



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.006579/2009-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.393 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2021
Recorrente IONICS INFORMÁTICA E AUTOMAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.

A autoridade administrativa possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos eivados de vícios, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora, consagrando o princípio da substância sobre a forma.

Ao restar devidamente comprovada a utilização indevida de empresa com o desiderato único de obter benefício tributário indevido, há de se aplicar o instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

ELISÃO. EVASÃO. SIMULAÇÃO.

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.

MATÉRIA INCONTROVERSA

Pela regra do artigo 302 do CPC, artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, torna-se incontroverso o fato declarado pelo autor e não contestado pelo impugnante.

ALEGAÇÕES GENÉRICAS. NÃO CONHECIMENTO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

O Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa em decorrência da preclusão processual.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

SIMPLES NACIONAL. RECOLHIMENTO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

É cabível o aproveitamento das contribuições previdenciárias com os valores recolhidos indevidamente para o Simples Nacional.

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Segundo a Portaria Conjunta PGFN/RFB - nº 14, de 2009, a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LANÇAMENTOS DE OFÍCIO RELATIVOS A FATOS GERADORES ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.941 DE 2009.

Os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP c, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. INOCORRÊNCIA.

Não há se falar em nulidade do auto de infração nas hipóteses em que tal ato administrativo é produzido com atenção a todos os requisitos previstos na lei tributária vigente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91 e, ainda, para determinar o aproveitamento dos recolhimentos da mesma natureza efetuados na sistemática simplificada, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. Vencidos os conselheiros Débora Fófano dos Santos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que deram provimento parcial em menor extensão.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (suplente convocado) e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 2201-009.393 - 2ª Sejl/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.006579/2009-77

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão nº 03-40.140 – 5ª Turma da DRJ/BSB, fls. 911 a 922.

Trata de autuação referente a contribuições sociais destinadas à Seguridade Social e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Principal - AIOP - DEBCAD nº: 37.197.510-7 emitido contra a empresa em epígrafe, no valor de R\$ 679.056,54 (Seiscentos e setenta e nove mil cinquenta e seis reais e cinquenta e quatro centavos), consolidado em 03/12/2009, referente às contribuições destinadas à Seguridade Social, cota-parte da empresa e às devidas para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), tudo conforme legislação constante do Relatório Fundamentos Legais do Débito (fls. 49/50), no período de 01/01/2006 a 31/12/2007.

De acordo com o Relatório Fiscal, de fls 608/621 verso, constitui fato gerador do presente lançamento o pagamento de remunerações aos segurados empregados e contribuintes individuais e foram apurados com base nas folhas de pagamento da época.

Salienta que, como resultado da análise documental e dos procedimentos de auditoria fiscal, ficou configurado que, a despeito da aparente distinção formal entre o sujeito passivo IONICS INFORMÁTICA e as empresas optantes pelo Simples IONICS SERVICES LTDA e IONICS TECHNOLOGY LTDA, trata-se, na realidade de uma única empresa, com atividade econômica voltada para a produção ou circulação de bens e serviços que explora a mesma atividade econômica, no mesmo estabelecimento, com quadro único de empregados, sob gestão centralizada.

Informa que os remanejamentos formais dos empregados para as empresas jurídicas optantes pelo SIMPLES tiveram por finalidade obter indevidamente o tratamento tributário favorecido dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, haja vista a inocorrência de solução do vínculo trabalhista.

Informa que se trata de fatos que configuram simulação de negócios, mediante a utilização de empresas interpostas para usufruir indevidamente dos benefícios estabelecidos no sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e das empresas de pequeno porte - SIMPLES, instituído pela Lei nº 9.317, de 05/12/1996 e do Simples Nacional instituído através da LC - 123/2006, com vigência a partir de 07/2007.

Dispõe que o emprego de simulação com evidente objetivo de elidir a contribuição patronal retira a validade do ato formal, devendo prevalecer a real situação fática, com base no princípio da verdade material. Sustenta que é inconcebível que o sujeito passivo que congrega tal quantidade de trabalhadores, com faturamento acima dos parâmetros legais, como é o caso, tenha usufruído dos benefícios instituídos pelo sistema simplificado.

Esclarece que, ainda que na forma aparentam alguma distinção, a realidade demonstra que os trabalhadores laboravam num mesmo estabelecimento, dedicados a mesma atividade econômica, subordinados ao mesmo empregador, conforme abaixo:

a) Atividade Idêntica - tanto o sujeito passivo quanto às demais pessoas jurídicas dedicam -se à mesma atividade econômica, qual seja, COMÉRCIO ATACADISTA DE

INFORMÁTICA e DESENVOLVIMENTO E LICENCIAMENTO DE COMPUTADOR - CNAE 6203-1-00 e 6202-3-00 respectivamente;

b) Mesmo endereço - A sede do sujeito passivo e das demais pessoas jurídicas é representada por um único estabelecimento, excetuando o número das salas, qual seja, a sede da empresa IONICS INFORMÁTICA E AUTOMAÇÃO LTDA situada à Rua Dep. .Antonio Edu Vieira nº 94. Bairro Pantanal. Florianópolis/SC;

c) Uma só empresa ou empregador/administrador - Todas as provas indicam a existência de um único empregador/administrador: IONICS INFORMÁTICA E AUTOMAÇÃO LTDA e Plínio Tadeu de Oliveira Sombrio.

A autoridade fiscal concluiu, da análise dos Contratos Sociais, documentos relativos a aluguel de imóveis, transferências de numerário e de empregados, fornecimento de alimentação aos trabalhadores, e que, por força de todo o exposto às fls. 609/619 do relatório fiscal, trata-se de uma só empresa, fracionada simuladamente, apresentando formalmente a coexistência de pessoas jurídicas distintas com o objetivo de obter o tratamento tributário favorecido do SIMPLES.

Informa ainda que ficou constatada a ocorrência dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício para enquadramento dos trabalhadores formalmente registrados nas citadas pessoas jurídicas, como empregados do sujeito passivo, em atendimento ao art. 12, I, "a" da Lei nº 8.212/91.

Desse modo, foi desconsiderada a personalidade jurídica das demais unidades para lançar o crédito previdenciário. com origem no fato gerador da folha de pagamento da impugnante, pois, em face da confusão patrimonial e de pessoal, ficou impossível individualizá-los, ou que de fato pertencem às unidades. É uma situação de fato prevalecendo sobre a forma em que estão constituídas, sendo caracterizado que todos os empregados estavam de fato subordinados à empresa IONICS INFORMÁTICA E AUTOMAÇÃO LTDA, em conformidade com o art. 3º da CLT e ao art. 12, I, "a" da Lei nº 8.212/91, haja vista os pressupostos caracterizadores da relação de emprego: não-eventualidade, subordinação, pessoalidade e onerosidade serem, de forma efetiva, da empresa IONICS INFORMÁTICA E AUTOMAÇÃO LTDA.

Quanto ao cálculo do valor da multa aplicada, nos termos do artigo 106 do CTN, foi feita a comparação entre a legislação à época do fato gerador e a nova sistemática adotada pela Lei 13.941/09, sendo aplicada a multa mais benéfica em cada competência, restando mais benéfica a multa estabelecida pela nova legislação nas competências 10/2007 a 13/2007 (fls. 606).

Nas demais competências, foi emitido, além do AI para exigência dos créditos correspondentes às obrigações principais, o AI n. 37.197.503-4(CFL 68), com base no disposto no art. 32. inc. IV e parágrafo 5º da Lei n 8.212/91. pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar em GFIP todas as contribuições devidas à Previdência Social, conforme discriminado nos anexos de fls. 604/607.

Acrescenta que foi emitida comunicação de débito para lavratura do correspondente Termo de Arrolamento de Bens e Direitos - TAB, nos termos do art. 64 da Lei n 9.532/97. (Valor total do crédito acima de R\$ 500.000,00 e superior à 30% do patrimônio conhecido).

Informa ainda que serão encaminhadas representações fiscais para fins penais ao Ministério Público Federal - MPF, pelo ocorrência, em tese, dos crimes de sonegação de contribuições previdenciárias e contra a ordem tributária, previsto no art. 337-A do Código Penal.

DA IMPUGNAÇÃO

A Autuada impetrou defesa tempestiva, às fls. 628/659, suscitando as seguintes alegações, em apertada síntese:

- o AI é completamente nulo por ter sido lavrado sem cumprimento de qualquer procedimento administrativo de desconconsideração da personalidade jurídica das sociedades IONICS SERVICES LTDA E IONICS TECHNOLOGY LTDA e sem que ditas empresas sequer tenham sido chamadas para participar do processo (visto que têm existência autônoma c. consequentemente, direito de defesa), sem a descrição da fundamentação legal que teria levado a fiscalização à desconconsideração da personalidade jurídica das sociedades citadas e sem a descrição do fundamento legal para a aplicação da multa;

- não houve cometimento de qualquer ato ilegal praticado pela autuada, apenas planejamento tributário - elisão fiscal, sem violação à lei ou ato simulado, de forma que só pode ser considerado válido;

- descreve sobre a distinção entre elisão e evasão fiscal para demonstrar que existe o direito legal do contribuinte de fazer planejamento tributário a fim de reduzir a sua carga tributária, utilizando-se para tanto de meios lícitos, não podendo tal comportamento ser considerado ilegítimo;

- a desconconsideração de uma situação de fato, por parte de autoridade fiscal, estendendo a cobrança de tributos de uma pessoa jurídica para outra, viola cabalmente os princípios da legalidade, tipicidade e segurança jurídica;

- e mesmo que fosse considerada legítima a autuação, ainda assim teriam de ser considerados todos os pagamentos realizados pelas outras duas sociedades nas suas devidas competências, sob pena de confisco e de cobrança em duplicidade (*bis in idem*), como também teria que ser aplicada a multa mais benéfica, o que não aconteceu no caso em tela.

Ante o exposto, requer a nulidade do presente AI.

É o relatório.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão à contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

AIOP - DEBCAD nº: 37.197.510-7 SIMULAÇÃO. EVASÃO FISCAL.

A fiscalização atribuiu ao sujeito passivo as contribuições sociais que tiveram subsunção da hipótese de incidência ao fato material concretamente detectado. A autoridade administrativa poderá desconconsiderar 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.

MATÉRIA INCONTROVERSA

Pela regra do artigo 302 do CPC. artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. torna-se incontroverso o fato declarado pelo autor e não contestado pelo impugnante.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI

Não cabe à esfera administrativa apreciar inconstitucionalidade de dispositivo de lei, competência esta, reservada ao Poder Judiciário.

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Segundo a Portaria Conjunta PGFN/RFB-nº14, de 2009, a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há cerceamento de defesa quando o Auto de Infração (AI) e seus anexos integrantes são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando estejam discriminados nestes a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. 926 a 961, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Através de uma visão panorâmica do recurso, percebe-se que a empresa recorrente, igualmente o fez em sua impugnação junto ao órgão julgador de primeira instância, em vez de apresentar provas ou elementos que refutassem a autuação, desenvolve seu recurso, sem adentrar nas questões meritórias ou fáticas da autuação, questionando inicialmente a suposta falta de ataque do acórdão em debate em relação aos argumentos trazidos perante a sua impugnação, o valor da multa através da falta de análise pormenorizada da retroatividade benigna, a irregularidade da desconsideração da personalidade jurídica e do não aproveitamento dos valores pagos com a utilização da sistemática do Simples. Nas demais questões, termina por repisar os mesmos argumentos apresentados por ocasião de sua impugnação.

Analiticamente, tem-se que a recorrente apresentou as seguintes alegações:

1 – DA INEXISTÊNCIA DE MATÉRIA CONTROVERSA

A recorrente demonstra insatisfação em relação ao fato de que a relatora do acórdão afirmou que a então impugnante não teria contestado os fatos geradores, pois segundo a recorrente, esta colocação é absurda, pois a mesma teria impugnado o auto de infração em sua totalidade, visto que a autuada impugnou totalmente o auto de infração lavrado, contestando não só os métodos e fundamentos legais, como também a aplicação das alíquotas e os cálculos específicos, especialmente por três motivos, que seriam, o fato da autuada não ser responsável por dívidas previdenciárias de terceiros, a não concordância da aplicação das alíquotas, pois

deveriam ter sido apuradas através da sistemática do Simples e que deveriam ter sido considerados os valores já pagos pela citada sistemática e por ter sido aplicado as multas de forma equivocada, não utilizando a legislação mais benéfica.

Inicialmente, vale lembrar que ao falar sobre a matéria incontroversa, a decisão recorrida estaria se referindo ao fato de que a contribuinte não teria contestado as alíquotas e bases de cálculo conforme apurado pela fiscalização ao excluir a empresa da sistemática de apuração do Simples. Neste caso, analisando a impugnação, e também este recurso, percebe-se que a contestação da recorrente relacionada aos valores da autuação, foi um tanto genérica no sentido de desmerecer os valores e alíquotas utilizadas pela fiscalização. Portanto, entendo que, além da então impugnante não ter suscitado as questões de fato apuradas pela fiscalização, e, ao fazer alguns questionamentos, fez de forma genérica, não questionando de forma específica os enquadramentos utilizados na autuação.

Portanto, mesmo que a presente solicitação se enquadrasse nas situações suscitadas pela recorrente, esta não deve ser acatada, haja vista o fato de que a contribuinte não as suscitou explicitamente por ocasião da impugnação, tornando-a preclusa administrativamente, conforme preleciona no artigo 17 do Decreto 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Vale lembrar que o Recurso Voluntário deve ater-se às matérias expressamente mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa em decorrência da preclusão processual.

No que diz respeito à menção da autuada de que não é responsável por dívidas previdenciárias de terceiros, com a não concordância com a aplicação das alíquotas, pois deveriam ter sido apuradas através da sistemática do Simples, não utilizando a legislação mais benéfica; entendo que não assiste razão à recorrente, pois, a partir do momento em que é demonstrado nos autos o subterfúgio da contribuinte ao se utilizar de artifícios para fugir da tributação através de mecanismos fora dos ditames legais, não tem porque atribuir as dívidas tributárias levantadas pela fiscalização às demais empresas, onde o cerne basilar da autuação, foi exatamente a desconsideração dos negócios jurídicos criados através das pessoas jurídicas envolvidas para burlar a administração tributária, não tendo inclusive, porque se manter as alíquotas de forma beneficiada, como o quer a recorrente.

Quanto ao pedido de que sejam considerados os recolhimentos pagos pelas empresas consideradas inexistentes, através da utilização da sistemática do SIMPLES, considerando a súmula 76 do CARF, entendo que o referido pedido deve ser acolhido, pois, uma vez desconsiderada a existência das demais empresas para a tributação beneficiada, nada mais justo do que considerar como pagos pela recorrente os valores recolhidos pelas empresas em questão.

Senão, veja-se a seguir, a transcrição da súmula CARF nº 76:

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza

efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

2 - DA MULTA APLICADA - A LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE

No tocante à argumentação referente à natureza das multas e os seus comparativos específicos (multa moratória na legislação antiga X multa de ofício + multa de mora na legislação nova, e multa por declaração inexata), onde caberia ao acórdão recorrido avaliar as premissas principais da impugnação, diretamente relacionadas à forma de cálculo e, consequentemente ao valor das multas aplicadas, especialmente porque o procedimento de cálculo final quando da liquidação do crédito é bastante sumário, não admitindo, em princípio, as discussões trazidas neste processo; apesar da decisão recorrida não ter sido expressa em seu acórdão ao analisar os argumentos trazidos pela então impugnante, ora recorrente, comparados com o relatório fiscal, fls. 725 a 752, mais especificamente com o levantamento dos valores devidos, fls. 721 a 722 e com a planilha contendo o comparativo da penalidade aplicada, fls. 723 a 724, entendo que, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91.

Este entendimento está de acordo com o acórdão de nº 2201-008.973, desta turma de julgamento, datado de 09 de agosto de 2021, cujos fundamentos utilizo como razões de decidir, dos quais, as partes pertinentes, transcrevo a seguir:

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN/RFB nº 14/2009

(...)

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redução anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas

a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multas de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. c. caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP, a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão "lançamento de ofício", o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida

a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf nº 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade de votos, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchicri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais

levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida com manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre o tema, que o incluiu com Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art. 2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*reclius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696 PR, AgRg no REsp 1216186 RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI Nº 11315/2020/ME.

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeira, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Vale ressaltar que o cancelamento da súmula Carf 119 ainda não foi publicado, o que, por expressa previsão regimental, exigiria a aplicação de seus termos por parte dos membros desta Turma. Entretanto, o cenário em que a súmula em tela foi editada se mostra absolutamente incompatível com o verificado nesta data e, muito embora os termos da legislação que rege a matéria evidencie que a manifestação da PGFN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Colegiado, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não publicado o cancelamento da Súmula 119 e da não vinculação desta Turma ao Parecer SEI nº 11315/2020, a observação de tal manifestação da PGFN impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre

o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da Fazenda.

Portanto, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da Lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, no caso dos autos, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da Lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ e pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência.

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da Lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea "c", inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser

comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Portanto, faz-se necessário lembrar que, a unidade de origem, ao proceder o cálculo final por ocasião da liquidação do débito fiscal, deverá fazer os levantamentos necessários, considerando o entendimento legal e jurisprudencial, no sentido de que seja utilizada a legislação mais benéfica na apuração do tributo devido com base na aplicação da retroatividade benigna, através da comparação segregada para a utilização das multas a serem aplicadas.

3 – DAS NULIDADES FORMAIS DA AUTUAÇÃO - A AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DA SUPOSTA IRREGULARIDADE E O DESCUMPRIMENTO DO PROCEDIMENTO DE DESCONSIDERAÇÃO DE PERSONALIDADE JURÍDICA

Nesta insurgência, a recorrente argumenta que a fiscalização, ao desconsiderar a personalidade jurídica das empresas envolvidas na autuação, não atendeu aos requisitos legais ou constitucionais, nem mesmo aos formais no sentido de considerar como inexistentes as empresas Ionics Services Ltda. e Ionics Technology Ltda, onde sequer tiveram as suas contabilidades desclassificadas, nem mesmo foram excluídas do SIMPLES, e os seus recolhimentos fiscais nos períodos em discussão (2006 e 2007) foram absolutamente desconsiderados/ignorados quando do lançamentos dos valores que a fiscalização entendia devidos, o que provoca uma dupla cobrança (bis in idem), além de confisco.

Em relação a esta última parte, conforme já debatido, entendo que devem ser considerados os pagamentos efetuados através da sistemática de apuração através da utilização do sistema Simples de apuração e pagamento de tributos.

Quanto ao atendimento aos requisitos legais e constitucionais para a desconsideração das pessoas jurídicas, ao analisar os autos deste processo, mais especificamente o relatório fiscal, anexo às fls. 725 a 752, observa-se que a fiscalização, de forma diligente, foi muito precisa ao mencionar os elementos de convicção que a levou a desconsiderar a existência das mencionadas empresas como unidades autônomas e independentes da influência e gestão da contribuinte, onde não restaria para a fiscalização, outra alternativa, a não ser por desconsiderar os negócios supostamente mencionados e declarados pelo atores do processo de constituição e funcionamento das referidas empresas.

No tocante ao argumento para que seja considerado nulo o auto de infração lavrado, por deficiência no procedimento que o constituiu, por absoluto defeito de forma, e

ausência de descrição de fundamento legal, também entendo que não deve ser arrazoadado a contribuinte, pois, além de se perceber um tom de generalidade nas alegações; ao analisar os autos do processo, em especial o auto de infração e demais elementos que o formaram, percebe-se que a fiscalização, de posse dos elementos indiciários de que dispunha, intimou o contribuinte e apontou os fatos encontrados, demonstrando de forma cabal e explícita, os elementos legais outrora infringidos que a levaram à autuação, não tendo porque desmerecer a referida autuação.

De antemão, para afastar a alegação de nulidade da autuação, vale destacar as hipóteses de nulidades que se encontram previstas no artigo 59 do Decreto n. 70.235/72, corroboradas com os artigos 10, 11 e 59 do referido Decreto e com o artigo 142 do Código Tributário Nacional. Confira-se:

“Lei n. 5.172/66

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto n. 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

O artigo 142 do CTN dispõe que o crédito tributário será constituído pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo (i) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, (ii) determinar a matéria tributável, (iii) calcular o montante do tributo devido, (iv) identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, (v) propor a aplicação da penalidade cabível.

A propósito, note-se que *verificar a ocorrência do fato gerador* tem a ver com o motivo do ato e significa, portanto, que o lançamento deve estar lastreado em provas do acontecimento que dá ensejo ao pagamento do tributo. Em outras palavras, *verificar a ocorrência do fato gerador* equivale a comprovação do fato tal qual descrito na hipótese de incidência tributária. É a própria verificação da subsunção do fato à norma. E é por isso mesmo que se diz que o motivo ou o que motiva o ato de lançamento é, sempre, a constatação de um fato que preenche as características do acontecimento previsto abstratamente na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, restando-se consignar, pois, que o lançamento apresentará vício quanto ao motivo nas hipóteses em que a autoridade não verifica a ocorrência do fato gerador a partir da comprovação da subsunção do fato à norma.

Portanto, conforme já demonstrado, tem-se que no caso em apreço, a fiscalização fez a ligação entre o caso concreto e a previsão legal para o seu enquadramento.

Ainda, no que diz respeito à desconsideração da pessoa jurídica, corroborando com o entendimento empossado neste acórdão, tem-se o acórdão de nº 2803-004.063, da 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento, datado de 11 de fevereiro de 2015, cujas as partes relacionadas, serão transcritas a seguir:

Da Desconsideração da Personalidade Jurídica

Pode-se conceituar a desconsideração da personalidade jurídica como sendo na essência, que em determinada situação fática a Justiça despreza ou "desconsidera" a pessoa jurídica, visando a restaurar uma situação em que chama a responsabilidade e impõe punição a uma pessoa jurídica, que seria autêntico obrigado ou o verdadeiro responsável, em face da lei ou do contrato.

Dessa forma, a desconsideração da personalidade é essencial para punir abusos e impedir práticas ilícitas.

No Brasil, a desconsideração da personalidade jurídica deu seus primeiros passos com o Código de Defesa do Consumidor, que em seu art. 28, autoriza sua utilização quando houver infração da ordem econômica.

Após o Código de Defesa do Consumidor, o segundo dispositivo legal do ordenamento jurídico pátrio a tratar da desconsideração foi a Lei Antitruste (8884/94) que em seu artigo 18 condena as infrações de ordem econômica impondo-lhes aplicação das devidas sanções. Seguido pelo artigo 4º da Lei 9605/98, que dispõe acerca da responsabilidade por lesões ao meio ambiente.

Depreende-se dessas elementos normativos, elementos essenciais que são considerados como caracterizadores da desconsideração da pessoa jurídica em favor do consumidor, tais como: abuso de personalidade jurídica, sagradas no desvio de finalidade e na confusão patrimonial: comportamento doloso e fraudulento.

Nessa senda, destaca-se o art. 50 do Código Civil, em destaque:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte,

ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Depreende-se da dicção do referido artigo que é necessário utilizar-se desse aparato jurídico em algumas situações definidas em Lei. Dessa maneira, as hipóteses de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica merecem apreciação.

Como acima descrito, as hipóteses da aplicação podem ser: abuso de personalidade jurídica - desvio de finalidade e confusão patrimonial; comportamento doloso e fraudulento.

Na hipótese de desvio de finalidade e confusão patrimonial. Considera-se que desvio de finalidade concretiza-se no objetivo diferente do ato constitutivo para prejudicar alguém; mau uso da finalidade social, ou seja, é a ação contrária à prevista em nosso ordenamento, tentando proteger-se através da figura pessoa jurídica. Por outro lado, a confusão patrimonial existente entre o sócio e a pessoa jurídica consiste na mistura do patrimônio social com o particular do sócio, causando dano a terceiro, de tal modo que é essencial para utilização da desconsideração, pois, sua ação incide diretamente nessa separação patrimonial.

Frise-se que esses atos advêm diretamente da utilização abusiva da pessoa jurídica e a desconsideração da personalidade jurídica visa possibilitar a transferência da responsabilidade para aqueles que a utilizarem indevidamente.

De tal modo, tem-se que o ato de constituição da pessoa jurídica é um ato jurídico, com isso, é regido pelo Ordenamento pátrio, portanto, são embasados na licitude. Dessa forma, a constituição da pessoa jurídica ou sua utilização para a prática de atos ilícitos é hipótese de desconsideração da pessoa jurídica.

Por conseguinte, quando o administrador ou sócios fazem mau uso da finalidade social da pessoa jurídica através de ação danosa ou fraudulenta e causam dano a outrem, usa-se a desconsideração para penalizá-lo. Assim sendo, eles serão responsabilizados e seus bens poderão ser atingidos, sem confusão com os bens de patrimônio da pessoa jurídica.

Deve-se respeitar os ditames principiológicos da autonomia patrimonial e admitir o uso desse instituto somente em casos de repressão à fraudes ou de coibição ao mau uso da forma da pessoa jurídica.

Ademais, tem-se o entendimento de que, apesar da possibilidade de aplicação do art. 50 do Código Civil de 2002, a autoridade fiscal possui o poder de apurar o crédito tributário de maneira a afastar a personalidade jurídica face à autorização proveniente do próprio Código Tributário Nacional. Assim, prepondera que essa atitude revela as nuances de utilização do afastamento da personalidade jurídica.

Ressalto, contudo, que entendo que a desconsideração só pode ser utilizada em casos extremos, que fique devidamente comprovada a má utilização de estruturas societárias com o escopo de lesar o Fisco ou obter vantagem indevida.

Ocorre que, no caso ora em apreço restou devidamente comprovado que a empresa Live utilizou-se indevidamente da empresa GMJ com o desiderato único de obter benefício tributário indevido, conforme bem descrito no Relatório Fiscal (As. 16/38), há de se aplicar o instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

33. Outro aspecto preliminar relevante à caracterização da unicidade do empreendimento é alegada inexistência de contratos de locação do imóvel ocupado por ambas. Veja-se que na resposta aos respectivos Termos de Intimrrão Fiscal, ambas alegaram a inexistência de contrato de locação. Quando questionado a esse respeito, o Sr. Gabriel Goulart Sens nos informa que existe um "Comodato" formalizado com o seu

pai, Sr. Moacyr Sens, porém não apresentou e não soube dizer se havia documento escrito.

34. Obviamente que, em se tratando de duas empresas dos mesmos donos e gestores; para o exercício de mesma atividade industrial; nas mesmas instalações físicas; nítido tatar-se de uma só empresa, como adiante se confirmará ante a análise dos demais livros e documentos apresentados:

35. A escrituração contábil dessa empresa aponta o seguinte volume de receitas anuais auferidas pela venda de produtos de fabricação própria e/ou venda de mercadorias (fonte: Livro Diário Geral nº 8, fls. 29 (2008) e Escrituração Contábil Digital (2009 a 2011):

36. O demonstrativo acima aponta um volume de receitas que por um lado comprova a impossibilidade da empresa ser optante do SIMPLES NACIONAL e por outro lado nos parece compatível com a estrutura operacional ali identificada e, principalmente, com o volume de pessoas que ali trabalhava, quando de nossa visita inicial.

37. Todavia, analisando as despesas apresentadas nos balancetes anuais (2008 a 2011) vimos que aqueles trabalhadores não aparecem na contabilidade pois não encontramos contas de despesas com pessoal (nem folhas de pagamentos de salários).

38. Em contrapartida isto é, em substituição às despesas com salários, encontra-se o registro contábil de despesas com serviços de industrialização, em montantes anuais compatíveis com o volume de mão de obra empregada pelo sujeito passivo, como a seguir demonstramos (fonte razão das contas citadas):

39. Dentre os custos com serviços de industrialização lançados nestas contas, podemos ver que sua quase totalidade - em valor diz respeito a faturamento de serviços de industrialização prestados pela GMJ, senão vejamos o ano 2011 (amostragem) onde estão contabilizadas as seguintes notas fiscais emitidas pela GMJ que somam R\$ 2.150.957,50 e representam 99,14% do saldo da conta no valor de R\$ 2.169.667,84 (fonte: excerto do razão da conta citada cujo número estruturado é 05.1.5.03.024):"

Assim sendo, não merece guarida as alegações dos recorrentes, sendo corretamente aplicada a simulação, afastando-se, também, a decadência pleiteada, uma vez que não se aplica o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

4 – DA EXISTÊNCIA FÁTICA E FÍSICA DAS SOCIEDADES IONICS TECHNOLOGY LTDA E IONICS SERVIÇOS LTDA – A ELISÃO FISCAL – LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.

Neste item de seu recurso, a recorrente alega que nunca houve qualquer tentativa de ocultar ou simular a relação entre a Ionics informática e Automação Ltda e as empresas Ionics Technology Ltda e Ionics Services Ltda. A lógica é simples. A Ionics informática e Automação Ltda, operou, desde a sua origem, com atividades diversas (Indústria e Serviços). Tais atividades possuíam, desde a origem, equipes diferentes, horários diferentes, faturamentos diferentes, vendas diferentes. Ainda assim, por muitos anos, uma mesma empresa (a própria Ionics Informática e Automação Ltda) desenvolveu todas as atividades.

Discorre também sobre a elisão fiscal, onde tenta demonstrar que suas operações trataram-se de permissões legais, utilizando-se de conceito doutrinário para diferenciar evasão de elisão fiscal, sendo que para situações antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, quando ainda não há a situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, não existiria qualquer obrigação de pagar tributo e, se a pessoa (ainda não contribuinte) organizar-se ou conduzir-se de maneira a evitar a ocorrência daquela situação definida em lei como fato gerador,

não se perfaz a situação necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária, que ficaria, portanto, elidida. Todavia, após ter ocorrido o fato gerador, a falta de recolhimento do respectivo tributo somente pode representar evasão (fuga) da obrigação tributária já existente, argumentando inclusive sobre a legalidade da estratégia elisiva em vista dos princípios Constitucionais da legalidade, da tipicidade e da segurança jurídica.

Ainda neste item de seu recurso, invoca também a legalidade da estratégia elisiva em vista do princípio da isonomia, frisando que a igualdade é uma garantia do indivíduo e não do Estado; sendo que, dessa forma, se, diante de duas situações que merecem igual tratamento, a lei exigir tributo somente na primeira situação, não cabe à administração fiscal, com base no princípio da isonomia, tributar ambas as situações, pois somente ao indivíduo que se ligue à situação tributada compete contestar o gravame que lhe esteja sendo cobrado com desrespeito ao referido princípio.

Analisando os argumentos da recorrente, confrontando com os indícios de simulação apontados pela fiscalização, em seu relatório fiscal, percebe-se que a autoridade fiscal, de posse dos elementos indiciários encontrados, mais especificamente na parte conclusiva do relatório fiscal, item 8.9, enumera taxativamente os elementos de convicção que a levaram a concluir pela caracterização da sonegação fiscal, argumentos estes totalmente aptos a demonstrar o caráter evasivo do planejamento tributário abusivo adotado pela contribuinte. Senão, veja-se a seguir, a transcrição do referido item apresentado na conclusão do relatório fiscal anexo ao auto de infração:

8.9. Conclusão

8.9.1. Como resultado da análise documental e dos procedimentos de auditoria fiscal da Receita Federal do Brasil, ficou configurado que, a despeito da aparente distinção formal entre o INFORMÁTICA. SERVICES e TECHNOLOGY, trata-se, na realidade, de uma única empresa, enquanto atividade econômica voltada para a produção ou circulação de bens ou serviços. Explora-se a mesma atividade econômica no mesmo estabelecimento, com quadro único de empregados, sob gestão centralizada.

8.9.2. Conclui-se que os remanejamentos formais dos empregados para as pessoas jurídicas optantes pelo Simples tiveram por finalidade obter, indevidamente, o tratamento tributário favorecido dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, haja vista a inocorrência de solução do vínculo trabalhista.

8.9.3. O emprego de simulação com evidente objetivo de elidir a contribuição previdenciária retira a validade do ato formal, devendo prevalecer a real situação fática, com base no princípio da verdade material.

8.9.4. Não se pode admitir que uma empresa que detenha receita total superior ao limite legal usufrua de benefício indevido utilizando-se do fracionamento virtual de suas atividades e quadro de pessoal. O tratamento tributário simplificado e favorecido, instituído pela Lei nº 9.317/96 até 06/2007 (Simples Federal) e Lei Complementar nº 123/06, a partir de 07/2007 (Simples Nacional), não é dirigido a empreendimento deste porte.

8.9.5. É aplicável ao caso o princípio da primazia da realidade, que significa que os fatos relativos ao contrato de trabalho devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer. É lícito à Receita Federal do Brasil pesquisar a relação de trabalho para encontrar, na sua verdadeira configuração, a relação de emprego e cobrar a contribuição legalmente devida, pois a cogência das normas de ordem pública impede que se adote regime jurídico apenas formalmente, para frustrar os objetivos nelas perseguidos, quando a prática da relação jurídica de direito material

indica tratar-se de relação de empresa. 8.9.6. A proliferação de práticas desta natureza inviabilizaria a atual forma de financiamento da Seguridade Social, cuja principal base é a folha de salários. A Auditoria Fiscal da Receita Federal do Brasil, ao constatar procedimentos desta natureza, cujo resultado é a evasão de contribuições devidas à Seguridade Social, tem o dever, sob pena de responsabilidade, de apurar os fatos, noticiá-los às autoridades competentes e constituir os respectivos créditos.

8.9.7. Face ao exposto, mantidos os pressupostos da relação de emprego (pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação) que já existiam antes da transferência meramente formal para a SERVICES e a TECHNOLOGY, caracteriza-se o vínculo dos segurados em questão com a empresa IONICS INFORMÁTICA E AUTOMAÇÃO LTDA, razão pela qual é realizado este lançamento, com o objetivo de constituir os créditos relativos às contribuições patronais devidas à Seguridade Social incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais.

Por conta do anteriormente exposto, entendo que assiste razão à fiscalização no sentido de desconsiderar os negócios jurídicos simulados e aplicar as sanções legais objeto da autuação em comento.

Ainda em resposta aos argumentos da recorrente no sentido de querer afastar o entendimento evasivo de seus atos adotados pela fiscalização, utilizo como razões de decidir, os fundamentos emanados através do acórdão nº 3301-003.169 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, da Terceira Seção de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, datado de 26 de janeiro de 2017, cujos trechos pertinentes, transcrevo a seguir:

16. Com relação à referência feita ao contido no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), é o seguinte o teor do indigitado dispositivo (grifou-se):

"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." (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).

17. Acerca desse dispositivo, assim se manifestou a respectiva Exposição de Motivos nº 820/MF, de 6 de outubro de 1999, ao então Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999:

"6. A inclusão do parágrafo único ao artigo 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito."

18. Considerando que não pode haver planejamento tributário (elisão) praticado com simulação, seja esta absoluta (fingir o que não existe), seja esta relativa (encobrir o que existe a denominada "dissimulação"); e, ainda, que deixar de descrever ou de mencionar um fato gerador efetivamente ocorrido, omitindo-o, é o mesmo que sonegar, estando tal conduta tipificada na lei de crimes contra a ordem tributária; deve-se interpretar inteligentemente o vocábulo "dissimular", constante da lei, como sendo "evitar", "furtar-se", "esquivar-se", e não como "ocultar", "disfarçar", "encobrir".

19. Do contrário, a dita norma antielisiva é absolutamente sem sentido, uma vez que em nada inova, repetindo conceitos já juridicizados como crime tributário.

20. Por outro lado, o art. 149, VII, do CTN estabelece uma cláusula de exceção ao procedimento de nulidade do negócio jurídico previsto na legislação civil, outorgando à administração a competência para desconsiderar os atos ou negócios fictícios, fraudados, eivados de vício de vontade ou de forma, ou simulados.

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

....

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

... “

21. Assim, deparando-se com a existência de negócio jurídico viciado por simulação, dolo ou outra espécie de fraude fiscal, deve a administração tributária comprovar a existência do vício e efetivar o lançamento correspondente ao tributo, desconsiderando o ato viciado e/ou considerando aquele efetivamente realizado e encoberto pelo dolo, pela fraude ou pela simulação.

22. Por conseguinte, não se aplica a regra insculpida no parágrafo único do art. 116 do CTN, como entende a impugnante, porque não se trata, na hipótese, de caso de elisão fiscal, mas sim, de fraude. Quando há a transposição da linha divisória que separa a elisão da fraude, a tipificação da conduta e o respectivo mecanismo de apuração se dão pelo art. 149, VII e não pelo art. 116, parágrafo único, do CTN.

23. Vale ainda citar o pensamento de Aldemário Araújo de Castro (<http://www.aldemario.adv.br/desconsidera.pdf>):

“ ...

Assim, o desenvolvimento mais explícito, rápido e completo da figura da 'desconsideração da personalidade jurídica' nos domínios do direito privado pode e deve ser aproveitado no campo do direito tributário, já familiarizado, embora parcialmente, com a prática. Nesta linha, o art. 50 do novo Código Civil afirma e confirma a possibilidade de se afastar a personalidade jurídica quando esta concorre para a proteção indevida de patrimônios individuais em detrimento do Fisco.

Pode-se afirmar, diante do que foi considerado, que o art. 50 do novo Código Civil não é necessário, mas é útil à autoridade fiscal no momento de constituir, em certas circunstâncias, o crédito tributário. Não é necessário porque a autoridade pode apurar o crédito tributário contra o contribuinte em sentido estrito (com fundamento nos arts. 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII do CTN) ou contra o responsável (com fundamento nos arts. 121, parágrafo único, inciso II, 135 e 142 do CTN). É útil porque confirma, para a ordem jurídica brasileira como um todo e para o direito tributário em particular, a possibilidade da desconsideração ou afastamento da personalidade jurídica.

Importa, ainda, destacar que o agente da desconsideração da personalidade jurídica no campo tributário não é o juiz 35. A menção ao magistrado no art. 50 do novo Código Civil decorre do fato daquele dispositivo estar voltado para a aplicação da desconsideração em relações jurídicas de direito privado, caracterizadas pela horizontalidade, onde uma das partes não pode, unilateralmente, impor obrigações ou constituir direitos em desfavor da outra. Na seara tributária, como já sublinhado, compete à autoridade fiscal, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, constituir o crédito tributário, identificando o sujeito passivo da obrigação. Neste momento, se for o caso, será aplicada a desconsideração da personalidade jurídica.

Evidentemente, o sujeito passivo poderá impugnar, utilizando todos os meios de defesa possíveis, em sede administrativa e judicial, o ato da autoridade fiscal.

6. Conclusão

O art. 50 do novo Código Civil não é necessário, mas é útil à autoridade fiscal no momento de constituir, em certas circunstâncias, o crédito tributário. Não é necessário porque a autoridade pode apurar o crédito tributário contra o efetivo contribuinte (em sentido estrito) ou contra o responsável, valendo-se de autorizações presentes no Código Tributário Nacional para afastar a personalidade jurídica. É útil porque confirma, para a ordem jurídica brasileira como um todo e para o direito tributário em particular, a possibilidade da desconsideração ou afastamento da personalidade jurídica.

Entendo, apesar dos equívocos conceituais, que a autoridade fiscal demonstrou que os estabelecimentos considerados atacadistas da UB, em especial o de Louveira, são de fato apenas depósitos com o fito de reduzir o IPI a ser pago, por intermédio de vendas fictícias de produtos da UBI para a UB, e, salientando o fato deste depósito ser operado pela empresa de logística DHL e não terem na empresa funcionários destinados a venda no estabelecimento. É possível verificar o exposto no manuseio do Anexo I ao Termo de Verificação Fiscal (fls. 505.346 e seguintes) em que se tem um conjunto de imagens de localização de estabelecimentos da Unilever Brasil LTDA obtidas pelo programa Google Maps, em específico ao estabelecimento de Louveira.

Com isso observa-se que, apesar dos argumentos trazidos pelo Contribuinte, é evidente que a fiscalização encontrou condutas que transpuseram a permitida elisão tributária e adentraram na seara da evasão fiscal, conforme se verifica nas folhas 220 a 225 do Termo de Verificação Fiscal, as quais demonstram a prática de simulação do grupo Unilever, tendo os negócios jurídicos aparência diferente do que se confirma na realidade, tomando nulo os negócios jurídicos praticados, como se depreende do que se prescreve no Código Civil:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado, (grifou-se).

Portanto, em respeito aos autos do processo e a legislação aplicável ao caso, voto no sentido de manter o entendimento do Acórdão ora recorrido no que tange a desconsideração de atos e negócios jurídicos das requerentes em face dos fatos e circunstâncias relatados no Termo de Verificação Fiscal.

No que diz respeito às decisões administrativas invocadas pela contribuinte, há que ser esclarecido que as decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem que uma lei lhes atribua eficácia normativa, não se constituem como normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão analisada e vinculam apenas as partes envolvidas naqueles litígios. Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Em relação às decisões judiciais, apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Veja-se o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º):

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

Quanto aos entendimentos doutrinários, apesar dos valorosos ensinamentos trazidos aos autos, tem-se que os mesmos não fazem parte da legislação tributária a ser seguida obrigatoriamente pela administração tributária ou pelos órgãos julgadores administrativos.

Conclusão

Assim, tendo em vista tudo o que consta nos autos, bem como na descrição dos fatos e fundamentos legais que integram o presente, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91 e, ainda, para determinar o aproveitamento dos recolhimentos da mesma natureza efetuados na sistemática simplificada, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita