



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

Processo nº 11065.002712/2009-71
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-002.924 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2012
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO
Recorrente PL FUNDIÇÃO E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/08/2008

GRUPO ECONÔMICO. SIMPLES. SIMULAÇÃO.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar 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.

PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL. ÔNUS DA PROVA DO FISCO.

Não é necessária a produção de prova pericial quando o relatório fiscal e as demais peças constantes no auto de infração demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento e a fundamentação legal que o ampara.

RETROATIVIDADE BENIGNA. POSSIBILIDADE.

Tendo-se em conta a alteração da legislação que trata das multas previdenciárias, deve-se analisar a situação específica de cada caso e optar pela penalidade que seja mais benéfica ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar provimento parcial para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%, vencido o Conselheiro Thiago Tabora Simões que limitava a multa ao percentual de 20%.

Julio César Vieira Gomes - Presidente.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Thiago Tabora Simões, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de NFLD lavrada em 23/11/2009, decorrente do não recolhimento dos valores referentes à contribuição a cargo da empresa (cota patronal), da contribuição ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT), do adicional de RAT para o financiamento de aposentaria especial de 25 anos e da contribuição incidente sobre as remunerações pagas aos contribuintes individuais, no período de 01/12/2005 a 31/08/2008.

A Recorrente interpôs impugnação (fls. 1248/1307) requerendo a total improcedência do lançamento.

A d. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre – RS, ao analisar o presente caso (fls. 1314/1320), julgou o lançamento procedente, entendendo que (i) todas as empresas do grupo foram constituídas com 90% do capital integralizado pela empresa PL Fundição; (ii) o endereço das demais empresas é o mesmo dos sócios administradores; (iii) todos os empregados das demais empresas são oriundos da PL Fundição; (iv) o crédito tributário foi apurado com base na folha de pagamento de todas as empresas, sendo desnecessária a perícia solicitada; (v) nas competências compreendidas entre 10/2007 a 08/2008 aplicou-se a multa de ofício de 75%, por ser mais benéfica, e nas demais competências a multa vigente à época dos fatos geradores; e (vi) a arguição de ilegalidade/inconstitucionalidade não pode ser apreciada na esfera administrativa.

Por ocasião do julgamento da DRJ, a julgadora Cecilia Dutra Pillar proferiu declaração de voto (fls. 1321/1322) informando que concordou com as conclusões proferidas, todavia destacou que (i) a Recorrente não comprova que incluiu as contribuições desta presente autuação no pedido de parcelamento; (ii) que a DRJ deveria diligenciar para verificar se realmente parte dos valores foram parcelados; (iii) apesar de não levantado pela Recorrente, as demais empresas solidárias não constaram no lançamento e não tiveram oportunidade de se manifestar; e (iv) não é mais possível arguir a solidariedade passiva entre a empresa matriz e empresas interpostas e a compensação de valores recolhidos ou parcelados pelas “empresas filhotes”.

A Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 1333/1358) argumentando que: (i) é uma situação de terceirização das atividades da empresa; (ii) não há formação de um grupo econômico; (iii) não foi adequadamente provada a situação levantada na presente autuação; (iv) o ônus da prova é do fisco; (v) o lançamento foi realizado com base em indícios; (vi) a Recorrente não deve ser responsabilizada pelas multas de outras empresas; (vii) a multa prevista no art. 32, § 5º da Lei nº 8.212/91 está revogada, devendo ser excluída na presente autuação em razão da retroatividade benigna; (viii) uma eventual co-responsabilidade está adstrita aos termos da lei, restringindo-se apenas às contribuições e não às penalidades, bem como a sua atualização monetária; (ix) é necessária a produção de prova pericial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Relator

Primeiramente, cabe mencionar que o presente recurso é tempestivo e preenche a todos os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

A Recorrente alega que não ocorreu a formação de um grupo econômico, mas sim uma terceirização das atividades, e que o fisco se baseou apenas em indícios ao transferir a responsabilidade pelas eventuais infrações cometidas pelas empresas Valcarenghi, Silva Marta, Sebold e Marcolino para a Recorrente.

Contudo, verifica-se que as empresas Valcarenghi, Silva Marta, Sebold e Marcolino foram constituídas unicamente para registrar parte do custo de pessoal da Recorrente, que de fato, é quem paga os custos dessa mão-de-obra, como é possível verificar nas contas contábeis do seu ativo, onde ficaram registrados os valores devidos por aquelas a esta (fls. 85/87).

Em contrapartida, analisando a contabilidade das empresas Valcarenghi, Silva Marta, Sebold e Marcolino, a autoridade fiscal constatou a existência da conta Credores Diversos/PL Fundação e Serviços Ltda. (2121010.00003), onde estão registrados valores que deverão ser supostamente pagos à Recorrente.

Com base nessa situação, analisando os resultados operacionais das empresas Valcarenghi, Silva Marta, Sebold e Marcolino (fls. 79/84), verifica-se que, apesar de constarem despesas de mão-de-obra, em nenhuma delas houve receita operacional durante o período fiscalizado.

Como se não bastasse, analisando a composição social das empresas Valcarenghi, Silva Marta, Sebold e Marcolino, verifica-se que a Recorrente chegou a participar com 90% do capital social destas empresas (fls. 87/88), não havendo que se falar em terceirização, mas sim em realização contínua das atividades sob o manto de uma nova empresa.

Ainda, em que pese as empresas Valcarenghi, Silva Marta, Sebold e Marcolino não possuam em seu balanço qualquer ativo permanente (fl. 79), o objeto social delas é praticamente o mesmo da Recorrente (fls. 77/78), sendo, ao menos, estranho que uma empresa que exerce atividades de fundição de peças e aços especiais, indústria de máquinas de moagem e britagem não tenha qualquer ativo permanente.

Vale destacar, também, que os sócios das empresas Valcarenghi, Silva Marta, Sebold e Marcolino, conforme destacado às fls. 88/91, são todos ex-funcionários da Recorrente e da empresa Famac, uma empresa ligada à Recorrente. Ainda, o endereço das empresas é o mesmo dos sócios administradores (fls. 91/92), sendo que, numa verificação *in loco* pela autoridade fiscal, constatou-se que a finalidade destes “estabelecimentos” é unicamente residencial.

Ademais, todos os funcionários das empresas Valcarenghi, Silva Marta, Sebold e Marcolino são oriundos da Recorrente (fls. 92/94) e, apesar dessa situação, o

faturamento da Recorrente variou dentro da normalidade (fls. 94/95), mesmo com a “demissão” de aproximadamente 170 empregados.

Neste contexto, a Recorrente alega que o ônus da prova é do fisco e que seria necessária uma perícia para que, de fato, fosse constatada a situação trazida na presente autuação.

Ocorre que, analisando o relatório fiscal e os argumentos apresentados pela Recorrente em seu recurso, verifica-se que esta não pretendeu rebater nenhuma das situações expostas, as quais demonstram claramente que a intenção da Recorrente era dissimular a ocorrência do fato gerador, limitando-se apenas a alegar que se tratava de terceirização da atividade e que, apesar de todas as provas coletadas que demonstram que o “planejamento tributário” da Recorrente visou unicamente a evasão fiscal, faltariam provas que justificassem a atuação.

Assim, como previsto no art. 142 do CTN¹ e 229, § 2º do Decreto nº 3.048/99², constatado que o procedimento adotado pela Recorrente visou somente dissimular a ocorrência do fato gerador, é dever da autoridade tributária constituir o crédito pelo lançamento, verificando o verdadeiro fato gerador da obrigação tributária, a matéria tributável, o montante devido, identificar o sujeito passivo, desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, sob pena de responsabilidade funcional, o que justifica o procedimento adotado pela fiscalização ao utilizar as GFIP's e as folhas de pagamento das empresas Valcarengi, Silva Marta, Sebold e Marcolino para apurar os valores devidos à Seguridade Social.

A Recorrente alega, também, que não há a formação de um grupo econômico e que uma eventual co-responsabilidade está adstrita aos termos da lei, restringindo-se apenas às contribuições e não às penalidades, bem como a sua atualização monetária.

Neste ponto, vale destacar que para que seja configurada a existência de um grupo econômico, é necessário que a autoridade tributária, especialmente por ocasião do relatório, demonstre que efetivamente há unicidade de comando estratégico entre as empresas, e que as empresas se confundem em questões administrativas, contábeis, operacionais e recursos humanos, além de estarem subordinadas a um mesmo comando, caso contrário não estaria configurada a existência de um grupo econômico.

¹ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

² “Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para: (...) § 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, ~~trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado”.~~

Ante essas considerações, destaca-se que ficou claramente demonstrado no relatório fiscal a formação de um grupo econômico com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias.

Já quanto a alegação de que a co-responsabilidade está adstrita aos termos da lei, restringindo-se apenas às contribuições e não às penalidades, bem como a sua atualização monetária, verifica-se que a presente situação não abarca uma hipótese de co-responsabilidade, mas sim de responsabilidade direta inerente ao contribuinte da obrigação tributária, uma vez que a Recorrente criou outras empresas, nas quais participou de seus respectivos capitais sociais, inseriu-as no regime especial de tributação SIMPLES e transferiu para estas a maior parte de seus funcionários, com o flagrante intuito de dissimular a ocorrência de fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Por fim, a Recorrente alega que a multa prevista no art. 32, § 5º da Lei nº 8.212/91 está revogada, devendo ser excluída na presente autuação em razão da retroatividade benigna.

Constata-se que foi aplicada em parte dos valores exigidos a penalidade prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, multa de ofício de 75%, e em outra as penalidades trazidas pelos arts. 32, § 5º e 35 da Lei nº 8.212/91, antes da alteração promovida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Contudo, o cálculo realizado pelo fiscal está totalmente equivocado (fl. 432), haja vista que utiliza como parâmetro não só a penalidade por descumprimento de obrigação principal, como também a penalidade por descumprimento de obrigação acessória para aferir qual seria a penalidade mais benéfica a ser aplicada.

Em relação ao descumprimento de obrigação principal, a penalidade anteriormente prevista, que variava de acordo com a fase processual do lançamento, conforme a redação revogada do art. 35 da Lei nº 8.212/1991³, passou a ser regulamentada pelo art. 44, da Lei nº 9.430/96⁴, que prevê multa de 75%, e que foi utilizada pela Autoridade Fiscal na presente autuação.

Por sua vez, quando do descumprimento de alguma obrigação acessória, na sistemática anterior, a infração relativa à omissão de fatos geradores em GFIP era punida com a multa correspondente a 100% da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a

³ “Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...)”

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (...).”

⁴ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

um teto calculado em função do número de segurados da empresa, conforme o extinto § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991⁵.

Pois bem. Analisando as sanções aplicadas no presente caso à luz das alterações levadas a efeito pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, verifica-se, através do quadro comparativo da multa aplicada (fl. 432), que a Autoridade Tributária equivocou-se em suas premissas, trazendo na coluna correspondente ao que seria devido antes do advento da MP nº 449/2008 os valores relativos ao descumprimento da obrigação **principal e acessória**, e na coluna correspondente ao que seria devido após o advento da já mencionada lei apenas o valor da multa decorrente do descumprimento da obrigação principal.

Para esclarecer a presente questão, em relação à primeira competência objeto desta autuação (01/2005), exemplificativamente, a multa por não ter recolhido a contribuição previdenciária no valor de R\$ 5.265,30, antes da nova lei, seria de R\$ 1.263,67 (24%), e após o advento da lei seria de R\$ 3.948,98 (75%).

No entanto, para fins de compor o valor devido pela legislação antiga, a autoridade fiscal somou a multa anteriormente aplicada para os casos de não recolhimento do tributo (24%) com a multa anteriormente aplicada para os casos de descumprimento de obrigação acessória (100% do valor não declarado), chegando no valor parâmetro de **R\$ 6.528,97** (R\$ 1.263,67 + R\$ 5.265,30).

Ou seja, pelo cálculo da autoridade fiscal, a multa atualmente vigente sempre será mais benéfica, posto que se está comparando a alíquota de 75% contra uma alíquota de 124%.

Na prática, se a autoridade fiscal deixasse de realizar o tendencioso quadro comparativo de multas, e lavrasse duas notificações independentes, uma com base no antigo art. 35 e outra com base no atual art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, restaria claro que o valor consubstanciado na notificação efetuada com base na legislação antiga seria inferior, em conclusão totalmente contrária ao presenciado neste caso.

Da mesma forma, a autoridade administrativa deveria comparar separadamente as multas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, ou seja, contrapondo o cálculo feito com base no antigo art. 32 da Lei nº 8.212/1991 com o atual art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, vez que ambos versam sobre como proceder nas suas respectivas épocas nos casos de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Destarte, verifica-se que a autoridade fiscal não pode considerar a multa por descumprimento de obrigações acessórias nos casos em que sequer está se discutindo essa natureza de infração (tal como aqui presenciado), sob pena de negativa de vigência ao art. 106 do CTN.

Sendo assim, para que seja dado o efetivo cumprimento à retroatividade benigna de que trata o art. 106, inc. II, “c”, do CTN, é mister que a multa seja recalculada, a

⁵ “§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior”.

fim de que seja imposta a penalidade mais benéfica ao contribuinte, qual seja, a prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, visto que, até o presente momento, a multa não atingiria o patamar de 75% previsto no art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Por fim, em que pese a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 (antes da alteração promovida pela Lei nº 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal.

Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei nº 9.430/96 limita-se ao percentual de 75% do valor principal, deve esta ser aplicada caso a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 (antes da alteração promovida pela Lei nº 11.941/2009) supere o seu patamar.

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso para, no mérito, **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, para redução da multa aplicada, a qual deverá ser exigida nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, conforme a fundamentação supra, limitando-se ao percentual de 75%, previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues