



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

Processo n° 11060.721821/2011-56
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.954 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de janeiro de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente PROTEGE MEDICINA EMPRESARIAL E ASSISTENCIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/07/2010

NORMAS PROCEDIMENTAIS DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. REQUISITOS DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. NÃO COMPROVAÇÃO.

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

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Evidenciada a intenção de não dar conhecimento ao Fisco da ocorrência do valor real do fato gerador, nem de efetuar o pagamento do valor total do tributo ao deixar de prestar as informações ao Fisco ou prestá-las de forma inexata e ainda valer-se de fraude contratual, resta configurada a hipótese de evidente sonegação, justificando a aplicação da multa qualificada.

PAF. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator) e Andréa Viana Arrais Egypto, que davam provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificadora da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

(assinado digitalmente)

Marialva de Castro Calabrich Schlucking - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andrea Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier.

Relatório

PROTEGE MEDICINA EMPRESARIAL E ASSISTENCIAL LTDA.,
contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em

referência, recorre a este Conselho da decisão da 6ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC, Acórdão nº 07-32.862/2013, às e-fls. 1.618/1.635, que julgou procedente o lançamento fiscal, concernente às contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, além de multas por descumprimento de obrigações acessórias, em relação ao período de 01/2006 a 07/2010, conforme Relatório Fiscal, às fls. 170/189 e demais documentos que instruem o processo, consubstanciado nos Autos de Infração abaixo relatados:

a) AIOA - DEBCAD N° 37.342.161-3 - CFL 30 - A empresa deixou de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou devidas aos contribuintes individuais, a seu serviço.

b) AIOA - DEBCAD N° 37.342.160-5 - CFL 68 - A empresa deixou de informar em GFIP os segurados empregados relacionados no Anexo I, e os segurados contribuintes individuais discriminados no Anexo II e III.

c) AIOA - DEBCAD N° 37.342.162-1 - CFL 69 - A fiscalizada informou incorretamente os valores das retenções sofridas, de acordo com os Anexos VI e VII.

d) AIOA - DEBCAD N° 37.342.163-0 - CFL 85 - A empresa, dedente de mão-de-obra, elabora a GFIP sem distinção dos tomadores/contratantes dos serviços.

e) AIOP - DEBCAD N° 37.348.400-3 - PARTE PATRONAL - Constitui fato gerador da obrigação previdenciária principal, em relação ao segurado empregado e contribuinte individual, o exercício da atividade remunerada. Verifica-se que o contribuinte deixou de declarar em GFIP os fatos geradores abaixo discriminados:

I. Remuneração de Contribuinte Individual - Levantamento CI

No Levantamento CI, desdobrado em CI1 e CI2 devido enquadramento da multa mais benéfica, estão lançadas remunerações realizadas a segurados contribuintes individuais por serviços prestados, relacionados no Anexo II, verificados nas folhas de pagamentos e recibos apresentados, fatos geradores que não foram informados em GFIP.

II. Remuneração de Contribuinte Individual - Levantamento CT

O levantamento CT, desdobrado em levantamentos CT1 e CT2 para adequar ao enquadramento da multa mais benéfica, refere-se a prestação de serviços cujo os pagamentos foram feitos a título de consultas médicas, assistência contábil, serviços de terceiros, pessoas físicas e honorários.

III. Remuneração de Segurados Empregados - Levantamento SE

O levantamento SE, desdobrado em levantamentos SE1 e SE2 para adequar ao enquadramento da multa mais benéfica, estão lançadas as remunerações dos segurados empregados relacionados na folha de pagamento da empresa, que não foram declaradas em GFIP.

IV - Glosa de Compensação - Levantamento GL

O contribuinte, prestador de serviços por cessão de mão-de-obra, teve retido as contribuições previdenciárias previstas na Lei 9.711/98, declarou em GFIP e compensou-se de forma irregular conforme demonstrado no anexo VI.

f) AIOP - DEBCAD N° 37.342.168-0 - CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO - A empresa ou equiparado é responsável pelo recolhimento das contribuições arrecadadas mediante desconto da remuneração paga, devida ou creditada dos segurados empregados e das contribuições arrecadadas mediante desconto do respectivo salário de contribuição do segurado contribuinte individual que lhe presta serviço.

g) AIOP - DEBCAD N° 37.342.164-8 - CONTRIBUIÇÃO DESCONTADO DO SEGURADO - A contribuinte descontou, não declarou em GFIP e não recolheu as contribuições dos segurados empregados e dos contribuintes individuais.

h) AIOP - DEBCAD N° 37.348.399-6 - CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS - Este lançamento refere-se às contribuições ao SESC, SENAC, FNDE, INCRA e SEBRAE, com base na remuneração aos segurados empregados.

Consoante se infere do Relatório Fiscal o objeto da sociedade fiscalizada é medicina do trabalho, engenharia e segurança do trabalhador, fonoaudiologia, fisioterapia, atendimento de serviços médicos, laboratoriais, serviços auxiliares de diagnósticos e terapêuticos, pronto socorro, policlínica, plano de saúde, serviços de emergência médica e ambulância.

No período fiscalizado a empresa prestou serviços médicos, laboratoriais, pronto socorro, medicina, engenharia e segurança do trabalho, etc, tendo como clientes órgãos públicos e empresas privadas. A empresa é responsável pelo atendimento do Sistema Único de Saúde SUS do Município de Santa Maria (RS), nas unidades de pronto atendimento;

A auditoria foi motivada por demanda externa requisitória, Ofício SECRIM/PRM/SM 475/2009 Ministério Público Federal e Ofício OF/PRT4/SM/n° 247/2009 Ministério Público do Trabalho, que noticiaram a possível existência de crime de sonegação e apropriação indébita de contribuição previdenciária;

A empresa fiscalizada utiliza a mão de obra de outras empresas para o cumprimento do seu objeto social, sendo isso o que se depreende dos contratos de prestação de serviços apresentados, cópias anexadas aos documentos comprobatórios da fiscalização e os registros contábeis que se reportam à prestação de serviços de pessoas jurídicas. Os prestadores de serviços executam serviços nas mais diversas atividades da empresa, desde atendimento médico, psicológico, odontológico, serviços nas áreas administrativas, informática e atividades auxiliares, além de serviços de manutenção e serventes;

Dado este quadro, salienta a autoridade lançadora que, no entanto, um profissional médico, odontólogo, psicólogo, etc, sócio de empresa, que presta serviços através da empresa, também pode prestar serviços na condição de pessoa física, em razão de que buscou-se identificar os prestadores e a forma de prestação de serviços referentes aos lançamentos contábeis relacionados, intimando a contribuinte a esclarecer os fatos. A empresa tentou, sem sucesso, comprovar que os serviços foram prestados por pessoa jurídica, eis que não apresentou as respectivas notas fiscais ou apresentou-as referindo-se a período posterior ao que consta dos lançamentos contábeis que registraram o pagamento dos prestadores de serviços como pessoas físicas;

Aduz a autoridade autuante que a convicção de que pessoas físicas, e não empresas, foram os reais prestadores de serviços à empresa fiscalizada é reforçada pelo Contrato Social da Empresa Amol Atendimento Médico e Odontológico Ltda, onde o médico Tarcísio Sangoi da Silva consta como sócio, o Contrato particular para serviços médicos entre o mesmo médico e a empresa Protege e o contrato de Prestação de Serviços da Empresa Amol e a fiscalizada;

Ademais disso, relata a fiscalização que a contribuinte apresentou recibos de pagamentos e GFIP informadas e transmitidas em datas posteriores à ciência do Termo de Início da Fiscalização. Mais precisamente, relata a autoridade autuante que, após receber a intimação para apresentar os documentos que deram origem aos lançamentos contábeis relacionados no Termo de Intimação Fiscal de 24/02/2011, a contribuinte retificou as folhas de pagamento e as GFIP correspondentes, colimando incluir as informações omitidas e flagradas pela fiscalização. A presente ação fiscal teve início em 23/08/2010 e, assim sendo, os fatos geradores informados após esta data foram considerados como omitidos na GFIP.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Florianópolis/SC entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 1.643/1.649, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, insurge-se quanto a desconsideração da personalidade jurídica dos prestadores de serviços, cuja atividade é privativa do poder judiciário.

Afirma que, por se tratar de pessoa jurídica, as personalidades da sociedade e dos seus sócios não se confundem, só sendo possível sua descaracterização pelo juiz em caso de abuso da personalidade jurídica.

Aduz que o Sr. Auditor ao descaracterizar a natureza jurídica das PJ prestadoras de serviços, para considerar seus sócios como empregados da recorrente, incorreu em flagrante equívoco e ilegalidade.

Em outro plano, no que concerne à aplicação da multa de ofício qualificada, alega que não foi comprovada de forma inequívoca conduta dolosa da impugnante, não havendo dizer que esta estava planejando dolosamente efetuar conduta ilícita quando, efetivamente, guardava documentação completa de todas as transações pertinentes à sua atividade própria, bem como de toda a relação existente com todos os prestadores de serviço (pessoas físicas e jurídicas), ao que indaga que espécie de conduta dolosa pode ser atribuída à impugnante se esta mantém um registro perfeito da real situação da empresa, disponível (como o foi encontrado) à fiscalização, na hora em que o ente arrecadador assim entendesse por averiguar;

Cita a disposição contida no inciso I do art. 112 do Código tributário Nacional (CTN) e discorre sobre a diferença entre o dolo e a culpa consciente, caso em que o agente, mesmo prevendo o resultado de sua conduta, não o aceita nem assume o risco de

produzilo, para concluir que, na dúvida, ter-se-á de entender pela ocorrência de culpa no caso presente, e não de dolo, em face do princípio universal de que, na dúvida, há que se decidir em favor do réu;

Em face dessas considerações, reclama ser descabida a aplicação da multa de ofício qualificada e contesta também o percentual de 150% da referida penalidade sob o prisma dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, ao argumento de que a penalidade pecuniária em percentual superior ao próprio tributo tem caráter totalmente confiscatório;

Alfim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar os Autos de Infração, tornando-os sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

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

DELIMITAÇÃO DA LIDE

Preambularmente cabe estabelecer o correto balizamento da presente lide. Para que seja caracterizado o litígio é necessário que a pretensão da Administração Tributária, consubstanciada nos Autos de Infração, seja resistida pela Recorrente. Sem resistência expressa não há que se falar em matéria litigiosa, conforme se depreende do Decreto 70.235/72.

Como relato encimado, a contribuinte teve contra si o crédito tributário lançado devido a constatação de várias infrações, dentre elas: multas por descumprimento de obrigações acessórias (CFL 30, 68, 69 e 85) e obrigações principais relativas à parte patronal, segurados e terceiros e demais constatações.

Conforme observa-se do Recurso Voluntário a contribuinte insurge-se apenas quanto a impossibilidade (ilegalidade) da desconsideração da personalidade jurídica dos prestadores de serviços pelo fiscal e quanto a multa qualificada por inexistir o dolo.

Da mesma forma não iremos nos posicionar acerca do DEBCAD nº 37.342.164-8, por ter sido objeto de desistência do recurso (parcelamento), devidamente apartado dos autos, conforme despacho de e-fls. 1.673/1.674.

Dito isto, vamos nos ater apenas as questões da possibilidade da descaracterização da natureza jurídica das prestadoras de serviços e da multa qualificada.

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA - CARACTERIZAÇÃO SEGURADO - ATIVIDADE INERENTE AO FISCO

A recorrente insurge-se quanto a desconsideração da personalidade jurídica dos prestadores de serviços, cuja atividade é privativa do poder judiciário.

Afirma que, por se tratar de pessoa jurídica, as personalidades da sociedade e dos seus sócios não se confundem, só sendo possível sua descaracterização pelo juiz em caso de abuso da personalidade jurídica.

Aduz que o Sr. Auditor ao descaracterizar a natureza jurídica das PJ prestadoras de serviços, para considerar seus sócios como empregados da recorrente, incorreu em flagrante equívoco e ilegalidade.

Pois bem!

Questão central na solução do presente litígio repousa na verificação da possibilidade ou não da autoridade lançadora caracterizar a contratação de empregados sob a roupagem de pessoas jurídicas ou da utilização de pessoas jurídicas para complementação da remuneração de empregados.

Preceitua a Carta da República que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com expressa garantia para todos do livre exercício de qualquer atividade econômica. Assim está redigido o artigo 170:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

O preceito constitucional é claro em garantir que qualquer do povo pode exercer todo tipo de atividade econômica encontrando, por óbvio, na lei, o limite desse exercício.

Dessa constatação, podemos inferir que é lícito ao profissional que presta serviços, fazê-lo por meio de uma pessoa jurídica, uma vez que o exercício dessa atividade econômica não encontra óbice legal, tampouco a constituição de uma empresa com essa mister ofende a ordem jurídica.

Cediço que a conformação societária dessa pessoa jurídica é critério daquele que a constitui, existindo no ordenamento pátrio diversos modelos societários que se amoldam a esse mister .

Constituída a pessoa jurídica, essa ficção passa a contar com a tutela do ordenamento jurídico que empresta personalidade ficta a essa pessoa, que passa a ser objeto e sujeito de direito.

Não obstante, a prestação de serviços atividade econômica cujo o objeto é uma obrigação de fazer por vezes também é prestada por uma pessoa física, realizada pelo trabalho dessa pessoa, atividade também valorizada pelo mesmo comando constitucional acima mencionado.

Por muito tempo, a doutrina distinguiu pelo atributo da personalidade, a prestação de serviços realizado pela pessoa jurídica daquele prestado pela pessoa física. Assim, quando o contratante precisava que tal serviços fosse prestado por determinada pessoa, era essa a contratada, em razão da característica única que é atributo típico do ser humano, do trabalhador. Se, por outro lado, a prestação do serviço se resumia a um objetivo determinado, um *'facere'* pretendido, a contratação de pessoa jurídica atendia a essa necessidade, vez que despidianda a característica de personalidade para a execução do objeto do contrato de prestação de serviços.

Se por um lado, no âmbito dos contratos, tal diferenciação interessa somente às partes, causando pouco, ou nenhum, impacto a terceiros, por outro, no âmbito tributário, tal diferenciação é ponto fulcral, em razão da diferenciação da exação incidente sobre as duas formas de prestação de serviços, menos onerosa quando prestada por pessoa jurídica.

O menor custo tributário, tanto para o contratante, quanto para o prestador de serviços, fomentou uma crescente transformação de pessoas físicas que prestavam serviços, trabalhadores portanto, em empresas.

Em 2005, com o advento da Lei nº 11.196, a legislação tributária passou a explicitamente admitir tal fenômeno. Vejamos a redação do artigo 129:

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 no10.406, de 10 de janeiro de 2002Código Civil.

Claríssima a disposição legal. Havendo prestação de serviços por meio de pessoa jurídica, mesmo que atribuição de obrigações às pessoas físicas, e sendo esses serviços de natureza intelectual, assim compreendidos os científicos, os artísticos e os culturais, o tratamento fiscal e previdenciário deve ser aquele aplicável as pessoas jurídicas, exceto no caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como consta das disposições do artigo 50 do Código Civil Brasileiro.

Não obstante o exposto, cediço recordar que a CLT impõe limite legal à prestação de serviços por pessoa jurídica. Tal limite se expressa exatamente na relação de trabalho. Vejamos as disposições da Lei Trabalhista:

Art. 2º Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

(...)

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

Parágrafo único Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

(...)

Art. 9º Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação. (grifei)

Patente o limite da prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica: a relação de emprego.

Ao recordarmos as disposições do CTN, constantes não só do parágrafo único do artigo 116, como também do inciso VII do artigo 149, podemos asseverar que, encontrando a Autoridade Tributária as características da relação de emprego na contratação de prestação de serviços por pessoa jurídica, surge o direito do Fisco de desconsiderar tal situação jurídica, vez que dissimuladora do contrato de trabalho, e constituir o crédito tributário decorrente da constatação do fato gerador verificado com o trabalho da pessoa física.

No mesmo sentido, a legislação previdenciária, por meio do artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, impôs ao Auditor Fiscal a obrigação de considerar os contribuintes individuais (autônomos) ou outros prestadores de serviços pessoas jurídicas como segurados empregados, quando verificados os requisitos legais, *in verbis*:

Art. 229.

[...]

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

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

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

EMENTA

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

EMENTA

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

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

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;”

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

Com efeito, além da exigência dos tributos ora lançados, com os respectivos acréscimos legais, encontrar respaldo na legislação previdenciária/tributária, cumpre esclarecer, no que tange a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade, que não compete aos órgãos julgadores da Administração Pública exercer o controle de constitucionalidade de normas legais.

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

A própria Portaria MF nº 343/2015, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando o afastamento de leis, decretos, atos normativos, dentre outros, a pretexto de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

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

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

Portanto, sem razão a recorrente.

MULTA QUALIFICADA

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

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

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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

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

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

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

*Art. 73 - **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.*

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

***Súmula CARF nº 14:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*

Pois bem. Ao meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da

falta de recolhimento da contribuição devida, tampouco meros indícios; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.

Com efeito, como muito bem delineado no recurso voluntário, a autoridade lançadora não logrou demonstrar com especificidade a conduta adotada pela contribuinte tendente sonegar tributos intencionalmente, com o fito de justificar a qualificação da multa em 150%.

A rigor, *in casu*, o que torna ainda mais digno de realce, é que a nobre autoridade lançadora **NÃO COMPROVOU E ESPECIFICOU SOBRE A QUALIFICAÇÃO DA MULTA QUANTO A REAL CONDUTA DOLOSA OU FRAUDULENTA** Da simples análise do Relatório Fiscal constata-se que a fiscalização não trata em momento algum de aludido tema, deixando, portanto, de justificar de maneira clara e fundamentada a aplicação da multa qualificada.

Ora, independentemente do entendimento de cada julgador ou autoridade fazendária a respeito do mérito de aludida demanda, não se pode admitir que o Fisco atribua crime de sonegação fiscal, a partir da qualificação da multa, **sem que tenha escrito sequer uma linha sobre o tema**, de maneira a motivar sua conclusão, demonstrando a eventual conduta dolosa da contribuinte. E muito menos em meras suposições ou achismos. Esse procedimento, além de macular o regramento para adoção da multa imposta, representa uma verdadeira preterição do direito de defesa da contribuinte, que sequer tem conhecimento do que lhe está sendo atribuído, impossibilitando sua defesa.

Dessa forma, entendo que deve ser desqualificada a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine*, em consonância parcial com as normas legais que regulamentam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO** e, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para afastar a qualificadora da multa, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Voto Vencedor

Conselheiro Marialva de Castro Calabrich Schlucking - Redatora Designada

Em que pese as corriqueiras lógica e clareza com que o I. Relator apresenta suas razões, pretendo demonstrar as razões da minha discordância quanto ao julgamento de mérito da matéria ora submetida.

MULTA QUALIFICADA

A conduta dolosa do contribuinte foi ampla e claramente descrita pela autoridade lançadora no seu Relatório Fiscal, bem como assim comprovada pelos documentos anexados ao mesmo.

Inicialmente, cumpre ressaltar, conforme relatado às fls. 170, a auditoria foi motivada por demanda externa tanto do Ministério Público Federal como do Ministério Público do Trabalho que noticiam a possível existência de crime de sonegação e apropriação indébita.

Às fls 174 do seu Relatório Fiscal-RF, a autoridade lançadora informa que a fiscalização buscou identificar os prestadores e a forma de prestação de serviços referentes aos lançamentos relacionados, mas, intimado o contribuinte não conseguiu comprovar que tais serviços foram prestados por Pessoas Jurídicas e não Pessoas Físicas. Ao contrário. O que a fiscalização conseguiu constatar é que existem profissionais que tem contrato com a fiscalizada tanto como titular de Pessoa Jurídica bem como Pessoa Física, a exemplo do médico Tarcisio Sangoi da Silva, cujo contrato particular para prestação de serviços médicos foi apresentado pela própria autuada no decorrer da ação fiscal e anexado aos autos.

Às fls. 175 do seu relatório, a autoridade lançadora informa que a própria autuada admite não ter incluído trabalhadores na GFIP, devido a falta de informação do PIS (conforme seu esclarecimento 4 às fls. 225), o que, obviamente, não é justificativa para o descumprimento da lei, omitindo informações.

Às fls. 176 do Relatório Fiscal, consta que, após receber a intimação para apresentar os documentos que deram origem aos lançamentos contábeis indicados no Termo de Intimação Fiscal -TIF - de 24/02/2011, o contribuinte retificou as folhas de pagamentos e as GFIP correspondentes, visando incluir as informações omissas e flagradas pela fiscalização, deixando clara a consciência da ilicitude por parte do contribuinte.

Além disso, a autoridade lançadora informa que a empresa fiscalizada deixou de informar em GFIP segurados empregados e segurados contribuintes individuais (fls 177 do Relatório Fiscal) e que os valores declarados na GFIP a título de retenção na fonte sofrida pela fiscalizada estão em desacordo com os valores da contabilidade e das Notas Fiscais de Serviço (fls. 178).

Como se não bastassem tais omissões de informações bem como informações inexatas por meio da GFIP, a autoridade lançadora detectou, conforme relata às fls. 182, que a fiscalizada descontou, mas não declarou em GFIP e nem recolheu as contribuições de segurados empregados e dos contribuintes individuais. Ora, constitui obrigação da empresa recolher contribuições arrecadadas mediante desconto da remuneração paga aos segurados empregados ou contribuintes individuais, sob pena, inclusive, de incorrer em apropriação indébita.

Vale ressaltar que o tipo penal de apropriação indébita, de acordo com o entendimento Superior Tribunal de Justiça - STJ, prescinde de comprovação do dolo

específico, estando o núcleo do delito centrado no "deixar de repassar", sendo desnecessária para caracterização do delito a comprovação do fim específico de apropriar-se dos valores destinados à Previdência Social (REsp 1.266.880/SE, Relatora Ministra Regina Helena Costa).

E mais. No item "I - Aferição Indireta", a autoridade lançadora descreve a conduta fraudulenta na simulação contratual com empresa Multi Serviço de Processamento de Dados Ltda, pois verificou, dentre outros elementos, que o contrato tem data anterior à existência da própria empresa Multi, cuja sócia administradora Sra. Maria Aracy Azevedo Ortiz declara que a sua empresa somente presta serviço a autuada e que os funcionários declarados na GFIP da Multi eram originalmente funcionários da autuada sendo transferidos para a Multi sem rescisão contratual com a empresa de origem. Há, inclusive depoimentos de funcionários que foram contratados pela autuada e demitidos pela Multi, sendo que sempre prestaram serviço a autuada.

Ressalte-se que, na contabilidade da Multi Serviços, empresa contratada pela autuada, não há lançamentos de despesas de luz, água, telefone, aluguéis, material de expediente, etc e que, no endereço declarado pela Multi, foi encontrada outra empresa distinta, estabelecida há mais de um ano, e que todos os contatos estabelecidos com a sócia administradora, sra. Maria Aracy, ocorreram na sede da Protege ou na RFB.

No caso dos autos, portando, verificou-se uma série de omissões de informações, que resultariam em base tributável, bem como a apresentação de argumentação inidônea para justificar os procedimentos adotados pelo recorrente, restando, pois, caracterizada a forma reiterada e sistemática do procedimento do contribuinte sem que tenha havido qualquer justificativa para tal procedimento por parte do mesmo.

Assim, fica evidente que a autuada não tinha a intenção de dar conhecimento da ocorrência do valor real do fato gerador, nem de efetuar o pagamento do valor total do tributo ao deixar de prestar as informações ao Fisco ou prestá-las de forma inexata e ainda valer-se de fraude contratual. De tal sorte, entendo configurada hipótese de evidente sonegação, justificando a aplicação da multa qualificada.

Configurada, assim, hipótese de sonegação decorrente de fraude e omissões, legítima a penalidade aplicada, cujo objetivo é, justamente, inibir condutas dolosas do contribuinte, que age de má-fé, adulterando e fraudando documentos para fins de suprimir ou reduzir tributos.

Diante do exposto, agiu acertadamente a autoridade lançadora, razão pela qual NEGO PROVIMENTO ao recurso.

(assinado digitalmente)

Marialva de Castro Calabrich Schlucking - Redatora Designada

Processo nº 11060.721821/2011-56
Acórdão n.º **2401-005.954**

S2-C4T1
Fl. 1.440
