



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

**Processo n°** 11065.003028/2009-15  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-003.678 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de agosto de 2013  
**Matéria** REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO  
**Recorrente** MOSMANN ALIMENTOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/08/2009

**PERÍCIA INDEFERIMENTO**

A perícia será indeferida sempre que a autoridade julgadora entender ser prescindível e meramente protelatória e quando não houver dúvidas a serem sanadas.

**DESCARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO-**

Na ocorrência da simulação, é atribuída à fiscalização a prerrogativa de, seja qual for a forma de contratação, desconsiderar o vínculo pactuado.

**CERCEAMENTO DE DEFESA - NÃO CONFIGURADO**

Não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa quando os relatórios que integram o AI trazem todos os elementos que motivaram a sua lavratura e expõem, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, elencando todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento.

**JUROS E MULTA DE MORA**

A utilização da taxa de juros SELIC e a multa de mora encontram amparo legal nos artigos 34 e 35A da Lei 8.212/91.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI**

Impossibilidade de apreciação de inconstitucionalidade da lei no âmbito administrativo.

**LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.**

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

**APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES RELACIONADAS À GFIP.**

Em relação aos fatos geradores até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; b) em negar provimento ao recurso, na caracterização dos segurados como empregados, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Damiano Cordeiro de Moraes e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento ao recurso; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); III) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP - deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: \*) multa de mora limitada a 20%; e \*) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior, Damiano Cordeiro de Moraes e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente; b) em negar provimento ao Recurso nas rubricas indenização e indenização especial, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Mauro José Silva. Declaração de voto: Damiano Cordeiro de Moraes.

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

*(assinado digitalmente)*

Mauro José Silva - Redator designado.

*(assinado digitalmente)*

Damião Cordeiro de Moraes – Declaração de voto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Manoel Coelho Arruda Júnior

## Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados, empregados e contribuintes individuais, que prestaram serviços por meio de empresa interposta.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 113), o fato gerador da contribuição lançada, é o pagamento de remuneração dos empregados das empresas Belka e Dumas, consideradas pela fiscalização como sendo empresas resultantes de um desmembramento de fato da empresa Mosmann.

A autoridade lançadora expõe os motivos pelos quais entende que as empresas Belka e Dumas foram criadas com a finalidade de registrar empregados em seu nome, aderir ao regime tributário do SIMPLES, e se aproveitar indevidamente dos benefícios previstos no referido Sistema.

Elabora quadros para demonstrar a transferência dos próprios empregados da Mosmann para as duas empresas optantes do SIMPLES, informando que, enquanto a empresa autuada manteve uma evolução ascendente de suas receitas, houve ao mesmo tempo um declínio gradual em seus custos com mão de obra, e elevação contínua e expressiva de custos com mão de obra terceirizada.

O agente autuante informa, ainda, que a Mosmann financiava as empresas Belka e Dumas com valores significativos, servindo em muitos casos para pagamento de salários, e constatou que havia transferências de matérias primas da Mosmann para a Dumas.

Esclarece que as empresas Belka e Dumas funcionavam em um mesmo terreno, em um mesmo prédio, de propriedade da Mosmann, e que era esta última quem arcava com as despesas de manutenção dos equipamentos de produção, de conservação dos prédios, de energia elétrica, água, etc, das duas empresas citadas.

Segundo ainda relato fiscal, os sócios das empresas Belka e Dumas são os filhos do sócios da empresa Mosmann, sendo que a principal atividade das empresas é a industrialização, comercialização e distribuição de alimentos, e os principais produtos são massas e biscoito de marca Mosmann, sendo que a Belka é a responsável pela comercialização, e a Dumas pela produção.

A fiscalização afirma, também, que a empresa Dumas produz com exclusividade para a Mosmann, e a Belka, embora comercialize para outros clientes, tem na Mosmann seu principal comprador.

A recorrente apresentou defesa e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 10-34.235, da 7ª Turma da DRJ/POA (fls 304), julgou a impugnação procedente em parte, mantendo parcialmente o crédito tributário, abatendo, do valor lançado, os recolhimentos efetuados por Belka Alimentos Ltda. e Dumas Alimentos Ltda, comprovados por meio das guias constantes dos anexos de fls. 207/299.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo, repetindo basicamente as alegações trazidas na impugnação.

Preliminarmente, alega nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa pelo indeferimento do pedido de perícia, argumentando que a perícia/diligência se justifica no caso dos autos, vez que plausíveis as alegações da defesa sobre a existência de erros materiais, como valores não abatidos do lançamento a título de salário família, salário maternidade e guias recolhidas, como também divergência entre os valores lançados e os declarados em GFIP, entre outros elementos.

Sustenta que pretendia comprovar alguns fatos que contradizem os elementos de convicção do fisco com a realização de perícia, o que restou indeferido pela autoridade julgadora, defendendo que não se pode considerar legítimo o procedimento do fisco de simplesmente transferir o ônus da prova à recorrente.

Requer que seja deduzida, do débito, a contribuição recolhida pela empresa Belka, na competência 07/2009, no valor de R\$10.383,13, conforme constante do sistema informatizado da RFB, e que sejam consideradas as deduções dos valores pagos a título salário família e maternidade, conforme tabela apresentada, por amostragem, valores esses declarados em GFIP.

Elabora tabela para demonstrar as divergências entre valor lançado e o declarado em GFIP, reafirmando que estão sendo exigidos valores não correspondentes aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, insistindo na realização da diligência para fins de saneamento dos vícios apontados.

Ainda em preliminar, reitera que o lançamento encontra-se eivado de vícios formais, a iniciar pelo impreciso relatório fiscal, que deixou de informar o procedimento utilizado na constituição do crédito, qual seja, o de arbitramento/aferição indireta, assim como de consignar, no anexo FLD, os dispositivos legais que o fundamenta.

Reafirma que o fiscal atuante descaracterizou as relações empresariais existentes entre a recorrente e as empresas por ele apontadas, sem, contudo, indicar expressamente a legislação que embasou o lançamento, não podendo a recorrente se manifestar a respeito.

Observa que a autoridade fiscal valeu-se de uma situação presumida de que a recorrente se utiliza de empresas interpostas com finalidade de obter tratamento tributário

diferenciado, sem, contudo, indicar os fundamentos legais que autorizam tal procedimento, tornando deficiente a motivação jurídica do presente auto de infração, atingindo sua validade.

Reitera que o fiscal, ao entender que as empresas simulam uma situação que não aparenta a realidade dos fatos, deveria ter o cuidado de indicar os fundamentos de direito que o levaram para determinada conclusão, como também demonstrar o nexo causal existente entre as razões de fato e de direito, permitindo ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa.

Alega ainda nulidade por ausência de comprovação da existência dos pressupostos da relação de emprego entre a recorrente e os empregados das empresas Belka Alimentos Ltda e Dumas Alimentos Ltda, afirmando que o fisco baseou seu entendimento em simples presunção.

Entende que a fiscalização deveria deixar explicitamente comprovada a existência dos pressupostos legais da relação empregatícia, notadamente a subordinação, o que não ocorreu ns presentes autos.

Ressalta que, ao agir de forma omissa, deixando de demonstrar no Relatório Fiscal de maneira clara e precisa a presença dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício, o fiscal incorreu em vício insanável, cerceando o direito de defesa da autuada, ensejando a nulidade do auto de infração.

No mérito, tece considerações sobre a diferença entre negócio indireto e simulação, para tentar demonstrar que não há qualquer ilicitude na escolha pelo contribuinte do caminho menos oneroso do ponto de vista fiscal, uma vez que o contribuinte tem o direito de se auto-organizar, não estando obrigado a optar pela forma fiscalmente mais onerosa.

Ressalta que, desde que não haja simulação, como no presente caso, inexistente no ordenamento jurídico brasileiro qualquer dispositivo que vede seja adotada a terceirização, muito menos que obrigue a utilização do negócio jurídico direto.

Conclui que a relação existente entre as empresas não pode ser qualificada como simulada, eis que a natureza dos negócios entre elas realizados é distinta da relação de emprego, sendo autêntica a descentralização da produção, tendo sido a contratação as empresas Belka e Dumas verdadeira, assim como a de tantas outras, conforme comprovam os documentos anexos à impugnação.

Entende que cabe ao fisco comprovar a existência de um pacto simulatório entre os sócios das empresas envolvidas, e não apenas afirmar que as empresas existem apenas para que a autuada possa se beneficiar do sistema SIMPLES.

Faz uma digressão sobre a importante questão do reconhecimento da Receita Federal a respeito da prática da industrialização por encomenda, para mostrar que nem mesmo o referido Órgão espousa o entendimento adotado por seu agente fiscal que lavrou o AI ora discutido.

Esclarece que as empresas listadas são fornecedoras da recorrente, realizam atividade de industrialização por encomenda, e discorre sobre conceito de industrialização e a legislação que trata sobre a matéria, para demonstrar que a atividade narrada no auto de infração tem natureza jurídica de industrialização, não se tratando de cessão de mão-de-obra e nem de prestação de serviços.

Repete que a pretensão fiscal não procede nem sob o ponto de vista da responsabilidade principal e nem solidária, restando isolado o entendimento expresso na autuação, sendo indevida a interpretação nele veiculada, a qual não encontra amparo nos atos administrativos da própria RFB, e nem no entendimento jurisprudencial da mais alta corte, e nem mesmo na doutrina.

Reconhece que as empresas estão situadas próximas uma das outras, mas com o único propósito de otimização de suas estruturas produtivas e comerciais, levando-se em consideração os elevados custos com a logística das operações, e cita o complexo automotivo da General Motors no Rio Grande do Sul, que contempla diversos fabricantes integrados em uma mesma unidade industrial.

Afirma que pretende a autoridade fiscal a aplicação de uma cláusula antielísiva, o art. 116, parágrafo único, do CTN, que não é auto-aplicável e padece de regulamentação, e que não é possível a utilização de interpretação extensiva das normas tributárias e da imposição de tributos não previstos em lei por meio da analogia e princípios gerais do direito.

Discorre sobre a regra matriz de incidência tributária da contribuição previdenciária patronal e sobre a definição legal de tributo, na tentativa de comprovar que o lançamento combatido é improcedente, ressaltando que não há um único pagamento de salário realizado diretamente pela Mosmann para qualquer segurado vinculado à Belka e Dumas.

Conclui que não há possibilidade de aplicação da tributação veiculada no auto de infração, bem como das respectivas penalidades acessórias, eis que o sujeito passivo não ocupa a posição de empregador, da qual decorreria o pagamento de salários.

Observa que não há um único argumento ou alegação da autoridade fiscal no sentido de vedação das empresas Belka e Dumas ao SIMPLES e que, se prevalecer o lançamento, significa dizer que todos os recolhimentos efetuados por tais empresas para o SIMPLES são indevidos e passíveis de repetição, impondo a compensação, mês a mês, dos valores relativos aos tributos federais recolhidos.

Repete que não há provas concretas de que os atos negociais realizados entre as empresas tenham sido praticados com a finalidade de ocultar ao fisco a ocorrência de fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, lembrando que a LC 104/01 não se encontra regulamentada por lei, não podendo servir como embasamento legal para o lançamento em tela.

Informa que, apesar de as empresas citadas funcionarem em um mesmo espaço geográfico, os prédios industriais são distintos, o acesso ao local de trabalho não é o mesmo, os banheiros são distintos e não há confusão entre os empregados.

Esclarece que, em que pese o terreno e prédios pertencerem à Mosmann, existem contratos de locação firmados muito antes do início da ação fiscal, sendo que as empresas pagam aluguel pelo uso dos prédios, não sendo papel do auditor fiscal emitir juízo de valor de mercado dos aluguéis.

Quanto ao quadro societário, entende que o fato de os sócios das empresas serem ex-empregados e até mesmo parentes não é suficiente para descaracterização das relações empresariais entre elas existentes, e que não é ilegal constituir uma sociedade empresária e prestar serviços de industrialização para uma empresa com a qual o sócio manteve relação empregatícia no passado ou cujo quadro societário estejam o pai, o tio, o avô etc.

Em relação à exclusividade de prestação de serviços, argumenta que não é raro indústrias com números reduzido de clientes, sendo que muitas vezes prestam serviços de forma exclusiva sem que isso represente simulação de negócios.

Comenta sobre a relação entre a Mosmann e as empresas apontadas pela fiscalização, explicando que alguns produtos da marca Mosmann são comercializados pela empresa Belka, que firmaram contratos de licença para uso da marca e de representação comercial, em qualquer exclusividade.

Relativamente à conclusão do fiscal de que o único cliente da Dumas é a Mosmann, lembra que as notas fiscais juntadas na impugnação demonstram a venda da produção própria para outros clientes.

Destaca que a farta documentação juntada na impugnação demonstram que as empresas assumem integralmente o risco econômico do empreendimento, eis que todos os custos e despesas são por elas suportados, e enfatiza que a recorrente não empresta recursos financeiros às terceirizadas, mas apenas faz adiantamentos, que são compensados por ocasião do efetivo pagamento do valor cobrado pela industrialização.

Fala sobre o procedimento de transferência da matéria prima para industrialização pelas empresas citadas, e protesta pela realização de perícia contábil para comprovação de que os custos e as despesas são suportados pelas empresas industrializadoras da encomenda.

Tece considerações sobre a relação faturamento x custo da mão de obra, defendendo que tal comparação não possui, por si só, o condão de descaracterizar a verdadeira terceirização de parte das atividades produtivas da autuada, e traz razões empresariais para descentralizar a produção, insistindo na realização da perícia contábil.

Insurge-se contra a multa aplicada, alegando possuir caráter confiscatório e natureza abusiva, e contra a aplicação da taxa SELIC, argumentando ilegalidade.

Discorda do critério de comparação adotado pela fiscalização para verificação de multa mais benéfica, defendendo a multa de 0,33% ao dia, limitado a 20%, pugnando pela comparação da multa prevista na legislação vigente à época dos fatos geradores, com a multa prevista no art. 61, caput, e § 2º, da Lei 9.430/96, com prevalência da mais benéfica.

Finaliza requerendo a nulidade da decisão de primeira instância e/ou a conversão em diligência para realização de perícia, e declaração da improcedência do lançamento, com o cancelamento do crédito tributário.

Sucessivamente, requer a compensação, mês a mês, dos tributos recolhidos pelas empresas Belka e Dumas, via SIMPLES, e determinar o recálculo da multa conforme exposto acima.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e não há óbice para o seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Preliminarmente, a recorrente alega nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento de defesa, por ter o julgador indeferido a realização da prova pericial solicitada pela recorrente.

Defende que a perícia/diligência se justifica no caso dos autos, vez que plausíveis as alegações da defesa sobre a existência de erros materiais, como valores não abatidos do lançamento a título de salário família, salário maternidade e guias recolhidas, como também divergência entre os valores lançados e os declarados em GFIP, entre outros elementos, bem como, a recorrente pretendia comprovar alguns fatos que contradizem os elementos de convicção do fisco com a realização de perícia.

Todavia, a necessidade de perícia para o deslinde da questão tem que estar demonstrada nos autos.

O art. 18, da Lei do Processo Administrativo Fiscal (Dec. 70.235/72), estabelece que:

*Art.18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. Não tendo sido demonstrada pela recorrente a necessidade da realização de perícia, não se pode acolher a alegação de cerceamento de defesa pelo seu indeferimento.*

Verifica-se, dos autos, que não existem dúvidas a serem sanadas, já que o Relatório Fiscal está claro e o AI muito bem fundamentado.

A fiscalização deixou claro, nos relatórios integrantes da autuação, quais os valores da base de cálculo utilizada na apuração da contribuição lançada e as alíquotas aplicadas.

O AI foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Autuação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura do AI e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à autuada.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 14/01/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 13/01/2014 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 05/01/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 17/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Portanto, as autoridades julgadoras de primeira instância, ao entenderem ser prescindível a produção de novas provas e a realização de perícia, indeferiram, por unanimidade, o pedido formulado pela recorrente.

Dessa forma, como a recorrente não demonstrou que a elucidação do caso dependeria da produção de prova pericial, os julgadores indeferiram com muita propriedade o pedido de perícia, por considerá-la prescindível e meramente protelatória.

Ademais, a recorrente apenas alega que existem inconsistências nos valores lançados, sem apontar em quais competências e sem juntar aos autos, nem por amostragem, provas da incorreção do trabalho fiscal.

Todas as alegações da recorrente poderiam ter sido comprovadas sem necessidade de perícia, apenas com a apresentação dos documentos pertinentes.

Contudo, a recorrente não trouxe nenhum elemento que pudesse por em dúvida a correção dos valores lançados, ou que ensejasse uma diligência para a verificação dos fatos.

Já a autoridade autuante junta, aos autos, elementos que comprovam a acusação fiscal, deixando claro que os dados foram coletados a partir dos documentos apresentados pelas próprias empresas envolvidas.

Já a empresa não trouxe outros elementos para serem analisados por este Conselho. Apenas alega, mas não prova, que os valores lançados estão incorretos, por falta de aproveitamento de guias recolhidas, ou por ausência de dedução de salário-família, entre outras alegações.

Todavia, não basta alegar. A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às conseqüências do sucumbimento, porque não basta alegar.

Em relação ao argumento de que não é legítimo o procedimento do fisco de transferir o ônus da prova à recorrente, cumpre observar que há mandamento expresso na Lei 9.784/99 quanto ao ônus probatório, conforme segue:

*ART 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.*

E a convicção da autoridade julgadora advém, no processo administrativo fiscal, dos elementos probatórios carreados pela fiscalização e pela recorrente. Daí a necessidade de se juntar aos autos elementos comprobatórios dos fatos alegados.

No caso presente, reitera-se, não foram juntados ao recurso outros elementos que comprovem a afirmação da recorrente.

Ademais, a autoridade julgadora rechaçou cada quesito formulado pela autuada no pedido de perícia, respondendo cada um e expondo as razões pelas quais entende que as questões são irrelevantes para o deslinde da questão posta.

**Nesse sentido, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida.**

Ainda em preliminar, a autuada alega que o lançamento encontra-se eivado de vícios formais, que tanto o relatório fiscal quanto o anexo FLD deixaram de informar o procedimento de arbitramento/aferição indireta utilizado na constituição do crédito, assim como de consignar os dispositivos legais que o fundamenta, e transcreve o art. 37, da Lei 8.212/91, para reforçar seus argumentos.

Entretanto, observa-se que toda a fundamentação que ampara o procedimento da fiscalização encontra-se assinalada no mencionado relatório de Fundamentos Legais do Débito – FLD, inclusive o de Aferição Indireta.

Assim, não há que se falar em ausência de indicação expressa da legislação que embasou o lançamento, e nem mesmo de motivação deficiente.

Constata-se que a autoridade lançadora deixou muito claro, no Relatório Fiscal, que o crédito lançado se refere à contribuição devida pelos segurados que prestaram serviços à recorrente por intermédio de outras empresas, consideradas como pertencentes à uma mesma organização empresarial.

A fiscalização expôs, com muita clareza e riqueza de detalhes, juntando, inclusive, farta documentação comprobatória de suas afirmações, os motivos pelos quais entendeu que houve a simulação na prestação de serviços entre pessoas jurídicas.

Portanto, constata-se que a autoridade lançadora identificou, de forma clara e precisa, as bases de cálculo da contribuição previdenciária, anexando ao AI documentos comprobatórios da ocorrência do fato gerador e apontando os dispositivos legais e normativos que disciplinam o lançamento.

O art. 59, do Decreto 70.235/72, dispõe que

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Não restou demonstrado nos autos que houve cerceamento de defesa do autuado, que demonstrou pleno conhecimento do que lhe está sendo imputado.

Quanto à alegação de que a fiscalização foi omissa quanto à caracterização da relação de emprego entre os empregados das empresas terceirizadas e a recorrente, cumpre esclarecer que o que a fiscalização constatou, e comprovou por meio da farta documentação anexada aos autos, foi que a Mosmann e as demais empresas relacionadas no Relatório Fiscal formam um único empreendimento industrial.

Verifica-se que a autoridade autuante deixou muito claro, no Relatório Fiscal, que o crédito lançado se refere à contribuição devida incidente sobre a remuneração dos segurados que prestaram serviços à recorrente por intermédio de outras empresas, consideradas como pertencentes a uma única organização empresarial, da qual a Mosmann é a empresa mãe.

Ou seja, o que restou claro, nos autos, é que, de fato, as três empresas operavam, na realidade, como uma única, mantendo uma relação de matriz-filiais.

Diante da realidade encontrada durante a ação fiscal, a autoridade autuante concluiu que houve um desmembramento de fato da empresa Mosmann, com a criação da Belka e Dumas.

Portanto, os empregados das empresas Belkas e Dumas eram empregados da Mosmann, uma vez que as três empresas formavam um único empreendimento, sendo que as contribuições lançadas incidiram sobre os pagamentos realizados pelas empresas Belkas e Dumas aos segurados que lhe prestaram serviços.

E em nenhum momento foi questionada a relação de emprego entre os segurados e as empresas Belkas e Dumas.

Portanto, entendo que o relatório está claro e devidamente motivado, e todos os elementos necessários à defesa do contribuinte encontram-se nos autos.

Foi oportunizada à recorrente se defender em duas instâncias administrativas, em respeito ao contraditório.

Nesse sentido, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas.

No mérito, a recorrente tece considerações sobre a diferença entre negócio indireto e simulação, para tentar demonstrar que não há qualquer ilicitude na escolha pelo contribuinte do caminho menos oneroso do ponto de vista fiscal, uma vez que o contribuinte tem o direito de se auto-organizar, não estando obrigado a optar pela forma fiscalmente mais onerosa.

Todavia, em nenhum momento a fiscalização negou esse direito à recorrente.

Na verdade, o que a autoridade autuante constatou em ação fiscal desenvolvida na empresa e demonstrou no relatório do AI foi a existência de uma simulação no procedimento de terceirização adotado pela autuada em relação às empresas Belka e Domus.

Na definição de Clóvis Beviláqua, a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado (Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado – 15ª Edição).

O Código Civil Brasileiro de 2002 traz, no § 1º, do art. 167, as hipóteses em que fica configurada a ocorrência de simulação:

*Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

*§ 1o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

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

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

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

E, conforme demonstrado nos autos, a situação verificada pela auditoria fiscal se enquadra perfeitamente no dispositivo legal transcrito acima.

Segundo Orlando Gomes, ocorre simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiro (Introdução ao Estudo do Direito – 7ª Edição).

E, de acordo com o art. 118, inciso I do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Assim, em respeito ao Princípio da Verdade Material e pelo poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado pelas partes, a Administração, ao verificar a ocorrência de simulação, pode superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária aos verdadeiros participantes do negócio.

Vale ressaltar, ainda, que a desconsideração da personalidade jurídica não é ato privativo do Poder Judiciário. Esse é o entendimento fixado na jurisprudência deste Conselho de Contribuintes e de nossos tribunais, conforme julgados cujos trechos transcrevo abaixo:

TRF 1ª Região - Apelação Cível 94.01.13621-1/MG DJ 12/04/2002

*“Salienta-se ainda que é desnecessária qualquer declaração judicial prévia para anular os atos jurídicos entre as partes, já que seus reflexos tributários existem independentemente da validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes, nos termos do artigo 118, I, do Código Tributário Nacional.*

*Ademais, a questão central dos autos cinge-se à repercussão para os efeitos tributários do ato simulado, ou seja, de sua ineficácia para fins de dedução de tais prejuízos.*

*Uma vez comprovada que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação, como de fato o foi no caso em tela, a autoridade administrativa tem plenos poderes para efetuar a glosa da dedução de imposto ilegitimamente realizada pela Autora, nos termos do art. 149, inciso VII, do CTN...”*

TRF 4ª Região - Apelação Em Mandado De Segurança nº 2003.04.01.058127-4 – Data da Decisão: 31/08/2005

*PROCESSUAL CIVIL. JULGAMENTO ULTRA PETITA. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO DE RECEITAS. IMPOSTO DE RENDA MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA.*

(...)

*3. A proposição de invalidade do procedimento fiscal não merece guarida, pois os elementos coligidos aos autos dão conta de que o Fisco procedeu à investigação e à fiscalização dentro dos limites da lei, não ocorrendo qualquer excesso violador de direito individual, garantindo-se à impetrante a ampla defesa e o contraditório, tanto na via administrativa, quanto na judicial.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2001

Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 14/01/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 13/01/2014 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 05/01/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 17/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

4. Restando provados, à saciedade, os fatos que embasaram o lançamento tributário, bem como o dolo, a fraude e a simulação, é desnecessária a utilização da teoria da desconsideração da personalidade jurídica da empresa, aplicando-se o art. 149, VII, do CTN.

Acórdão 107-08247– Sétima Câmara – 12/09/2005

*IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA – OMISSÃO DE RECEITA – INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS – SIMULAÇÃO. Comprovado pela Fiscalização que a Recorrente utilizou-se de terceiro para omitir receita, fato este que não foi descaracterizado em qualquer momento por aquela, é de ser mantido o Lançamento de Ofício.*

*IRPJ – SIMULAÇÃO – MULTA AGRAVADA. Mantém-se a multa agravada se caracterizada a omissão de receita através de simulação.*

Nesse sentido, cita-se o entendimento de Heleno Tôrres em sua obra Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária – Ed. Revista dos Tribunais – 2003 – pág. 371:

*“Como é sabido, a Administração Tributária não tem nenhum interesse direto na desconstituição dos atos simulados, salvo para superar-lhes a forma, visando a alcançar a substância negocial, nas hipóteses de simulação absoluta. Para a Administração Tributária, como bem recorda Alberto Xavier, é despidiendo que tais atos sejam considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes. Eles são simplesmente inoponíveis à Administração, cabendo a esta o direito de superação, pelo regime de desconsideração do ato negocial, da personalidade jurídica ou da forma apresentada, quando em presença do respectivo “motivo” para o ato administrativo: o ato simulado”*

Portanto, na presença de simulação, a auditoria fiscal tem o dever-poder de não permanecer inerte, pois tais negócios são inoponíveis ao fisco no exercício da atividade plenamente vinculada do lançamento, que no caso em tela encontra respaldo ainda no artigo 149, inciso VII do CTN que dispõe o seguinte:

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

.....

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

Restou demonstrado, pela fiscalização, que os expedientes utilizados pela recorrente tinham por objetivo simular negócio jurídico, no qual a *intentio facti* se divorcia da *intentio iuris*, ou seja, a intenção das partes é uma, a forma jurídica adotada é outra.

As transferências de empregados que ocorreram entre as empresas citadas pela fiscalização corrobora a afirmação da auditoria fiscal de que não existem vários, mas apenas um empreendimento industrial, ou seja, apenas uma empresa.

Outro elemento que reforça a convicção de que se trata de uma única empresa (matriz e filiais), é o fato de as empresas Belka e Domus funcionarem em um mesmo terreno, em um mesmo prédio, de propriedade da Mosmann, e que era esta última quem arcava com as despesas de manutenção dos equipamentos de produção, de conservação dos prédios, de energia elétrica, água, etc, das duas empresas citadas.

A autuada se defende esclarecendo que, apesar de as empresas citadas funcionarem em um mesmo espaço geográfico, os prédios industriais são distintos, o acesso ao local de trabalho não é o mesmo, os banheiros são distintos e não há confusão entre os empregados.

Ocorre que o fato de as duas empresas não ocuparem o mesmo espaço físico não afasta a acusação fiscal de que elas funcionam em imóvel da recorrente, e que suas despesas com a manutenção dos equipamentos e do imóvel foram suportadas pela Mosmann.

E, ao contrário do entendimento esposado pela recorrente, cabe ao auditor fiscal, sim, emitir juízo de valor de mercado dos aluguéis, nos casos como esse, em que os fatos levam a crer na existência de uma simulação na terceirização dos serviços.

A fiscalização constatou que a Belka pagou à recorrente aluguéis de R\$792,00 em 2007 e R\$2.350,00 em 2008, e a Dumas nada pagou a título de aluguel à Mosmann, embora o contrato juntado aos autos pela recorrente, frisa-se, sem registro e sem assinatura de testemunhas, firmado em 2003, estabelecia que a Belka pagaria o valor mensal de R\$240,00, reajustável semestralmente, e o contrato com a Dumas estabelecia que a empresa pagaria à Mosmann, a partir de 12/2007, um valor mensal de R\$350,00, também reajustável semestralmente, o que, como visto, não ocorreu..

Observa-se que os contratos referiam-se apenas ao imóvel, não incluindo aluguéis de máquinas e equipamentos, e a recorrente, em nenhum momento, negou a acusação fiscal de que a manutenção dos equipamentos e do imóvel, e as contas de água e luz eram pagos pela Mosmann.

Ademais, verifica-se que em 12/2007, quando foi firmado o contrato de locação da Mosmann com a Dumas, as duas empresas tinham como sócio o Sr. Paulo César Mosmann.

Constata-se, ainda, que a matéria prima utilizada pelas empresas “terceirizadas” eram fornecidas pela recorrente, e todas as empresas envolvidas fazem parte de um único núcleo familiar, onde os sócios das empresas Belka e Dumas são filhos dos sócios da empresa Mosmann.

A recorrente alega que o fato de os sócios das empresas serem ex-empregados e até mesmo parentes não é suficiente para descaracterizar as relações empresariais entre elas existentes, e que não é ilegal constituir uma sociedade empresária e prestar serviços de industrialização para uma empresa com a qual o sócio manteve relação empregatícia no passado ou cujo quadro societário estejam o pai, o tio, o avô etc

Contudo, o fato de as empresas pertencerem a um mesmo grupo familiar corrobora a afirmação da auditoria fiscal de que não existem vários, mas apenas um empreendimento industrial,

Assim, os fatos constatados, como a utilização pela Belka e Dumas, de imóvel, máquinas e equipamentos pertencentes à Mosmann, o custeio das despesas de manutenção de imóvel e equipamentos e de água e luz, da Belka e Dumas pela Mosmann, a

transferência de mão-de-obra entre elas, no sentido de desenvolver a atividade comum a todas elas (produção de produtos alimentícios); e sócios pertencentes a um mesmo grupo familiar, deixa claro a existência de interesses comuns entre as empresas listadas.

Em relação à exclusividade de prestação de serviços, a recorrente argumenta que não é raro indústrias com números reduzido de clientes, sendo que muitas vezes prestam serviços de forma exclusiva sem que isso represente simulação de negócios.

Ocorre que a exclusividade na prestação de serviços, a venda de produtos da marca Mosmann pela Belka, aliados aos demais fatos relatados pela fiscalização reforçam a convicção de as empresas Belka e Dumas foram criadas com a finalidade de registrar empregados em seu nome, aderir ao regime tributário do SIMPLES, e se aproveitar indevidamente dos benefícios previstos no referido Sistema.

O contrato de industrialização por encomenda firmado entre a Mosmann e a Belka, em 2003 (fls. 706), dispõe, no parágrafo primeiro, da Cláusula quinta, que “*A CONTRATADA declara ter condições técnicas e se compromete a processar/fabricar para a CONTRATANTE, com prioridade e exclusividade...*” (grifei).

E as notas fiscais juntadas na impugnação para demonstrar a venda da produção própria da Dumas para outros clientes se referem somente ao ano 2009.

Os documentos de fls. 740 comprovam que a empresa Belka também vendeu produtos a diversas empresas.

Todavia, tais documentos não comprovam que essas empresas industrializavam produtos para terceiros, mas que apenas vendiam produtos já industrializados, ou seja, produto final, o que é diferente de prestar serviços de industrialização de matérias primas fornecidas por um cliente.

Portanto, a empresa não apresentou elementos que afastassem as acusações fiscais.

Outro ponto que chama a atenção é o fato de o contrato entre a Mosmann e a Dumas ter sido firmado em 02/01/2008, quando Paulo César Mosmann, sócio da recorrente, era também sócio da Dumas, e detinha 80% do capital social dessa empresa, mantendo essa situação até 22/01/2008.

De acordo com os registros contábeis de 2008, o único cliente da Dumas era a Mosmann, que é também o cliente de maior representatividade da Belka.

A fiscalização observou, também, que a Mosmann fez várias transferências de valores às duas empresas, a título de financiamentos diversos.

A autuada se defende afirmando que não empresta recursos financeiros às terceirizadas, mas apenas faz adiantamentos, que são compensados por ocasião do efetivo pagamento do valor cobrado pela industrialização.

Contudo, não comprova o alegado. Não trouxe aos autos elementos que comprovassem a compensação dos valores repassados.

E, da mesma forma, o fato de as empresas terem contraído empréstimos bancários não tem o condão de afastar a constatação feita, a partir dos registros contábeis, de que a Mosmann fez várias transferências de valores às demais empresas.

E a fiscalização constatou que vários desses valores destinaram-se, conforme os registros contábeis, ao pagamento da folha de salário da Belka, o que reforça a convicção de existência de uma relação matriz-filial entre as empresas citadas.

Os demonstrativos elaborados pela autoridade lançadora, cujos dados foram extraídos dos arquivos digitais, mostram que a recorrente adquiria matéria prima e a transferia, à prazo, para as empresas Belka e Dumas.

Os documentos juntados aos autos pela recorrente demonstram algumas despesas realizadas pela Belka e pela Dumas, mas nenhum faz referência àqueles dispêndios apontados pela fiscalização, como manutenção de máquinas e equipamentos, conservação do parque fabril, água, energia elétrica, segurança e vigilância, que foram suportados pela empresa Mosmann.

O fato de as citadas empresas terem investido nos documentos de controle ambiental, como PPRA, PCMSO etc, não comprova a regularidade no procedimento de terceirização adotado pela recorrente, pois, se, conforme restou demonstrado, a Mosmann as criou de forma simulada para serem empresas independentes, elas estavam sujeitas à imposição legal de elaborar tal documentação.

Assiste razão à recorrente quando afirma que o art. 116, parágrafo único, do CTN, que não é auto-aplicável e padece de regulamentação, e que não é possível a utilização de interpretação extensiva das normas tributárias e da imposição de tributos não previstos em lei por meio da analogia e princípios gerais do direito.

Contudo, cumpre ressaltar que a autoridade notificante não se valeu do referido dispositivo legal para fundamentar o débito.

Da mesma forma, não havia necessidade de o fiscal trazer argumentos no sentido de vedação das empresas Belka e Dumas ao SIMPLES, já que restou demonstrado, nos relatórios integrantes do AI, que, na realidade, essas empresas formam, juntamente com a Mosmann, um único empreendimento industrial, ou seja, uma única empresa.

A autuada tece considerações sobre a relação faturamento x custo da mão de obra, defendendo que tal comparação não possui, por si só, o condão de descaracterizar a verdadeira terceirização de parte das atividades produtivas da autuada, e insiste na realização da perícia contábil.

Ocorre que esse não foi o único motivo que levou a fiscalização a concluir que houve uma simulação no procedimento adotado pela recorrente.

Como exaustivamente exposto acima, vários foram os fatores que levaram à convicção de que não havia três, mas sim uma única empresa.

Dessa forma e por tudo que foi exposto no Relatório Fiscal e trazido aos autos, entendo que restou caracterizada a existência de uma única organização empresarial, envolvendo todas as empresas arroladas pela fiscalização, restando clara a relação de matriz-filial entre a recorrente e as empresas terceirizadas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 14/01/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 13/01/2014 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 05/01/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 17/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A autuada insurge-se contra a multa aplicada, alegando possuir caráter confiscatório e natureza abusiva, e contra a aplicação da taxa SELIC, argumentando ilegalidade.

Todavia, é oportuno esclarecer que a vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu e dirige-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas.

Portanto, a observância desse princípio relaciona-se com o momento de instituição do tributo ou de determinação da multa a ser aplicada no caso de falta de recolhimento.

Assim, uma vez vencida a etapa da sua criação, não configura confisco a aplicação da lei tributária.

No que concerne à aplicação da SELIC, há que se cumprir a determinação do art. 34 da Lei nº 8.212/91 cuja regulamentação está no art. 239, II, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Nesse sentido, a Lei 8.212/91, em seus art 34, 35 e 35A, vigentes à época, autoriza a utilização das multas e juros aplicados aos débitos apurados.

Cabe destacar, ainda, que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Nesse sentido, o ilustre jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004.314) colaciona valorosa lição: *“o tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica”*

Relativamente à alegação de inconstitucionalidade de lei, cumpre observar que, conforme entendimento fixado no Parecer CJ 771/97, *“o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional, o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei porque o seu destinatário entende ser inconstitucional quando não há manifestação definitiva do STF a respeito”*.

Dessa forma, o foro apropriado para questões dessa natureza não é o administrativo.

Cumpre ressaltar que o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto em seu art. 62.

Ademais, o Conselho Pleno, no exercício de sua competência, uniformizou a jurisprudência administrativa sobre tais matérias, por meio das Súmulas 02/2007 e 03/2007, transcritos a seguir:

*Súmula nº 02:*

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

*Súmula nº 03:*

*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

A autuada discorda do critério de comparação adotado pela fiscalização para verificação de multa mais benéfica, defendendo a multa de 0,33% ao dia, limitado a 20%, pugnando pela comparação da multa prevista na legislação vigente à época dos fatos geradores, com a multa prevista no art. 61, caput, e § 2º, da Lei 9.430/96, com prevalência da mais benéfica.

Contudo, entendo que tal pretensão não encontra amparo no invocado art. 106, II, 'c' do CTN, uma vez que a inteligência do referido artigo prevê a aplicação da "penalidade superveniente", quando mais benéfica, respeitante à mesma infração.

Ademais, a infração no caso em tela refere-se à inexistência dos recolhimentos reputados devidos, ensejando o lançamento de ofício.

Assim, analisando-se a Lei nº 8.212/91 de forma sistêmica e harmônica, na sua atual redação, é de se concluir que a previsão constante do art. 35 refere-se, tão somente, aos recolhimentos espontâneos, enquanto que a previsão constante do art. 35A cuida, expressamente, dos casos de lançamento de ofício.

Dessa forma, qualquer comparação quanto à multa aplicada entre as legislações, passada e atual, a única possível é aquela feita pela autoridade fiscal, demonstrada nos Anexos ao AI.

Portanto, entendo que deverá ser mantida a multa "moratória" tal como aplicada pela Autoridade Fiscal ao tempo do lançamento sob exame..

A recorrente protesta pela realização de perícia. Todavia, reitera-se, não existem dúvidas a serem sanadas, já que o Relatório Fiscal está claro e o AI muito bem fundamentado

Assim, com amparo no art. 18, do Decreto 70.235/72, indefere-se o pedido de perícia, por considerá-la prescindível e meramente protelatória.

Nesse sentido e

Considerando tudo mais que dos autos consta,

**Voto por CONHECER DO RECURSO e NEGAR-LHE PROVIMENTO.**

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relator

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

#### **Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.**

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constatasse o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;

- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que

demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)*.” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2004 (assinado digitalmente)

Autenticado digitalmente em 03/01/2014 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 14/01/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 13/01/2014 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 05/01/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 03/01/2014 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 17/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Mauro José Silva – Redator Designado

## Declaração de Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

No que diz respeito à caracterização dos segurados como empregados, peço licença aos demais Conselheiros para adotar caminho diferente, pois entendo que o lançamento fiscal não deve prevalecer neste ponto.

É que o fato de o quadro societário acolher ex-empregados e até mesmo parentes não é suficiente para descaracterização das relações empresariais desenvolvidas pelo contribuinte. Não há qualquer reprimenda na legislação tributária que vede a industrialização ou a produção de uma empresa para outra com a qual o sócio manteve uma relação empregatícia.

Entendo que a fiscalização trouxe meros indícios de que poderia haver elementos caracterizadores de “simulação”, contudo, no meu sentir, tais elementos deveriam estar acompanhados de um conjunto robusto de provas, o que não houve no caso concreto.

No que diz respeito à questão da multa, entendo que deve ser dado provimento parcial ao Recurso, a fim de que seja aplicada a multa e os limites previstos no art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente.

*(assinado digitalmente)*

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes