmente de acordo com o disposto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a caracterização das hipóteses definidas pelo art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

A acusação fiscal em nenhum momento justificou a aplicação da multa de ofício no percentual de 150%. A autoridade fiscal aponta uma simulação da recorrente, mas sem que essa afirmação seja suficiente para fundamentar a qualificação da multa de ofício.

Isto posto, a multa de ofício qualificada resta afastada, devendo ser mantida a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

24 - Por conta desse provimento, entendo que deve ser reconhecido e dado provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência das competências janeiro a

novembro de 2009 em vista da intimação do auto de infração ter ocorrido em 15/12/2014 fls. 756, em vista que no caso é aplicável os termos do art. 150, § 4º do CTN. Pelo exposto, afasto a multa qualificada e mantenho apenas a de ofício no valor de 75% e reconheço a aplicação dos termos do art. 150 § 4º do CTN com a decadência das competências de janeiro a novembro de 2009.

DA NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

25 - Com efeito, em que pesem as alegações apresentadas pelo Recorrente, não há que se falar em nenhuma irregularidade no que tange a incidência de juros sobre a multa de ofício, visto que ela se encontra expressamente prevista em lei e que as autoridades administrativas estão plenamente vinculadas à legislação em vigor.

26 - Nesse sentido, cabe citar o esclarecedor voto da ilustre conselheira Viviane Vidal Wagner, em seu voto vencedor na 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão 910-100.539, de 11 de março de 2010, a saber:

“ (...)

Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

De fato, como bem destacado pelo relator, o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente."

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§10).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício:

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1o. A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1o).

§ 2o O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2o).

§ 3o A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo

mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/0400.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

"JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (g.n.) Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

"REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/02395728 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07)." (grifos nossos)

27 - Em consonância com o esclarecedor voto supra, cabe transcrever a seguir os seguintes precedentes judiciais e administrativos:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.” (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.”

(STJ, AgRg no Recurso Especial nº 1.335.688 - PR (2012/0153773-0). Relator Ministro Benedito Gonçalves. Decisão: 04/12/2012. Dje de 10/12/2012).

“JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.”

(...)

(CARF, Acórdão nº 1301-00.810, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro designado para o voto vencedor Waldir Veiga Rocha, Sessão de 01/02/2012)

“JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região.”

(CARF, Acórdão nº 9202-001.806, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Conselheiro designado para o voto vencedor Elias Sampaio Freire, Sessão de 29/11/2011)

28 - Neste ponto, com fundamento na legislação competente e pelos fundamentos acima expostos, entendo pela legalidade da incidência de juros de mora sobre multa de ofício, negando provimento ao recurso.

Conclusão

29 - Diante do exposto, voto por conhecer e dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada e manter apenas a de ofício no valor de 75% e reconhecer a decadência das competências de Janeiro a Novembro de 2009 na forma da fundamentação acima.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator