



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

Processo nº 11065.003144/2010-60
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-006.179 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente BALANÇAS SATURNO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES A CARGO DA EMPRESA. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. DILAÇÃO PROBATÓRIA. PERÍCIA. MULTAS DE MORA E DE OFÍCIO. JUROS.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que formal ou documentalmente possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva responsável pelo trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

A prova documental deve ser juntada por ocasião da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, quando não comprovada nenhuma das hipóteses de exceção previstas na legislação.

A produção da prova pericial é indeferida quando o julgador administrativo a considerar prescindível e a nomeação e indicação de perito não se revestir das formalidades legalmente previstas.

As multas de mora e de ofício definidas na legislação tributária não podem ser reduzidas ou dispensadas.

É legítima a aplicação da taxa SELIC como índice de juros de mora sobre os débitos tributários para com a Fazenda Nacional.

Não há que se falar de ilegitimidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. FRACIONAMENTO DAS ATIVIDADES. UTILIZAÇÃO DE EMPRESAS INTERPOSTAS. ABUSO DE FORMA. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA OPERACIONAL E PATRIMONIAL. ADMINISTRAÇÃO ÚNICA E ATÍPICA. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. PRINCÍPIO DA

PRIMAZIA DA REALIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

Não é vedado o planejamento tributário, mas a prática abusiva, como a simulação de relações entre empresas com objetivo claro de obter vantagens tributárias.

O abuso de forma viola o direito e a fiscalização deve rejeitar o suposto planejamento tributário que nela se funda, cabendo a requalificação dos atos e fatos ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal pertinente. Não há nesse ato nenhuma violação dos princípios da legalidade ou da tipicidade, nem de cerceamento de defesa, pois o conhecimento dos atos materiais e processuais pela Recorrente e o seu direito ao contraditório estiveram plenamente assegurados.

A simulação pode configurar-se quando as circunstâncias e evidências indicam a coexistência de empresas com regimes tributários favorecidos, perseguindo a mesma atividade econômica, com sócios ou administradores em comum e a utilização dos mesmos empregados, mesmos meios de produção mesmas instalações físicas, implicando confusão patrimonial e gestão empresarial atípica.

O fracionamento das atividades empresariais, mediante a utilização de mão de obra existente em empresas interpostas, sendo estas desprovidas de autonomia operacional, administrativa e financeira, para usufruir artificial e indevidamente dos benefícios do regime de tributação do Simples Nacional, viola a legislação tributária, cabendo então a partir de inúmeras e sólidas evidências a desconsideração daquela prestação de serviços formalmente constituída.

Cabível a aplicação da multa qualificada quando constatado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964.

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA DECORRENTE DE RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO (SAT/RAT/GIILRAT). EXIGÊNCIA. DECRETO REGULAMENTADOR. CONSTITUCIONALIDADE. STF. PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

É constitucional a contribuição ao SAT, vez que a lei dispôs sobre todos os aspectos da norma tributária impositiva e que não viola a legalidade tributária deixar ao Poder Executivo a complementação dos conceitos, devendo este, quando da regulamentação, atentar para o conteúdo da lei, sob pena de ilegalidade a ser objeto de controle específico.

Os sucessivos decretos presidenciais detêm plena legitimidade constitucional, no ponto em que - respeitando os elementos essenciais da obrigação tributária (fato gerador, base de cálculo e alíquotas), que foram definidos em sede legal - pormenorizaram, nos estritos limites da competência regulamentar atribuída ao Poder Executivo, as condições de enquadramento das empresas, tendo em vista os resultados estatísticos, em matéria de acidentes do trabalho, obtidos em função da natureza preponderante da atividade empresarial e do grau de risco dela resultante (risco leve, médio ou grave).

O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECOLHIMENTOS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO SIMPLES. DEDUÇÃO DO LANÇAMENTO EM FACE DE TERCEIRO. APURAÇÃO DO RESULTADO CONTÁBIL E FISCAL. REPERCUSSÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para dedução dos valores recolhidos por optantes do Simples a título de contribuições previdenciárias em face de lançamento constituído em desfavor de terceiro (empresa contratante), sujeito passivo da obrigação principal, quando tais recolhimentos dizem respeito a empresas optantes por regime de tributação diverso (no caso concreto, Simples), com repercussão na apuração do resultado contábil e fiscal destas últimas, afastando-se qualquer comunicação entre tais resultados com aquele apurado por terceiro (empresa contratante).

CONTRIBUIÇÕES A CARGO DA EMPRESA. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA DECORRENTE DE RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO (SAT/RAT/GIILRAT). EXIGÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE.

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

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitosa, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Júnior, que lhe deram provimento parcial, para abater do lançamento os valores recolhidos nas empresas do Simples relativos à contribuição previdenciária. Votou pelas conclusões o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira Pinho Filho, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Denny Medeiros da Silveira, Jamed Abdul Nasser Feitosa, Luís Henrique Dias Lima, Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de e-fls. 951/1074 em face do Acórdão n. 10-40.976 - 6ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS) DRJ/POA (e-fls. 907/946), que julgou improcedente a impugnação de e-fls. 550/690 e manteve o crédito tributário constituído pelo lançamento consignado no Auto de Infração (AI) - DEBCAD n. 37.274.405-2 - consolidado no valor total de R\$ 1.102.266,17 - na data de 09/11/2010 - Período de Apuração: 01/2007 a 12/2009 - ciência do contribuinte em 18/11/2010 (e-fls. 02/49) - com fulcro em descumprimento de obrigação principal vinculada a contribuições destinadas à Seguridade Social (**Patronal e GILRAT - TERCEIRIZAÇÃO**), no que diz respeito, especificamente, à contribuição previdenciária patronal destinada à Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados e também à contribuição previdenciária patronal destinada à Seguridade Social incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, conforme discriminado no Relatório Fiscal de e-fls. 72/96.

A Recorrente foi regularmente cientificada do AI - DEBCAD n. 37.274.405-2 (e-fls. 02/49) em 18/11/2010, e, irresignada, apresentou a impugnação de e-fls. 550/690.

O crédito tributário de natureza previdenciária no AI - DEBCAD n. 37.274.405-2 (e-fls. 02/49) foi mantido no julgamento de primeiro grau, nos termos do Acórdão n. 10-40.976 - 6ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS) - e-fls. 907/946, que sumariou seu entendimento conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

AI Debcad nº 37.274.405-2

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES A CARGO DA EMPRESA. ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. SIMULAÇÃO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DILAÇÃO PROBATÓRIA. PERÍCIA. MULTA DE MORA E DE OFÍCIO. JUROS. GILRAT.

O Auto de Infração que observa o regramento administrativo próprio à espécie não gera a nulidade do lançamento. Não há que se falar em cerceamento de defesa quando o procedimento fiscal obedece ao princípio da legalidade, sendo prestadas todas as informações necessárias ao sujeito passivo, possibilitando que este exerça plenamente o seu direito à defesa.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que formal ou documentalmente possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva responsável pelo trabalho dos segurados que lhe prestaram

serviços através de empresa interposta, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

Não é vedado o planejamento tributário, mas a prática abusiva, como a simulação de relações entre empresas com objetivo claro de obter vantagens tributárias.

A prova documental deve ser juntada por ocasião da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, quando não comprovada nenhuma das hipóteses de exceção previstas na legislação.

A produção da prova pericial é indeferida quando o julgador administrativo a considerar prescindível.

As multas de mora e de ofício definidas na legislação tributária não podem ser reduzidas ou dispensadas.

Cabível a aplicação da multa qualificada quando constatado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964.

A utilização da taxa Selic no cálculo dos juros moratórios encontra respaldo na legislação regente.

É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

A Lei nº 8.212/91 definiu todos os elementos necessários à exigência do GILRAT, sendo que os decretos regulamentadores em nada a excederam.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente foi cientificada do teor do Acórdão n. 10-40.976 (e-fls. 907/946) em 09/11/2012 (e-fls. 948/949), e, em 03/12/2012, interpôs o Recurso Voluntário de e-fls. 951/1074, guerreando contra a decisão *a quo* de forma total, conforme destaca na retrocitada peça recursal, esgrimindo, em linhas gerais, os argumentos apresentados na impugnação de e-fls. 550/690, abaixo resumidos:

- i) Inexistência de interposição de sociedades;*
- ii) Inexistência de grupo econômico;*
- iii) Isenção legal da divisão de lucros nos exercícios 2008 e 2009;*
- iv) Inaplicabilidade do art. 201, II, do RPS face a imunidade veiculada no art. 7º., XI, da CF;*
- v) Isenção legal - Lei n. 8.212/91;*
- vi) Regularidade da terceirização - falta de lei que defina atividade-fim;*
- vii) Competência da Justiça do Trabalho - não aplicação na matéria fiscal;*
- viii) Competência da Justiça do Trabalho para declarar a existência de vínculo empregatício;*
- ix) Inexistência de pessoalidade na prestação de serviços (terceirização);*

-
- x) Inexistência de subordinação;*
 - xi) Excesso de cobrança tributária;*
 - xii) Despesas consideradas como salário são, de fato, efetivos ressarcimentos;*
 - xiii) Inaplicabilidade do Direito do Trabalho na esfera do Direito Tributário;*
 - xiv) Inaplicabilidade do princípio da primazia da realidade para constituição de créditos previdenciários;*
 - xv) Inaplicabilidade do art. 126, III, do CTN ao caso concreto;*
 - xvi) Inaplicabilidade do art. 9º. e 444 da CLT ao caso concreto;*
 - xvii) Inversão do ônus da prova;*
 - xviii) Dilação probatória (perícia técnica);*
 - xix) Inexistência de simulação;*
 - xx) Inexistência de fraude;*
 - xxi) Inexistência de conluio;*
 - xxii) Inaplicabilidade da multa majorada;*
 - xxiii) Proibição de confisco e observância ao princípio da capacidade contributiva;*
 - xxiv) Não incidência de juros e atualização monetária sobre as multas aplicadas;*
 - xxv) Limite dos juros em 1% a.m.;*
 - xxvi) Inconstitucionalidade na cobrança e exigência das contribuições de fundações e terceiros;*
 - xxvii) Inconstitucionalidade da exigência da contribuição denominada atualmente de GILRAT.*

Este processo é raiz dos processos n. 11065.003140/2010-81; n. 11065.003145/2010-12; e n. 11065.003146/2010-59, em apenso, consoante informado à e-fl. 897.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Relator.

O Recurso Voluntário (e-fls. 951/1074) é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235/72 e alterações posteriores, portanto dele CONHEÇO.

Consoante relatado, o Recurso Voluntário de e-fls. 951/1074 guerreia contra o Acórdão n. 10-40.976 - 6ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS) - e-fls. 907/946 -, que julgou improcedente a impugnação de e-fls. 550/690 e manteve o crédito tributário constituído pelo lançamento consignado no Auto de Infração (AI) - DEBCAD n. 37.274.405-2, que teve como objeto o descumprimento de obrigação principal referente a contribuições destinadas à Seguridade Social (**Patronal e GILRAT - TERCEIRIZAÇÃO**), conforme discriminado no Relatório Fiscal de e-fls. 72/96.

É oportuno esclarecer que o lançamento consignado no Auto de Infração (AI) - DEBCAD n. 37.274.405-2 (e-fls. 02/49), em litígio, é parte de uma ação fiscal que deu origem à lavratura dos Autos de Infração *infra* discriminados:

Tipo	DEBCAD	COMPROT	Descrição
AIOA	37.274.401-0	11065.003140/2010-81	OMISSÃO EM GFIP DE FG
AIOP	37.274.402-8	11065.003141/2010-26	PATRONAL E GILRAT
AIOP	37.274.403-6	11065.003142/2010-71	TERCEIROS
AIOP	37.274.404-4	11065.003143/2010-15	SEGURADOS
AIOP	37.274.405-2	11065.003144/2010-60	PATRONAL E GILRAT -TERCEIRIZAÇÃO
AIOP	37.274.406-0	11065.003145/2010-12	SEGURADOS - TERCEIRIZAÇÃO
AIOP	37.274.407-9	11065.003146/2010-59	TERCEIROS - TERCEIRIZAÇÃO

Neste processo a discussão está restrita às contribuições vinculadas às remunerações e folha de pagamentos da Recorrente (contribuinte fiscalizado) referentes aos levantamentos: L6 e L62 - REMUNERAÇÃO EMPREGADOS IBS; L7 e L72 - REMUNERAÇÃO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL IBS; L8 e L82 - REMUNERAÇÃO EMPREGADOS IM; e L9 e L92 - REMUNERAÇÃO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL IM, consignados no Auto de Infração (AI) - DEBCAD n. 37.274.405-2 (e-fls. 02/49), que dizem respeito à contribuição previdenciária patronal destinada à Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos **segurados empregados** e também à contribuição previdenciária patronal destinada à Seguridade Social incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos **segurados contribuintes individuais**.

Isto posto, passo ao julgamento, adotando a metodologia utilizada pela DRJ/POA quanto à compartimentação dos tópicos, de forma a racionalizar a abordagem dos questionamentos trazidos pela Recorrente, tendo em vista a pulverização e amplitude dos pedidos no Recurso Voluntário de e-fls. 951/1074.

De plano, é oportuno destacar que não serão apreciadas quaisquer alegações da Recorrente referentes à ilegalidade/inconstitucionalidade, vez que falece competência ao julgador administrativo para tal mister.

Com efeito, assim informa o enunciado de Súmula CARF n. 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O enunciado acima alinha-se ao disposto no art. 26-A do Decreto n. 70.235/1972, com a redação dada pela Lei n. 11.941/2009, *in verbis*:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Inicia a Recorrente, na peça recursal de e-fls. 951/1074, o enfrentamento quanto à inexistência de interposição de sociedades e/ou grupo econômico, bem assim de simulação.

Na verdade, a autoridade lançadora não caracterizou grupo econômico, mas, sim, concluiu pela ocorrência de simulação na contratação dos serviços de industrialização por encomenda prestados pelas empresas terceirizadas IBS - Indústria de Balanças e Serviços Ltda. e IM - Indústria Mecânica Ltda. Com efeito, assim informa a decisão recorrida:

"O Relatório Fiscal (fls. 72/96) afirma que os supostos serviços de industrialização por encomenda representam, de fato, os custos relativos à própria folha de pagamento da Saturno e que a IBS e a IM constituem-se em empresas interpostas utilizadas pela autuada para contratar segurados com redução de encargos tributários.

[...]

Cumpre esclarecer que não se trata de caracterização de grupo econômico. Segundo a fiscalização, as três pessoas jurídicas empreenderam verdadeira simulação na condução de seus negócios. Trata-se de uma empresa que obteve a redução da carga tributária, na medida em que as outras - IBS e IM - encontravam-se inseridas no regime de tributação Simples.

Não houve a responsabilização solidária das empresas envolvidas. O relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito é esclarecedor e atesta neste sentido, na medida em que não faz referência ao fundamento legal que trata da solidariedade - art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91 (fls. 46/48). Ademais, observa-se também que o crédito foi lançado somente contra a empresa Saturno, por ser a detentora de fato de toda a mão-de-obra."

No curso da ação fiscal, a autoridade lançadora constatou diversas situações e circunstâncias fáticas, devidamente consignadas no Relatório Fiscal (e-fls. 72/96), que respaldam a ocorrência de simulação consubstanciada na utilização, pela empresa Balanças

Saturno S/A, das empresas IBS - Indústria de Balanças e Serviços Ltda. e IM - Indústria Mecânica Ltda. na condição de interpostas, com o fito de reduzir os encargos tributários previdenciários, usufruindo dos benefícios do regime de tributação Simples, mediante vinculação dos segurados empregados e contribuintes individuais destas últimas (IBS e IM) à primeira (Saturno). Nesse sentido, assim esclarece a DRJ/POA, no Acórdão n. 10-40.976 (e-fls. 907/946):

"No caso, ocorreu uma "contratação" simulada, pela empresa Balanças Saturno S/A, de serviços de industrialização por encomenda das empresas terceirizadas IBS – Indústria de Balanças e Serviços Ltda e IM – Indústria Mecânica Ltda, em lugar dos seus próprios funcionários. E com a adoção deste procedimento a Saturno estaria obtendo o benefício do ingresso de sua mão-de-obra no sistema de tributação Simples, reduzindo por conseguinte sua carga tributária previdenciária e ainda usufruindo do benefício do creditamento das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS relativamente a esses serviços de industrialização por encomenda, os quais são insumos que geram direito a crédito quando contratados com pessoa jurídica. (item 3.8.3 do Relatório Fiscal, fls. 86/87).

[...]

Os fatos concernentes à relação verificada entre a impugnante (Saturno) e as empresas IBS – Indústria de Balanças e Serviços Ltda, CNPJ nº 88.979.067/0001-60 e IM – Indústria Mecânica Ltda, CNPJ Nº 93.533.172/0001-01 estão detalhados no Relatório Fiscal, às fls. 72/94 dos autos, tendo sido apurados a partir da análise dos documentos disponibilizados pelas empresas e visita aos seus estabelecimentos, podendo ser assim sintetizados:

- as três empresas – Balanças Saturno S.A, IBS – Indústria de Balanças e Serviços Ltda e IM – Indústria Mecânica Ltda tem objetivos sociais coincidentes, dedicando-se à fabricação e assistência técnica de balanças industriais e comerciais, bem como ao comércio de balanças em geral e estão localizadas, de fato, no mesmo endereço - Rua Major Sezefredo, 155, prédio 01, Bairro Vila Rosa, Canoas/RS. É lá que se encontra a estrutura administrativa e operacional e onde foram entregues as intimações fiscais e solicitações de documentos das três empresas. Os endereços constantes para as empresas IBS e IM são relativos a duas salas comerciais (Rua Tamoio, 1978, salas 102 e 103, Canoas/RS) que permaneceram fechadas no período de 2006 a 09/2010, sem nenhum movimento de pessoas, segundo afirmou testemunha entrevistada pela fiscalização e identificada no Relatório Fiscal;*
- através de visita às instalações da empresa a fiscalização constatou que não existe separação física ou distinção entre os empregados da Saturno e os da IBS ou IM. Há um único relógio ponto, onde todos, sem distinção, registram suas entradas e saídas, e cujo controle é realizado pela Saturno;*
- em termos de cargos, comparativamente – constam empregados exercendo atividades em funções equivalentes e/ou similares nas três empresas;*
- despesas incorridas por sócios e empregados das empresas IBS e IM foram contabilizadas na Saturno;*
- despesas e custo de todo o parque fabril e comercial localizado na Rua Major Sezefredo, 155, prédio 1 são suportados integralmente pela empresa Saturno;*
- as empresas IBS e IM produziram de forma cativa para a Saturno em todo o período auditado, de 01/2007 a 12/2009, ou seja, operaram em regime de exclusividade, participando de uma ou mais fases do processo industrial;*
- as empresas IBS e IM atuam e fornecem mão-de-obra na execução dos serviços essenciais da empresa autuada, ou seja, aquela que constitui o seu objeto principal;*

-
- *as empresas IBS e IM têm total dependência econômica em relação à Saturno. Executam seus serviços exclusivamente para a tomadora, necessitando de repasses contínuos e permanentes de recursos financeiros;*
 - *as empresas IBS e IM apresentam domicílio fiscal diverso mas operam, de fato, em instalações dentro do parque fabril da Saturno. A planta industrial onde estão situadas as empresas não possui separação física;*
 - *as empresas IBS e IM são comandadas por pessoas ligadas por laços familiares e/ou antigos funcionários da Saturno;*
 - *despesas operacionais (água, luz, telefone, aluguéis de máquinas e equipamentos, aluguel de imóvel, fretes), que seriam de responsabilidade das empresas IBS e IM são suportados integralmente pela Saturno;*
 - *a Saturno paga e escritura como suas, despesas incorridas por empregados e sócios das terceirizadas – IBS e IM (Viagens/Representações, Comissões/Representantes);*
 - *as empresas IBS e IM utilizam, além das instalações da Saturno, também suas máquinas e equipamentos, sem desembolsarem qualquer pagamento;*
 - *IBS e IM, mesmo não possuindo escrituração relativa a custo com Materiais e/ou Matérias Primas, bem como com estoques, possuem no seu quadro de funcionários, empregados com as funções e cargos de almoxarifes e auxiliares de almoxarifado, empregados estes executando estas atividades no almoxarifado e junto aos empregados da autuada. Materiais e/ou matérias primas, bem como seus estoques, são encontrados na contabilidade da Saturno;*
 - *existe uma relação estreita entre os acionistas da Saturno e os sócios da IBS e IM;*
 - *Saturno, IBS e IM têm as suas escriturações contábil e fiscal executadas pela mesma empresa, MLC Associados Ltda - Contabilidade e Assessoria, sendo o contador, Luiz Carlos Anflor Schmidt, CRC-RS 004372/0-0, sócio da empresa MLC Associados, procurador da empresa IM;*
 - *atividades financeiras e administrativas, como por exemplo, o RH - Recursos Humanos, são de responsabilidade da Saturno, sendo a Coordenadora de RH, a Sra. Leticia de Moraes, CPF nº 754.717.870-72, empregada da Saturno. No período de 04/2009 a 12/2009, a mesma era registrada como empregada da IBS, e realizava lá as mesmas atividades;*
 - *a rede mundial de computadores noticia somente o website da Saturno. Em relação às empresas IBS e IM há somente links que direcionam para o sítio da Saturno, ou seja, www.saturno.ind.br. Estes links indicam o endereço e o número de telefone da Saturno;*
 - *os empregados das empresas IBS e IM ocupam e exercem suas atividades lado a lado com os empregados da Saturno, sem nenhuma diferenciação. Uniformes quando usados, possuem todos um único logotipo da "Balanças Saturno". O registro de entrada e saída é realizado num único "relógio ponto" e controlado pelo RH da fiscalizada;*
 - *a empresa Saturno realiza serviços de assistência técnica a outras empresas, utilizando-se de empregados da IM e IBS, fato demonstrado na sua contabilidade."*

As situações e circunstâncias fáticas *supra* relatadas, minuciosamente detalhadas e comprovadas no Relatório Fiscal (e-fls. 72/96), bem assim abordadas na decisão recorrida às e-fls. 910/912, afastam quaisquer dúvidas quanto ao liame que vincula as empresas

citadas, que, na verdade, tratam-se de uma única empresa e não três como aparentam ser, mediante simulação de terceirização que desmembrou atividades.

Nesse contexto, resta caracterizada a simulação e não planejamento tributário como pretende a Recorrente, impondo-se a desconsideração da relação meramente formal constatada pela autoridade lançadora, privilegiando-se a real vinculação da Recorrente (Balanças Saturno S/A) com os trabalhadores que lhe prestaram serviços, não obstante o registro laboral junto às empresas aparentemente "terceirizadas".

Com efeito, respaldada na legislação, não há óbice para que a autoridade lançadora desconsidere a existência de certos negócios ou situações jurídicas, formalmente existentes entre os trabalhadores das empresas envolvidas, vez que os arts. 114, 116 e 149 do CTN permitem a busca da realidade subjacente a quaisquer formalidades jurídicas, com fulcro na constatação concreta e material da situação legalmente necessária à ocorrência do fato gerador, culminando com o poder de requalificar o negócio aparente entre as três empresas em tela, visando à apuração e cobrança do tributo efetivamente devido. Não há nesse ato nenhuma violação dos princípios da legalidade ou da tipicidade, nem de cerceamento de defesa, pois o conhecimento dos atos materiais e processuais pela Recorrente e o seu direito ao contraditório estiveram plenamente assegurados.

Funda-se a argumentação da Recorrente no fato de a autoridade lançadora ter tratado como ilícitos atos que, no seu entendimento, caracterizam-se elisão fiscal e não evasão fiscal.

De fato, é cediço que é tênue linha que distingue o direito legítimo do contribuinte de organizar a sua empresa, com base na livre e na autonomia negocial, do poder do Estado-Fiscal considerar tais disposições ineficazes, a partir de pressupostos fáticos lastreados em fraude, abuso de forma e simulações.

É oportuna a definição de simulação, na seara tributária, conferida pela jurisprudência do TRF-4 e STJ, nos julgados sumarizados nas ementas abaixo reproduzidas:

"INCORPORAÇÃO. AUTUAÇÃO. ELISÃO E EVASÃO FISCAL. LIMITES. SIMULAÇÃO. EXIGIBILIDADE DO DÉBITO. 1. Dá-se a elisão fiscal quando, por meios lícitos e diretos o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura. 2. Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária. 3. A elisão tributária, todavia, não se confunde com a evasão fiscal, na qual o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir a carga tributária após a ocorrência do fato gerador. 4. Admite-se a elisão fiscal quando não houver simulação do contribuinte. Contudo, quando o contribuinte lança mão de meios indiretos para tanto, há simulação. 5. Economicamente inviável a operação de incorporação procedida (da superavitária pela deficitária), é legal a autuação. 6. Tanto em razão social, como em estabelecimento, em funcionários e em conselho de administração, a situação final - após a incorporação - manteve as condições e a organização anterior da incorporada, restando demonstrado claramente que, de fato, esta "absorveu" a deficitária, e não o contrário, tendo-se formalizado o inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos fiscais da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada, e não a incorporadora, restando evidenciada, portanto, a simulação. 7. Não há fraude no caso: a incorporação não se deu mediante fraude ao fisco, já que na operação não se pretendeu enganar, ocultar, iludir, dificultando - ou mesmo tornando impossível - a atuação fiscal, já

que houve ampla publicidade dos atos, inclusive com registro nos órgãos competentes. 8. Inviável economicamente a operação de incorporação procedida, tendo em vista que a aludida incorporadora existia apenas juridicamente, mas não mais economicamente, tendo servido apenas de "fachada" para a operação, a fim de serem aproveitados seus prejuízos fiscais - cujo aproveitamento a lei expressamente vedava. 9. Uma vez reconhecida a simulação deve o juiz fazer prevalecer as consequências do ato simulado - no caso, a incorporação da superavitária pela deficitária, conseqüentemente incidindo o tributo na forma do regulamento - não havendo falar em inexigibilidade do crédito, razão pela qual a manutenção da decisão que denegou a antecipação de tutela pretendida se impõe. (grifei)
(TRF-4 - AG: 44424 RS 2004.04.01.044424-0, Relator: DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, Data de Julgamento: 30/11/2004, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 26/01/2005 PÁGINA: 430)" (grifei)

"PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. MULTA DO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INAPLICABILIDADE. INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS. REDUÇÃO DA CSSL DEVIDA. SIMULAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. INAPLICABILIDADE. SÚMULA 98/STJ. 1. Hipótese em que se discute compensação de prejuízos para fins de redução da Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSSL devida pela contribuinte. 2. A empresa Supremo Industrial e Comercial Ltda. formalmente incorporou Suprarroz S/A (posteriormente incorporada pela Recorrente). Aquela acumulava prejuízos (era deficitária, segundo o TRF), enquanto esta era empresa financeiramente saudável. 3. O Tribunal de origem entendeu que houve simulação, pois, em realidade, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo. A distinção é relevante, pois, neste caso (incorporação da Supremo pela Suprarroz), seria impossível a compensação de prejuízos realizada, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987. 4. A solução integral da lide, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC. 5. Não há controvérsia quanto à legislação federal. 6. A contribuinte concorda que a incorporadora não pode compensar prejuízos acumulados pela incorporada, para reduzir a base de cálculo da CSSL, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987. Defende que a empresa com prejuízos acumulados (Supremo) é, efetivamente, a incorporadora. 7. O Tribunal de origem, por seu turno, não afasta a possibilidade, em tese, de uma empresa deficitária incorporar entidade financeiramente sólida. Apenas, ao apreciar as peculiaridades do caso concreto, entendeu que isso não ocorreu. 8. Tampouco se discute que, em caso de simulação, "é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma" (art. 167, caput, do CC). 9. A regularidade formal da incorporação também é reconhecida pelo TRF. 10. A controvérsia é estritamente fática: a Recorrente defende que houve, efetivamente, a incorporação da Suprarroz (empresa financeiramente sólida) pela Supremo (empresa deficitária); o TRF, entretanto, entendeu que houve simulação, pois, de fato, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo. 11. Para chegar à conclusão de que houve simulação, o Tribunal de origem apreciou cuidadosa e aprofundadamente os balanços e demonstrativos de Supremo e Suprarroz, a configuração societária superveniente, a composição do conselho de administração e as operações comerciais realizadas pela empresa resultante da incorporação. Concluiu, peremptoriamente, pela inviabilidade econômica da operação simulada. 12. Rever esse entendimento exigiria a análise de todo o arcabouço fático apreciado pelo Tribunal de origem e adotado no acórdão recorrido, o que é inviável em Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ. 13. Aclaratórios opostos com o exposto intuito de prequestionamento não dão ensejo à aplicação da multa prevista no art. 538,

parágrafo único, do CPC, que deve ser afastada (Súmula 98/STJ). 14. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (STJ - REsp: 946707 RS 2007/0092656-4, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 25/08/2009, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: -- > DJe 31/08/2009)"

No caso concreto, a autoridade lançadora, para fins tributários, deu prevalência à essência sobre a forma, em razão da utilização dos trabalhadores das empresas IBS e IM de forma interposta, com vistas ao fracionamento dos respectivos faturamentos e consequente redução das contribuições previdenciárias a recolher, haja vista a opção das empresas IBS e IM pelo regime de tributação Simples.

A valoração jurídica das situações e circunstâncias fáticas efetuada pela Fiscalização da RFB, e corroborada pela decisão recorrida, revela posição avançada sobre o conteúdo do conceito jurídico de simulação previsto no art. 167 do Código Civil - Lei n. 10.406/2002.

Restou evidenciado, no caso em tela, o confronto da visão globalizante, material e causalista em face da tradicional visão formalista e voluntarista de simulação sustentada pelo Recorrente.

Nessa perspectiva, prevaleceu o conceito amplo de simulação, que, na sua essência, privilegia aspectos econômicos e operacionais, na medida em que a autoridade lançadora examinou, no caso em apreço, a causa concreta dos negócios, comparando-a com a causa típica ou a finalidade prática para a qual os negócios jurídicos foram engendrados pelo ordenamento jurídico, avaliando as operações em sua totalidade com o fito de aferir o quanto artificiosos e ausentes de substrato jurídico efetivo podem ter sido os atos e os negócios jurídicos praticados pelas empresas Saturno, IBS e IM.

É oportuno repisar que a Recorrente não faz acompanhar do Recurso Voluntário de e-fls. 951/1074 conjunto probatório suficiente a ilidir as situações e circunstâncias fáticas que caracterizam a simulação em apreço, instituto previsto no art. 167 do Código Civil (Lei n. 10.406/2002).

Por sua vez, o Direito Tributário, apesar de constituir-se microssistema formado por um complexo conjunto de normas, não é hermético, nem indiferente aos demais ramos do Direito. Assim, nenhum óbice se opõe à autoridade lançadora buscar conceitos, definições e conteúdos em outros ramos do Direito visando a fortalecer a sua argumentação para fins da constituição do crédito tributário, com mais razão ainda quando o Direito em questão é fundamental à compreensão do suporte fático da hipótese de incidência tributária, conforme evidencia-se nos autos o Enunciado TST 331 e a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) - Decreto-Lei n. 5.452/1943.

No caso concreto, os dispositivos legais que respaldam o lançamento do crédito tributário consignado no Auto de Infração (AI) - DEBCAD n. 37.274.405-2 (e-fls. 02/49) encontram-se discriminados no Anexo FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO (FLD) - e-fls. 41/43, com fulcro na Lei n. 8.212/91.

Outrossim, o princípio da primazia da realidade ou da verdade real, não obstante a sua ampla aplicação na seara justrabalhista, não é incompatível com o Direito Tributário, como sugere o Recorrente. Bem ao contrário, mantém estreita vinculação com o princípio da verdade material, tão festejado na seara tributária.

Com efeito, o princípio da primazia da realidade ou da realidade dos fatos visa à priorização da verdade real em face da verdade formal, enquanto que o princípio da verdade material busca a realidade dos fatos, conforme ocorrida.

Como se observa, a proximidade conceitual e teleológica é óbvia, o que dispensa maiores ponderações.

Não há previsão legal para apropriação dos valores recolhidos pelas empresas IBS e IM para fins de abatimento do crédito tributário em apreço, vez que o sujeito passivo da obrigação principal é a empresa Balanças Saturno S/A - CNPJ 02.169.172/0001-19 - e os recolhimentos em apreço não só dizem respeito a terceiros -, empresas optantes por regime de tributação diverso (no caso concreto, Simples) -, bem como repercutiram na apuração do resultado contábil e fiscal destas últimas, afastando-se qualquer comunicação entre tais resultados com aquele apurado pela Recorrente.

Quanto à dilação probatória e perícia técnica arguidas pela Recorrente na peça recursal de e-fls. 951/1074, cabe destacar que:

- i) o prazo para interposição de recurso voluntário, acompanhado do conjunto probatório, é de 30 (trinta) dias, conforme disposto no art. 15 do Decreto n. 70.235/72, que disciplina o processo administrativo fiscal. Trata-se de prazo peremptório;
- ii) inexistente previsão legal para dilatação do prazo consoante solicitado pelo Recorrente;
- iii) a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, ressalvados os casos em que seja demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, ou refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, pressupostos não demonstrados. Não sendo o caso dos autos, indefere-se o pedido. É o que dispõe o art. 16, § 4º, do Decreto n. 70.235/72;
- iv) o pedido de perícia, conforme o art. 16, IV, do Decreto n. 70.235/72, é facultado ao Recorrente, mas fica sujeito ao juízo do julgador decidir sobre a sua realização, podendo ser indeferidas as que considerarem prescindíveis ou impraticáveis (art. 18, *caput*, do Decreto n. 70.235/1972). No caso concreto, a instância de piso entendeu por indeferir, vez que não atende aos pressupostos do art. 16, IV, do Decreto n. 70.235/72, pois a impugnante deixou de apresentar os quesitos referentes aos exames desejados, o que resulta no seu indeferimento, e, além disso, não foram apresentados dados concretos que indicassem possíveis erros na apuração das contribuições lançadas;
- v) a indicação e nomeação de perito, apresentada em 07/02/2011, consubstanciada às e-fls. 898/901 não se amolda aos pressupostos do art. 16, IV, do Decreto n. 70.235/72, bem assim visa à verificação de documentos probatórios já apreciados pela Fiscalização, no que se torna despiciendo, e documentos que serão juntados, já alcançados pela preclusão, vez que todas as provas deveriam acompanhar o Recurso Voluntário de e-fls. 951/1074.

Isto posto, sigo o entendimento da DRJ/POA no sentido de considerar prescindível a perícia solicitada e indeferir o pedido do Recorrente neste ponto, a teor do art. 57, § 3º., do Anexo II do RICARF.

É cediço que o ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova, abrigados, inclusive, no Novo Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/2015), que àquele se aplica, ainda que subsidiariamente.

Destarte, não resta dúvida de que no processo administrativo fiscal, para apuração e exigência do crédito tributário, inclusive em sede de lançamento de ofício, o autor é o Fisco e é deste o ônus de provar a ocorrência da hipótese de incidência tributária (fato gerador).

No tocante à inversão do ônus da prova, suscitada pela Recorrente na peça recursal de e-fls. 951/1074, é oportuno destacar a presunção de legitimidade do ato administrativo, que tem natureza relativa.

Essa presunção, como não poderia deixar de ser, não elide o dever do Fisco de comprovar a ocorrência do fato gerador, da incidência da hipótese tributária em face do caso concreto, bem assim das circunstâncias em que esta ocorreu, concretizou-se. O lançamento do crédito tributário é ato administrativo vinculado e regido, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, do que decorre a necessária e cabal demonstração da ocorrência dos fatos e motivos que àquele deram suporte, forte no art. 9º. do Decreto n. 70.235/72.

Assim, da falta de comprovação do fato gerador deflui a invalidade do lançamento tributário, vez que não há no ordenamento jurídico pátrio norma jurídica que lhe imponha a presunção de legitimidade.

No caso em tela, é farta a documentação acostada aos autos pela autoridade lançadora no sentido de fundamentar o lançamento em litígio, colhidas no curso da ação fiscal, oportunidade em que, frise-se, foi concedido amplo direito de defesa e contraditório ao Recorrente, consubstanciados nos termos de intimação fiscal, consoante registrado às e-fls. 61/69; 97/547 e 701/894.

Em sede de impugnação (e-fls. 550/690), a Recorrente trouxe ainda aos autos diversos documentos de e-fls. 701/894, inclusive solicitação de perícia (e-fls. 898/901), que foram devidamente apreciados pelo órgão julgador de primeira instância de forma exaustiva e minuciosa, nos termos do Acórdão n. 10-40.976 (e-fls. 907/946).

Todavia, todo o conjunto probatório ao qual a Recorrente se socorreu não se mostrou com força suficiente para elidir a existência dos fatos geradores de contribuições sociais para os quais não foram efetuados os recolhimentos devidos, conforme previsto na legislação previdenciária.

Destarte, o lançamento consignado no Auto de Infração (AI) - DEBCAD n. 37.274.405-2 (e-fls. 02/49) tem suporte em provas suficientes da ocorrência da hipótese de incidência tributária, o que lhe confere muito mais do que apenas presunção de legitimidade, vez que os elementos probatórios opostos pela Recorrente não têm força bastante a ilidi-lo.

Com relação à alegação da Recorrente em face da multa aplicada, é bastante elucidativo e suficiente o posicionamento da decisão recorrida, mais precisamente no tópico específico - **"Da Multa aplicada"** - e-fls. 940/943 do Acórdão n. 10-40.976, *verbis*:

"Da Multa aplicada

A impugnante insurge-se ainda contra as multas aplicadas ao lançamento. Ora pede a aplicação da multa máxima de 75%. Ora alega que este percentual caracteriza confisco.

Aos fatos geradores ocorridos até a competência 11/2008 a multa moratória era disciplinada pelo artigo 35, incisos I, II e III da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/1999, em percentuais que aumentavam conforme o momento do pagamento.

Em 04/12/2008 foi publicada a Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, que alterou a legislação e acrescentou o artigo 35 - A à Lei nº 8.212/1991, disciplinando as multas no lançamento de ofício, as quais então passaram a ser aplicadas nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, nas situações que envolvam falta de pagamento ou recolhimento e ausência ou inexatidão da declaração.

Em razão da alteração na legislação previdenciária devem ser observados os termos do artigo 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 - Código Tributário Nacional (CTN), que determina a aplicação da legislação menos severa ao contribuinte, comparando-se a penalidade imposta pela legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (multa de mora de 24% somada à multa do AI 68 – apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores) e a imposta pela legislação superveniente (multa de ofício de 75%).

O exame comparativo do valor das multas foi feito mês a mês pela fiscalização, aferindo-se matematicamente os valores por uma ou outra metodologia, contemplando, por competência, a penalidade mais branda. Portanto, a autoridade fiscal aplicou a legislação, respeitando o disposto na alínea "c", inciso II, do art. 106 do CTN, ou seja, a multa mais benéfica ao contribuinte no período de 01/2007 a 11/2008.

No período de 01/2007 a 11/2008 foi aplicada a multa de 24%, prevista na legislação vigente à época dos fatos geradores e disciplinada no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/1999.

No período de 12/2008 a 12/2009 foi aplicada a multa com base na legislação atual, ou seja, a multa no percentual de 75%, agravada, totalizando 150%, com suporte no artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991, incluído pela Medida Provisória nº 449, de 04 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, combinado com o artigo 44, inciso I, e seu parágrafo 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

O artigo 44, inciso I, e seu parágrafo 1º da Lei nº 9.430/96 rezam, "in verbis":

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

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

[...]§ 1.º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964,

independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, supra-referidos, estabelecem, “in verbis”:

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

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

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

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

O conceito de dolo encontra-se estabelecido no artigo 18, inciso I, do Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal, que define o crime doloso como aquele “em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo”. Em relação ao crime em que o agente quis o resultado, diz-se que houve dolo direto; no tocante àquele em que o agente assumiu o risco de produzi-lo, dolo eventual.

Na lição de Julio Fabbrini Mirabete (in Manual de direito penal. São Paulo, Atlas, 1990. 5ª edição. Vol. I, págs. 138/139), “o Código Penal Brasileiro adotou a teoria da vontade quanto ao dolo direto e a teoria do assentimento ao conceituar o dolo eventual”. Pela teoria da vontade, concernente ao dolo direto, “age dolosamente quem pratica a ação consciente e voluntariamente. É necessário para a sua existência, portanto, a consciência da conduta e do resultado e que o agente a pratique voluntariamente”; pela teoria do assentimento, ou do consentimento, relativa ao dolo eventual, “faz parte do dolo a previsão do resultado a que o agente adere, não sendo necessário que ele o queira. Para a teoria em apreço, portanto, existe dolo simplesmente quando o agente consente em causar o resultado ao praticar a conduta”.

No caso em tela, restou constatado que a impugnante utilizou-se das empresas IBS e IM com a finalidade (dolo direto) de evitar ou reduzir o pagamento de tributos por meio da utilização de empresas interpostas. É o que se pode concluir à vista de todo o procedimento adotado pela impugnante, aqui considerado não só o estabelecimento de todas no mesmo local; a prestação de serviços de forma exclusiva da IBS e IM à Saturno (processo de industrialização); o pagamento de despesas da IBS e IM pela Saturno; o envio de aporte financeiro que a autuada fazia para a IBS e a IM além de todos os demais fatos amplamente noticiados. Há que se considerar também todos os procedimentos e informações prestados perante órgãos públicos – enquadramento cadastral adotado, contratos sociais, contrato de prestação de serviços, cadastros em órgãos públicos, folhas de salários, escrituração contábil independente, contratação de segurados feitas por cada uma das empresas – com vistas a manter a aparência de empresas independentes.

Vislumbra-se, no caso, a ocorrência de conluio (previsto no artigo 73 da Lei n.º 4.502/1964) entre as empresas Saturno, IBS e IM para a prática de fraude (definida no artigo 72 da Lei n.º 4.502/1964), consistente na contratação e pagamento de remuneração de trabalhadores através de empresas interpostas, com o objetivo de evitar o pagamento das contribuições devidas sobre a remuneração dos trabalhadores assim contratados; e de sonegação (definida no artigo 71, inciso I, da Lei n.º 4.502/1964), na medida em que todo o procedimento adotado pela impugnante e pelas empresas IBS e IM, inclusive no que respeita às informações prestadas pelo contribuinte, levou a Secretaria da Receita Federal do Brasil a acreditar que a impugnante estava em dia com suas obrigações tributárias, mascarando a situação irregular em que se encontrava, somente identificada após o trabalho de fiscalização.

Uma vez preenchidos os requisitos estabelecidos no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, cabe o aumento de multa previsto, razão pela qual mantém-se a multa qualificada de 150% no lançamento, que não poderá ser reduzida, como quer a impugnante.

Observe-se que não se está julgando se houve, ou não, a prática de crime, competência essa atribuída ao Poder Judiciário, mas tão-somente se foram preenchidos os requisitos estabelecidos em Lei, para a qualificação da multa.

A conduta da impugnante, ao simular a contratação de trabalhadores por meio de empresas interpostas, considerando o conjunto de elementos trazidos aos autos, justifica a aplicação da multa de ofício qualificada.

A multa, nos moldes exigidos no presente lançamento, foi calculada em consonância com a legislação que rege a matéria, não podendo a Administração Pública deixar de aplicá-la, por se tratar de ato vinculado e obrigatório.

A aplicação da multa de mora calculada por atraso à taxa de 0,33% ao dia, limitada a 20% (artigo 61, §§1º e 2º da Lei nº 9.430, de 1996), como solicita a autuada, só deve incidir para os tributos vencidos e pagos antes do início do procedimento fiscal, hipótese que não se aplica aos autos.

A legislação citada anteriormente também afasta a aplicação do percentual de 2% (dois por cento) previsto no Código de Defesa do Consumidor - CDC - (Lei nº 8.078, de 1990, alterada pela Lei 9.298, de 1996). Não são aplicáveis as disposições do Código do Consumidor às relações jurídico-tributárias, que têm natureza pública.

Por todo o exposto e considerando o caráter irrelevável da multa e ainda, que não foi demonstrada pela autuada a existência de qualquer inconsistência na sua aplicação, mantém-se as multas, nos percentuais aplicados.

Os argumentos de que a multa aplicada fere os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e que tem caráter confiscatório não são passíveis de reconhecimento na esfera administrativa, eis que o que determina a aplicação da multa é a legislação pertinente.

A vedação constitucional ao confisco dirige-se ao legislador, devendo este observá-la no momento da elaboração da lei. A autoridade administrativa cabe apenas aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu, em razão de sua atividade vinculada e obrigatória, sendo-lhe defeso reduzi-la ou dispensá-la.

A multa aplicada nos estritos limites previstos na legislação não caracteriza confisco e não ofende os princípios constitucionais invocados pela autuada, não sendo competência funcional do órgão julgador administrativo apreciar alegações de inconstitucionalidade da legislação vigente. Sendo fixada em lei, deve ser exigida sob pena de responsabilidade funcional."

É relevante destacar que a autoridade lançadora procedeu ao comparativo de multas (sistemática atual e anterior) previsto na Instrução Normativa RFB n. 971/2009 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 14/2009, conforme informa a decisão recorrida, bem assim o Relatório Fiscal de e-fls. 72/96.

A despeito da acusação da Recorrente, não houve aplicação de juros sobre as multas aplicadas, conforme bem destacado na decisão *a quo* com base no Discriminativo de Débitos (DD) - e-fls. 07/27 - e sim sobre o valor principal apurado.

No tocante à aplicação do art. 161, 1º., do CTN - que impõe a limitação dos juros em 1% ao mês -, bem assim a exclusão da taxa SELIC, ambos alvo da irresignação do Recorrente, cabem as seguintes considerações:

- i) O art. 161, § 1º., do CTN não exclui a capitalização dos juros de mora;
- ii) A capitalização dos juros não é vedada em matéria tributária, bem como é legal a utilização da taxa SELIC;
- iii) O art. 161, § 1º., do CTN estabelece taxa de juros em caráter supletivo tão somente "se a lei não dispuser de modo diverso". Ocorre que, relativamente aos tributos federais, há lei tratando da matéria, de modo que não se aplica taxa de 1% a.m, mas, sim, a taxa SELIC;
- iv) Existe legislação específica fixando a taxa de juros a ser observada, tanto para todos os tributos, inclusive as contribuições sociais, conforme disposto no art. 84 da Lei n. 8.981/95; art. 13 da Lei n. 9.065/95; art. 61, § 3º., da Lei n. 9.430/96, através da remissão ao seu art. 5º.

É nesse sentido o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MASSA FALIDA. JUROS MORATÓRIOS. ATIVO SUFICIENTE PARA PAGAMENTO DO PRINCIPAL. 1. Está firmado no âmbito da 1ª Seção o entendimento da legitimidade da aplicação da taxa SELIC como índice de juros de mora sobre os débitos tributários para com a Fazenda Nacional, bem como, havendo lei estadual nesse sentido, também em relação a tributos cobrados pelos Estados [...]". (STJ, 1ª Turma, REsp 1048710/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, julgamento 12/08/2008 - DJe 21/08/2008).

Não é diferente o posicionamento do CARF consolidado nos enunciados de Súmula CARF n. 4 e n. 5, *verbis*:

Súmula CARF nº 4: *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.*

Súmula CARF nº 5: *São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

Com relação à correção monetária sobre o valor da multa, verifica-se, da análise dos autos, que esta incidiu sobre o principal, conforme denunciado no Discriminativo de Débito (DD) - e-fls. 07/27, destacando-se que a atualização monetária para fins de correção de créditos tributários foi extinta a partir de janeiro de 1995.

No tocante à cumulação de multa moratória e juros de mora, consoante questionamento da Recorrente, cabem as seguintes ponderações:

- i) a multa de mora encontra abrigo no art. 161 do CTN e tem como infração pressuposta, pura e simplesmente, o não pagamento do débito no respectivo vencimento;
- ii) os juros moratórios têm como objetivo a recomposição do valor do débito devido e não pago no vencimento, e são expressamente previstos no art. 61, § 3º, da Lei n. 9.430/96;
- iii) a multa de mora e os juros moratórios têm natureza e finalidades distintas, o que possibilita a cumulação e afasta a incidência de *bis in idem*.

A Recorrente ilide a exigência da Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GIILRAT), com fundamento na ausência de definição legal dos diferentes graus de riscos e do conceito de atividade preponderante, e que o Decreto n. 3.048/99 não se presta para suprir a omissão existente na Lei n. 8.212/91, sendo causa impeditiva para a que a contribuição seja considerada validamente instituída.

Pois bem.

A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho (GIILRAT) é prevista no art. 22, II da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 9.732/1998, que estabelece alíquotas de 1%, 2% ou 3% para a incidência da contribuição ao SAT/RAT, conforme o grau de risco da atividade preponderante da empresa seja considerado leve, médio ou grave:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

[...]

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;*
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.*

O Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999, no art. 202, define a atividade preponderante, para o enquadramento legal nos correspondentes graus de riscos das atividades desenvolvidas pelas empresas:

"Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

§ 1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.

§ 2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

§ 5º O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

[...]

§ 10. Será devida contribuição adicional de doze, nove ou seis pontos percentuais, a cargo da cooperativa de produção, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao cooperado filiado, na hipótese de exercício de atividade que autorize a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

§ 11. Será devida contribuição adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado filiado a cooperativa de trabalho, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

§ 12. Para os fins do § 11, será emitida nota fiscal ou fatura de prestação de serviços específica para a atividade exercida pelo cooperado que permita a concessão de aposentadoria especial. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003).

De plano, cabe espantar qualquer alegação de inconstitucionalidade, como pretende a Recorrente em sua peça recursal de e-fls. 951/1074, uma vez presente posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF) que decidiu a questão, no âmbito do **RE 343.446/SC**, pronunciando-se pela **constitucionalidade** da contribuição ao SAT sob o

entendimento de que a lei dispôs sobre todos os aspectos da norma tributária impositiva e que não viola a legalidade tributária deixar ao Poder Executivo a complementação dos conceitos, devendo este, quando da regulamentação, atentar para o conteúdo da lei, sob pena de ilegalidade a ser objeto de controle específico. Desta forma, nesse mesmo julgamento, o Plenário do STF também proclamou a plena legitimidade constitucional dos sucessivos decretos presidenciais, no ponto em que – respeitando os elementos essenciais da obrigação tributária (fato gerador, base de cálculo e alíquotas), que foram definidos em sede legal – pormenorizaram, nos estritos limites da competência regulamentar atribuída ao Poder Executivo, as condições de enquadramento das empresas, tendo em vista os resultados estatísticos, em matéria de acidentes do trabalho, obtidos em função da natureza preponderante da atividade empresarial e do grau de risco dela resultante (risco leve, médio ou grave).

Assim, o STF, ao confirmar a integral constitucionalidade dos diplomas normativos em questão (Lei n. 7.787/89, art. 3º, II, Lei n. 8.212/91, art. 22, II e § 3º, c/c a Lei n. 9.528/97) e dos sucessivos decretos presidenciais que os regulamentaram (Decreto n. 612/92, Decreto n. 2.173/97 e Decreto n. 3.048/99), acentuou que os atos estatais impugnados pelo sujeito passivo da contribuição social em referência não transgridem, formal ou materialmente, a Constituição da República, ressaltando inexistir, por isso mesmo, qualquer situação de ofensa aos postulados constitucionais da legalidade estrita (CF, art. 5º, II) e da tipicidade cerrada (CF, art. 150, I), bem assim às cláusulas constitucionais pertinentes à delegação legislativa (CF, arts. 2º e 68) e à igualdade em matéria tributária (CF, arts. 5º, “caput”, e 150, II).

No bojo dessa decisão (RE 343.446/SC), resta evidenciado, ainda, que o tratamento dispensado a lançamentos de créditos tributários, nos moldes do consignado no Auto de Infração (AI) - DEBCAD n. 37.274.405-2 (e-fls. 02/49), não exige a edição de lei complementar (CF, art. 154, I), por não se registrar a hipótese inscrita no art. 195, § 4º, da CF/88, legitimando-se, em consequência, a disciplina normativa do tema mediante legislação meramente ordinária.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido.

(STF - RE: 343446 SC, Relator: Min. CARLOS VELLOSO, Data de Julgamento: 20/03/2003, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 04-04-2003 PP-00040 EMENT VOL-02105-07 PP-01388) (grifei)

Ainda que restassem dúvidas quanto à constitucionalidade da exigência da Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GIILRAT), é relevante ressaltar a impossibilidade de reconhecê-la no âmbito do processo administrativo fiscal, vez que é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme o enunciado de Súmula CARF n. 2, já referido, alinhado ao disposto no art. 26-A do Decreto n. 70.235/1972, com a redação dada pela Lei n. 11.941/2009, concluindo-se, assim, que o CARF não detém competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Desta forma, é procedente a exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho (GIILRAT).

Nessa perspectiva, não merece reparo a decisão recorrida.

Ante o exposto, voto no sentido de **CONHECER** do Recurso Voluntário (e-fls. 951/1074), e, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima