



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.728202/2013-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.551 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de novembro de 2022
Recorrente PANATLANTICA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2008 a 31/12/2010

TRABALHADORES VINCULADOS À EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO. DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO EXISTENTE. CARACTERIZAÇÃO DIRETAMENTE COM A EMPRESA PRINCIPAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PELA PESSOA FÍSICA. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA.

Cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente, desconsiderando o vínculo formal pactuado com pessoa jurídica, desde que demonstrado, por meio da linguagem de provas, que os trabalhadores prestavam serviços diretamente à empresa principal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DO DOLO. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 78. AUTUAÇÃO DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DECLARADA PROCEDENTE. MANUTENÇÃO DA MULTA.

Sendo declarada a procedência do crédito relativo à exigência da obrigação principal, deve seguir o mesmo destino a lavratura decorrente da falta de declaração dos fatos geradores correspondentes na GFIP, sendo mantida a penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

PANATLANTICA S.A., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 6ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC, Acórdão n.º 07-34.729/2014, às e-fls. 463/481, que julgou procedente o lançamento fiscal, referente às contribuições sociais correspondentes a parte da empresa incidente sobre o pro labore pago aos contribuintes individuais membros do Conselho de Administração, além da aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 78), em relação ao período de 01/2009 a 12/2010, conforme Relatório Fiscal, às e-fls. 14/25, consubstanciado nos seguintes DEBCAD's:

a) **DEBCAD 51.045.5000**: Contribuição a cargo da empresa no percentual de 20% (vinte por cento), nos termos do Art. 22, inciso III, da Lei n.º 8.212/91 (redação da Lei n.º 9.876/99), incidente sobre o pro labore pagos aos membros do Conselho de Administração, segurados contribuintes individuais (Srs. Antonio Maselli, Armando Santa Maria e Raul Maselli), pagamento este realizado por meio de notas fiscais de prestação de serviço de assessoria e consultoria técnicas emitidas pela empresa ARA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA (CNPJ n.º 03.847.200/000172).

No ponto, esclarece a fiscalização que referida empresa ARA ASSESSORIA EMPRESARIAL foi constituída através do Contrato Social datado de 02/01/2000 com os atos de sua constituição arquivados no Oficial Registro Civil de Pessoas Jurídicas de Barueri/SP, sob o n.º 135.988, de 16/03/2000 e registrada sob o n.º 35122764772, em 17/09/2007 na Junta Comercial do Estado de São Paulo – JCESP, sendo que os Srs. Antonio Maselli, Armando Santa Maria e Raul Maselli figuram como sócios administradores da empresa ARA ASSESSORIA desde a sua fundação.

Relata a fiscalização que a atividade da empresa ARA ASSESSORIA é descrita como a de prestação de serviços de assessoria a empresas comerciais ou industriais, e administração de bens próprios, podendo ainda participar em outras sociedades, como sócia ou acionista.

Dado este contexto, aduz a fiscalização que a empresa ARA ASSESSORIA informou os sócios Sr. Antonio Maselli, Sr. Armando Santa Maria e Sr. Raul Maselli, nas GFIP

relativas às competências de 01/2008 a 12/2010, como contribuintes individuais na categoria "11 empresários", não havendo informado, todavia, a existência de segurados empregados ou contribuintes individuais na categoria 13.

Prossegue a fiscalização relatando que, durante procedimento de diligência fiscal, a empresa ARA ASSESSORIA apresentou o Livro Caixa nº 01 de 2008, onde constam lançadas somente as notas fiscais de prestação de serviços emitidas para a PANATLÂNTICA S.A. e PANATLÂNTICA CATARINENSE S.A., além dos impostos delas decorrentes, pro labore, contribuição previdenciária, distribuição de lucros e pagamento ao contador, havendo consignado o saldo inicial de caixa igual a zero e o saldo final de caixa igual a R\$ 1.195.219,48.

A este quadro, aduz a autoridade lançadora que a empresa ARA ASSESSORIA não registrou a ocorrência de despesas que seriam inerentes a qualquer empresa ativa como despesas com luz, condomínio, água e esgoto, aluguel de sala (não consta no Ativo bens imóveis), material de escritório, despesas com telefones, despesas com internet, despesas com material de higiene e limpeza, reproduções e encadernações, despesas postais, despesas com cartórios, tarifas bancárias, despesas com alimentação, despesas legais e judiciais, estacionamento, fretes, carretos e serviços de motoboy, despesas com viagens e hospedagem (a empresa, embora tenha sede em São Paulo, presta serviços no Rio Grande do Sul e em Santa Catarina), despesas com instalações e máquinas, despesas com livros, jornais e revistas, serviços de terceiros, despesas com manutenção da sala, despesas com táxi, etc.

Segundo a fiscalização, no Livro Caixa nº 02 de 2009, apresentado pela empresa ARA ASSESSORIA, o quadro do ano anterior se repete, sendo que o saldo inicial de caixa foi de R\$ 1.195.219,48 e o saldo final montou a R\$ 2.123.186,80.

Já relativamente à contabilidade do ano de 2010, informa a fiscalização que a empresa ARA ASSESSORIA apresentou o Livro Diário nº 01, registrado no Oficial Registro Civil de Pessoas Jurídicas de Barueri/SP em 26/07/2013, portanto, após o início da ação fiscal em comento.

Relata a autoridade autuante que no Ativo da empresa ARA ASSESSORIA não consta um computador sequer, uma mesa, um armário, uma cadeira, telefone, bens móveis ou imóveis, nada, e que referida empresa contabiliza no Ativo apenas o Caixa. Não consta a conta "Bancos".

Neste quadro, informa a fiscalização que o saldo inicial da conta "111018 Caixa", em 01 de janeiro de 2010 foi zero, ao passo que, todavia, o saldo final de Caixa em 2009 era de R\$ 2.123.186,80.

Ademais disso, relata a autoridade lançadora que a conta "111018 Caixa" registra que o contribuinte pagou (com que dinheiro? se não trabalha com bancos?) em 07/01/2010 pro labore no valor de R\$1.241,55, em 10/01/2010 pagou "antecipação de lucros" no valor R\$ 20.000,00, em 18/01/2010 pagou o INSS de dez/2009 no valor de R\$ 432,00, em 28/01/2010 pagou imposto de renda no valor de R\$9.093,33 e em 29/01/2010 pagou CSLL no valor de R\$3.208,53, sendo que somente em 31/01/2010 referida empresa veio a receber no caixa o valor de R\$ 113.558,50, referente aos serviços prestados.

Pondera a autoridade autuante que, ainda que o capital social tivesse sido integralizado, seu valor não comporta os gastos, além do que, considerando que o valor mínimo das Notas Fiscais de Prestação de Serviços é de R\$ 22.000,00 e o valor máximo é de R\$ 128.000,00, não é crível que tenham sido pagas todas em dinheiro e que a empresa ARA Assessoria Empresarial Ltda não realize operações bancárias. Dado que o saldo final de Caixa

em 31/12/2010 foi de R\$ 1.295.512,54, indaga a fiscalização que empresa guardaria tal quantia na gaveta?

Segundo a autoridade autuante, foram lançadas ainda no Ativo o IRPJ Imposto de Renda Pessoa Jurídica retido, antecipação de lucros, PIS Programa de Integração Social retido, COFINS Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social retida e CSLL – Contribuição Sobre o Lucro Líquido retida.

Prossegue a fiscalização relatando o que verificou na contabilidade da empresa ARA ASSESSORIA.

Em face do exposto, concluiu a autoridade lançadora que o Sr. Antonio Maselli, Sr. Armando Santa Maria e Sr. Raul Maselli são sócios da ARA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA desde sua criação até a presente data e fazem parte do Conselho de Administração da PANATLÂNTICA S.A durante todo o período fiscalizado 01/2008 a 12/2010, e que, ademais disso, a ARA ASSESSORIA, na prática, não é uma empresa constituída, não possui empregados nem contribuintes individuais trabalhando pra si, sendo que, nas GFIP, referentes aos meses de competências de 2008, 2009 e 2010, referida empresa informou apenas o pro labore de cada um dos seus sócios administradores, em razão de que se constata que os serviços prestados pela empresa são realizados pessoalmente pelos três sócios sem o concurso de empregados, trabalhadores autônomos ou trabalhadores terceirizados.

Destaca a fiscalização que, muito embora a empresa ARA ASSESSORIA tenha iniciado suas atividades em 2000, o Livro Caixa nº 01 é de 2008 e registra saldo de caixa igual a zero, ao passo que toda contabilidade da empresa gira somente em torno das notas fiscais de prestação de serviços emitidas para a PANATLÂNTICA S.A. e PANATLÂNTICA CATARINENSE S.A. e, bem assim, os impostos delas decorrentes.

Dado esse quadro, concluiu a fiscalização que referida contabilidade foi "montada" para satisfazer ao Fisco, tanto que só foi registrada no Oficial Registro Civil de Pessoas Jurídicas de Barueri/SP em 26/07/2013, isto é, somente após ter sido expedida intimação da Receita Federal por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF, cuja ciência ocorreu em 05/07/2013.

Considerou, ainda, a autoridade autuante que, uma vez que a empresa ARA ASSESSORIA não possui acomodações físicas, ou seja, não dispõe de luz, água, mesa, cadeira, um computador, um telefone, material de escritório, etc., para a prestação dos serviços contratados, os serviços são prestados na PANATLÂNTICA S.A., empresa essa que se responsabilizou por todas as despesas inerentes ao contrato, em razão de que concluiu a fiscalização que, na prática, os membros do Conselho de Administração da PANATLÂNTICA S.A. foram contratados para prestar assessoria a si mesmos, a empresa ARA ASSESSORIA não existe de fato e o pagamento feito pela contribuinte (PANATLÂNTICA) a esta empresa, na realidade, é pagamento de pro labore realizado por meio de empresa interposta, com o fito de fraudar o Fisco e sonegar a contribuição previdenciária.

Aduz a fiscalização que a empresa ARA ASSESSORIA recebeu receitas no valor de R\$ 1.942.000,00, em 2008, R\$ 1.615.000,00 em 2009 e R\$ 1.943.000,00 em 2010, receitas essas propiciadas pelas duas empresas do grupo (PANATLÂNTICA) para as quais prestou serviço. Os três sócios gerentes receberam a título de pro labore R\$ 14.730,00 em 2008, R\$ 16.440,00 em 2009 e R\$ 18.225,00 em 2010. Isto é, enquanto a receita total recebida pela empresa ARA ASSESSORIA nos três anos montou à quantia de R\$ 5.500.000,00, foi oferecida à

tributação apenas a quantia de R\$ 49.395,00 (pro labore total dos três anos), o que resultou no pagamento de somente R\$ 9.879,00, a título de contribuição previdenciária patronal.

Relata, ainda, a fiscalização que, na PANATLÂNTICA S.A., os membros do Conselho de Administração receberam a título de pro labore em 2008 a quantia de R\$ 216.000,00, em 2009 a quantia de R\$ 216.000,00 e em 2010 a quantia de R\$ 216.000,00, conforme contabilidade, num total de R\$ 648.000,00 sobre o qual incidiu a contribuição previdenciária, ao passo que a PANATLÂNTICA S.A. pagou à empresa ARA ASSESSORIA o valor de R\$ 1.111.000,00 em 2008, R\$ 888.000,00 em 2009 e R\$ 1.182.000,00 em 2010. Totalizando o montante de R\$ 3.181.000,00.

Assinala, enfim, a autoridade autuante que, por meio do artifício de remunerar uma empresa em lugar de pagar o pro labore dos conselheiros, a contribuição previdenciária patronal sonogada pela PANATLÂNTICA S.A. foi de 20% sobre os valores pagos pelos serviços prestados no montante de R\$ 3.181.000,00, ou seja, R\$ 636.200,00, ao que repisa a conclusão de que houve a clara a intenção da empresa fiscalizada de sonegar informações ao Fisco "camuflando" o pagamento de pro labore, ao registrar em sua contabilidade notas fiscais de prestação de serviço em vez de recibo de pagamento de pro labore, em razão de que a multa de ofício aplicável à espécie foi duplicada, em conformidade com as disposições contidas no § 1º e no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Ademais disso, consta do Relatório Fiscal que, por terem criado uma empresa fictícia para mascarar a realidade dos fatos, os membros do Conselho de Administração da empresa fiscalizada, Srs. Armando Santa Maria, Antonio Maselli e Raul Maselli, foram qualificados e cientificados pela autoridade autuante como responsáveis solidários pelo crédito tributário em relevo, na forma do art. 135 do Código Tributário Nacional, por terem agido com infração à lei.

Já o lançamento da multa formal por descumprimento de obrigação acessória decorreu do seguinte fato gerador:

b) **DEBCAD 51.045.5018 (CFL78)**: Pelo fato de a contribuinte ter informado, por meio de GFIP, a "Remuneração sem 13º salário" referente aos contribuintes individuais em valor inferior ao correto na competência 11/2008.

No ponto, esclarece a fiscalização que os contribuintes individuais são os membros do Conselho de Administração, Srs. Armando Santa Maria, Antonio Maselli e Raul Maselli, uma vez que a empresa fiscalizada informou o valor total de R\$ 62.000,00 de salário de contribuição para os membros do Conselho de Administração quando deveria ter informado R\$ 116.000,00.

Aduz a autoridade lançadora que, nessas competências, as GFIP foram apresentadas após a edição da MP 449, de 2008, em razão de que foi aplicada a multa vigente na época da informação constante da GFIP (24% + Al 78), pelo fato de a contribuinte ter apresentado a GFIP relativa à competência 11/2008 com dados não correspondentes aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, em conformidade com a previsão contida no art. 32A, caput, inciso I e §§ 2º e 3º, da Lei n.º 8.212, de 1991, incluídos pela Medida Provisória n.º 449, de 2008, posteriormente convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, tendo sido, ainda, observado o disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

A contribuinte e os sujeitos passivos solidários, regularmente intimados, apresentaram impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Florianópolis/SC entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 488/503, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão de piso:

Alega que mantém contrato com a empresa ARA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA que lhe presta serviços de consultoria e, conforme o contrato, os serviços prestados referem-se à prestação de serviços de assessoria e consultoria técnicas, com exclusividade, junto às usinas siderúrgicas localizadas no território nacional e no exterior, e bem assim junto às entidades de classe do setor, concentrando-se, principalmente nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais (cláusula 1ª. do contrato de serviços), além da elaboração de estudos de viabilidade técnica, de comercialização e distribuição dos produtos (cláusula 2ª. do contrato de serviços), e que os sócios da empresa ARA também integram o Conselho de Administração da empresa impugnante;

Reclama que a decisão de autuar a impugnante foi tomada mediante a desconsideração da pessoa jurídica ARA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, e do contrato de prestação de serviços de consultoria, porém, os indícios utilizados para tal fim não estabelecem uma conexão lógica com a conclusão emanada no Relatório Fiscal, além do que são indícios imprecisos e discordantes, portanto, incapazes de sustentar a legalidade da autuação;

Aduz que a sua inconformidade decorre do fato de que, as conclusões a que chegou a Auditora Fiscal, relativamente à empresa ARA ASSESSORIA, e aos serviços prestados, decorreram de presunções simples (presunções omnis), e é sabido, que a admissibilidade de uma presunção simples pressupõe, categoricamente, a demonstração de indícios sérios, precisos e concordantes, porém, os indícios oferecidos são incapazes de assegurar, nem mesmo com um mínimo de probabilidade, que a impugnante tenha praticado fatos sujeitos a incidência da contribuição previdenciária, nos termos pretendidos pela fiscalização, pois, os fatos presumidos pela auditoria fiscal não são plausíveis e nem próximos da realidade;

Alega que nenhum dos documentos juntados ao processo de fiscalização pode ser qualificado como uma prova diretamente relacionada ao fato apontado na conclusão do Relatório Fiscal, qual seja, a de que a empresa ARA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, não existe de fato e que o pagamento feito a ela na realidade é pagamento de prólabore através de empresa interposta a fim de fraudar o fisco e sonegar a contribuição previdenciária, pois, referida afirmação trata-se de uma presunção obtida mediante indícios frágeis, os quais foram utilizados para a formulação de algumas conclusões de primeiro e segundo nível que, ao final deram origem à presunção de que os pagamentos efetuados eram, na realidade, prólabore, pagos mediante empresa interposta a fim de fraudar o fisco;

Discorre sobre a natureza societária da empresa impugnante e dos serviços prestados pela empresa ARA ASSESSORIA, trazendo à lume excertos do estatuto social da empresa fiscalizada, destacando que referido estatuto encontra-se em conformidade com a lei das S.A. (Lei 6404/76, art. 138, § 1º) que consigna a condição de órgão de deliberação colegiada, ao conselho de administração e atribui à diretoria as funções de representação e execução, ao que aduz que tal distinção entre as funções desempenhadas pelos integrantes do conselho de administração e pelos diretores, é reforçada pelo artigo 145, ao determinar que as normas relativas a requisitos, impedimentos, investidura, remuneração, deveres e responsabilidade dos administradores aplicam-se a conselheiros e diretores,

Aduz, ainda, que a Lei n.º 6404, de 1976, não proíbe que seus conselheiros contratem com a sociedade, sendo isto o que se observa no artigo 156, § 1º, que, ao tratar do conflito de interesses, refere-se expressamente à possibilidade de contratação;

Relativamente à empresa ARA ASSESSORIA, alega que, de acordo com seu contrato social, a sociedade foi constituída, em 02/01/2000, sob a forma de sociedade simples, de responsabilidade limitada e que tem por objeto a prestação de serviços de assessoria junto a empresas comerciais e industriais, e a administração de bens, tendo sido seu contrato social devidamente registrado perante o registro civil das pessoas jurídicas da cidade de Barueri/SP, tudo em conformidade com o que dispõe o artigo 998 do Código Civil (Lei n.º 10.406/02);

(...)

Discorda da afirmação segundo a qual, dado que a empresa ARA não possui acomodações físicas necessárias à prestação dos serviços contratados, os serviços de consultoria seriam prestados pela empresa ARA no estabelecimento da empresa impugnante, assinalando que tal afirmação deveria ser precedida de um procedimento de diligência e que, por se tratar de uma sociedade simples prestadora de serviços de consultoria, o patrimônio necessário à prestação desse tipo de serviços é pouco significativo.

Alega ser do conhecimento da Receita Federal que a grande maioria das empresas de consultoria (e de quaisquer outros serviços prestados com natureza *intuitio personae*, como arquitetos, advogados, consultórios médicos, etc.) não necessitam mais do que alguns computadores, uma linha telefônica e alguns móveis para o seu funcionamento, e que, dado o ínfimo valor desses bens, na grande maioria das vezes eles sequer são contabilizados, Não havendo nisso qualquer ilegalidade, em se tratando de sociedades simples, especialmente quando tributadas pelo lucro presumido;

Quanto à afirmação de que utilização da assinatura de diretores em lugar dos membros do conselho de administração teria sido um artifício para ocultar o fato de que são as mesmas pessoas se "auto contratando", alega caber à diretoria assinar contratos e contrair obrigações, sendo que, no caso dos contratos, o estatuto determina que eles devem ser assinados por dois diretores;

Mais precisamente, alega que, no caso dos autos, foi constatado pela fiscalização que o contrato de prestação de serviços firmado com a empresa ARA foi assinado por dois membros da diretoria da PANATLÂNTICA S/A, os Srs. Arno Fensterseifer, Diretor Presidente, e o Sr. Alvaro Schein, Diretor Superintendente, pelo que considera ser absurda e leviana a assertiva da autoridade lançadora especialmente quando qualifica o ato em comento como um artifício.

Aduz que a natureza deliberativa das atribuições do conselho de administração nada tem a ver com a natureza dos serviços de consultoria técnica prestados pela empresa ARA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, pois, conforme se depreende da leitura dos estatutos sociais, as atividades desempenhadas pelo conselho de administração são completamente diferentes daquelas desempenhadas pelos integrantes da diretoria, sendo também de natureza muito distinta daquela prestada em razão do contrato de serviços, pela empresa ARA;

Alega que, não bastasse isso, a Lei n.º 6404, de 1976, não proíbe que os integrantes do conselho de administração contratem com a sociedade, ao que aduz ser importante lembrar que as sociedades por ações têm natureza institucional e não contratual, como é o caso das sociedades empresárias de capital limitado, pelo que, no âmbito das sociedades constituídas segundo a Lei 6404/04 (sic), é incabível falar em auto contratação;

(...)

Alega, ainda, que o requisito "concordância" exige que se houver mais de um indício, eles devem convergir para o mesmo ponto, isto é, para o mesmo fato que se presume, porém, como ocorre no caso em exame, a presença de indícios que admitem significados contrapostos não permite que o intérprete alcance a certeza em seu

convencimento e os indícios apresentados não mantêm relação de interdependência entre ele e o fato a provar;

Quanto à conduta dolosa imputada pela fiscalização, alega que a jurisprudência coligida no âmbito do CARF é pacífica no sentido de que para se concluir pela conduta dolosa do contribuinte, a autoridade lançadora deve trazer aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, não bastando a presunção do agente fiscal de que o contribuinte assim agiu;

Alega que, segundo previsão constante do estatuto social da impugnante, cabe à diretoria assinar contratos e contrair obrigações e, no caso dos contratos, o estatuto determina que eles devam ser assinados por dois diretores;

Aduz que, havendo a fiscalização constatado que o contrato de prestação de serviços firmado com a ARA foi assinado por dois membros da diretoria da PANATLÂNTICA S.A, afigura-se absurda e leviana a assertiva que qualifica referido ato como um artifício.

Em razão disso, alega que não há qualquer elemento probatório nos autos de infração capaz de autorizar o raciocínio da agente fiscal de que a impugnante tenha agido com dolo a fim de sonegar tributos, pelo que considera ser insubsistente a pretensão da auditoria fiscal de atribuir à empresa e aos integrantes do seu conselho administrativo o crime de sonegação;

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões em face do recurso da autuada.

Por sua vez, Srs. Armando Santa Maria, Antonio Maselli e Raul Maselli, qualificados pela autoridade autuante como responsáveis solidários, apresentaram Recurso Voluntário em conjunto às e-fls. 514/529, onde, em síntese, encaminham as mesmas contrarrazões já alinhadas na impugnação da pessoa jurídica autuada.

No que diz respeito ao recurso dos solidários, a PGFN apresentou contrarrazões, em síntese, defendendo a manutenção da responsabilidade solidária imputada pela autoridade lançadora.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

DA DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – CONTRIBUINTE INDIVIDUAL

Insurge-se a empresa em relação aos lançamentos efetuados em seu nome referentes às remunerações dos contribuintes individuais formalmente vinculados à ARA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA (sócios).

De início, a solução do presente litígio repousa na verificação da possibilidade ou não da autoridade lançadora caracterizar a contratação de empregados e/ou contribuintes individuais sob a roupagem de pessoas jurídicas ou da utilização de pessoas jurídicas para complementação da remuneração destes.

Preceitua a Carta da República que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com expressa garantia para todos do livre exercício de qualquer atividade econômica. Assim está redigido o artigo 170:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

Parágrafo único. **É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica**, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

O preceito constitucional é claro em garantir que qualquer do povo pode exercer todo tipo de atividade econômica encontrando, por óbvio, na lei, o limite desse exercício.

Dessa constatação, podemos inferir que é lícito ao profissional que presta serviços, fazê-lo por meio de uma pessoa jurídica, uma vez que o exercício dessa atividade econômica não encontra óbice legal, tampouco a constituição de uma empresa com essa mister ofende a ordem jurídica.

Cediço que a conformação societária dessa pessoa jurídica é critério daquele que a constitui, existindo no ordenamento pátrio diversos modelos societários que se amoldam a esse mister .

Constituída a pessoa jurídica, essa ficção passa a contar com a tutela do ordenamento jurídico que empresta personalidade ficta a essa pessoa, que passa a ser objeto e sujeito de direito.

Não obstante, a prestação de serviços atividade econômica cujo o objeto é uma obrigação de fazer por vezes também é prestada por uma pessoa física, realizada pelo trabalho dessa pessoa, atividade também valorizada pelo mesmo comando constitucional acima mencionado.

Por muito tempo, a doutrina distinguiu pelo atributo da pessoalidade, a prestação de serviços realizado pela pessoa jurídica daquele prestado pela pessoa física. Assim, quando o contratante precisava que tal serviços fosse prestado por determinada pessoa, era essa a contratada, em razão da característica única que é atributo típico do ser humano, do trabalhador. Se, por outro lado, a prestação do serviço se resumia a um objetivo determinado, um '*facere*' pretendido, a contratação de pessoa jurídica atendia a essa necessidade, vez que despcienda a característica de personalidade para a execução do objeto do contrato de prestação de serviços.

Se por um lado, no âmbito dos contratos, tal diferenciação interessa somente às partes, causando pouco, ou nenhum, impacto a terceiros, por outro, no âmbito tributário, tal diferenciação é ponto fulcral, em razão da diferenciação da exação incidente sobre as duas formas de prestação de serviços, menos onerosa quando prestada por pessoa jurídica.

O menor custo tributário, tanto para o contratante, quanto para o prestador de serviços, fomentou uma crescente transformação de pessoas físicas que prestavam serviços, trabalhadores portanto, em empresas.

Em 2005, com o advento da Lei nº 11.196, a legislação tributária passou a explicitamente admitir tal fenômeno. Vejamos a redação do artigo 129:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no10.406, de 10 de janeiro de 2002Código Civil.

Claríssima a disposição legal. Havendo prestação de serviços por meio de pessoa jurídica, mesmo que atribuição de obrigações às pessoas físicas, e sendo esses serviços de natureza intelectual, assim compreendidos os científicos, os artísticos e os culturais, o tratamento fiscal e previdenciário deve ser aquele aplicável as pessoas jurídicas, exceto no caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como consta das disposições do artigo 50 do Código Civil Brasileiro.

Não obstante o exposto, cediço recordar que a CLT impõe limite legal à prestação de serviços por pessoa jurídica. Tal limite se expressa exatamente na relação de trabalho. Vejamos as disposições da Lei Trabalhista:

Art. 2º Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

(...)

Art. 3º Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Parágrafo único Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

(...)

Art. 9º Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.
(grifei)

Ao recordarmos as disposições do CTN, constantes não só do parágrafo único do artigo 116, como também do inciso VII do artigo 149, podemos asseverar que, encontrando a Autoridade Tributária as características da relação de emprego na contratação de prestação de serviços por pessoa jurídica, surge o direito do Fisco de desconsiderar tal situação jurídica, vez que dissimuladora do contrato de trabalho, e constituir o crédito tributário decorrente da constatação do fato gerador verificado com o trabalho da pessoa física.

No mesmo sentido, a legislação previdenciária, por meio do artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, impôs ao Auditor Fiscal a obrigação de considerar os contribuintes individuais (autônomos) ou outros prestadores de serviços pessoas jurídicas como segurados empregados, quando verificados os requisitos legais, *in verbis*:

Art. 229.

[...]

§ 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 inc. I «caput» do art.9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado

Verifica-se do artigo supracitado, que o legislador ao mencionar “ [...] ou sob qualquer outra denominação [...]”, deu margem a desconsideração da personalidade jurídica de empresas, quando constatados os pressupostos para tanto, tal como procedeu o Auditor Fiscal na presente demanda.

Mais a mais, esse procedimento também encontra respaldo no Parecer/MPAS/CJ n.º 1652/99 c/c Parecer/MPAS/CJ n.º 299/95, os quais apesar de não vincularem este Colegiado, tratam da matéria com muita propriedade, com as seguintes ementas:

EMENTA

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – VÍNCULO EMPREGATÍCIO–DESCARACTERIZAÇÃO DE MICROEMPRESÁRIOS. 1. A descaracterização de microempresários, pessoas físicas, em empregados é perfeitamente possível se verificada a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “microempresário.

EMENTA

Débito previdenciário. Avocatória. Segurados empregados indevidamente caracterizados como autônomos. Procedente a NFLD emitida pela fiscalização do INSS. Revogação do Acórdão n.º 671/94 da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, que decidiu contrariamente a esse entendimento.

Ainda a respeito do tema, cumpre transcrever o artigo 12, inciso V, alínea “g”, da Lei n.º 8.212/91, que assim estabelece:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas?

V como contribuinte individual:

(...)

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei n.º 9.876, de 1999).

Em complemento, o inciso III do art. 22 do precitado diploma legal, também incluído pela Lei n.º 9.876, de 1999, determina *ipsis litteris*:

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

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

Assim, constatados todos os requisitos necessários à caracterização da relação laboral entre o suposto tomador de serviços com os tidos prestadores de serviços (pessoas jurídicas), **a autoridade administrativa, de conformidade com os dispositivos legais encimados, tem a obrigação de caracterizar como contribuinte individual qualquer trabalhador que preste serviço ao contribuinte nestas condições, fazendo incidir, conseqüentemente, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor daqueles.**

Transposta a questão atinente à fundamentação legal, passa-se à análise dos fundamentos de fato que embasam os procedimentos adotados pela fiscalização.

Neste aspecto, por muito bem analisar a questão, peço vênia para adotar as razões de decidir da DRJ, senão vejamos:

No caso dos autos, porém, imputase à atuada o ato de ter simulado ser tomadora de serviço de consultoria prestado por empresa cujos sócios integram o conselho de administração da própria atuada, de molde a ocultar o pagamento de remuneração a esses conselheiros, conferindo a essa remuneração a roupagem enganosa de um pagamento realizado em contrapartida de um serviço prestado por pessoa jurídica, no caso a empresa ARA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.

Ao revés do que alega a defesa, a imputação não está arrimada em mera presunção formulada pela autoridade atuante, mas sim em eloquente quadro indiciário do qual sobressai o fato de que, afora a existência de um contrato de prestação de serviços e respectivas notas fiscais, não foi encontrado pela fiscalização o menor vestígio da atuação da empresa ARA ASSESSORIA na efetiva consecução dos serviços contratados.

Neste quadro, a alegação segundo a qual a contabilidade de uma sociedade simples não é relevante para determinar a sua existência jurídica não socorre a atuada, pois, ainda que exista juridicamente, a imputação da conduta simulatória persiste ante a inexistência de prova nos autos de que a empresa ARA ASSESSORIA tenha efetivamente prestado serviço de consultoria à atuada.

É dizer, ainda que as pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda segundo o regime do lucro presumido, como é o caso da empresa ARA, estejam desobrigadas da apresentação de escrituração contábil, desde que escriturem livro-caixa e livro registro de inventário (IN RFB 971, § 7º, III), é cediço que qualquer tipo de sociedade, independentemente de seu porte ou natureza jurídica, necessita de fazer uso da contabilidade para controlar o seu patrimônio e gerenciar adequadamente os seus negócios.

É, aliás, no livro-caixa que devem ser registradas todas as entradas e saídas de dinheiro da sociedade, descabendo para tanto fazer considerações sobre o valor da quantia gasta para a realizar a compra de um bem, ou para fazer face ao pagamento de aluguel, se ínfimo, como alega a defesa, ou não, com o desiderato de dispensar o registro do gasto, pois o dinheiro, na hipótese, pertence à sociedade, além do que o respectivo controle também deveria ser de interesse dos sócios.

Não bastasse isso como razão suficiente para que a empresa ARA ASSESSORIA, se houvesse de fato exercido a atividade para a qual fora contratada, registrasse em livro próprio todos os gastos necessários à sua consecução, é bem de ver que o contrato de prestação de serviços celebrado entre a atuada e a empresa ARA ASSESSORIA (cópia às fls 116 a 119) estipula em sua cláusula quarta, expressamente, o seguinte:

Cláusula Quarta

A Contratante pagará ainda à Contratada todas e quaisquer despesas diretamente relacionadas com os serviços prestados por esta última, incluindo-se entre estas as despesas de viagem dentro e fora do território nacional, bem como às viagens à sede social da Contratada, tais como transporte aéreo, acomodações em hotéis de primeira categoria, refeições, conduções, etc., **desde que devidamente documentadas pela Contratada**, mesmo quando apresentadas em nome de seus representantes legais.

(grifei).

A própria atuada, em suas contrarrazões, alega que os serviços prestados pela empresa ARA não seriam prestados nas dependências da sede da empresa contratante, pois, além de realizar estudos e diagnósticos, alguns destes serviços seriam prestados pela contratada, especialmente, nos estados de São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro.

Consta dos autos, todavia, que a empresa ARA ASSESSORIA, além de não haver registrado a ocorrência de quaisquer das despesas usualmente incorridas por uma empresa em atividade, tais como despesas com pagamento de energia elétrica, condomínio, água e esgoto, aluguel de sala, material de escritório, despesas com

telefones, com material de higiene e limpeza, reproduções e encadernações, despesas com cartórios, tarifas bancárias, etc., tampouco registrou haver incorrido em despesas com viagens e hospedagem, despesas com alimentação, despesas com táxi, enfim, despesas essas que, via de regra, a empresa ARA ASSESSORIA teria de necessariamente ter incorrido durante a prestação de serviço à atuada, quando esse serviço fosse prestado em outros estados da federação, fora de sua sede. Tais valores, ainda que repassados à contratante, deveriam ser registrados como valores a receber em contrapartida da conta caixa no momento em que fosse incorrida a despesa e efetuado o lançamento reverso quando do pagamento por parte da empresa contratante.

Ademais disso, referido contrato de prestação de serviço também estipula, à sua cláusula oitava, precisamente, o seguinte:

Cláusula Oitava

Toda correspondência e comunicações entre as partes contratantes serão sempre efetuadas por escrito, mediante o uso de carta, fax ou email, cumprindo às partes comunicar, uma à outra, toda e qualquer modificação em seus respectivos endereços ou razão social.

Isto é, muito embora referido contrato estabeleça que toda a correspondência e comunicações entre as partes contratantes sejam efetuadas por escrito, por meio de carta, fax ou email, consta dos autos que a empresa ARA ASSESSORIA tampouco registrou ter incorrido em despesas postais, despesas de telefone ou despesas relacionadas ao uso da rede mundial de computadores (internet).

Causa estranheza a previsão contida na cláusula terceira do indigitado contrato segundo a qual a empresa ARA ASSESSORIA, nos meses de dezembro, faria jus a receber da atuada o dobro da remuneração fixada para os demais meses, eis que, a rigor, esta disposição contratual confere uma gratificação natalina a uma pessoa jurídica, direito este que, em regra, assiste ao empregado (pessoa física), nos termos da legislação obreira.

Porém, o que avulta no caso dos autos, apontando com veemência para a prática da simulação absoluta imputada à empresa atuada, é, repise-se, a inexistência de qualquer vestígio de que a empresa ARA ASSESSORIA tenha efetivamente prestado os serviços contratados pela atuada nos anos fiscalizados, ou mesmo nos anos anteriores, já que o livrocaixa n.º 1 apresentado pela empresa ARA reportase ao ano de 2008 e apresenta saldo inicial de caixa igual a zero, malgrado o fato de que referida empresa tenha sido constituída em 02/01/2000 e o indigitado contrato de prestação de serviços assinado seis meses depois.

Essa e outras incongruências destacadas no Relatório Fiscal, e reproduzidas no relatório que antecede a este voto, reforçam a convicção de que referida contabilidade foi elaborada apenas para atender à intimação fiscal, estando longe, porém, de traduzir a efetiva atividade de uma sociedade prestadora de serviço de consultoria, para a qual, a toda evidência, interessaria manter o registro contábil dos gastos inerentes a sua atividade, não apenas em respeito ao postulado contábil da entidade e ao interesse dos sócios, mas também para, fazendo face às suas obrigações contratuais, controlar as despesas porventura repassadas à contratante, visto que essas constituirseiam em valores a receber pela sociedade.

De fato a assinatura dos diretores da empresa atuada no contrato de prestação serviços de consultoria não traduz, em si, o artifício simulatório, eis que, dentre os poderes conferidos pelo estatuto social da atuada a seus diretores, está o de celebrar contratos (art. 18, "a"), porém, a imputação de simulação absoluta se impõe em face do quadro probatório coligido pela fiscalização, aliado ao fato de que nem a atuada nem as demais pessoas impugnantes (responsáveis solidários) lograram comprovar nos autos que a empresa ARA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA tenha efetivamente prestado serviço de consultoria à atuada.

Bem ao contrário, a precariedade dos registros contábeis apresentados à fiscalização pela empresa ARA ASSESSORIA infundem a convicção de que referida pessoa jurídica

não prestou qualquer serviço à empresa atuada, que não o de figurar como interposta pessoa no engenho simulatório destinado a ocultar os reais colaboradores e beneficiários dos pagamentos realizados pela atuada, no caso os Srs. Antonio Maselli, Armando Santa Maria e Raul Maselli, que são, simultaneamente, sócios na empresa ARA ASSESSORIA e conselheiros administrativos na empresa atuada

Nesse quadro, a alegação da defesa no sentido de que a fiscalização não teria formalizado a descrição individual de cada "empregado", com o detalhamento da caracterização empregatícia, de molde a demonstrar a existência dos elementos básicos da relação de emprego, não merece acolhimento, eis que as pessoas remuneradas pelos pagamentos em questão não se enquadram no conceito de empregados (art. 9º, I, do RPS), mas sim no de segurado contribuinte individual que é definido nos termos da alínea "g" do inciso V do art. 12 da Lei n.º 8.212, de 1991, incluída pela Lei n.º 9.876, de 1999, *verbis*:

(...)

Minha impressão é que o conjunto probatório juntado pelo Fisco é robusto, consistente e convergente o suficiente para vincular diretamente os sócios da ARA à recorrente, atestando a sua condição de verdadeiro tomador dos serviços prestados pelos contribuintes individuais.

Pautado nas provas articuladas por ambas as partes, o convencimento quanto à vinculação decorre não só do conjunto fático-probatório carreado pela fiscalização, mas também pela linha argumentativa utilizada para contrapor a acusação fiscal, pela qual a recorrente faz considerações genéricas e demasiadamente teóricas, sem refutar concreta e efetivamente os fatos, os nomes, os números e os documentos colhidos pela fiscalização ao longo do procedimento de auditoria.

Ao fim e ao cabo, a análise conjunta dos elementos probatórios leva à conclusão da efetiva prestação dos serviços pelas pessoas físicas para a pessoa jurídica notificada.

Deve ser destacado que neste caso a verdade material, como restou amplamente demonstrado acima, difere das formalidades dos atos e negócios praticados e sobre estas prevalece.

Portanto, agiu corretamente a autoridade lançadora ao atribuir à notificada a responsabilidade pelo crédito previdenciário aqui discutido.

DA MULTA QUALIFICADA

No caso dos autos, foi aplicada a multa qualificada de 150% sobre as contribuições lançadas, conforme consta do anexo FLD, com suporte no artigo 35-A da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pela Medida Provisória n.º 449, de 04 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, combinado com o artigo 44, inciso I, e seu parágrafo 1º da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007.

Por sua vez, a atuada, contrapõe-se a qualificação da multa aplicada afirmando a inocorrência de qualquer das situações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64 e a ausência de atuação dolosa.

Pois bem!

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 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.

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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

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

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

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

Art. 73 - **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de

regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n.º 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n.º 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n.º 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula n.º 14, determinando que:

Súmula CARF n.º 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

Pois bem. A meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento da contribuição devida, tampouco meros indícios; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.

Com efeito, em síntese, sem prejuízo aos demais fundamentos, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada as seguintes praticas:

Na prática os membros do Conselho de Administração da Panatlântica S.A. foram contratados para prestar assessoria a si mesmos.

Considerando o exposto acima concluímos que a empresa ARA Assessoria Empresarial Ltda Não existe de fato e que o pagamento feito a ela na realidade é pagamento de pro labore através de empresa interposta a fim de fraudar o fisco e sonegar a contribuição previdenciária.

Remunerando uma empresa ao invés de pagar o pro labore dos conselheiros a contribuição previdenciária patronal sonegada pela Panatlantica S.A. foi de 20% sobre os valores dos serviços prestados (...)

Fica clara a intenção da empresa de sonegar informações ao fisco “camuflando” o pagamento de pro labore incluindo em sua contabilidade notas fiscais de prestação de serviço ao invés de recibo de pagamento de pro labore.

Pois bem, as alegações apontadas, as quais foram comprovadas por meio da análise contábil e documental, conforme amplamente já discorrido no relatório e no voto do presente acórdão, verifica-se que, de fato, configuram a situação ensejadora da qualificação da multa de 75% em 150%.

Os fatos constantes no relatório fiscal são aptos a justificar a conduta prevista no artigo mencionado, uma vez que a autuada simulou situação inexistente de fato, pretendeu beneficiar-se de omissões e planejamentos os quais nunca existiram no mundo real.

Como bem dito pela autoridade lançadora, não se está cogitando um ledro engano, o que ocorreu foi a informação deliberada e intencional com intuito de esconder os fatos reais.

A conduta do contribuinte ocasionou a sonegação fiscal, uma vez impediu o conhecimento, por parte da autoridade lançadora, do fato gerador da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, em face da movimentação indevida, além da indevida (sabidamente).

Tem-se, portanto, que o dolo ficou evidenciado a partir da orquestração da tentativa, precípua, de economia tributária, a qual não se pode afirmar que não foi consciente, pois foi fruto de um planejamento, que envolveu, inclusive, uma seqüência temporal e um padrão comportamental.

Considerando os fatos expostos e todos os elementos trazidos aos autos e já apreciados nos tópicos anteriores, considera-se demonstrada a ocorrência da conduta descrita nos artigos da Lei nº 4.502/1964 a justificar a qualificação da multa, prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, considerando-se improcedentes as alegações da defesa sobre o tema.

Neste diapasão, irretocável o lançamento neste quesito.

DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

A autoridade lançadora imputou a responsabilidade solidária pelos créditos tributários lançados aos administradores RAUL MASELLI, ARMANDO SANTA MARIA e ANTONIO MASELLI, conforme termos de Sujeição Passiva Solidária nº 01 a 03, , fundamentando-os no art. 135, III do CTN.

Outrossim, os responsáveis solidários foram intimados dos Autos de Infração, todavia, apresentaram impugnação questionando apenas o mérito da demanda (fato gerador das contribuições). Cientificados do acórdão de primeira instância, apresentaram recursos, os quais, como visto no relatório, repisaram as alegações da defesa inaugural, questionando APENAS o mérito da demanda. Em outras palavras, NÃO FOI APRESENTADO NENHUM ARGUMENTO ACERCA DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Portanto, não sendo questionada a imputação da sujeição passiva e já tendo sido enfrentado o mérito no tópico anterior, deixo de tecer maiores elucidações a respeito da matéria.

DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (CFL 78)

Antes de adentrar na análise de mérito, é oportuno registrar que a contribuinte não questiona a infração objeto do lançamento. Na verdade, a atuada, questiona apenas o fato gerador da obrigação principal.

Dito isto, toda a argumentação da contribuinte em relação ao lançamento da obrigação principal, já foi devidamente analisada nos tópicos anteriores.

Sendo assim, nos cabe terce apenas algumas razões acerca do mérito da obrigação acessória, o que fazemos a seguir.

O auto de infração de obrigações acessórias é documento de emissão privativa do Auditor Fiscal no exercício de suas funções e durante os procedimentos fiscais. Sua emissão é ato vinculado e destina-se a registrar a ocorrência de infração à legislação previdenciária por descumprimento de obrigação acessória, a constituir o crédito previdenciário relativo à penalidade pecuniária aplicada e a instaurar o processo administrativo fiscal correspondente.

A Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, determina em seu artigo 37 que:

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

Assim dispõe o art. 293 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99:

Art. 293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de graduação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.(Redação dada pelo Decreto n.º 6.103, de 2007)

Trata-se, assim, de um poder-dever. A autoridade administrativa não e dado decidir sobre a conveniência ou a oportunidade da constituição do crédito tributário. Sua conduta, está pautada pelo princípio da legalidade estampado no artigo 37, da Constituição Federal como princípio geral orientador dos atos da Administração Pública. Significa que toda e qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei, sendo a atividade do lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional - CTN).

Dito isto, restou comprovada a infração ao dispositivo da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inciso IV, com a redação dada pela MP n.º 449, de 03/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009, lavrando o Auditor Fiscal o correspondente auto de infração pelo descumprimento da obrigação acessória.

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores

devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS,

(...)

Em decorrência da infração praticada foi aplicada a multa vigente, Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, art. 32-A, "caput", inciso 1 e §§ 2º e 3º, incluídos pela MP n.º 449, de 03/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009, respeitado o disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei n.º 5.172, de 25/10/1966 - CTN. Elaborado quadro demonstrativo da multa aplicada.

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

I - de R\$ 20, 00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

(...)

§ 2º Observado o disposto no § 32 deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei no 11.941, de 2009).

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

II - R\$ 500, 00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

Cabe destacar que com a publicação da MP n.º 449 em 04/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009, foram revogados os parágrafos 1º e 3º a 8º do art. 32 da Lei n.º 8.212/91 criando o art. 32-A com nova sistemática de aplicação de multas.

Dessa forma, com a nova sistemática introduzida pela citada MP n.º 449/08, convertida na Lei n.º 11.941/09, a conduta de deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 da Lei n.º 8.212/91 ou apresentar a declaração com incorreções ou omissões passou a ser apenada na forma do art. 32-A.

O Auditor Fiscal, portanto, a depender da data da ocorrência do fato gerador da infração relacionada à GFIP (não entrega, entrega com atraso ou entrega com omissões/incorreções relacionadas e não relacionadas a fatos geradores), deve adotar diferentes procedimentos quanto à lavratura dos autos de infração.

Diante do que se coligiu até o momento, restou visível a procedência da autuação levada a cabo pela Autoridade Fiscal, não demandando reparos a decisão de 1ª Instância.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, estando o lançamento *sub examine* em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO

RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira