



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

**Processo n°** 11065.720955/2012-91  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-004.020 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de maio de 2014  
**Matéria** AFERIÇÃO INDIRETA  
**Recorrente** CENTROPÉ INDÚSTRIA DE CALÇADOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**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

**JUROS E MULTA DE MORA**

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

**CONTRIBUIÇÕES PAGAS PELA EMPRESA INTERPOSTA.**

A parcela recolhida na sistemática do SIMPLES pela empresa interposta, correspondente à contribuição previdenciária patronal, deve ser apropriada para fins de abatimento no débito lançado, sob pena de ocorrência de *bis in idem*.

**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.

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 manter a multa qualificada, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Marcelo Oliveira e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em desqualificar a multa de ofício; 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) Relator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); c) em negar provimento ao recurso, na questão do vínculo dois segurados de outra organização ao sujeito passivo, nos termos do voto da Relatora. Os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior e Marcelo Oliveira votaram pelas conclusões; d) em deduzir do valor lançado as contribuições previdenciárias recolhidas pela empresa em que os segurados estão equivocadamente vinculados, nos termos do voto da Relatora; 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 Wilson Antonio de Souza Correa, Adriano Gonzáles Silvério e Manoel Coelho Arruda Júnior, 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;

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

Mauro José Silva - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antonio De Souza Correa, Mauro Jose Silva, Bernadete de Oliveira Barros, Manoel Coelho Arruda Junior, Adriano Gonzales Silvério.

## Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa e à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (DEBCAD nº 37.341.402-1), e aos Terceiros (DEBCAD nº 37.341.403-0)

Conforme Relatório Fiscal, o fato gerador da contribuição lançada, é o pagamento de remuneração dos empregados e contribuintes individuais da empresa VIASINOS CALÇADOS LTDA, considerados pela fiscalização como segurados da empresa autuada.

A autoridade lançadora expõe os motivos pelos quais entende que a empresa VIASINOS foi criada 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 CENTROPÉ para a empresa optante 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 que a receita da VIASINOS é constituída exclusivamente de serviços de industrialização por encomenda prestada para a fiscalizada, em regime de exclusividade, sendo a emissão de notas fiscais de serviços sequenciais e periódicas, emitidas exclusivamente para a Centropé.

Relata, ainda, que o Livro Razão da Viasinos demonstra que o total da receita mensal é igual à soma das notas fiscais relativas à mão-de-obra emitidas para a Centropé.

Segundo a fiscalização, da análise dos contratos sociais, mapas e visita in loco, verificou-se que o domicílio fiscal das duas empresas sempre esteve localizado no mesmo endereço/local, e observa que nas notas fiscais emitidas pela Viasinos consta impresso o número de telefone da Centropé..

Esclarece que as duas empresas eram comandadas por pessoas da mesma família, como irmãos e cônjuges, e que a Viasinos tinha forte dependência econômica e financeira em relação à Centropé, sendo que os aportes financeiros recebidos da fiscalizadas eram efetuados um dia antes do pagamento da folha, demonstrando que a Viasinos serviu para fornecer mão-de-obra para a fiscalizada.

Conclui que as duas empresas constituem, de fato, uma única entidade empresarial, e que a Viasinos foi criada para simular uma situação jurídica com vistas à dissimulação do fato gerador das contribuições sociais relativas à empresa Centropé.

A recorrente apresentou uma defesa para cada Debcad e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 10-39.564, da 7ª Turma da DRJ/POA, julgou a impugnação improcedente, mantendo os créditos tributários.

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

Alega, preliminarmente, em síntese, que:

Os autos são nulos por inobservância do princípio do devido processo legal, já que a empresa que teve sua personalidade jurídica desconsiderada pelo fisco não foi incluída nos autos para que exercesse seu direito de defesa.

Não há vedação legal para a utilização de serviços terceirizados, que possui autorização nas Leis 6.019/74 e 7.102/83, bem como na própria Súmula 331, do TST, que prevê a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços;

Ainda que houvesse ato dissimulatório, as partes envolvidas tem o direito de exercer sua defesa, devendo a Viasinos participar da autuação, uma vez que a desconsideração da personalidade jurídica da prestadora impõe que esta componha o pólo passivo dos autos, mesmo porque a agente fiscal realizou levantamento nos livros contábeis da suposta empresa interposta.

Tendo a terceirizada recolhido as devidas contribuições, a recorrente tem o direito de compensar esses recolhimentos, para que não configure bis in idem.

A desconsideração da pessoa jurídica prestadora e das relações de trabalho fere o princípio fundamental da livre iniciativa e impõe que ambas figurem no auto de infração para possibilitar um amplo contraditório sobre a questão.

O acórdão hostilizado fere os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, na medida em que desconsidera os já efetuados recolhimentos das contribuições patronais e ao SAT, bem como a outros fundos e entidades, efetuadas pela Viasinos, comprovados por meio das DARFs SIMPLES e DAS, anexadas às impugnações.

Os tributos lançados já foram pagos e está extinto, conforme art. 156, I do CTN, e exigir duplamente o crédito ofende os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, impondo a reforma do acórdão recorrido, com a declaração de nulidade dos AIs por ele mantidos.

É de competência exclusiva do M.T.E o reconhecimento da existência de relação de emprego e, além da falta de competência para a autuação pretendida, a fiscalização não comprovou a existência dos pressupostos legais da relação empregatícia entre os empregados da terceirizada com a recorrente, quais sejam, a pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e, principalmente, a subordinação, o que torna o lançamento nulo por vício material.

Não resta dúvida que há vícios nas autuações, vez que não há indicação das circunstâncias em que foi praticada a infração e em que extensão, consoante determina o art. 10, III e 11, do Decreto 70.235/72, não foi demonstrado os nexos causais existentes entre as empresas, caracterizando falta de motivação, conforme art. 50, § 1, da Lei 9.784/99, além de ofensa por descrição imprecisa e obscura dos fatos geradores aos art. 37 da Lei 8.212/91 e arts. 243 e 293, ambos do Decreto 3.048/99.

No mérito, alega, sinteticamente, que:

Não poderia o fisco efetuar autuação seja pela desconsideração da personalidade jurídica, seja pela desconsideração da relação de emprego dos trabalhadores da Viasinos, pois extrapolou os limites legais e de sua competência funcional, já que a competência administrativa para reconhecimento da relação de emprego é do auditor fiscal do trabalho, nos termos do art. 11, da Lei 10593/2002.

A súmula 331 do TST não se presta a autorizar o agir fiscal procedido, eis que, desde sua criação, está direcionada à Justiça do Trabalho e às relações de emprego, e se destina apenas a respaldar créditos trabalhistas de empregados das prestadoras de serviço frente às tomadoras, não podendo ser estendida a qualquer outra responsabilidade, seja ela cível ou tributária.

Houve terceirização lícita, posto que não há ingerência comprovada da tomadora na atividade da prestadora, além de o fato de que o serviço realizado é atividade meio e não atividade fim, não podendo, por simples presunção, já que não comprovou dolo, simulação ou fraude, malsinar a liberdade de constituição e colaboração entre empresas.

Não há qualquer documento que dissocie a realidade fática em relação às empresas, ou que erija a recorrente à categoria de empregadora da mão-de-obra pertencente efetivamente a sua terceirizada, sendo que o que se verifica são ponderações relacionadas em certa ordem, pelo Fisco, sem elementos que tenha o condão de arazoar a decisão hostilizada.

A recorrente possui quadro de funcionários próprio, e a alegada migração se deve à peculiaridade da Cidade de Dois Irmãos, município com apenas 27.572 habitantes, sendo óbvio que ocorrerá identidade de migrações, sendo comum a admissão e readmissão de empregados entre as empresas.

A recorrente não era a única cliente da Viasinos, que prestava serviços para a empresa Schimdt Irmãos Calçados Ltda, além de possuir produção própria

A Viasinos e a autuada Centropé não estão localizadas no mesmo endereço, sendo que a confusão feita pelo Fisco decorre do fato de as empresas, em determinado período, estarem instaladas no mesmo quarteirão, conforme certidões emitidas pelo Município, juntadas com a impugnação, que deixam claro que o prédio onde estava estabelecida a Viasinos é diverso do prédio onde está a empresa Centropé.

Não foi apreciada a demonstração da recorrente acerca da incorreção do relatório fiscal, item 3.3.10, o que é essencial de ser esclarecida, pois se trata de grave equívoco que por si demonstra a fragilidade das autuações procedidas, tendo sido juntado aos autos o convite e a ata da Cerimônia de Inauguração da Câmara de Vereadores ocorrida em 09/12/2011.

Não há ilegalidade em relação à composição societária, pois o fato de alguns sócios de ambas serem parentes não é empecilho legal, e nem motivo para desconsideração das atividades da empresa, eis que a CF, apregoa a livre iniciativa.

Se o fato gerador da contribuição previdenciária é a relação de emprego, isto é que deve ser provado no auto, o que não ocorreu.

Os adiantamentos por conta da industrialização são legais e de praxe comercial, e em relação à quase exclusividade, isso também é comum, utilizado por redes comerciais/industriais como forma de evitar espionagem industrial, e que o acórdão recorrido ignorou o fato de a Viasinos ter prestado serviços também à empresa Shimidt.

O fato de alguns empregados da terceirizada já terem trabalhado para a recorrente também não pode ser utilizado pelo fisco para fundamentar interposta contratação de mão-de-obra, e quem já trabalhou na recorrente, quando se desvincula do quadro funcional, logo é admitido por empresa do ramo devido à experiência adquirida.

O acórdão hostilizado não fundamenta qualquer vínculo de subordinação dos empregados das empresas terceirizadas com a recorrente, não havendo comprovação da existência dos pressupostos legais da relação empregatícia.

As razões de decidir do acórdão recorrido ignoraram técnicas industriais e comerciais do mundo contemporâneo, sendo juridicamente distintas as empresas em questão, e com personalidade própria, restando claro que as empresas tidas com o fito de burlar o fisco são pessoas jurídicas inconfundíveis e legalmente constituídas.

Pela doutrina pátria e pela legislação em vigor, o indivíduo pode escolher entre dois caminhos lícitos, aquele que fiscalmente seja menos oneroso, e ninguém é obrigado a escolher aqueles que resultem em maior ônus fiscal, sendo, no caso em tela, a terceirização lícita, pois não há ingerência da tomadora na atividade da prestadora, nem subordinação ou pessoalidade na relação dos empregados de uma com a outra.

Houve recolhimento válido à Previdência Social e que não foi considerado pelo fisco, sendo que o julgador de primeira instância, ao utilizar o art. 44, § 6º, da IN 900/2008, inovou invocando motivo inexistente nos autos do lançamento, em flagrante violação ao devido processo legal e desrespeito ao art. 145, I, do CTN.

O acórdão recorrido foi incoerente e contraditório, pois, se considerado que os funcionários da terceirizada não são empregados da Centropé, então o lançamento é nulo, mas se, conforme defendido pelos julgadores de primeira instância, os referidos funcionários são empregados da tomadora, então o valor recolhido deve ser considerado válido, uma vez que, no entendimento do Fisco, aquilo que fora recolhido pela Viasinos deveria, em verdade, ter sido recolhido pela recorrente.

A aferição indireta não possui guarita diante da inexistência de identidade entre as empresas, e as diversas formas de tributação em relação às pessoas jurídicas são previstas em Lei, e a sistemática do SIMPLES adotado pela Viasinos preenche os requisitos legais, tanto que em nenhuma das autuações o fisco a excluiu do referido sistema de tributação.

Impõe-se o reconhecimento do recolhimento integral das contribuições, cabendo a exclusão dos valores lançados, com a respectiva declaração de nulidade dos Autos, reformando o decisum hostilizado.

A aplicação da multa de 75% para o período de 01/2008 a 11/2008 é ilegal, e não houve comprovação numérica que demonstre o comparativo entre as possibilidades de aplicação de penalidade referidas pela autoridade autuante que a autorize a concluir que os 75% seriam a penalidade mais benéfica ao caso, devendo a multa ser limitada a 30%, e não 75%, pela impossibilidade da retroatividade da lei mais gravosa.

É inaplicável ao caso o agravamento da penalidade de 75% para 150% nas competências 12 e 13/2008, uma vez que não ocorreu as hipóteses dos arts. 71, 72 e 73, da Lei

Processo nº 11065.720955/2012-91  
Acórdão n.º **2301-004.020**

**S2-C3T1**  
Fl. 953

---

4.502/64, devendo, no caso da manutenção do auto, ser retificado o lançamento e a aplicação da taxa SELIC é ilegal.

Requer o conhecimento e provimento do recurso e reforça todos os fundamentos já veiculados na impugnação e resposta à diligência constante dos autos.

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 autuada alega nulidade dos Autos de Infração, por entender que a ausência da intimação da prestadora, cuja personalidade jurídica foi desconsiderada pela fiscalização, ofendeu os princípios da ampla defesa e devido processo legal

Ocorre que a empresas prestadora, indicada no Relatório Fiscal, não é responsável solidária pelo débito.

Os AIs em tela não foram lavrados com amparo no instituto da solidariedade, mas sim tendo em vista a constatação de que as pessoas físicas que prestaram serviços por intermédio de empresa interposta, são, na verdade, empregados da empresa autuada.

Da mesma forma, não houve ofensa à Lei n.º 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal., ou ao Decreto 70.235/72.

No processo administrativo fiscal, o interessado é o contribuinte em nome do qual foram lavrados os Autos de Infração.

Constata-se que, no caso dos presentes autos, o interessado é a CENTROPÉ, contra a qual foi lançado o débito discutido por meio do processo administrativo fiscal, e não a empresa interposta, VIASINOS, cujos trabalhadores foram caracterizados como segurados empregados da autuada.

E o contencioso administrativo foi instaurado com a impugnação do débito pelo sujeito passivo, que, no caso, é a CENTROPÉ, interessado no processo em discussão

Portanto, no presente processo administrativo fiscal, os ônus, as sanções e os deveres foram impostos à empresa notificada, que é quem deve pagar o débito lançado, e não aos seus empregados.

Assim, não há que se falar em nulidade por ausência de intimação do interessado, que, no presente caso, é a própria empresa autuada, que foi regularmente intimada de todos os atos praticados no processo.

Ainda em preliminar, a recorrente alega que há vícios nas autuações, vez que não há indicação das circunstâncias em que foi praticada a infração e em que extensão, consoante determina o art. 10, III e 11, do Decreto 70.235/72, não foi demonstrado os nexos causais existentes entre as empresas, caracterizando falta de motivação, conforme art. 50, § 1, da Lei 9.784/99, além de ofensa por descrição imprecisa e obscura dos fatos geradores aos art. 37 da Lei 8.212/91 e arts. 243 e 293, ambos do Decreto 3.048/99.

Contudo, verifica-se que a autoridade autuante 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 outra empresa, considerada como pertencente a uma única 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 de 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 processo documentos comprobatórios da ocorrência do fato gerador e apontando os dispositivos legais e normativos que disciplinam o lançamento.

E como não é facultado ao agente fiscal deixar de cumprir a lei, ao constatar a ocorrência do fato gerador, lançou corretamente o presente débito, discriminando clara e precisamente os dispositivos legais aplicáveis ao caso, já que o relatório FLD - Fundamentos Legais do Débito, relaciona a legislação que fundamenta as contribuições que constituem o presente lançamento, além do dispositivo legal que confere a competência para fiscalizar e atuar.

Observa-se, ainda, que os AIs atenderam o estabelecido pelo Decreto 70.235/72.

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

Dessa forma, reitera-se, ao contrário do que afirma a recorrente, os AIs foram lavrados 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 o processo administrativo fiscal, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura dos AIs 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 notificada.

Assim, não há que se falar em nulidade dos AIs, motivo pelo qual rejeito a preliminar suscitada.

A recorrente sustenta, ainda, que não há vedação legal para a utilização de serviços terceirizados, que possui autorização nas Leis 6.019/74 e 7.102/83, bem como na própria Súmula 331, do TST, que prevê a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços;

Porém, ressalte-se que em nenhum momento a fiscalização negou a possibilidade de terceirização ou o direito à livre iniciativa da 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 na contratação da empresa VIASINOS CALÇADOS LTDA, optante do SIMPLES.

Da análise dos fatos apresentados e dos documentos juntados aos autos pela fiscalização, verifica-se a existência de uma simulação no procedimento adotado pela autuada em relação à empresa prestadora dos serviços e os segurados que lhe prestaram serviços por meio dessa empresa interposta.

Os argumentos trazidos pela autuada não são suficientes para se contrapor a realidade fática constatada e devidamente comprovada pela fiscalização.

Quanto à alegação de que a fiscalização foi omissa quanto à caracterização da relação de emprego entre os empregados da empresa terceirizada e a recorrente, cumpre esclarecer que o que a fiscalização constatou, e comprovou por meio da farta documentação anexada aos autos, foi que a Centropé e a Viasinos 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 outra empresa, considerada como pertencentes a uma única organização empresarial.

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

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 Viasinos.

Portanto, os empregados da empresa Viasinos eram empregados da Centropé, uma vez que as duas empresas formavam um único empreendimento, sendo que as contribuições lançadas incidiram sobre os pagamentos realizados por meio da empresa Viasinos aos segurados que lhe prestaram serviços.

E em nenhum momento foi questionada a relação de emprego entre os segurados e a empresa Viasinos.

Assim, ao se verificar a existência de simulação na contratação de empresa interposta, não há a necessidade de o fisco demonstrar a presença dos pressupostos da relação de emprego entre os empregados da empresa interposta e a contratante, uma vez que, sendo essa contratação ilegal, o vínculo já é entre aqueles empregados e a contratada..

No caso presente, entendo que o relatório está claro e devidamente motivado, e todos os elementos necessários à defesa do contribuinte encontram-se nos autos, não havendo que se falar em nulidade por vício material, como quer a recorrente.

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

Relativamente ao entendimento de que é de competência exclusiva do M.T.E o reconhecimento da existência de relação de emprego, cumpre observar que, conforme será amplamente demonstrado abaixo, quando da discussão do mérito, o AFRFB pode sim desconsiderar a contratação do segurado por meio de empresas terceirizadas para considerá-lo como empregado da contratante, exclusivamente para fins de recolhimento da contribuição previdenciária, pois houve a ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas.

No mérito, a recorrente reitera os argumentos trazidos em sede preliminar, reafirmando que o fisco não poderia efetuar autuação seja pela desconsideração da personalidade jurídica, seja pela desconsideração da relação de emprego dos trabalhadores da Visianos, pois extrapolou os limites legais e de sua competência funcional, e que a súmula 331 do TST não se presta a autorizar o agir fiscal procedido.

Contudo, tal entendimento não encontra respaldo 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.*

*4. Restando provados, à sociedade, os fatos que embasaram o lançamento tributário, bem como o dolo, a fraude e a simulação, é desnecessária a utilização da teoria da desconconsideração 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 desprocurando 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 desconconsideração 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 intenção das partes é uma, a forma jurídica adotada é outra

No caso, restou demonstrado que quem remunerava os empregados da empresa VIASINOS CALÇADOS LTDA era a CENTROPÉ INDÚSTRIA DE CALÇADOS LTDA.

Portanto, a empresa Centropé é contribuinte em relação aos fatos geradores relativos à remuneração auferida pelos empregados da empresa Viasinos..

Ou seja, a VIASINOS CALÇADOS LTDA foi criada com o único objetivo de deixar de recolher as contribuições sociais, sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados.

O enunciado 331 do Tribunal Superior do Trabalho, citado pela recorrente, é no sentido de que “a contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços”:

Ora, se a justiça do trabalho afirma que, na ocorrência da simulação, os empregados não são da prestadora, e sim da tomadora, e como a contribuição social incide sobre a folha de pagamentos, então a fiscalização da RFB pode, sim, lançar e cobrar, da empregadora de fato, as contribuições incidentes sobre a folha de salário elaborada pela prestadora.

A recorrente insiste em afirmar que houve terceirização lícita, posto que não há ingerência comprovada da tomadora na atividade da prestadora, além de o fato de que o serviço realizado é atividade meio e não atividade fim, não podendo, por simples presunção, já que não comprovou dolo, simulação ou fraude, malsinar a liberdade de constituição e colaboração entre empresas.

Contudo, da análise dos fatos apresentados, verifica-se a existência de uma simulação no procedimento de terceirização adotado pela autuada em relação à empresa terceirizada, Viasinos.

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.

A fiscalização verificou a transferência dos próprios empregados da CENTROPÉ para a empresa optante 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 fato de a cidade de Dois Irmão possuir apenas 27.572 habitantes não justifica a migração de funcionários da empresa contratante à contratada, enquanto sua receita aumenta..

A recorrente afirma que ela não era a única cliente da Viasinos, que prestava serviços para a empresa Schimdt Irmãos Calçados Ltda, além de possuir produção própria

Contudo, o agente autuante constatou que a receita da VIASINOS é constituída exclusivamente de serviços de industrialização por encomenda prestada para a fiscalizada, e a emissão de notas fiscais de serviços eram seqüenciais e periódicas, emitidas exclusivamente para a Centropé, afirmações não negadas pela recorrente em sua peça recursal..

Observa-se, ainda, da análise do Livro Razão da Viasinos, que o total da receita mensal é igual à soma das notas fiscais relativas à mão-de-obra emitidas para a Centropé, o que também não foi negado pela recorrente.

A recorrente afirma que as duas empresas não estão localizadas no mesmo endereço, sendo que a confusão feita pelo Fisco decorre do fato de as empresas, em determinado período, estarem instaladas no mesmo quarteirão, conforme certidões emitidas pelo Município, juntadas com a impugnação, que deixam claro que o prédio onde estava estabelecida a Viasinos é diverso do prédio onde está a empresa Centropé.

Entretanto, a fiscalização constatou que, a despeito da Centropé ter o domicílio fiscal na Rua Novo Hamburgo e a Viasinos na Av. Irineu Becker, nº 724, Fundos, na realidade os dois endereços se refere ao mesmo local, conforme demonstrado no Mapa extraído do Google Map:

E não houve “confusão” do fisco, uma vez que foi realizada uma verificação *in loco*, por meio da qual a fiscalização constatou que na Av Irineu Becker 724 há uma farmácia, cujos funcionários informaram que o nº 724 fundos se tratava da fábrica de calçados,

que ficava atrás do prédio da farmácia, mas que a entrada era pela rua Novo Hamburgo, ou seja, no local exato onde funcionava a fábrica da empresa fiscalizada.

E, intimada a esclarecer o porquê do domicílio fiscal atual, rua Novo Hamburgo 690, ser somente um terreno baldio, a recorrente respondeu confirmando exatamente o que foi constatado pela fiscalização na visita in loco (resposta reproduzida no item 3.3.9, do relatório fiscal, às fls. 25).

A recorrente alega que houve grave equívoco no item 3.3.10 do relatório fiscal, entendendo ser uma questão essencial a ser esclarecida, pois demonstra a fragilidade das autuações procedidas, e junta convite e ata da Cerimônia de Inauguração da Câmara de Vereadores ocorrida em 09/12/2011, na tentativa de comprovar que em 2009 o Poder Legislativo ainda não havia se instalado no local.

No entanto, a fiscalização comprovou, por meio de documentos, que houve sessão solene em homenagem aos vereadores, prefeitos e vice-prefeitos no local, em 30/09/2009.

E a fiscalização constatou, também, que o número de telefone impresso nas notas fiscais emitidas pela Viasinos é o da Centropé.

A autuada afirma que não foi apreciada a demonstração da recorrente acerca da incorreção do relatório fiscal, item 3.3.10.

Entretanto, constata-se que as questões relativas ao domicílio fiscal foram devidamente apreciadas pelo acórdão recorrido, em tópico próprio.

Ocorre que os argumentos trazidos pela recorrente não foram acatados pelo julgador de primeira instância, uma vez que a recorrente não logrou comprovar que houve incorreção no item 3.3.10, do relatório fiscal.

Entendo que o fato de existir ata da cerimônia de inauguração da Câmara dos Vereadores datada de 09/12/2011 não demonstra que não havia sessões do legislativo em 2009 naquele endereço, e o documento apresentado pela fiscalização mostra sessão realizada em 30/09/09.

E, mesmo que o poder legislativo municipal não estivesse instalado naquele endereço em 2009, tal fato não se configura em “grave equívoco”, como quer fazer crer a recorrente, pois a fiscalização apenas apontou uma contradição entre a resposta dada pela empresa autuada e o documento que demonstra a realização de sessões da Câmara em 2009.

Assim, esse fato em nada invalida o trabalho fiscal, nem configura vício do relatório fiscal.

A autuada sustenta que não há ilegalidade em relação à composição societária, pois o fato de alguns sócios de ambas serem parentes não é empecilho legal, e nem motivo para desconsideração das atividades da empresa, eis que a CF, apregoa a livre iniciativa.

Contudo, o fato de as empresas pertencerem a um mesmo grupo familiar, aliado aos demais fatos narrados pela fiscalização, reforça a convicção de que não existem vários, mas apenas um empreendimento industrial,

A fiscalização constatou que a Viasinos tinha forte dependência econômica e financeira em relação à Centropé, sendo que os aportes financeiros recebidos da autuada eram efetuados um dia antes do pagamento da folha, demonstrando que a Viasinos serviu para fornecer mão-de-obra para a fiscalizada.

No caso em tela, a simulação está muito clara quando a empresa contratada pertence à mesma família da contratante, funciona no mesmo parque fabril desta última, prestando serviços exclusivos, e recebendo aportes financeiros da contratante.

A auditoria concluiu, da análise das despesas com energia elétrica, que no estabelecimento da Viasinos houve muito mais atividade industrial do que as registradas na contabilidade, e que consta da contabilidade da contratada pagamento de plano de saúde pela empresa Centrope, tendo como sub-contrato a Viasinos.

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 as duas empresas apontadas pela fiscalização, restando clara a relação de matriz-filial entre a recorrente e a empresa terceirizada.

É fato notório que a terceirização é um procedimento legal, com vistas a um planejamento tributário lícito.

Entretanto, o que foi constatado na ação fiscal foi uma simulação nos serviços de terceirização, e isso não é lícito, não encontrando amparo legal.

Relativamente ao argumento de que o acórdão hostilizado não fundamenta qualquer vínculo de subordinação dos empregados das empresas terceirizadas com a recorrente, não havendo comprovação da existência dos pressupostos legais da relação empregatícia, cumpre reiterar que, no caso em que a empresa simula a terceirização dos serviços, não há necessidade de comprovar a existência dos elementos caracterizadores da relação de empregos, pois a jurisprudência já firmou entendimento de que o vínculo é com o tomador dos serviços, nos termos do enunciado 331, do TST.

Segundo a recorrente, as razões de decidir do acórdão recorrido ignoraram técnicas industriais e comerciais do mundo contemporâneo, sendo juridicamente distintas as empresas em questão, e com personalidade própria, restando claro que as empresas tidas com o fito de burlar o fisco são pessoas jurídicas inconfundíveis e legalmente constituídas.

No entanto, como amplamente exposto acima, não foi isso que restou comprovado nos autos, e sim que as duas empresas constituem, de fato, uma única entidade empresarial, e que a Viasinos foi criada para simular uma situação jurídica com vistas à dissimulação do fato gerador das contribuições sociais relativas à empresa Centropé.

Da mesma forma, em nenhum momento a fiscalização negou a possibilidade de o indivíduo escolher entre dois caminhos lícitos, aquele que fiscalmente seja menos oneroso, e nem o Fisco obriga o contribuinte a escolher aqueles que resultem em maior ônus fiscal.

Se a intenção da empresa fosse, como ela insiste em afirmar, terceirizar alguns serviços, de forma lícita, ela poderia ter contratado, de fato, uma empresa que cedesse

mão de obra, ou realizasse serviços contratados, e que fosse totalmente independente da contratante.

Entretanto, como visto acima, não foi essa a situação fática encontrada pela fiscalização, que verificou, e comprovou, que a Viasinos é uma empresa de fachada, dependente economicamente da contratante, sob a mesma gerência e funcionando em um mesmo parque fabril da tomadora, criada pela recorrente apenas com o intuito de contratar a mão-de-obra para prestar serviços exclusivos à Centropé, aderir ao regime do SIMPLES, para que a tomadora se beneficie indevidamente dos benefícios do referido sistema de tributação.

Ao contrário do que afirma a recorrente, no caso sob análise não houve uma operação lícita com o intuito de se evitar a ocorrência do fato gerador, mas sim o ocultamento de um fato gerador efetivamente ocorrido, com a utilização de um instrumento formal que não retrata a realidade fática encontrada.

E a fiscalização, cuja atividade é vinculada, ao constatar a ocorrência do fato gerador e o não recolhimento das contribuições devidas, lavrou corretamente os Autos de Infração, em observância aos mandamentos legais.

A recorrente alega, ainda, que o julgador de primeira instância, ao utilizar o art. 44, § 6º, da IN 900/2008, inovou invocando motivo inexistente nos autos do lançamento, em flagrante violação ao devido processo legal e desrespeito ao art. 145, I, do CTN.

Contudo, a menção do dispositivo realizada pelo julgador de primeira instância, com o objetivo de se contrapor os argumentos das recorrentes, não representa qualquer inovação, pois o lançamento já se encontrava devidamente fundamentado.

Entendo que só é possível dizer que houve uma inovação, no momento em que se comprove que o lançamento foi efetuado com vício em seus elementos essenciais não saneados até a decisão de primeira instância, e esta viesse tentar suprir a falta existente, o que não ocorreu no caso presente.

Esse também é o entendimento do Conselho de Contribuinte, conforme Acórdão 105-1338, cujo trecho da Ementa transcrevo a seguir:

*Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - INOVAÇÃO DA EXIGÊNCIA INICIAL NA DECISÃO DE 1º GRAU - MATÉRIA NÃO PREQUESTIONADA - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS:*

*A menção feita pelo julgador singular, de dispositivo legal não contido no enquadramento legal do feito, com o objetivo de se contrapor aos argumentos da impugnante, não configura inovação da exigência inicial, mormente se a acusação fiscal se acha apropriadamente fundamentada no Auto de Infração, a permitir o pleno exercício do direito de defesa.*

A recorrente entende que é ilegal a aplicação da multa de 75% para o período de 01/2008 a 11/2008, afirmando que não houve comprovação numérica que demonstre o comparativo entre as possibilidades de aplicação de penalidade referidas pela autoridade autuante.

No entanto, ao contrário do que afirma a recorrente, observa-se que os demonstrativos que comparam as penalidades se encontram nos anexos 2A e 2B, conforme informado no item 10.3, do relatório fiscal.

A autuada requer a limitação da multa a 30%, preceituada pelo art. 35, da Lei 8.212/91.

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 autuada insurge-se contra o agravamento da penalidade de 75% para 150%, nas competências 12/2008 e 13/2008, entendendo que não ocorreu as hipóteses dos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502/64, devendo, no caso da manutenção do auto, ser retificado o lançamento

Entretanto, para as citadas competências, quando já estava em vigor a nova legislação, a fiscalização fundamentou a aplicação da multa qualificada no art. 71, da Lei 4.502/64, uma vez que restou comprovada a simulação, já que a conduta adotada pela recorrente foi no sentido de ocultar a ocorrência do fato gerador.

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 arts 34 ou, 35 e 35A, dependendo das competências, 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"*

Ademais, o Conselho Pleno, no exercício de sua competência, uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria, por meio da Súmula 03/2007, transcrita a seguir:

*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.*

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

A atuada requer, ainda, que sejam aproveitadas as contribuições previdenciárias recolhidas pela empresa Viasinos pela sistemática do SIMPLES.

De fato, se a empresa Viasinos teve sua personalidade jurídica descaracterizada pelo fisco para fins tributários, que entendeu que a mesma foi criada apenas para fornecer mão de obra à Centropé, a parcela recolhida na sistemática do SIMPLES pela citada empresa, correspondente à contribuição previdenciária patronal, deve ser aproveitada para abatimento do valor do débito lançado por meio do AI em tela.

Assim, entendo que deva ser aplicada, ao caso, a Súmula 76, do CARF, transcrita a seguir

*Súmula CARF nº 76: Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.*

Nesse sentido e

Considerando tudo mais que dos autos consta,

Voto por CONHECER DO RECURSO e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que seja abatido, do débito, os valores das contribuições previdenciárias recolhidas pelo SIMPLES.

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 constataste 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.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

CÓPIA