



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

Processo n° 11522.001947/2010-45
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 2301-003.359 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2013
Matéria CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO: PESSOA JURÍDICA
Recorrente SANTISTA DISTRIBUIÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

DECADÊNCIA

Na ocorrência de simulação, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, do CTN.

DESCARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO-

É atribuída à fiscalização da RFB a prerrogativa de, seja qual for a forma de contratação, desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurados empregados da empresa para a qual os serviços foram prestados.

AFERIÇÃO INDIRETA/ARBITRAMENTO

Aplicável a apuração do crédito previdenciário por aferição indireta/arbitramento na hipótese de a contabilidade da empresa não registrar o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço. Nesse caso, a fiscalização lançará o débito que imputar devido, invertendo-se o ônus da prova ao contribuinte, com esteio no artigo 33, § 6º, da Lei 8.212/91, c/c artigo 233, do Regulamento da Previdência Social.

ALIMENTAÇÃO *IN NATURA* - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos *in natura*, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em não retificar a multa, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Leonardo

Henrique Pires Lopes e Mauro José Silva, que votaram em conhecer de ofício e retificar a multa; b) em negar provimento ao recurso, nas preliminares, devido à aplicação da regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencido o Conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa, que votou em dar provimento parcial ao Recurso, pela aplicação da regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, devido à ausência de comprovação de dolo; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, excluir do lançamento os valores relativos ao auxílio alimentação, nos termos do voto da Relatora; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antônio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados, empregados e contribuintes individuais.

Conforme o Relatório Fiscal (fls. 126), o débito lançado se refere a: **a)** contribuições devidas pelos contribuintes individuais, não declarados em GFIP (LEV CI); **b)** valores aferidos pela diferença entre as remunerações obtidas através de entrevistas e as remunerações informadas na GFIP (LEV ET); **c)** contribuição dos segurados empregados que constavam nas folhas de pagamento da empresa CDL, não declarados em GFIP (LEV FD); **d)** contribuição dos segurados empregados que constavam nas folhas de pagamento, mas não foram declarados em GFIP (LEV FP); **e)** valores aferidos da diferença entre as remunerações obtidas através da média geral e as remunerações informadas na GFIP, dos segurados empregados que foram registrados na empresa CDL Transportes Rodoviário Ltda (LEV MC); **f)** valores aferidos da diferença entre as remunerações obtidas através da média geral e as remunerações informadas na GFIP, dos segurados empregados que prestaram serviços à empresa (LEV MD); **g)** contribuição de segurados empregados, incidente sobre os valores pagos, a título de salário e comissões, a pessoas físicas não registradas pela empresa (LEV NR); **h)** valores contabilizados a título de pró-labore a sócios (LEV PL); **i)** valores apurados nos processos trabalhistas e que não foram objeto de execução pela Justiça do Trabalho, não declarados na GFIP (LEV PT); **j)** valores obtidos nas notas fiscais referente as despesas de alimentação, sem inscrição no PAT (LEV RF), e **k)** valores relativos aos pagamentos realizados aos contribuintes individuais na condição de transportador rodoviário autônomo, não declarados na GFIP (LEV TA).

A autoridade lançadora esclarece que, com o objetivo de obter informações acerca dos segurados empregados, foram obtidas informações em algumas varas da Justiça do Trabalho, tendo sido constatado um grande número de processos, sendo que as informações obtidas serviram de base para lançamento de fatos geradores, ressaltando que os cálculos e a execução dos débitos trabalhistas apurados no processo trabalhista oriundos de conciliação ou sentença são de competência da Justiça do Trabalho, e os valores das contribuições devidas à Previdência Social apurados foram considerados no cálculo da apuração da multa da GFIP em função de não terem sido declarados os segurados no referido documento em código próprio (650).

Segundo ainda relato fiscal, em entrevista realizada com os empregados da empresa, constatou-se que praticamente todos os entrevistados recebiam comissão sobre as vendas realizadas, e que, em relação a remuneração média recebida informada pelo entrevistado, verificou-se que a mesma é bem superior à remuneração informada pela empresa, sendo que a íntegra das entrevistas consta do Anexo XXVII.

A auditoria concluiu, da análise da documentação apresentada pela autuada, das informações obtidas junto à Justiça do Trabalho, e das diligências realizadas em algumas empresas, a ocorrência de diversas irregularidades relativas ao cumprimento das obrigações previdenciárias, sendo uma delas o pagamento de comissões para empregados vendedores ou

promotores de vendas em valores superiores ao valor informado na folha de pagamento e na GFIP.

Informa que, diante de informações coletadas nos processos trabalhistas, foi realizada diligência na empresa Consórcio Distribuidor Imp e Exp Ltda – CDL e feitas entrevistas com empregados da mesma, tendo-se verificado, através de fatos e documentos, que a CDL era uma empresa de fachada, cuja administração era realizada pela Santista Distribuições Ltda.

Expõe, a seguir, as razões pelas quais entendeu que os empregados da CDL eram, na verdade, empregados da recorrente, e informa que foi desconsiderada, para fins de fiscalização, a pessoa jurídica da empresa CDL, sendo que os empregados da mesma, bem como os fatos geradores ocorridos em seu CNPJ, foram considerados como da empresa Santista Distribuições.

Esclarece que foram efetuadas glosas de salário família e salário maternidade relativos aos empregados para os quais não foi apresentada, nem pela recorrente e nem pela CDL, toda a documentação comprobatória para a concessão dos referidos benefícios.

Elabora quadro discriminativo com as pessoas físicas que receberam pagamentos, extraídos dos lançamentos contábeis e dos comprovantes e recibos de pagamento apresentados, contendo tipo e número do documento, data da emissão, nome do favorecido, valor e descrição do serviço, e que foram enquadrados como contribuintes individuais pela fiscalização, bem como quadro listando os pagamentos realizados a transportadores autônomos, tendo sido utilizada a base de cálculo de 20% sobre o valor pago a título de frete ou carreto.

Afirma que realizou aferição indireta para apurar o real salário de contribuição daqueles empregados que não ingressaram com ação trabalhista contra a empresa, e nem compareceram à entrevista, e fundamentou seu procedimento no § 6º, do art. 33, da Lei 8.212/91, expondo o cálculo realizado, utilizado tanto para a empresa recorrente como para a CDL, cuja personalidade jurídica foi descaracterizada pela fiscalização, para fins tributários.

Constatou-se, ainda, que alguns empregados que constam das folhas de pagamento não constam das GFIPs, e outros tiveram sua remuneração declarada em GFIP em um valor menor do que o que consta das folhas.

Consta, ainda, o fornecimento de refeição para os empregados sem inscrição das empresas no PAT e pagamentos de valores relativos a dias trabalhados, salário, vale-transporte e horas-extras para pessoas físicas que, pela natureza dos pagamentos e pela análise dos demais documentos, a fiscalização entendeu que se tratavam de empregados não registrados.

Verificou-se também, nos registros contábeis, pagamento de pró-labore a sócio.

O fiscal autuante esclarece que, devido à aplicação do princípio da retroatividade benigna (art. 106, inc. II, c, CTN), foi realizada a comparação entre as multas aplicadas de acordo com a legislação anterior a MP nº 449/2008, com as de acordo com a legislação atual, tendo sido elaborado o quadro de fls. 344, que demonstra que, para as competências a 11/2005, 12/2005, 03/2006, 04/2006, 06/2006, 07/2006 e 08/2006, a multa anterior é mais benéfica para o contribuinte, tendo sido lavrado AI CFL 68.

A seguir, a autoridade lançadora expõe os motivos pelos quais entende que ocorreu dolo, o que configura circunstancia agravante da penalidade nas multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, e que enseja a aplicada da regra decadencial regida pelo art. 173, do CTN.

Informa que, tendo em vista a omissão de contribuições previdenciárias, situação que, em tese, configura a prática de crime previsto no artigo 337-A do Decreto-Lei nº 2.848/40 - Código Penal, incluído pela Lei nº 9.983/2000, será emitido a REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS, com informação à autoridade competente para as providências cabíveis.

A recorrente apresentou defesa e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 01-22.316, da 5ª Turma da DRJ/BEL (fls. 188), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário,

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 221), alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, insiste na decadência dos valores lançados entre 01/2005 a 12/2005, com a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

Insurge-se contra a desconsideração da personalidade jurídica da empresa CDL, entendendo que esta somente poderia ser decretada judicialmente, a teor do art. 50, do Código Civil, sendo que a autuação se deu com base em presunções, uma vez que a mesma não esclareceu suficientemente o conteúdo e o alcance da imputação.

Defende que o art. 116, do CTN, não é auto-aplicável, pois requer a sua previsão por lei em sentido estrito, acrescentando que o referido dispositivo legal, carente de regulamentação, é inaplicável à elisão, mas tão somente à evasão.

Assevera que, no presente caso, não há que se falar em evasão, pois não houve o critério jurídico de abuso de direito ou de formas, uma vez que não houve a intenção da impugnante no resultado econômico, em afastar, reduzir ou retardar a incidência da tributação com o suposto ato simulado, pois a constituição da empresa CDL Transportes Rodoviários Ltda está vinculada ao objetivo empresarial e contratual.

Reafirma que a empresa CDL foi regularmente constituída, tendo como atividade econômica a prestação de serviços de transporte rodoviário de carga, possuindo personalidade jurídica e atividade totalmente distintas das da recorrente, possuindo registros contábeis próprios, movimentação financeira e sede próprias, entre outros.

Conclui que a desconsideração da personalidade de pessoa jurídica da CDL é incabível e enseja a nulidade do lançamento em relação às rubricas FD e MC.

Sustenta que, para a aplicação das penalidades gravosas, há que se provar a ocorrência de dolo, ou que efetivamente não foi feito, já que dolo não se presume, devendo ser demonstrada a materialidade dessa conduta, evidenciando não somente a intenção, mas também o seu objetivo.

Discorre sobre as diferenças entre sonegação e inadimplência, para concluir que a recorrente, se cometeu algum ilícito, não teve a intenção de praticá-la, não havendo

qualquer prova de que a recorrente tenha agido com dolo, tornando-se atípica a conduta a ela imputada.

Quanto à aferição indireta, entende que, para utilizá-la, é necessário que tenha ocorrido a descaracterização da contabilidade do contribuinte, o que não foi feito, e transcreve o art. 33, § 6º, da Lei 8.212/91, reiterando que, em se tratando de processos administrativos ou judiciais, não se pode admitir as suposições.

Frisa que apenas a existência de presunção não pode caracterizar o crédito tributário, podendo ser utilizada para provar o fato, mas nunca para constituir o fato, pois, baseada em juízo de probabilidade, a presunção não constitui prova segura e, como tal, não fornece ao julgador a certeza necessária para alicerçar o crédito pretendido pelo Fisco.

Inferre que, ausente a fundamentação para a utilização da aferição indireta, prejudicada está a motivação do ato administrativo de lançamento, sendo incabível a cobrança das rubricas MD, MC e ET.

Quanto ao fornecimento de refeições, repete que as despesas registradas nas contas contábeis apontadas não representam fornecimento de refeições de que trata o PAT, sendo apenas despesas com lanches e refeições, não havendo que se falar em obrigatoriedade de cadastro no referido programa, devendo ser excluído o levantamento RF.

Assegura, ainda, que é incabível a afirmação de que houve valores pagos a título de comissão sem a devida contabilização e que é inadequada a aplicação da divisão do saldo da conta contábil de Comissões e Vendas pelo saldo da conta Venda de Mercadorias para apurar as comissões dos representantes comerciais, motivo pelo qual requer a exclusão dos valores devidos a título de CI e NR.

Relativamente às comissões pagas aos representantes comerciais, confirma que, de fato, os pagamentos foram realizados por meio de notas fiscais, mas que, entretanto, entende que não há que se falar em fraude, uma vez que a relação jurídica está lastreada por contratos e documento fiscal.

Reitera que o critério adotado pela fiscalização para aferição das comissões pagas não é adequado, uma vez que nem toda receita de vendas de mercadorias depende da intermediação de negócios dos representantes comerciais, pois diversas delas são realizadas diretamente com a Santista Distribuições, sem que haja a prestação de serviços dos representantes, não ensejando, assim, pagamento de comissões.

Requer a exclusão dos levantamentos CI e NR, insistindo no entendimento de que é incabível a afirmação de que houve valores pagos a título de comissão sem a devida contabilização.

Impugna, os levantamentos FP, PL, PT e TA, argumentando que os critérios utilizados pela fiscalização não trazem segurança jurídica para o contribuinte, em face do critério de aferição utilizado.

Finaliza requerendo o conhecimento do Recurso Voluntário para que seja-lhe dado provimento, com a reforma integral do Acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Preliminarmente, insiste na decadência dos valores lançados entre 01/2005 a 12/2005, com a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

Contudo, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 150 do CTN, apenas quando não for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que não é o caso presente, já que a fiscalização constatou e comprovou a ocorrência dessa primeira situação, caso em que se aplica o prazo previsto no art. 173, do CTN, transcrito a seguir:

Art.173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva à decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Julgados do Conselho de Contribuintes também se apresentam no mesmo sentido, ou seja, restando caracterizada nos autos a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deixa de ser aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I ambos do CTN.

Abaixo transcrevo, a título de exemplificação, as ementas de alguns acórdãos:

“1º Conselho – 8ª Câmara

Recurso 146870 – Acórdão 108-09631

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJAno-calendário: 1998

DECADÊNCIA. Para os tributos lançados por homologação, o início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN. Configurados o dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial é realizada nos termos do art. 173, inciso I, do CTN”

“1º Conselho – 7ª Câmara

Recurso 152994 – Acórdão 107-09311

Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999, 2000 IRPJ. DECADÊNCIA.. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Nos lançamentos por homologação, a contagem do prazo decadencial, de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, não se aplica aos casos de dolo, fraude ou simulação; nesses casos, a contagem do prazo decadencial segue a regra geral prevista no art. 173, I, do CTN.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. DECADÊNCIA. FRAUDE. ART. 173, I, DO CTN. INAPLICABILIDADE DA LEI Nº 8212/91.

Em matéria de decadência, inclusive nos casos das contribuições sociais, a norma aplicável é o Código Tributário Nacional. Não pode a lei 8212/91, lei ordinária, veicular norma de decadência, afastando a regra expressa do CTN, formalmente lei complementar.

MULTA POR INFRAÇÃO QUALIFICADA.

A falta de escrituração de parte expressiva das receitas, reiteradamente, em todos os meses de dois anos-calendário consecutivos, demonstra ter a autuada agido com dolo, caracterizando o evidente intuito de fraude, que dá ensejo à aplicação da multa por infração qualificada, no percentual de 150%.”

Portanto, resta afastada a aplicação do § 4º do art. 150 para a aplicação do art. 173 inciso I, ambos do CTN.

Dessa forma, considerando o exposto acima, constata-se que não se operara a decadência do direito de constituição do crédito, uma vez que, para a primeira competência lançada, 01/2005, a contribuição é devida somente a partir de 02/2005, iniciando-se a contagem do prazo em 01/01/2006, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do dispositivo legal transcrito acima.

Portanto, o Fisco se encontra ainda no direito de cobrar as contribuições devidas lançadas por meio do AI em tela.

No mérito, a recorrente insurge-se contra a desconsideração da personalidade jurídica da empresa CDL, entendendo que esta somente poderia ser decretada judicialmente, a teor do art. 50, do Código Civil, sendo que a autuação se deu com base em presunções, uma vez que a mesma não esclareceu suficientemente o conteúdo e o alcance da imputação.

Entretanto, ao contrário do que afirma a recorrente, a desconsideração da personalidade jurídica não é ato privativo do Poder Judiciário. Esse é o entendimento fixado na jurisprudência deste Conselho de Contribuintes e de nossos tribunais, conforme julgados cujos trechos transcrevo abaixo:

TRF 1ª Região - Apelação Cível 94.01.13621-1/MG DJ 12/04/2002

“Salienta-se ainda que é desnecessária qualquer declaração judicial prévia para anular os atos jurídicos entre as partes, já

que seus reflexos tributários existem independentemente da validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes, nos termos do artigo 118, I, do Código Tributário Nacional.

Ademais, a questão central dos autos cinge-se à repercussão para os efeitos tributários do ato simulado, ou seja, de sua ineficácia para fins de dedução de tais prejuízos.

Uma vez comprovada que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação, como de fato o foi no caso em tela, a autoridade administrativa tem plenos poderes para efetuar a glosa da dedução de imposto ilegitimamente realizada pela Autora, nos termos do art. 149, inciso VII, do CTN...”

TRF 4ª Região - Apelação Em Mandado De Segurança nº
2003.04.01.058127-4 – Data da Decisão: 31/08/2005

PROCESSUAL CIVIL. JULGAMENTO ULTRA PETITA. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO DE RECEITAS. IMPOSTO DE RENDA MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA.

(...)

3. A proposição de invalidade do procedimento fiscal não merece guarida, pois os elementos coligidos aos autos dão conta de que o Fisco procedeu à investigação e à fiscalização dentro dos limites da lei, não ocorrendo qualquer excesso violador de direito individual, garantindo-se à impetrante a ampla defesa e o contraditório, tanto na via administrativa, quanto na judicial.

4. Restando provados, à saciedade, os fatos que embasaram o lançamento tributário, bem como o dolo, a fraude e a simulação, é desnecessária a utilização da teoria da desconsideração da personalidade jurídica da empresa, aplicando-se o art. 149, VII, do CTN.

Acórdão 107-08247– Sétima Câmara – 12/09/2005

IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA – OMISSÃO DE RECEITA – INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS – SIMULAÇÃO. Comprovado pela Fiscalização que a Recorrente utilizou-se de terceiro para omitir receita, fato este que não foi descaracterizado em qualquer momento por aquela, é de ser mantido o Lançamento de Ofício.

IRPJ – SIMULAÇÃO – MULTA AGRAVADA. Mantém-se a multa agravada se caracterizada a omissão de receita através de simulação.

Nesse sentido, cita-se o entendimento de Heleno Tôrres em sua obra Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária – Ed. Revista dos Tribunais – 2003 – pág. 371:

*“Como é sabido, a Administração Tributária não tem nenhum interesse direto na desconstituição dos atos simulados, salvo para superar-lhes a forma, visando a alcançar a substância **negocial, nas hipóteses de simulação absoluta.** Para a Administração Tributária, como bem recorda*

Alberto Xavier, é despidiendo que tais atos sejam considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes. Eles são simplesmente inoponíveis à Administração, cabendo a esta o direito de superação, pelo regime de desconsideração do ato negocial, da personalidade jurídica ou da forma apresentada, quando em presença do respectivo “motivo” para o ato administrativo: o ato simulado”

A fiscalização observou, na ação trabalhista movida por Antonio Carlos Nonato de França contra a recorrente, que o reclamante havia sido contratado pela empresa Consórcio Distribuidor Imp e Exp Ltda, CNPJ 07.117.825/0001-30, sendo alegado pela reclamada a ilegitimidade passiva, o que foi afastado pelo Juiz do Trabalho, tendo em vista as provas acostadas aos autos daquela ação, que comprovaram que quem assinava os documentos pertinentes ao setor de pessoal era o gerente da reclamada.

Da análise das entrevista com os empregados da CDL, bem como dos documentos apresentados pelos entrevistados, a fiscalização verificou que essa empresa era de fachada, sendo a administração de suas atividades realizadas pela Santista Distribuições Ltda.

Quem fazia anotações nas carteiras de trabalho e assinava alguns termos de rescisão do contrato de trabalho dos empregados da DCL era o supervisor administrativo, empregado da recorrente desde 01/06/2005.

Alguns dos entrevistados, quando questionados sobre o seu chefe imediato, apontavam empregados da Santista, e muitos deles nem sabiam que eram contratados da CDL, pois acreditavam que possuíam vínculos com a recorrente.

A empresa Consórcio Distribuidor Imp e Exp Ltda (CDL), que funcionava no mesmo endereço da recorrente, foi constituída em 26/11/2004, tendo como um dos sócios o Sr. Roy Robert Ecurra Guillen, a quem cabia a administração da sociedade, assim permanecendo até 18/01/2008, quando deixou a sociedade e houve a alteração da razão social da empresa para Transportes Rodoviário Ltda.

Verifica-se, da análise dos documentos juntados aos autos pela fiscalização, uma clara simulação na contratação dos empregados pela empresa CDL, que, na realidade, eram empregados da recorrente.

Portanto, ao contrário do que entende a autuada, na presença de dolo e simulação, a auditoria fiscal tem o dever-poder de não permanecer inerte, pois tais negócios são inoponíveis ao fisco no exercício da atividade plenamente vinculada do lançamento, que no caso em tela encontra respaldo ainda no artigo 149, inciso VII do CTN que dispõe o seguinte:

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

.....

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

A recorrente alega que o art. 116, do CTN, não é auto-aplicável, pois requer a sua previsão por lei em sentido estrito, acrescentando que o referido dispositivo legal, carente de regulamentação, é inaplicável à elisão, mas tão somente à evasão.

Ocorre que a fiscalização não fundamentou a descaracterização da personalidade jurídica da empresa CDL no citado art. 116, como entendeu de forma equivocada a recorrente.

Em nenhum momento do Relatório Fiscal há a referência ao mencionado dispositivo legal.

A fiscalização apenas afirmou, e comprovou suas afirmações com farta documentação, que os empregados da CDL eram, na verdade, empregados da recorrente e, dessa forma, considerou os fatos geradores da contribuição previdenciária ocorridos no CNPJ da CDL como sendo da empresa recorrente.

A documentação juntada aos autos, como resultado das entrevistas, decisões judiciais nas ações trabalhistas, entre outros, demonstram que os trabalhadores formalmente registrados na CDL, eram, na realidade, subordinados à recorrente, possuindo como chefes imediatos empregados registrados da recorrente.

Outro elemento que reforça a convicção de que se trata de uma única empresa (matriz e filial), é o fato de a empresa CDL ter sido constituída pelo sócio da recorrente, e ter funcionado no mesmo endereço da Santista.

Na definição de Clóvis Beviláqua, a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado (Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado – 15ª Edição).

O Código Civil Brasileiro de 2002 traz, no § 1º, do art. 167, as hipóteses em que fica configurada a ocorrência de simulação:

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

§ 1o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

E, conforme demonstrado nos autos, a situação verificada pela auditoria fiscal se enquadra perfeitamente no dispositivo legal transcrito acima.

Segundo Orlando Gomes, ocorre simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiro (Introdução ao Estudo do Direito – 7ª Edição).

E, de acordo com o art. 118, inciso I do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos

contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Assim, em respeito ao Princípio da Verdade Material e pelo poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado pelas partes, a Administração, ao verificar a ocorrência de simulação, pode superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária aos verdadeiros participantes do negócio.

Nesse sentido, concluo que o entendimento da fiscalização, corroborado pela autoridade julgadora de primeira instância, não merece reparos.

A autuada insurge-se contra a aplicação das penalidades gravosas, entendendo que há que se provar a ocorrência de dolo, já que dolo não se presume, devendo ser demonstrada a materialidade dessa conduta, evidenciando não somente a intenção, mas também o seu objetivo.

Discorre sobre as diferenças entre sonegação e inadimplência, para concluir que a recorrente, se cometeu algum ilícito, não teve a intenção de praticá-la, não havendo qualquer prova de que a recorrente tenha agido com dolo, tornando-se atípica a conduta a ela imputada.

Ora, mas tudo o que a fiscalização relatou demonstra o dolo, a intenção de sonegar tributo, por parte da recorrente.

O fato de informar, em folha de pagamento e em GFIP, remuneração de seus empregados em valor menor ao que foi efetivamente por ela pago, bem como a simulação de contratação de empregados por meio de empresa interposta, ou mesmo o não registro de alguns segurados empregados que lhe prestaram serviços deixam clara a intenção da recorrente em omitir fato gerador da contribuição previdenciária, para pagar menos tributo.

A fiscalização verificou que a recorrente remunerava pessoas físicas, pagando dias trabalhados, salário, vale-transporte e horas extras e constatou que tais trabalhadores não constavam dos livros de registros de empregados da empresa.

Vale observar que a recorrente não afastou, de forma específica, nenhuma das acusações feitas pela fiscalização, ou trouxe qualquer documento para provar suas alegações, se limitando a fazer afirmações genéricas, discorrendo sobre conceitos jurídicos, sem, contudo, juntar qualquer elemento que pudesse afastar, ou ao menos por em dúvidas as acusações da auditoria da RFB.

Já a autoridade lançadora juntou farta documentação, comprovando a existência de dolo.

Há mandamento expresso na Lei 9.784/99 quanto ao ônus probatório, conforme segue: *ART 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.*

A recorrente apenas alega, mas não prova, que não houve dolo. Porém, não basta alegar. A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar. E a convicção da autoridade julgadora advém, no processo administrativo fiscal, dos elementos probatórios carreados pela fiscalização e pela recorrente. Daí a necessidade de se juntar aos autos elementos comprobatórios dos fatos alegados.

Ademais, cumpre ressaltar que a recorrente parcelou, no processo que discute a contribuição da empresa e ao RAT, o débito lançado por meio do levantamento NR- relativo aos empregado não registrados, apresentando requerimento por meio do qual declarou estar ciente de que o pedido importa em confissão irretratável da dívida (fls. 389 do processo 11522001798/20010-14).

A conduta da recorrente de não registrar segurado empregado, confessado por ela própria, corrobora o entendimento de existência de dolo.

Assim, está correta a caracterização de dolo, realizada pela fiscalização.

Quanto à aferição indireta, a autuada infere que, para utilizá-la, é necessário que tenha ocorrido a descaracterização da contabilidade do contribuinte, o que não foi feito, e transcreve o art. 33, § 6º, da Lei 8.212/91, reiterando que, em se tratando de processos administrativos ou judiciais, não se pode admitir as suposições.

Ocorre que não houve suposições, e sim constatações dos fatos relatados, e comprovados por meio de documentos.

E o § 3º, do art. 33 citado acima, deixa claro que o método de arbitramento não poderá ser utilizado somente nos casos em que a contabilidade seja totalmente desconsiderada ou declarada imprestável para todos os fins, mas também nos casos de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente.

No caso, houve apresentação deficiente de informações e documentos, razão pela qual a fiscalização teve que realizar diligências e colher informações em entrevistas e nos processos trabalhistas movidos por empregados da recorrente.

A fiscalização constatou, e comprovou, que a recorrente omitiu, nas folhas de pagamento, GFIP e contabilidade, fato gerador da contribuição previdenciária.

Para exemplificar, cito a ação trabalhista movida contra a autuada pelo trabalhador Antônio Shirley de Souza Nóbrega, em cujo processo o Sr Roy, sócio da recorrente, dando depoimento pessoal, afirmou que a remuneração dos vendedores era composta por salário mais comissão sobre vendas, e que a remuneração do reclamante era em torno de R\$1.300,00, ou seja, bem superior à remuneração constante nas folhas de pagamento e do Termo de Rescisão do Contrato de Trabalho para o referido trabalhador.

Assim, analisando os processos trabalhistas e as respostas das entrevistas realizadas com os empregados da empresa, tudo documentado nos autos, a autoridade lançadora constatou que era uma prática comum na empresa o pagamento de comissões para os empregados que ocupavam o cargo de vendedor ou promotor de vendas, em valores superiores ao valor informado na folha de pagamento e na GFIP.

Portanto, a recorrente não deu alternativas à auditoria, que foi obrigada, pela lei, a aferir as bases de cálculo, uma vez que a autoridade lançadora não pode abster-se de constituir o crédito tributário, tendo que, obrigatoriamente, na falta de elementos indispensáveis nos documentos da empresa, apurar a totalidade das contribuições devidas.

E o AFPS, ao constatar que a contabilidade da recorrente não espelha a realidade econômico-financeira da empresa, por omissão de qualquer lançamento contábil ou

por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, agiu em conformidade com os ditames legais e apurou corretamente o débito por aferição indireta.

À recorrente caberia provar que as irregularidades verificadas durante a ação fiscal não procedem e apresentar elementos que comprovem a regularidade dos registros contábeis.

Da mesma forma, cumpre esclarecer que o crédito não foi caracterizado por presunção, conforme alegado pela recorrente, tanto que ela própria confessou parte dele e, ao contrário do que afirma, o procedimento fiscal de aferição indireta está corretamente fundamentado no art. 33, § 6º, da Lei 8.212/91, citado acima.

A recorrente alega ainda que, quando a fiscalização constata que os documentos contábeis não refletem a realidade, pode exigir outros documentos para verificar a ocorrência dos fatos geradores, e que a esse procedimento dá-se o nome de aferição indireta.

Ora, mas foi exatamente esse o procedimento adotado pela fiscalização que, ao verificar que a contabilidade da empresa não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, solicitou documentos, diligenciou empresas, pesquisou reclamações trabalhistas junto à justiça do trabalho, e constatou, da análise de todos os elementos, a existência de pagamentos realizados a pessoas físicas que não foram registrados nos Livros contábeis, juntando, aos autos, uma farta documentação comprobatória de suas afirmações.

Já a recorrente, mais uma vez, apenas faz afirmações genéricas, sem afastar especificamente as afirmações da fiscalização, quando ela cita nomes e dá exemplos.

Portanto, diante da realidade fática encontrada na ação fiscal, a autoridade lançadora não teve alternativa a não ser aferir indiretamente a base de cálculo da contribuição previdenciária, considerando que sua atividade é vinculada às disposições legais.

É também objeto do AI em tela as contribuições incidentes sobre a alimentação *in natura* fornecida pela empresa.

Em relação a essa matéria, é oportuno observar que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional-PGFN emitiu o Ato Declaratório nº 03/2011, publicado no D.O.U em 22/12/2011, autorizando a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”.

Diante do citado Ato, e considerando que o Decreto 70.235/72 estabelece que o disposto no caput do art. 26A não se aplica aos casos de lei ou ato normativo que fundamente crédito tributário objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e que a Lei 10.522/2002, citada no art. 26A, determina que os créditos tributários já constituídos relativos à matéria de que trata o seu artigo 19 devem ser revistos de ofício pela autoridade lançadora, entendo que devam ser excluídos do débito, por provimento, a contribuição lançada incidente sobre o fornecimento de alimentação *in natura*, por não integrar o salário de contribuição, independente de a empresa ter ou não efetuado adesão ao PAT.

A recorrente insurge-se contra o critério adotado pela fiscalização para aferição das comissões pagas, qualificando-o de inadequado, argumentando que nem toda receita de vendas de mercadorias depende da intermediação de negócios dos representantes comerciais, pois diversas delas são realizadas diretamente com a Santista Distribuições, sem

que haja a prestação de serviços dos representantes, não ensejando, assim, pagamento de comissões.

Mais uma vez a recorrente alega, mas não prova o alegado.

Já o agente autuante trouxe diversos elementos que comprovam o pagamento de comissões superiores às declaradas pela empresa em Folha ou GFIP.

Ademais, se forem verídicas as afirmações feitas pela recorrente de que, na conta de “Venda de Mercadorias”, estão somadas as mercadorias vendidas diretamente pela Santista com aquelas vendidas com intermediação de representantes comerciais, então o percentual apurado pela fiscalização foi inferior ao real, pois os valores constantes da conta “Comissões sobre Vendas” deveriam ter sido divididos por um valor menor, qual seja, o valor constante da conta Venda de Mercadorias menos os valores relativos às vendas diretas, sem intermediação.

Assim, o percentual apurado com base nas afirmações feitas pela recorrente seria maior que aquele encontrado pela fiscalização.

Portanto, o cálculo realizado pela auditoria fiscal, na verdade, beneficiou o contribuinte.

Assim, por falta de elementos novos capazes de desconstituir o lançamento realizado nessas rubricas, os levantamentos CI e NR, devem ser mantidos no débito.

A recorrente impugna os lançamentos efetuados por meio dos levantamentos FP, PL, PT e TA, argumentando que os critérios utilizados pela fiscalização não trazem segurança jurídica para o contribuinte, em face do critério de aferição utilizado.

No entanto, para esses lançamentos não houve aferição indireta, pois tratam-se de valores extraídos das folhas de pagamento (FP), informados na contabilidade (PL), constantes dos acordos trabalhistas (PT), e dos recibos de pagamento por fretes prestados por transportador autônomo (TA).

Em relação a esses transportadores autônomos, ressalte-se que a fiscalização elaborou um quadro contendo informações do tipo de documento, número, data da emissão, nome do favorecido e valor do pagamento e serviço realizado, às fls. 264, do processo 11522.001798/2010-14.

Observe-se, ainda, que a recorrente confessou, nos autos do processo acima citado, o débito relativo à tais rubricas.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

VOTO por CONHECER DO RECURSO, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para excluir do débito, por improcedência, os valores relativos à alimentação.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relator

CÓPIA