



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11065.001676/2008-48
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-010.570 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2021
Recorrente PLÁSTICOS SCÓRPIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2007

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. GFIP. FATOS GERADORES. OMISSÃO.

Constitui infração à legislação previdenciária a empresa deixar de informar em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM OS PROCESSOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, excluindo-se da base de cálculo da multa aplicada, nos termos do voto do relator, os valores das contribuições exoneradas nos autos dos processos 11065.001677-2008-92, 11065.001678-2008-37 e 11065.001679-2008-81, referentes à exigência da obrigação principal. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Diogo Cristian Denny (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (p. 583) interposto em face da decisão da 5ª Tuma da DRJ/JFA, consubstanciada no Acórdão nº 09-28.205 (p. 569), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 2) do qual a Contribuinte foi cientificada em 14/05/2008 (p. 2), com vistas a exigir multa por descumprimento de obrigação acessória, consistente em apresentar a empresa Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e/ou GFIP RETIFICADORAS, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Trata-se de Auto de Infração de obrigação acessória, DEBCAD 37.151.059-7, lavrado em 14/05/2008 e cientificado ao contribuinte na mesma data, conforme assinatura aposta às fls. 01, por infração ao disposto no art. 32, IV, §§ 3º e 5º da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, combinado com o artigo 225, IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999, no valor de R\$ 263.975,63 (duzentos e sessenta e três mil, novecentos e setenta e cinco reais e sessenta e três centavos).

Conforme Relatório Fiscal, fls. 6, os fatos geradores não declarados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) constam do Anexo A, da seguinte forma:

Anexo 1: REMUNERAÇÃO APURADA POR AFERIÇÃO INDIRETA — SEGURADOS EMPREGADOS, que corresponde à remuneração paga a segurados empregados, declarada em GFIP pela empresa PERGAMON PLÁSTICOS LTDA.

Anexo 2: REMUNERAÇÃO APURADA POR AFERIÇÃO INDIRETA — CONTRIBUÍNTES INDIVIDUAIS, que corresponde à remuneração paga a contribuintes individuais, declarada em GFIP pela empresa PERGAMON PLÁSTICOS LTDA.

Não restaram configuradas as circunstâncias agravantes e a atenuante, previstas no Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999.

A multa aplicada corresponde a cem por cento do valor da contribuição devida não declarada, limitada, por competência, em função do número de segurados da empresa, conforme disposto no art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212, de 1991 e art. 284, II, do RPS, conforme discriminado no Anexo B.

A autuada apresentou impugnação em 11/06/2008, juntada às fls. 109/562 dos autos.

Inicialmente, pede a tramitação conjunta dos Autos de Infração DEBCAD 37.151.060-0 (11065.001677/2008-92), 37.151.061-9 (11065.001678/2008-37) e 37.151.062-7 (11065.001679/2008-81), face à estreita ligação entre os lançamentos.

Diz que a autuante optou pela desconconsideração da personalidade jurídica, assim que as obrigações legais que foram cumpridas pela PERGAMON foram descon sideradas, atribuindo a falta de cumprimento das mesmas a SCORPIO.

Relata que a auditora procedeu a uma compatibilização e correlação entre Massa salarial x Faturamento para concluir que havia distorções que autorizariam a indigitada descon sideração da personalidade jurídica, atribuindo à impugnante, por ter sido a

primeira empresa a operar na atividade, a responsabilidade total pelo pagamento das contribuições previdenciárias, caracterizando assim a inadimplência.

Em seguida, alega ilegitimidade passiva "ad causum". Diz que foi acusada de ter apresentado a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto no art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212, de 1991.

Afirma que não poderia apresentar declarações inverídicas sobre fatos que não lhe dizem respeito, por se referirem a outra pessoa jurídica, a PERGAMON, a qual apresentou as respectivas declarações, sendo esta a empresa com a qual os empregados mantinham contrato de trabalho e a que realizava os pagamentos, calculava e recolhia as contribuições devidas.

Discorre acerca da relação jurídica do contrato de trabalho e diz ser estranhável que as autuações tenham sido dirigidas à autuada quando, a partir da constituição da PERGAMON, esta tenha sido a contratante dos trabalhadores, a pagadora dos salários e a cumpridora das obrigações legais tributárias, inclusive acessórias, como o envio de GFIP.

Diz ter havido desprezo à realidade factual, ao panorama legal e formal da relação de emprego e dos deveres resultantes desta relação e considera esdrúxula, face ao que a auditoria interpretou como dissimulação de atos jurídicos, a cobrança em relação a todos os fatos geradores que outra pessoa jurídica traduz em seu histórico, em lugar da cobrança de eventuais diferenças possíveis, ante ao que pagou pelo regime do SIMPLES, e aquilo com o que deveria ter contribuído no regime geral (lucro real e lucro presumido).

Contrariamente ao procedimento adotado, entende que dois caminhos poderiam ter sido seguidos para averiguar a possível insuficiência no pagamento de contribuições sociais pelas empresas auditadas: proceder à unificação do resultado de ambas, assim como do pagamento de tributos em geral e, considerando a impossibilidade de opção pelo SIMPLES, calcular as diferenças em relação às contribuições previdenciárias pagas, no somatório das duas pessoas jurídicas ou, alternativamente, calcular essas mesmas diferenças relativamente a PERGAMON tão-somente, eis que esta é que detinha os vínculos empregatícios na maior parte e pagou os tributos pelo SIMPLES.

Considera que, caso a impugnante concordasse com as autuações, decorrentes do desprezo de todas as operações realizadas, de forma legal, pela PERGAMON, deveria considerar indevidos todos os pagamentos de tributos feitos por ela desde sua criação até o final de 1997.

Afirma que o direcionamento adotado pela auditoria fere o princípio da economia processual, foge ao bom senso e despreza uma situação fática consolidada e irreversível, qual seja, a existência legal da relação empregatícia dos empregados com outra empresa, que não a autuada.

Aduz não ter sido levantado nenhum óbice acerca da legitimidade das relações empregatícias de todos os trabalhadores contratados pela PERGAMON PLÁSTICOS LTDA, mesmo tendo sido estes trabalhadores anteriormente contratados pela SCORPIO. Nesse sentido, a fiscalização trabalhista vistoriou as empresas, não fazendo qualquer apontamento de irregularidade.

Discute a competência do AFPS (AFRFB) para o reconhecimento do vínculo empregatício e afirma que a auditoria deveria circunscrever-se, para efeito de avaliação da correção dos pagamentos de contribuições previdenciárias relativas ao quadro de pessoal, aos registros da contratante, a PERGAMON, ou, na hipótese de descaracterizar a existência de duas pessoas jurídicas, não poderiam ser desprezadas as consequências geradas por estas mesmas relações, ou seja, os cálculos, registros, declarações realizados pela PERGAMON.

Conclui que a atividade do AFPS desbordou do próprio interesse investigativo que lhe é facultado, dado que não constataria nenhum deslize ou irregularidade quanto às contratações da PERGAMON.

Afirma, enfim, restar claro que a impugnante não deveria ser a destinatária do Auto de Infração de aplicação de multa pela ausência de entrega de GFIP, em razão de ilegitimidade passiva.

Em seguida, discorre acerca da desconsideração da personalidade jurídica, fundamentada no parágrafo único do art. 116 do CTN.

Destaca a falta de regulamentação deste dispositivo como fundamento para afastar sua aplicação, que não autoriza a autoridade administrativa a agir, a não ser com desprezo à própria norma, como ocorreu no caso.

Registra, a este respeito, a existência da ADIN 2446, ainda não julgada na Corte Suprema, o que indica, a seu ver, a precariedade jurídica da referida disposição legal.

Menciona a tentativa de regulamentação pela União, através da edição da MP nº 66, de 2002, a qual foi rejeitada pelo Congresso Nacional, e traz doutrina sobre o tema.

Diz não poder aceitar que, pela desconsideração da personalidade jurídica, se estabeleça essa validade, unicamente para o direito tributário, enquanto frente ao direito comercial continuam a vigor todas as circunstâncias afetas às duas pessoas jurídicas envolvidas, só porque o intuito de cobrar imposto haja sido perfectibilizado com a conclusão de que a PERGAMON não existe, enquanto a SCORPIO seria outra que não a que opera regularmente.

Afirma ser possível que a falta de regulamentação do dispositivo legal seja a motivação para o desprezo da realidade formal, que põe por terra as decisões pensadas pelos sócios das empresas envolvidas, que agiram em perfeita sintonia com as normas jurídicas próprias do direito comercial, civil, trabalhista e tributário.

Afirma ainda que, em tendo havido a referida regulamentação, poderiam os agentes fiscais entender que os atos ou negócios jurídicos que podem ser considerados simulação não alcançam a anulação de ato como a constituição de pessoa jurídica, pois este antecede a qualquer ato negocial tendente a caracterizar a dissimulação afeta a fato gerado e tributo ou tendente a mascarar os elementos da obrigação tributária.

Menciona doutrina e alega que dela se colhe a convicção de que os atos simulados ou dissimulados são aqueles que ocorrem na consecução de atos jurídicos (viciados) e não por atos anteriores, como, no caso, a constituição de uma nova sociedade. Assim, se houvesse de ser inquinada de irregular e dissimulada a criação de empresa nova, esta deveria atingir a PERGAMON e não a SCORPIO. Ainda, se houvesse algum ato jurídico a ser atacado pela fiscalização, poderia ser o fato de a nova empresa criada, ao mesmo tempo que mantinha a maior parte dos empregados da indústria, não registrava faturamento compatível, ocorrendo o inverso junto à autuada.

Diz que, todavia, a constituição da PERGAMON não foi irregular, ilegal, e não pode a fiscalização intuir que ela se deu unicamente para fraudar o fisco. O "modus operandi" escolhido pelos empresários é livre, como permitido pela Constituição. A simulação teria que ser identificada nos atos que, na operação da pessoa jurídica, indicassem o desvio de finalidade, de modo a concretizar a falta de pagamento de tributos. Assim, se a PERGAMON se enquadrava no SIMPLES e o fisco concluiu que não poderia haver esse enquadramento, o remédio seria o desenquadramento e a cobrança dos tributos eventualmente devidos, mas as duas pessoas jurídicas não deixariam de ter vida própria, independentemente do regime jurídico/fiscal adotado.

Afirma não ser verdadeira a alegação da auditoria de que a PERGAMON não poderia ter arcado com os custos do pessoal por ela empregado, conforme valores de faturamento e folha de salários apresentados dos anos de 2007, 2006 e 2005.

Aduz que a incompatibilidade anunciada entre a massa salarial e o faturamento não implicaria e não autorizaria a desconsideração da personalidade jurídica, pois que esta

implica o afastamento de institutos de direito consagrados e não serve ao objeto precípua da fiscalização, o de cobrar possíveis diferenças de contribuições devidas.

Diz que a atuação subjetiva da auditoria fere os artigos 109 e 110 do CTN e 170, IV, e 174 da CRFB.

Citando o art. 167 do Código Civil, diz não ser possível identificar, no ato de constituição da PERGAMON, vício que pudesse conduzir à desconsideração da personalidade jurídica e, em havendo algum motivo que levasse à ideia de simulação ou dissimulação, não seria o caso de se desconsiderar a existência da segunda empresa criada, posto que o foi no estrito ditame legal.

Aduz que a imputação de infringência à norma não guarda relação com o fato concreto, mas deriva da iniciativa de se desconsiderar a existência das pessoas jurídicas auditadas, assim como de deixar de apreciar os registros que refletem a operacionalidade dessas pessoas jurídicas, incluindo as GFIP.

Alega que as empresas não poderiam ter agido de outra forma e que a infração à lei tributária e a incidência de penalidade pressupõem a vontade explícita do contribuinte de não atender a norma. Pressupõe-se também que, pela infringência do dispositivo legal, dissimula-se a realidade fática, causando prejuízo ao fisco.

Ressalta que, no caso, isso não se perfectibiliza, isto é, a autuada não deixou de cumprir o que determina o art. 32, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, vez que não poderia prestar informações sobre fatos geradores de contribuições previdenciárias que não lhe diziam respeito.

Diz que, mesmo no caso das atuações feitas contra a impugnante, afigura-se totalmente inapropriada a punição, como derivativo de pretenso descumprimento de obrigação. A mera presunção da ocorrência de infração à lei, no caso de pagamento a menor de tributo, não autoriza a conclusão de que ocorreu o elemento volitivo, doloso de não informar os fatos geradores ao fisco. Diz, enfim, que, com o presente Auto de Infração, chegou-se a uma ficção jurídica, intolerável do mundo do Direito.

Pede, ao fim, a análise conjunta do presente processo e dos outros três já mencionados; a nulidade deste Auto de Infração diante da ilegitimidade passiva da autuada, conforme exposto; alternativamente, a declaração de insubsistência do AI pela inaplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, na falta de sua regulamentação; alternativamente, a improcedência da atuação face à comprovação de que a autuada sempre cumpriu as obrigações acessórias pertinentes.

Conforme consta do despacho às fls. 564/566 e da Portaria nº 2.607 de 03/11/2009, da SUBSECRETARIA DE TRIBUTAÇÃO E CONTENCIOSO — SUTRI, publicada no DOU de 04/11/2009, a competência para o julgamento do presente processo foi transferida da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de julgamento em Juiz de Fora (MG).

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, nos termos do susodito Acórdão nº 09-28.205 (p. 569), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2007

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. GFIP. FATOS GERADORES. OMISSÃO.

Constitui infração à legislação previdenciária a empresa deixar de informar em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

SIMULAÇÃO.

A constatação de negócios simulados, acobertando o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, enseja a autuação tendo como base a situação de fato, cabendo a desconsideração dos atos jurídicos simulados e da pessoa jurídica que apenas aparentemente figurava como contribuinte, devendo o correspondente tributo ser exigido da pessoa que efetivamente teve relação pessoal e direta com o fato gerador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância em 21/05/2010 (p. 582), a Contribuinte, em 18/06/2010 (p. 583), apresentou o seu recurso voluntário (p. 583), reiterando os termos da impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme se verifica do relatório supra, trata-se, o presente caso, de autuação fiscal em decorrência de descumprimento de obrigação acessória, consistente em apresentar a empresa Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e/ou GFIP RETIFICADORAS, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

A Contribuinte, em sua peça recursal, esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese: (i) ilegitimidade passiva, (ii) permissão legal do planejamento tributário, (iii) desconsideração da personalidade jurídica, (iv) ofensa aos princípios da motivação, da razoabilidade, da proporcionalidade e da segurança jurídica e (v) inaplicabilidade da multa.

Considerando que tais alegações de defesa em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor neste particular, *in verbis*:

Trata-se de auto de infração de obrigação acessória decorrente de contribuições sobre fatos geradores relativos a remunerações pagas a segurados empregados que, formalmente, encontravam-se registrados na empresa PERGAMON PLÁSTICOS LTDA, bem como de contribuintes individuais que prestaram serviços a esta empresa.

Mister se faz recorrer ao processo 11065.001677/2008-92, o qual trata do lançamento da obrigação principal, da qual decorre a obrigação acessória ora em questão, bem como ao voto a ele relativo, de minha autoria, consubstanciado no Acórdão nº 09-28.202 data Turma de Julgamento, cujo excerto segue transcrito:

O cerne da questão consiste na controvérsia sobre a legalidade fiscal da estrutura formal e funcionamento do autuado em sua relação com esta outra empresa. Cabe

indagar se seriam duas empresas distintas e autônomas ou, apenas, aparentemente, teriam esta roupagem no intuito de permitir a sonegação tributária.

Segundo a fiscalização, as duas pessoas jurídicas empreenderam simulação na condução de seus negócios. Tratar-se-ia de uma empresa apenas que, mediante o fracionamento de suas atividades, obteve redução da carga tributária, na medida em que uma parte dela, a que registrava maior número de segurados e menor faturamento, encontrava-se inserida no regime de tributação do SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte), instituído pela Lei nº 9.317, de 1996.

A auditoria fiscal elenca diversos fatos e circunstâncias com o intuito de evidenciar a ocorrência desta simulação. E, conforme a análise dos documentos acostados aos autos, isso se confirma.

Verifica-se, inicialmente, dos documentos constitutivos das empresas e suas alterações e documentos de identificação dos sócios, acostados às fls. 166/215, e nos termos que atesta a auditoria fiscal, que o objeto social das empresas envolvidas é praticamente o mesmo: fabricação de artefatos de material plástico.

Verifica-se, também, haver forte vínculo familiar entre os sócios das empresas, sendo que a SCÓRPIO contava com dois sócios gerentes desde sua fundação, em 25/04/ 1989: os cônjuges Elise Jacob Diehl e Raul Jorge Diehl, cada um detendo metade do capital social. Apenas em 16/06/2004, há alteração na distribuição do capital, de forma que 90% dele passa a pertencer a Elise e 10% a Raul Jorge Diehl. Na mesma época, em 28/06/2004, há a criação da PERGAMON, pelos sócios Raul Jorge Diehl, que detém 90% do capital social e administra a sociedade, e Raquel Jacob Diehl, sua filha, que detém 10% do referido capital.

A análise dos contratos sociais demonstra ainda que as empresas funcionavam no mesmo endereço: Rua Juscelino Kubitschek de Oliveira, nº 1735, bairro Canudos, na cidade de Novo Hamburgo (documentos fls. 166/188 e 207). Apenas em 02/08/2004, a SCÓRPIO altera seu endereço para Rua Juscelino Kubitschek de Oliveira, nº 1755, e, em 12/03/2007, para Rua Otto Schonardie, nº 85, no mesmo bairro, enquanto na mesma data, em 12/03/2007, a PERGAMON passa a se localizar na mesma rua, Otto Schonardie, nº 81.

Ainda, o relatório fiscal informa que, no prédio das empresas, consta uma única placa com a logomarca da SCORPIO. Além disso, a recepção é única.

O relatório fiscal informa também que os clientes das empresas são os mesmos, conforme se verificou de registros contábeis e notas fiscais de vendas, e que houve transferência de um grande número de empregados, demitidos da SCÓRPIO e admitidos na PERGAMON, no período de 1 1/2004 a 01/2005 e em 05/2007.

Ainda de acordo com a auditoria fiscal, o desenvolvimento das atividades da PERGAMON é realizado com a utilização dos bens da SCORPIO, não tendo sido constatada a existência de contrato de locação, cessão ou leasing destes bens entre as empresas.

De fato, verifica-se, do Balanço Patrimonial de 2004 da SCÓRPIO (fls. 476/477), que o ativo imobilizado é de R\$ 918.604,50, já considerada a depreciação acumulada. Em 2005 este valor é de R\$ 964.565,99 (fls. 480/481); em 2006, de R\$ 1.147.617,22 (fls. 484/485); e, em 2007, de R\$ 2.606.718,31 (fls. 487/488). Por outro lado, o ativo imobilizado da PERGAMON é inexistente em 2004 (BP, fls. 492), e equivale a R\$ 13.176,33 em 2005 (fls. 495); R\$ 118.012,95 em 2006 (fls. 498/499); e R\$ 741.368,00 em 2007 (fls. 501), incompatíveis, numa indústria, com um faturamento de mais de um milhão de reais, ao menos nos primeiros anos.

Ressalte-se que esses elementos, tomados isoladamente, não são suficientes para justificar a atribuição da responsabilidade tributária à notificada. No entanto, se visualizados conjuntamente, revelam a situação descrita no Relatório Fiscal quanto à inexistência, de fato, de duas empresas distintas e autônomas.

Ademais, deve-se destacar os fatos relatados no relatório fiscal e não contestados pela impugnante. Estes referem-se à existência de empregado com a função de motorista na empresa PERGAMON, a qual, de acordo com a contabilidade, não possuía veículos, o qual assinou documentos de despesa de combustíveis, que embasaram a contabilidade da SCÓRPIO e à existência de despesas de farmácia de funcionários da SCÓRPIO faturadas na PERGAMON.

Acrescente-se que foi verificado, em consulta ao sítio da empresa SCÓRPIO na rede mundial de computadores, no endereço [www.sco\\$pio.ind.br](http://www.sco$pio.ind.br), constar como parceira a empresa PERGAMON PLÁSTICOS LTDA, cujo link remete ao mesmo endereço da SCÓRPIO.

Por tudo, restou demonstrada a intenção do contribuinte de expor uma falsa verdade no intuito de ludibriar o fisco. A aparência de duas empresas atuando de forma autônoma e independente permitiu que uma delas optasse pelo sistema instituído pela Lei do Simples, importando em redução no recolhimento da carga tributária, uma vez que receberam tratamento tributário favorecido ocasionando verdadeira evasão fiscal ilícita.

Esse procedimento se configurou em um artifício para deixar de recolher as contribuições para a Seguridade Social a cargo da empresa e calcular o tributo devido sobre o menor faturamento. Isto porque o impugnante, em razão do volume de seu faturamento não se enquadrava mais nos requisitos da Lei nº 9.317/96 e, portanto, não estava apto a continuar se beneficiar da substituição tributária que essa lei instituiu, nos anos de 2006 e 2007.

Ressalta-se que o SIMPLES, ao substituir, entre outros tributos, as contribuições à Seguridade Social, previstas no art. 22 da Lei nº 8.212/91, pela aplicação de uma alíquota única sobre a receita bruta, buscou favorecer e dar tratamento diferenciado às micros e pequenas empresas, tanto que permitiu a substituição tributária apenas para as empresas que não ultrapassassem os limites anuais de faturamento pré-determinados na própria Lei nº 9.317/96.

O tratamento diferenciado, simplificado e favorecido aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte relativo aos impostos e às contribuições sociais estabelecido em cumprimento ao que determina o disposto no art. 179 da Constituição Federal de 1988 somente pode ser usufruído se as condições legais forem preenchidas.

E, deve-se destacar que, havendo suspeitas de condutas que visem a elidir as contribuições devidas, a fiscalização está legitimada a buscar a verdade material em observância ao princípio da primazia da realidade.

(...)

No caso, como visto, configurou-se a simulação, pois, por meios indiretos, objetivou o contribuinte beneficiar-se de efeitos que a lei não lhe conferia.

Assim, a autoridade fiscal, ao verificar que o sujeito passivo utilizou-se de simulação para esquivar-se do pagamento de tributo, tinha mesmo o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ela constatados, em detrimento da verdade jurídica aparente.

(...)

Considerando que a atividade de lançamento é plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional, a teor do disposto no art. 142, parágrafo único do CTN, não poderia, o agente fiscal, ter deixado de lavrar a autuação cabível, verificada a infração descrita.

Ressalte-se ainda que a administração tributária está jungida pela estrita legalidade e que no âmbito do processo administrativo fiscal é vedado aos seus órgãos julgadores afastar a aplicação ou deixar de observar a legislação tributária, conforme disposto no art. 26-A, Decreto 70.235, de 6 de março de 1972.

É certo que o sujeito passivo, ao encontrar-se diante de vários caminhos lícitos, pode optar por aquele que lhe seja mais vantajoso. Este espaço de escolha decorre da premissa de que ninguém pode ser obrigado a adotar a opção que lhe implica em maior ônus fiscal e encontra-se respaldado na legalidade consagrada pelo artigo 5º, II da Constituição Federal.

No entanto; esta liberdade de escolha não vai além dos limites traçados pelo ordenamento jurídico, e é justamente na quebra da legalidade que deve a fiscalização se pautar quando atribui a responsabilidade pelos tributos apurados a sujeito diverso daquele que seria responsável à luz das formalidades com as quais se revestem os atos e negócios jurídicos praticados.

Portanto, não cabe ao agente fiscalizador impor aos fiscalizados uma vedação ao exercício do direito de livre condução de seus negócios, mas apenas apurar a ocorrência de eventuais situações de ilicitude, as quais devem ser devidamente levadas em consideração quando da aplicação da legislação e do lançamento do crédito tributário.

Oportuno aqui trazer ao presente voto a conclusão de Natanael Martins no artigo “Considerações sobre o Planejamento Tributário e as Decisões do Conselho de Contribuintes”, parte integrante da obra “Grandes Questões Atuais do Direito Tributário” - 11º. Volume, editora Dialética, São Paulo, 2007, páginas 343/344:

“A conclusão que se extrai desses breves comentários é que constitui princípio básico do direito positivo brasileiro a liberdade de associação e de contratação, ressalvadas as hipóteses em que a lei, expressamente, indique comportamento diverso.

Assim, nada obsta que na constituição de um determinado modelo de negócio, com vistas à maximização de lucros e minimização de custos, inclusive os de ordem tributária, constitua-se uma ou mais empresas que, conjuntamente, operem o modelo idealizado.

Todavia, se por um lado a liberdade de contratação e de associação é a regra, por outro lado, esses conceitos devem, necessariamente, estar conectados a ideia que, de fato e de direito, negócios efetivos tenham sido praticados e que, embora ligadas em cadeia e negociando entre si, sociedades empresariais existam, operando, cada uma, na busca do seu específico objeto empresarial, todas, enfim, buscando a verdadeira razão de existência de qualquer sociedade empresarial, a percepção de lucros.

Isso porque, se é verdade que no Direito brasileiro existe a ampla liberdade de associação e a possibilidade da busca do melhor modelo empresarial, sobretudo em face da excessiva carga tributária hoje existente, não menos verdade é o fato de que na busca de tais ideais é imperativo que realidades, de fato e de direito, estejam sendo objeto de criação, sob pena de, no contexto do Direito Tributário, as autoridades fiscais buscarem a essência daquilo que se procurou evitar.

Desse modo, a busca pela estrutura tributária mais eficiente, apesar de não vedada pelo ordenamento jurídico, não deve corromper os institutos de direito privado, devendo o contribuinte se sujeitar às consequências típicas dos negócios praticados.

E é justamente essa linha interpretativa do Direito que vem sendo adotada pelo Tribunal Administrativo, que na busca da essência do negócio praticado pelos contribuintes, cada vez mais vem se desvinculando da forma com que as operações estão sendo externadas.

O dever investigatório dirigido pela discricionariedade da autoridade fiscal, não pode ficar amarrado por formalismos, sob pena de não se descobrir corretamente a verdade dos fatos, conforme ensina Rui Barbosa Nogueira, in Teoria do Lançamento Tributário, São Paulo, Resenha Tributária, 1977, p. 109, onde afirma que:

“O dever de investigar as situações de fato e os fatos geradores impostos pela lei às autoridades fiscais exige que não capitulem, nunca, diante da obscuridade da relação de fato, devendo ser capazes até de verificá-los por avaliação”.

A fiscalização da RFB, utilizando o seu poder-dever de investigação da realidade factual, concluiu que houve a prática de simulação de negócios jurídicos, valendo-se, para tanto, dos meios instrutórios possíveis, com o objetivo de demonstrar a verdade material em detrimento da verdade declarada. Diante de tal constatação desconsiderou a aparência formal das empresas, a qual visaria o não recolhimento da cota patronal incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais, bem como das contribuições destinadas a outras entidades e fundos.

Segundo a lição de Luciano Amaro, in Direito Tributário Brasileiro, 14ª ed., São Paulo, Saraiva, 2008, pg.238:

“O que se permite à autoridade fiscal nada mais é' do que, ao identificar a desconformidade entre os atos ou negócios efetivamente praticados (situação jurídica real) e os atos ou negócios retratados formalmente (situação jurídica aparente), desconsiderar a aparência em prol da realidade.

Ao afastar os anteparos e os negócios jurídicos artificiais, a autoridade lançadora pôde constatar os fatos geradores relacionados a este sujeito passivo e efetuar os lançamentos correspondentes. Agindo desta forma, nada mais fez do que cumprir a determinação legal insculpida nos §§ 3º e 6º do artigo 33 da Lei 8.212/91.

(...)

Desmascarada a simulação, não restou outra opção à fiscalização, a não ser descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento tributário, a relação real entre as empresas. Destarte, o auditor adequadamente se baseou nas folhas de pagamento e nas GFIP da empresa interposta para apurar o valor das remunerações. Ou seja, utilizou-se de documentos da empresa que considerou integrante da estrutura do autuado para identificar a base de cálculo das contribuições devidas.

O impugnante, por seu turno, nada traz aos autos que descaracterize a existência da simulação imputada. Se pretendia demonstrar sua verdade, deveria produzir prova neste sentido, já que as evidências apontam para outra direção.

Do Resultado do Julgamento dos Processos Principais

Conforme já exposto linhas acima, trata-se, o presente caso, de autuação fiscal em decorrência de descumprimento de obrigação acessória, consistente em apresentar a empresa Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e/ou GFIP RETIFICADORAS, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

Verifica-se, pois, que o caso ora em análise é uma decorrência do descumprimento da própria obrigação principal: fatos geradores da contribuição previdenciária.

Assim, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Pois bem!

Em relação aos processos decorrentes do descumprimento da obrigação principal – PAFs 11065.001677-2008-92, 11065.001678-2008-37 e 11065.001679-2008-81 – os respectivos recursos foram julgados nesta mesma sessão de julgamento, tendo sido dado provimento parcial aos mesmos no que tange, especificamente, ao aproveitamento dos pagamentos realizados pela empresa PERGAMON, *in verbis*:

Do Aproveitamento dos Pagamentos Realizados pela empresa PERGAMON

Neste ponto a Recorrente defende que:

No caso concreto, evidentemente que o Auditor Fiscal que realizou a auditoria, constatou, através dos documentos apresentados pela recorrente e pela empresa PERGAMON que esta última pagou, mensalmente, contribuições previdenciárias, da parte dos empregados e da parte patronal, neste último caso em parcela (percentual) que faz pare da contribuição global do sistema SIMPLES NACIONAL.

Deste modo, é normal, racional, lógico e legal que o agente do fisco, que apurou possíveis débitos de contribuições, apurasse aquilo que, no seu entender e avaliação, era efetivamente devido, o que implica em sopesar os créditos e débitos, a partir dos pagamentos havidos nos períodos de apuração objeto da auditoria fiscal.

Pois bem, quando o Auditor Fiscal consigna, e o julgamento de primeira instância ratifica o lançamento, o valor pelo qual a SCORPIO seria devedora, calculado sobre a Folha de Salários (remuneração) dos empregados/segurados da PERGAMON, por lógico, racional e legal deveria levar em conta e compensar aquilo que foi pago, em cada período de apuração, pela PERGAMON. Este valor, calculado, declarado e pago, mensalmente, é crédito líquido e certo, o qual deve ser compensado, no caso de ser constatada insuficiência no pagamento, pro óbvio. Este crédito, por indubitável, não poderia ser desprezado da maneira que foi tanto pelo autuante como pelos julgadores.

Por isso é que, em se pleiteando o direito líquido e certo à compensação, basta analisar toda a documentação já carreada no processo comprovando todos o pagamentos realizados sob a égide do SIMPLES.

A DRJ, por seu turno, em dois parágrafos, concluiu que:

Quanto ao aproveitamento de recolhimentos efetuados pelas empresas, cabe esclarecer que não há previsão normativa para que este procedimento seja realizado de ofício.

Ademais, os recolhimentos efetuados ao SIMPLES também não podem ser aproveitados, em razão do que dispunha, à época do lançamento, o § 4º do art. 193 da Instrução Normativa SRP nº 3, de 14/07/2005.

Pois bem!!

Sobre o tema, socorro-me aos escólios do Conselheiro Ronnie Soares Anderson, objeto do Acórdão nº 2202-004.759, de 11 de setembro de 2018, no sentido de que *o deslocamento artificial da responsabilidade tributária via expediente simulatório não é eficaz perante o Fisco, conclusão essa que deu azo, inclusive, ao lançamento guerrado. Por seu turno, constituir-se-ia incoerência lógica intrínseca, em desvelar-se a simulação, mas não possibilitar que os tributos pagos pela empresa de fachada sejam aproveitados pelo titular material das atividades exercidas e responsável pelos tributos delas decorrentes. Tendo em vista tais constatações, a não consideração dos tributos já pagos pela pessoa interposta, ainda que sob o regime de recolhimento simplificado, como compensáveis com os débitos lançados, constituir-se-ia em locupletamento indevido da Fazenda Pública, caso simplesmente denegada, ou possivelmente implicaria violação aos princípios constitucionais da eficiência e da duração razoável do processo, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição.*

Neste mesmo sentido é a inteligência de diversos outros acórdãos desse Egrégio Conselho, notoriamente em face do quanto disposto no Enunciado de Súmula CARF nº 76. Confira-se, a título meramente exemplificativo, a conclusão alcançada pela 1ª TO da 2ª CAM, objeto do Acórdão nº 2201-003.372, nos termos do voto do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, *in verbis*:

Observo na decisão de piso que embora a constituição do crédito tributário objeto do lançamento, que aqui se examina, tenha sido realizado em face da Plastcor do Brasil, os

recolhimentos efetuados na sistemática do Simples Nacional foram realizados por pessoas jurídicas distintas, no caso pela Plastcor Ind. e Com EPP, o que impede o aproveitamento. Em acréscimo, entende a primeira instância que, por se tratar de simulação, não cabe o aproveitamento dos valores recolhidos, pois na visão da turma 'a quo', o contribuinte estaria se beneficiando da própria torpeza

Não assiste razão à turma recorrida.

(...)

Assim, não se verifica óbice ao aproveitamento dos recolhimentos efetuados em razão da sistemática de apuração adotada. O percentual recolhido a título de contribuição previdenciária é determinado, permitido assim sua compensação com tributo de mesma espécie e destinação constitucional, nos termos da lei de regência de cada espécie tributária.

Quanto à possibilidade de compensação de valores pagos por outras pessoas jurídicas, embora concordemos com o Relator que, em regra, existe vedação legal a essa possibilidade, não nos parece que seja essa a hipótese para o caso concreto.

(...)

Após demonstrar a simulação existente, por meio da existência de uma pessoa jurídica de fachada, o Agente Fiscal passa a comprovar o que o vínculo de trabalho se forma entre a Plastcor do Brasil e as pessoas físicas que exercem o labor.

(...)

Como bem delineado em preliminar pela Autoridade Lançadora, foi constituído vínculo direto entre os trabalhadores e o Sujeito Passivo, entendendo-se que esse é o verdadeiro contribuinte, aquele que, de fato, incidiu nos fatos geradores de contribuição previdenciária. O fez de forma interposta, o que, por tudo que consta no Relatório Fiscal, ensejou o lançamento como realizado.

(...)

As afirmações do Auditor Fiscal deixam patente que o lançamento tributário simplesmente desconsidera a existência da empresa interposta, em razão da comprovada prestação de serviços dos trabalhadores à Recorrente.

Pode-se inferir que o Auditor Fiscal considerou os recolhimentos pagos pela empresa interposta, posto que não houve constituição de crédito relativo às contribuições retidas dos segurados.

Na visão do Fisco, como realizado o lançamento, a contribuição retida deve ser aproveitada em razão do vínculo de trabalho ocorrido ter se formado entre a Recorrente e o trabalhador. Nesse sentido, não se pode deixar de aproveitar as contribuições patronais existentes, vez que foram vertidas, ao menos parcialmente, contribuições pelo sujeito passivo. (grifo original)

Tal entendimento, na vertente do aproveitamento de valores recolhidos na sistemática do Simples, é pacífico neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ensejando a publicação da Súmula 76 do CARF, assim redigida:

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

Por todo o exposto, entendo caber razão ao Recorrente, e dou provimento nesta parte para determinar a exclusão dos valores pagos na sistemática do Simples Nacional, observando os percentuais estabelecidos em lei e aplicáveis ao caso concreto.

Neste esboço, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular.

As conclusões alcançadas nos processos decorrentes do descumprimento da obrigação principal foram, pois, as seguintes:

PAF 11065.001677-2008-92 (AIOP – Cota Patronal)

Dar provimento parcial ao recurso voluntário, determinando-se o aproveitamento da parcela recolhida na sistemática do Simples Nacional pela empresa PERGAMON PLÁSTICOS LTDA, correspondente à contribuição previdenciária patronal, para abatimento do valor do débito objeto do presente processo administrativo.

PAF 11065.001678-2008-37 (AIOP – Segurados)

Dar provimento parcial ao recurso voluntário, determinando-se o aproveitamento da parcela recolhida pela empresa PERGAMON PLÁSTICOS LTDA, correspondente à contribuição devida pelos segurados empregados e contribuintes individuais, para abatimento do valor do débito objeto do presente processo administrativo.

PAF 11065.001679-2008-81 (AIOP – Terceiros)

Dar provimento parcial ao recurso voluntário, determinando-se o aproveitamento da parcela recolhida pela empresa PERGAMON PLÁSTICOS LTDA referente às contribuições devidas a outras entidades / fundos, para abatimento do valor do débito objeto do presente processo administrativo.

Registre-se pela sua importância que, em relação especificamente à suposta contribuição para terceiros (objeto do referido processo 11065.001679/2008-81) sequer poderia / pode compor a base de cálculo da multa ora exigida, vez que a multa em análise tem como fato gerador “deixar a empresa de informar mensalmente ao INSS, por meio de GFIP, dados relacionados aos fatos gerados de contribuição previdenciária” e, como cediço, a contribuição para terceiros não se destina para financiar a Seguridade Social.

Neste esboço, considerando que a base de cálculo da multa aplicada no presente lançamento corresponde a 100% da contribuição não declarada (observado o limite legal) e lançada nos processos referentes ao descumprimento da obrigação principal e que, nos referidos processos, foi dado provimento aos respectivos recursos nos termos acima declinados, impõe-se o provimento parcial do recurso em análise.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, excluindo-se da base de cálculo da multa aplicada os valores das contribuições exoneradas nos autos dos PAFs 11065.001677-2008-92, 11065.001678-2008-37 e 11065.001679-2008-81, referentes à exigência da obrigação principal.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior