



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

Processo n° 11065.725088/2011-07
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-004.119 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente TOP VISION CALÇADOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS PARA EXIGÊNCIA DE DIVERSOS TRIBUTOS. PIS, COFINS E CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESNECESSIDADE DE UNIÃO DOS FEITOS PARA JULGAMENTO CONJUNTO

Tratando-se de autos de infração lavrados para a exigência de tributos distintos (PIS, COFINS e contribuições previdenciárias) verifica-se a desnecessidade, e até mesmo impossibilidade, de reunião dos feitos para julgamento conjunto.

NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ. NÃO OCORRÊNCIA. ANÁLISE COMPLETA DA MATÉRIA

Não há obrigatoriedade de o julgador se manifestar em relação a cada argumento da parte, caso encontre fundamentação suficiente para formar seu convencimento e julgar de forma completa o feito.

SIGILO FISCAL. INFORMAÇÕES FISCAIS DE CONTRIBUINTES NÃO ABRANGIDOS PELA AÇÃO FISCAL. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA

Não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal por ter considerado, para a fundamentação da autuação, informações fiscais de outros contribuintes que constavam do banco de dados da Receita Federal.

SIMULAÇÃO. EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. DEMONSTRAÇÃO DO VÍNCULO EM RELAÇÃO AO CONTRIBUINTE PRINCIPAL. LANÇAMENTO, POSSIBILIDADE.

Tendo em vista que restou devidamente comprovado que os funcionários empregados segurados registrados nas empresas tidas por interpostas, em verdade, possuem seu vínculo em relação a outra empresa, esta a principal em relação às demais, merece ser mantido o lançamento que entendeu pela prática de simulação para o não pagamento das contribuições previdenciárias patronais e destinadas a terceiros.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR. O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência daMP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para, em relação aos meses anteriores a 12/2008, seja aplicada a multa de mora, nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, vencido o relator que dava provimento ao recurso e a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis que negava provimento. Apresentará voto vencedor o conselheiro Thiago Taborda Simões.

Julio César Vieira Gomes – Presidente

Nereu Miguel Ribeiro Domingues – Relator

Thiago Taborda Simões. – Redator Designado

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

Relatório

Trata-se de auto de infração constituído em 08/12/2011 (fl. 3), decorrente do não pagamento de contribuições previdenciárias patronal sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais e referente a contribuições devidas pela empresa a outras entidades e fundos no período de 01/2008 a 12/2008.

A Recorrente interpôs impugnação (fls. 497-529) requerendo a total improcedência do lançamento.

A d. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre-RS, ao analisar o presente caso (fls. 879-904), julgou o lançamento procedente, entendendo que: (i) a empresa Bruna C. Feller exerceu o papel de meramente registradora de mão-de-obra que presta serviços à fiscalizada, sendo que, de acordo com o princípio da primazia da realidade sobre a forma, concluiu ter havido, de fato, abuso de forma, abuso de direito e simulação; (ii) existia inter-relação administrativa, operacional e financeira entre as duas empresas - todos os empregados da empresa Bruna faziam parte do setor industrial, não havendo empregados nos setores administrativo, de recursos humanos, financeiro ou de vendas; (iii) a empresa Bruna não existia de fato e que a atuação da funcionária Analise Beatriz Fulber Linden reforça a tese.

A Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 908-947) argumentando que: (i) que o Fisco não comprovou se tratar a Recorrente e a Bruna de uma única unidade fabril; (ii) que a DRJ apenas reprisou o conteúdo do Relatório Fiscal, motivo pelo qual seria nula; (iii) que a incorporação da Bruna demonstra que não havia qualquer ânimo de fraude; que não há provas cabais por parte da fiscalização da simulação, mas apenas indícios.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Relator

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

Da desnecessidade de reunião de processos para julgamento

Alega a Recorrente, preliminarmente, a necessidade de reunião do presente auto de infração para julgamento em conjunto com o Auto de Infração nº 11065.725095/2011-09, lavrado para exigir contribuição ao PIS e COFINS decorrentes da mesma situação fática do presente processo (simulação).

Segundo a parte, o julgamento conjunto dos feitos seria essencial para evitar-se decisões conflitantes sobre um mesmo fato.

Entendo, contudo, que razão não lhe assiste.

Isso porque, muito embora o fato que deu ensejo a ambas autuações tenha sido o mesmo, tratam os processos de créditos tributários distintos, não sendo vedado que esta turma de julgamento chegue a uma conclusão sobre o caso, e a turma responsável pelo julgamento do processo em que se exige o PIS e a COFINS chegue a conclusão diversa.

Demais disso, ainda que se entendesse ser o caso de reunir os feitos para julgamento conjunto, o Regimento deste E. Conselho não permite tal ação, uma vez que a competência desta Segunda Seção de julgamentos envolve processos em que se exige contribuição previdenciária, enquanto que a competência da Terceira Seção é para conhecimento de casos envolvendo o PIS e a COFINS. Veja-se:

“Art. 3º À Segunda Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

[...]

IV - Contribuições Previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros, definidas no art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007;

Art. 4º À Terceira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

I - Contribuição para o PIS/PASEP e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), inclusive as incidentes na importação de bens e serviços;”

Além disso, ao consultar o site deste Conselho de Contribuintes para verificar o andamento do Auto de Infração nº 11065.725095/2011-09, lavrado para exigir contribuição

ao PIS e COFINS, constatei que aquele processo já foi julgado pela Seção competente, razão pela qual o pedido do contribuinte feito nestes autos, de julgamento conjunto, perdeu seu objeto.

Da suposta nulidade da decisão da DRJ

Segundo a Recorrente, a DRJ não teria analisado todas as questões trazidas em sua impugnação, razão pela qual a mesma seria nula, por violação ao princípio da motivação das decisões, e da ampla defesa e contraditório.

Não há em que se falar, contudo, em nulidade, pois a decisão de primeira instância, apesar de não ter detalhado e rebatido cada um dos argumentos da Recorrente, foi motivada de forma adequada.

Da suposta nulidade do auto de infração em razão da utilização, pela fiscalização, de informações fiscais de terceiros para fundamentar a autuação, e em razão da deficiência de fundamentação do relatório fiscal

Alega o contribuinte que a autuação fiscal seria nula pelo fato de a fiscalização ter se utilizado de informações cadastrais, comerciais e fiscais de outros contribuintes, não abrangidos pela fiscalização, para fundamentar o lançamento fiscal.

Entendo, contudo, que não há nulidade no procedimento nem violação do sigilo fiscal. Isso porque, os dados considerados pela fiscalização ou eram de natureza pública, ou então estavam disponíveis nos sistemas eletrônicos da Receita Federal do Brasil.

Para proceder ao lançamento fiscal a autoridade competente pode se valer de quaisquer informações disponíveis, desde que, é claro, seja preservado o sigilo fiscal seja do contribuinte sob ação fiscal, seja de outros contribuintes que possuem alguma relação com o feito. E, quanto a isso, não há qualquer notícia ou prova nos autos que demonstre que ocorreu o contrário.

Quanto à alegação do contribuinte de que a autuação seria nula por deficiência de fundamentação do relatório fiscal, que não teria demonstrado a relação de emprego existente entre os funcionários registrados na empresa Bruna C. Feller e a Recorrente, entendo que tal questão se confunde com o mérito do processo, razão pela qual o ponto será analisado juntamente com as demais questões que serão abordadas a seguir.

Do Mérito

A presente discussão tem como ponto central a caracterização de vínculo empregatício entre os funcionários das empresas Bruna C. Feller (optante pelo SIMPLES NACIONAL à época dos fatos geradores) e a Recorrente, tendo em vista as práticas realizadas com a suposta finalidade de dissimular a ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias¹.

Segundo a fiscalização, os empregados registrados na empresa Bruna C. Feller na verdade seriam funcionários da Recorrente. O registro teria ocorrido na citada

¹ Trata-se, na verdade, segundo a fiscalização, da existência de contratos simulados a fim de ocultar a verdadeira relação de emprego, o que teria impacto no recolhimento dos tributos em questão.

empresa apenas para que fossem gerados valores menores a título de contribuições previdenciárias, já que a empresa Bruna C. Feller era optante pelo SIMPLES NACIONAL, que, como cediço, oferece uma menor carga tributária às empresas. Ou seja, segundo a fiscalização, as duas empresas seriam apenas uma.

A Recorrente rebate as alegações afirmando que os fiscais apresentaram meros indícios que não se coadunam com a realidade fática da empresa, tampouco encontram respaldo jurídico, de forma que não poderiam prevalecer.

É mister ressaltar que a situação fática levantada pelas autoridades administrativas tem como objetivo a formação do conhecimento acerca da existência de simulação, que, pela sua própria natureza, requer uma análise sistemática de todas as presunções encontradas.

Os indícios levantados pela fiscalização foram delimitados e convergem sistematicamente, segundo entendimento fiscal, para a comprovação de uma relação simulada visando reduzir a carga tributária da Recorrente.

Contudo, analisando os fatos que foram suscitados pela fiscalização, e as alegações e provas trazidas pela Recorrente, entendo que a fiscalização não conseguiu demonstrar, de modo incontroverso, que ocorreu simulação na relação existente entre a Recorrente e a empresa Bruna C. Feller, o que me leva a concluir que não há ilicitude na conduta do contribuinte que poderia dar ensejo à exigência das contribuições previdenciárias.

Isso porque, analisados um a um os indícios levantados pela fiscalização para concluir pela ocorrência de simulação, conclui-se que nenhum deles se configura como ato simulado ou ilegal. É o que passo a expor.

O ponto de início das alegações da fiscalização para posteriormente concluir pela ocorrência de simulação foi o fato de haver uma relação de parentesco entre os sócios da Bruna C. Feller e os sócios da Recorrente.

Contudo, não há na legislação brasileira qualquer norma que impeça esse relacionamento. Na verdade, esse perfil de negócios é bastante comum entre as pequenas e médias empresas brasileiras, que acabam formando pequenos grupos empresariais visando, com a união de esforços, expandir negócios e melhorar a lucratividade.

Dessa proximidade natural existente entre empresas que contém sócios parentes entre si decorrem diversas práticas consideradas pela fiscalização como indícios de simulação, dentre elas o fato de as GFIPs das empresas serem enviadas pela mesma pessoa, o fato de uma mesma pessoa, registrada na Recorrente, ser preposta da outra empresa, o fato de, por vezes, uma das empresas precisar de um socorro financeiro, um mesmo contador ser responsável pela contabilidade das empresas, dentre outros.

A fiscalização também enxergou como indício de ilegalidade e simulação o fato de a empresa Bruna C. Feller ser constituída por uma ex-funcionária da Recorrente. Além de tal situação não ser vedada pelo ordenamento jurídico, é prática extremamente comum na realidade empresarial, especialmente entre as pequenas e médias empresas.

Quanto à alegação da fiscalização, de que a ausência de bens do ativo imobilizado na empresa Bruna C. Feller, seria um indício da simulação, entendo que tal fato não tem a força que lhe empresta a fiscalização. Conforme alega o contribuinte, os bens utilizados pela empresa Bruna C. Feller foram cedidos em comodato pela Recorrente. Trata-se,

igualmente, de prática bastante comum entre as empresas desse porte e que exploram esse ramo de negócios.

Quanto ao fato de as receitas da empresa Bruna C. Feller serem, quase que em sua totalidade, decorrentes do relacionamento comercial com a Recorrente, entendo que este indício não comprova a ocorrência de simulação, pois a própria fiscalização demonstra que a empresa Bruna C. Feller tinha receitas advindas de outras pessoas jurídicas.

Da mesma forma entendo quanto à alegação do fiscal, quanto aos gastos com energia elétrica. Segundo o relatório fiscal, uma comparação dos gastos com energia elétrica com o faturamento da empresa Bruna C. Feller demonstrariam uma discrepância, o que comprovaria a simulação considerada pelo trabalho fiscal. Contudo, não há como considerar que um dado relativo ao consumo de energia elétrica da empresa possa comprovar a dita simulação.

A fiscalização também alega que a empresa Bruna C. Feller seria financiada com recursos advindos da Recorrente. Segundo o relatório fiscal, os aportes financeiros desta empresa naquela eram realizados com base na emissão de notas fiscais pela empresa Bruna C. Feller, e serviriam para cobrir os custos de produção que esta empresa teria.

Contudo, após analisar o relatório fiscal não verifiquei ter a fiscalização identificado que os pagamentos realizados pela Recorrente à empresa Bruna C. Feller não teriam suporte em uma verdadeira prestação de serviços ou venda de mercadorias. Pelo contrário, a fiscalização menciona expressamente a existência de notas fiscais regularmente emitidas pela empresa Bruna C. Feller.

Ainda quanto a este ponto, a fiscalização alega que as notas fiscais emitidas pela empresa Bruna C. Feller eram pagas pela Recorrente um dia depois de emitidos esses documentos, e logo antes do pagamento da folha de salários pela empresa Bruna C. Feller. Nada de ilícito há nisso também. As empresas são livres para fixar a data de emissão das faturas comerciais e também o prazo para a sua quitação.

Quanto ao fato de não haver uma contabilização na empresa Bruna C. Feller de despesas básicas e necessárias à administração do negócio, tenho que este fato, por si só, também não é capaz de demonstrar a simulação. Ainda que esses valores tivessem sido arcados pela Recorrente, ainda assim isso não comprovaria a ocorrência de um ato simulado, mas apenas uma eventual confusão patrimonial.

Entendo também que não comprova nada em prol da tese da fiscalização o fato de a empresa Bruna C. Feller ter absorvido parte da mão-de-obra antes lotada na empresa Nadia Beatriz Brussius. Essa absorção de mão-de-obra, se aliada a outros requisitos, quando muito poderia conduzir a uma responsabilização fiscal da empresa Bruna C. Feller pelo eventual passivo tributário deixado pela anterior, nos termos do Código Tributário Nacional.

Também considero não ser prova da simulação o fato de haver acordos celebrados na Justiça do Trabalho quitados pela Recorrente em demandas trabalhistas ajuizadas contra a empresa Bruna C. Feller. Isso porque, como bem pontua a Recorrente, esta quitação pode ter ocorrido porque, na Justiça do Trabalho, é comum a responsabilização da empresa tomadora dos serviços de outra empresa (como ocorre entre a Recorrente e a empresa Bruna C. Feller) pelas dívidas da empresa prestadora dos serviços.

Ao contrário também do que foi considerado pela fiscalização, não há que se falar em completa identidade de atividades da Recorrente e da empresa Bruna C. Feller. Muito embora os objetos sociais sejam parecidos, o que se justifica em razão do ramo de exploração ser o mesmo, a Recorrente terceirizava parte do seu processo industrial utilizando-se da empresa Bruna C. Feller, conforme detalhado pelo contribuinte em seu recurso, no que não há qualquer impedimento.

Muito embora a fiscalização tenha elaborado um robusto relatório elencando diversas situações que, analisadas num todo único, poderiam levar ao reconhecimento de uma suposta simulação (o que, contudo, foi afastado pela análise objetiva de cada uma das situações consideradas pela fiscalização), é necessário destacar que a circunstância fática que teria o poder de comprovar de modo irrefutável que os funcionários da empresa Bruna C. Feller eram, na verdade, da Recorrente, não foi trazida pela fiscalização, qual seja, que os funcionários registrados na empresa Bruna C. Feller eram submetidos ao comando da Recorrente. Sem essa prova, aliado a tudo o que já foi demonstrado, entendo que não tem razão a fiscalização.

Com base em tudo o que foi exposto, concluo que não há a alegada simulação considerada pela fiscalização para o pagamento de menores valores a título de contribuição previdenciária, mas sim a ocorrência da lícita terceirização de parte de atividades de uma indústria, no contexto de um planejamento tributário legal, prática cada vez mais comum na realidade empresarial brasileira, necessária para que as pequenas e médias empresas possam sobreviver no mercado, na luta diária travada contra os produtos importados.

Trata-se, pois, de visível e declarada estratégia negocial, visando reduzir os custos de produção, que gerou reflexos também na economia tributária. Como já dito, nada de ilegal há nesse objetivo.

A Ilustre tributarista Mary Elbe Queiroz, em trabalho publicado no livro *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária* – Editora Quartier Latin, edição 2005, p. 87, traz as seguintes ponderações acerca do uso do planejamento tributário:

“O planejamento empresarial é prática ou comportamento adotado para a boa gestão dos negócios, no sentido de auto-organização administrativo-financeira da empresa para obtenção da maximização de resultados (lucros). Com o fim de atingir esse objetivo é necessária a adoção de medidas que resultem em redução de custos de mão-de-obra, administrativos, financeiros, etc. Entre essas medidas coloca-se a necessidade de ser reduzido, também, o custo tributário como forma de se conseguir um resultado mais favorável e evitar uma diminuição do patrimônio da empresa em decorrência do ônus fiscal que lhe é imposto, bem como adquirir vantagem competitiva no mercado.

Exsurge, assim, a alternativa do planejamento tributário.”

Após analisar cada um dos indícios levantados pela fiscalização, concluo que a autoridade fiscal não constituiu prova da ocorrência da simulação. Não havendo prova, mas apenas indícios, ainda que, no entender da fiscalização, estes sejam vários, não se pode entender como ocorrido um fato ilícito e impor ao contribuinte os tributos e sanções dele decorrentes.

Nesse sentido, assim ensina o ilustre tributarista Roque Antônio Carrazza:

“Só que, sob o prisma da certeza ou convencimento, o indício nunca leva a uma conclusão absolutamente segura. De fato, a mais alta probabilidade de certeza não exclui possa haver o erro. (...)”

Por isso, é próprio do indício não concluir certamente, mas apenas inferir, conjecturar. Ele sempre deixa no ar um clima de incerteza. (...)”

*Sobremais, é regra clássica e universal que, **quando vários indícios referem-se a um só e quando os argumentos sobre um fato dependem de um único argumento, a soma deles, por numerosos que sejam, não formam plena prova. Todos juntos não constituem mais do que um só indício.***

II – Com base no que foi escrito, sentimo-nos confortáveis para afirmar que os indícios não passam de começos de prova, insuficientes, em si mesmos, para fazerem nascer tributos ou penalidades.

A necessidade de proteger a Fazenda Pública de eventual má-fé do contribuinte não basta para permitir a utilização acriteriosa de indícios contra ele, até porque isto fatalmente atropelaria os princípios constitucionais tributários que o protegem.

Não havendo certeza quanto aos fatos, nem o tributo pode ser exigido nem, muito menos, a sanção fiscal pode ser aplicada. Noutros termos, os indícios não exoneram a Fazenda Pública do onus probandi.

É que os indícios possuem valor probatório mínimo, não podendo ser utilizados isoladamente. Pelo contrário, são sinais que devem ser reforçados por outras provas coligidas pelo Fisco. Sem tal corroboração não se mostram prestáveis para lançar um tributo ou impor uma penalidade fiscal.

Cumpre, assim, à Administração Fazendária averiguar se por detrás dos indícios existem o suspeitado fato imponible ou a possível infração tributária. Quando desacompanhados de provas (diretas ou indiretas) não podem produzir nem contribuintes nem, muito menos, culpados. (...)”

Conjecturas, indícios, intuições, positivamente não são meios de prova. São, quando muito, pressupostos de meios de prova, que abolutamente não podem levar a lançamentos tributários ou à imposição de sanções fiscais. Sem aquilo que Francesco Coppola chama, com muita felicidade, de batismo da certeza, que só as verdadeiras provas fornecem, não há como tributar ou sancionar a quem quer que seja.” (CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2008, 24ª edição, p. 465/466) – grifou-se

Por fim, é mister destacar que nas mesmas conclusões a que este Relator chegou após a análise do processo também chegaram a maioria dos membros da 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento deste CARF ao analisar o Recurso

Voluntário interposto nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 11065.725095/201109, lavrado contra o mesmo contribuinte para a exigência de PIS e COFINS, com base nos mesmos fundamentos dos presentes autos. Veja-se a ementa da bem fundamentada decisão, a qual também considero como razões de decidir:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. REUNIÃO DE PROCESSOS. FALTA DE MOTIVO.

Quando os processos, apesar de nascerem no mesmo fato, têm objetos de distintos e os tributos tratados neles são de competências de seções de julgamento diferentes, não há necessidade de reuni-los para julgamento.

DECISÃO DA DRJ. FALTA DA ANÁLISE DE TODOS OS TÓPICOS SUSCITADO NA IMPUGNAÇÃO. NULIDADE INEXISTENTE.

A DRJ não é obrigada a se posicionar sobre cada tópico destacado na impugnação quando a análise geral de todos os argumentos ventilados pela Recorrente é suficiente para julgar o processo.

FISCALIZAÇÃO. ACESSO À INFORMAÇÕES JÁ CONSTANTES NO BANCO DE DADOS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. INEXISTÊNCIA DE QUEBRA DE SIGILO FISCAL.

Inexiste quebra de sigilo quando as informações utilizadas em procedimento fiscal, apesar de serem sigilosas, são colhidas do banco de dados da Receita Federal por autoridade fiscal competente.

PIS E COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SIMULAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. RELAÇÃO DAS DUAS EMPRESAS DENTRO DA LEGALIDADE.

A relação comercial de duas empresas não pode ser considerada simulada quando os negócios ocorrem de fato e não há ilegalidade provada na relação das duas.” (Relator Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça – julgado em 27/11/2013)

Da retroatividade benigna das multas

Muito embora essa questão também não tenha sido levantada pela Recorrente, constata-se, pelo quadro comparativo apresentado às fls. 129, que foi aplicada em parte das competências a penalidade prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, multa de ofício de 75%, e em outras as penalidades trazidas pelos arts. 32, § 5º e 35 da Lei nº 8.212/91, antes da alteração promovida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

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

Em relação ao descumprimento de obrigação principal, a penalidade anteriormente prevista, que variava de acordo com a fase processual do lançamento, conforme a redação revogada do art. 35 da Lei nº 8.212/1991², passou a ser regulamentada pelo art. 44, da Lei nº 9.430/96³, que prevê multa de 75%, e que foi utilizada pela autoridade fiscal na autuação.

Quanto ao descumprimento de obrigação acessória, na sistemática anterior, a infração relativa à omissão de fatos geradores em GFIP era punida com a multa correspondente a 100% da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa, conforme o extinto § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991⁴.

Pois bem. Analisando as sanções aplicadas no presente caso à luz das alterações levadas a efeito pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, verifica-se, através do quadro comparativo da multa aplicada (fls. 129), que a autoridade tributária equivocou-se em suas premissas, adotando como valor que seria devido antes do advento da MP nº 449/2008 os valores relativos ao descumprimento da obrigação **principal e acessória (o que denominou de “AI68” e “AI69”)**, e como valor que seria devido após o advento da MP apenas o valor da multa decorrente do descumprimento da obrigação principal.

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

Destarte, verifica-se que a autoridade fiscal não pode considerar a multa por descumprimento de obrigações acessórias para fins de comparação com uma multa devida pelo não recolhimento do tributo, sob pena de negativa de vigência ao art. 106 do CTN.

A incorreta forma de comparação de multas aplicadas pela fiscalização nos presentes autos acarretou na aplicação da penalidade atual para o descumprimento da obrigação principal, como sendo a menos severa à Recorrente.

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

²“Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...)

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;
c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (...)”

³“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)”

⁴“§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior”

competências mencionadas pelo fiscal na coluna “Total (Antiga)”, constante da tabela de fls. 129, seja recalculada, a fim de que seja imposta a penalidade mais benéfica ao contribuinte, qual seja, a prevista no art. 35, II, alínea “c” da Lei nº 8.212/91, visto que, até o presente momento, a multa não atingiria o patamar de 75% previsto no art. 44, da Lei nº 9.430/96.

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

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

Por força das conclusões acima, julgo pela:

- (i) improcedência da medida fiscal;
- (ii) pela inexistência do indiscutível intuito de fraude, e, portanto, inaplicabilidade da multa de ofício de 150%;
- (iii) retroatividade da multa mais benéfica, haja vista a incorreta comparação realizada pela autoridade fiscal.

Ante todo o exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso para **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Voto Vencedor

Conselheiro Thiago Taborda Simões – Redator Designado

A autuação sob análise traz em seu bojo indícios de simulação pela empresa Recorrente sob fundamento de utilização de empresa enquadrada no Simples Nacional para exercer o papel de mera registradora de mão-de-obra que presta serviços à Recorrente, resultado em simulação.

O D. Conselheiro Relator decidiu pela ausência de provas suficientes da simulação, dando total provimento ao recurso voluntário interposto.

Ouso divergir.

A autuação decorreu da verificação pela autoridade fiscalizadora de indícios de fraude na relação estabelecida entre a empresa Recorrente e as empresas Bruna C. Feller e Nadia B. Brussius, inscritas estas últimas no Simples Nacional.

O relatório fiscal de fls. 8/33 expressa com clareza a situação fática encontrada quando da auditoria e sustenta de forma suficiente a desconsideração da prestação de serviços pelas empresas Bruna e Nadia à Recorrente, evidenciando que os segurados prestavam serviços através da interposição das prestadoras de serviços que, em suma, não possuía patrimônio, despesas operacionais, autonomia financeira e de administração.

Foi desconsiderada a prestação de serviço em favor da Recorrente por todas as circunstâncias, motivos e evidências relatadas pelo fisco, para considerar toda a mão de obra empregada no processo produtivo da Recorrente como de sua responsabilidade quanto ao recolhimento das contribuições previdenciárias.

A capacidade da Secretaria da Receita Federal para desconsiderar contratos firmados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo é clara na leitura da legislação previdenciária em conjunto com o Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 116. (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Em complemento, a Lei nº 8.212/91, em seu art. 33, bem como o Regulamento da Previdência Social, em seu art. 229, § 2º, prevê:

Lei nº 8.212/91:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das

contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

Decreto nº 3.048/99:

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

[...]

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

O referido art. 9º traz o rol de segurados obrigatórios da Previdência Social. No inciso I estão as situações de enquadramento dos segurados empregados, sendo que a relação pactuada nos contratos desconsiderados nessa notificação pode ser observada na alínea 'a':

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado; [...]

A desconsideração das empresas Bruna e Nadia decorreu da realidade fática encontrada pela fiscalização, qual seja a existência de relação de emprego entre as pessoas físicas e a empresa ora Recorrente.

O fato é que o prejuízo aos cofres da Previdência Social é inegável, na medida em que os empregados efetivamente envolvidos no processo produtivo têm seus contratos de trabalho firmados por empresa inclusa no SIMPLES, isenta do recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, enquanto a tomadora dos serviços – ora Recorrente – possui folha de pagamentos muito menor, sem ônus previdenciários.

Além disso, as alegações trazidas pela Recorrente em sede de recurso voluntário não foram suficientes para descaracterizar os indícios apurados e muito bem detalhados pela fiscalização.

Da multa aplicada

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição.

É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores (art. 35 da Lei 8.212/1991).

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos destacados, é muito claro nesse sentido. Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempe mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Logo, repete-se: no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.

O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

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.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência de parte dos fatos geradores, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5o, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;

2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (g,n.)

.....
..

Lei 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido espontaneamente declaradas pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, que não é o caso do presente processo.

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos lançamentos de ofício, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e consequentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996. (g.n.)

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

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;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (tempus regit actum: 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). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário e a ele dou provimento parcial para reconhecer que, com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996, nos termos do voto.

Assim declaro.

Thiago Taborda Simões.