



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13136.720347/2020-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.473 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2024
Recorrente ARCOM S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO DE ALEGAÇÕES SUSCITADAS EM RECURSO QUE NÃO FORAM APRESENTADAS EM IMPUGNAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO DAS PROVAS APRESENTADAS SOMENTE EM RECURSO POR PRECLUSÃO

Nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72 a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo nela conter, conforme disposto no art. 16, inciso III, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Estabelece, ainda, o art. 17 do referido Decreto que se considerará não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Consideram-se, portanto, preclusas as provas e alegações da contribuinte em recurso voluntário que não integraram a impugnação do lançamento.

CONHECIMENTO. CONDUTAS TIPIFICADAS PENALMENTE. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Súmula Carf nº 28.)

DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 72

Havendo simulação, a regra decadencial é a prevista no inciso I do art. 173 do CTN.

Súmula CARF nº 72 “Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN”

ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. IMPROCEDÊNCIA
Inexiste erro de identificação do sujeito passivo no Lançamento do crédito tributário.

Os lançamentos fiscais, objeto do presente PAF, foram lavrados em face da pessoa legitimada por lei a responder pelo adimplemento das obrigações relativas ao recolhimento das contribuições previdenciárias lançadas.

REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. CONSTITUIÇÃO DE EMPRESAS COM A FINALIDADE ÚNICA DE REDUZIR VALORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LANÇAMENTO. MANUTENÇÃO.

Mostra-se irregular a utilização de pessoa jurídica na contratação de prestação de serviços de representação comercial, quando os elementos materiais demonstram que a intenção do contratante foi a de remunerar, mediante serviços prestados, tão-somente as pessoas físicas vinculadas à pessoa jurídica contratada.

Não configura desconsideração da personalidade jurídica o afastamento que se faz em relação ao contrato civil de prestação de serviços, reconhecendo-se a condição de segurado obrigatório da Previdência Social na qualidade de contribuinte individual.

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. LANÇAMENTO PARTE DO TRABALHADOR. RECOLHIMENTOS EFETUADOS. ABATIMENTO. IMPOSSIBILIDADE

Não é possível o abatimento do lançamento os valores de contribuições previdenciárias eventualmente recolhidos em nome dos sócios da empresas contratadas.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Cabível a aplicação da multa qualificada quando constatado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso, exceto com relação à alegação de deficiência documental, e, na parte conhecida, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro João Ricardo Fahrion Nuske (relator), que dava provimento parcial para determinar o aproveitamento de pagamentos, o Conselheiro Thiago Buschinelli Sorretino que dava provimento parcial para excluir do lançamento os créditos constituídos com base em pagamentos efetuados a pessoas jurídicas que não apresentassem coincidência de endereços e contadores, e o Conselheiro Marcelo Milton da Silva Rizzo que dava provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sonia de Queiroz Accioly. O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino manifestou interesse em apresentar declaração voto. Entretanto, findo o prazo regimental, não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2017 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente e Redatora Designada

(documento assinado digitalmente)

João Ricardo Fahrion Nüske - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Thiago Buschinelli Sorrentino, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo n.º 13136.720347/2020-31, em face do acórdão n.º 105-005.527 (fls. 830 e ss), julgado pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador, em sessão realizada em 10 de agosto de 2021, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Trata-se de Autos de Infração (AI) lavrados contra o sujeito passivo em epígrafe, cujos créditos tributários são os descritos a seguir:

- AI com valor consolidado em 22/12/2020, de R\$ 25.832.126,99, referente à exigência de contribuições destinadas à previdência social, parte da empresa, incidentes sobre as remunerações de segurados contribuintes individuais; e

- AI, com valor consolidado em 22/12/2020, de R\$ 12.045.094,82, referente à exigência de contribuições, incidentes sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais, parte do segurado.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 20/42) como segue:

O contribuinte, já atuado no período de 1/1/2009 a 31/12/2009, persistiu em continuar a tomar serviços de Pessoas Jurídicas de Representação Comercial que são, na realidade, serviços prestados por pessoas físicas de forma exclusiva, continuada, com características de personalidade, de forma coincidente com as condutas apuradas no procedimento fiscal objeto do Processo Administrativo Fiscal (PAF) 10970.720353/2013-39, já concluído administrativamente, favorável à União e reconhecido pelo sujeito passivo mediante adesão ao parcelamento de número 10675.721222/2017-37.

Sendo assim, foram identificadas diversas empresas que prestaram serviços à ARCOM nestas condições no período de 1/2015 a 12/2017.

Após os cruzamentos das informações DIRF Terceiros identificou-se a existência de planejamento tributário que consiste em esconder a verdadeira natureza da relação entre a empresa e as pessoas físicas/sócios que prestam serviços na forma de Pessoas Jurídicas (PJ).

Consultas realizadas mostraram a existência de diversas empresas que prestaram serviços exclusivamente à Arcom S/A, nos anos de 2015, 2016 e 2017.

Informações extraídas do sistema SIF, da DIMOF e da ECF do contribuinte mostraram a existência de prestadoras exclusivas que apresentam massa salarial, receita bruta e movimentação financeira zeradas ou com valores inexpressivos para os exercícios de 2015, 2016 e 2017. Essas informações sugerem que essas empresas não possuem quadro de empregados e que a prestação de serviços é realizada pelo(s) sócio(s).

Ressalta-se que as empresas selecionadas não possuíam empregados, mas apenas informações de pró-labore de contribuintes individuais, ou seja, os próprios sócios. Estas informações foram confirmadas em pesquisas nas declarações em Guia Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) das PJ envolvidas.

O que levou à conclusão de que os serviços foram prestados pessoalmente pelos sócios das referidas empresas de representação comercial.

O Anexo II (fls. 87 a 98) apresenta planilha com relação das empresas selecionadas e respectivos endereços das pessoas jurídicas e de seus sócios. Demonstrando a continuidade da simulação entre a empresa contratante e as supostas PJ, pois, mesmo após a ação fiscal anterior já ter demonstrado que várias delas funcionavam no mesmo endereço, ainda foram encontradas diversas empresas nessa mesma situação.

Elaborou-se o Anexo III (fls. 99 a 104) para demonstrar mais um indício de simulação. Diversas empresas que possuem o mesmo endereço, mudando apenas algum dado no logradouro (sala, lote, box, etc.), também possuem em seu cadastro de CNPJ o mesmo número de telefone. O que reforça a tese de que se trata apenas de empresas de fachada.

No Anexo IV (fls. 105 a 117) consta o conjunto mais relevante de indícios de que houve simulação/conluio entre as partes envolvidas.

Após análise dos contratos de prestação de serviços com as supostas PJ (verificação das datas de abertura destas PJ, da data de contrato entre a ARCOM e as PJ e, por fim, das datas de distrato com as PJ e das datas de nova contratação de serviços com os antigos sócios das empresas, agora na condição de Representantes Autônomos) a fiscalização chegou às seguintes conclusões:

- 1) que as empresas foram criadas para prestar serviços somente ao contribuinte ora fiscalizado, eis que as datas de abertura das PJ e as datas dos contratos existentes são próximas; e
- 2) que um expressivo número de ex-sócios das PJ que tiveram seus contratos rescindidos foram imediatamente (mesma data) contratados como Representantes Comerciais, agora na condição de autônomos pessoas físicas. Bastando verificar as colunas “Data distrato PJ” e “Data contrato representante autônomo”. Isso deu-se, não por coincidência, após às decisões contrárias à Impugnação e ao Recurso Voluntário apresentados pela empresa em face dos autos de infração lavrados no procedimento fiscal anterior já citado.

No intuito de reforçar a caracterização da simulação/conluio existente, elaborou-se o Anexo V (fls. 118 a 130) para demonstrar a situação cadastral (amostragem) de empresas que fizeram parte da análise para o lançamento fiscal anterior. Sua grande maioria encontra-se “baixada”, dentre as quais, cita-se como exemplos, as que tinham endereço em Uberlândia/MG, à Rua Antônio Morais, n.º 579 e que foram objeto de destaque no procedimento fiscal realizado em 2013.

No Anexo VI (fls. 131 a 133) há relação, após pesquisas nos sistemas de cadastro CNPJ, das empresas que foram constituídas em um mesmo endereço na cidade mineira de Tupaciguara/MG, todas situadas na Rua Bueno Brandão, n.º 43. A razão social das referidas empresas eram sempre iniciadas com a expressão “Representações” seguida de uma numeração que correspondia ao complemento do endereço, ou seja, Rua Bueno Brandão, n.º 43 BOX xxxx (números atribuídos). Neste anexo é possível verificar que todas as empresas relacionadas estão na situação cadastral “baixadas”, sendo que a grande maioria no ano de 2007.

No mesmo Anexo VI também estão relacionadas novas empresas constituídas, em sua grande maioria no ano de 2006, as quais têm, ou tinham, como responsáveis as mesmas pessoas físicas das citadas empresas situadas na cidade de Tupaciguara, mas agora com endereços totalmente diversos das anteriores que foram baixadas. Inclusive consta no Relatório Fiscal, item 3.6. – PROCESSOS TRABALHISTAS, do processo 10970.720353/2013-39, partes de ações trabalhistas onde são citadas empresas com endereço em Tupaciguara. Estas informações servem para comprovar que o contribuinte tem um longo histórico de contratação de Pessoas Jurídicas que na realidade são pessoas físicas, em uma grave afronta ao sistema tributário e de arrecadação.

Conforme documentação (contratos de representação comercial) apresentada pelo contribuinte, no período de 1/2015 a 12/2017, a quantidade de pessoas jurídicas que prestou serviços foi em torno de 460 empresas; enquanto que o número de contratos

com pessoas físicas, na condição de representantes comerciais autônomos, foi em torno de 3.000 (três mil). O que demonstra uma mudança radical após o procedimento fiscal realizado em 2013, conforme citado no Relatório Fiscal (período auditado de 2009) essa situação era totalmente inversa:

“Ainda, esses lançamentos são corroborados pela planilha eletrônica em formato excel das notas fiscais fornecida pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Início de Procedimento Fiscal onde a quantidade de notas fiscais emitidas por empresas representantes gira em torno de 1.670 por mês, e a quantidade mensal de RPA emitidos por representantes comerciais pessoa física perfaz, em média, 07(sete)”

Da documentação analisada, deparou-se com um telegrama enviado ao Sr. Alexandre Matte, até então suposto sócio da empresa A. MATTE REPRES. COM. LTDA. No referido telegrama chama a atenção que a ARCOM S/A se dirige a ele como “representante comercial autônomo” e cobra a apresentação de Recibos de Pagamentos a Autônomos (RPA). Situação semelhante ocorreu com o representante comercial Gilson dos Guimarães de Brito.

No caso em tela, é certo que a ARCOM atuando na atividade de comércio atacadista necessita de mão de obra para negociar seus produtos no enorme mercado nacional. E nessa seara mercantil competitiva optou por reduzir custos com a imposição do fenômeno da pejetização.

Assim, diante da realidade fática não se pode considerar como legítimo um contrato de prestação de serviços celebrado com uma pessoa jurídica fictícia sob pena e validar um negócio jurídico aparente, simulado.

Por fim, comprovada a contratação de pessoas físicas sem relação de emprego, estes são segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de contribuintes individuais e assim o autuado deve arcar com as contribuições exigidas pela legislação que trata da matéria.

No presente relatório estão plenamente provadas a ocorrência de fraude e simulação além de conluio entre as partes envolvidas.

Desta forma aplicou-se o contido no artigo 173, inciso II, do CTN, restando claro que não incide decadência quinquenal para as competências do exercício de 2015.

Aplica-se a multa de ofício prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo primeiro da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14, da Medida Provisória 351/2007 e pelo artigo 14 da Lei 11.488/2007. Ressaltando que a aplicação da multa em dobro (qualificada) está relacionado com a existência das circunstâncias previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Ao longo do Relatório Fiscal (fls. 20 a 42) ficou demonstrada a clara intenção da ARCOM S/A de tirar proveito tributário ilícito por meio da prática de interposição de pessoas jurídicas nas relações de suas operações de vendas através de representantes comerciais.

Essa conduta previamente planejada foi levada a efeito quando a empresa deixou de declarar em GFIP e também deixou de recolher a correspondente contribuição previdenciária patronal.

Restou, por fim, evidente a intenção da fiscalizada em utilizar-se das referidas práticas (Contrato de prestação de serviços fictício com uma PJ) com fins de alcançar indevida tributação favorecida, ou seja, o não recolhimento das contribuições previdenciárias patronais pela prestação de serviços efetuado por pessoa física.

Intimado das exigências fiscais por Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, em 23/12/2020 (fl. 632), o autuado apresentou, em 22/1/2021, impugnação (fl. 722), contrapondo-se aos lançamentos fiscais com argumentos a seguir sumariados.

Das preliminares.

A impugnante requer, preliminarmente, seja reconhecida a nulidade dos autos de infração impugnados por erro na identificação do sujeito passivo.

Se o Fisco considerou inexistentes as referidas pessoas jurídicas, impositiva seria a baixa, de ofício, das respectivas inscrições no CNPJ, ou, quando menos, a declaração de inidoneidade dessas inscrições, para que a Impugnante se abstinhasse de contratá-las. Este procedimento tem previsão no art. 80, §1º da Lei 9.430/96, na redação dada pela Lei 11.941/09, deliberadamente ignorado pelo fiscal autuante.

Logo, ao exigir da Impugnante – e não dos representantes comerciais – o valor dos tributos considerados devidos sobre pagamentos feitos a pessoas físicas, a D. Fiscalização incorreu em erro na identificação do sujeito passivo da obrigação, ensejando a nulidade dos autos de infração ora contestados.

Não bastasse isso, resta evidente que o verdadeiro intuito da autoridade lançadora foi o de transferir à Impugnante a responsabilidade pela fiscalização de terceiros, que compete privativamente aos órgãos e funcionários daquela instituição, nos termos do art. 142 do CTN.

Ultrapassada tal preliminar, impõe-se o reconhecimento da decadência dos lançamentos relativos ao ano de 2015.

A fiscalização não foi capaz de demonstrar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, devendo ser aplicado o prazo quinquenal previsto no § 4º do art. 150 do CTN – contado da ocorrência do fato gerador –, o que enseja o reconhecimento da decadência dos lançamentos referentes ao ano de 2015, tendo em vista que os autos de infração foram lavrados apenas em 22 de dezembro de 2020.

Do mérito.

No mérito, requer seja a presente impugnação integralmente acolhida, cancelando-se as exigências fiscais nela consubstanciadas.

Quanto à alegada exclusividade da prestação de serviços, não é minimamente razoável exigir que a Impugnante obrigue determinado representante comercial a prestar serviços para outrem. Ora, se o representante se sente satisfeito e confortável promovendo a venda de produtos de apenas um cliente, não cabe à Impugnante fazer com que mude de ideia e procure outros.

A propósito, cite-se, apenas a título de exemplo, que a empresa Oliveira Representação Miradouro Ltda., listada pelo fisco como uma das empresas que supostamente prestariam serviços com exclusividade à Impugnante, há muito tempo já presta serviços para outros tomadores, conforme comprovam as notas fiscais anexas (doc. 2), não subsistindo a alegação de que ela teria sido constituída exclusivamente para prestar serviços à Impugnante.

O fato de tais representantes não possuírem empregados, igualmente, não pode ser entendida como indício de simulação. A decisão pela contratação ou não de empregados cabe exclusivamente ao(s) sócio(s), dependendo sempre da real necessidade, que por ele(s) deve ser avaliada, e mais ninguém. Diferentemente das sociedades prestadoras de serviço de natureza não intelectual, em que é mais frequente a contratação de empregados para execução de tarefas que exijam esforço físico, a atividade da representação comercial não requer, necessariamente, a utilização de mão de obra adicional, podendo ser exercida pelo próprio sócio.

Por outro lado, nada impede que várias empresas tenham sede em um mesmo endereço, ainda que esse endereço seja de outrem. Exigir que tenham sede própria para superar a alegação de simulação significa impor custos desnecessários com aluguel e manutenção de imóveis, sobretudo se a atividade da pessoa jurídica não requer o uso de instalações físicas próprias, além de ser a forma mais adequada de direcionar as intimações, notificações e solicitações de órgãos e autoridades públicas em geral ao profissional encarregado pelo atendimento - qual seja, o contador/procurador - evitando-se os riscos de perda de prazos e atrasos provocados pela triangulação de correspondências.

Ademais, como pode se observar do anexo II do relatório fiscal, a grande maioria das empresas tem seu próprio endereço e, nos poucos grupos de empresas com endereços próximos, são completamente distintos daqueles verificados no procedimento fiscal de 2012. A bem da verdade, o fiscal tentou se valer da situação constatada em procedimento fiscal anterior para fazer lançamentos relativos a períodos distintos.

No mais, a Impugnante opera com diversos representantes comerciais, sejam eles pessoas físicas - inscritas como autônomos - sejam pessoas jurídicas. A contratação de ex-sócios das pessoas jurídicas como representantes comerciais na condição de autônomos pessoas físicas não configura qualquer irregularidade, na medida em que sobre as remunerações pagas incidem contribuições devidas pelos empregadores, empresas e entidades a elas equiparadas, tendo como base a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Impedir ou limitar o direito à organização empresarial sem lei que admita implica evidente proibição à liberdade de exercício de atividade econômica, só permitida nos casos previstos em lei. E à míngua de norma que vede, restrinja ou limite a prestação de serviços de representação comercial por pessoa jurídica, a desconsideração da personalidade dessas sociedades revela clara tentativa de impedir o exercício dessa atividade, e patente ofensa ao § único do art. 170 da Constituição Federal, na medida em que configura evidente interferência estatal na organização e funcionamento da pessoa jurídica.

Já a baixa da inscrição de empresas que foram alvos do procedimento anterior só demonstra que houve preocupação dos prestadores de serviços em evitar eventuais questionamentos pela fiscalização que pudesse comprometê-los, não havendo, no caso, qualquer interferência da Impugnante.

Do mesmo modo, a redução no número de pessoas jurídicas contratadas como representantes comerciais, e o aumento da contratação de pessoas físicas na condição de autônomos, demonstra apenas uma preferência dos representantes comerciais na forma de constituição, que não configura qualquer irregularidade.

Todavia, à exceção da existência de empresas localizadas em endereços próximos e supostamente prestando serviços com exclusividade à Impugnante – que como se viu, não configuram hipótese de simulação -, nenhum dos demais indícios foram apontados pelo fiscal autuante, afastando a acusação de suposta continuidade na conduta que levou à instauração do procedimento fiscal anterior.

Além de o agente fiscal autuante ter se apoiado em elementos diversos daqueles que foram considerados no procedimento fiscal anterior, e que supostamente configurariam indícios de conluio, alguns deles como, por exemplo, a contratação de representantes comercial autônomos, só demonstram uma evidente mudança na conduta da Impugnante.

O fato é que não há argumentos a justificar a desconsideração da personalidade jurídica das empresas de representação comercial, tratando-se de flagrante ingerência do fisco na atividade desenvolvida pela Impugnante sem qualquer fundamento plausível.

No caso específico da representação comercial, o art. 1º da Lei 4.886/65 permite expressamente a prestação desse serviço por meio de pessoa jurídica, a despeito de a atividade em si ser exercida pessoalmente por seu(s) sócio(s) pessoa(s) física(s). Pouco importa, para esse fim, se a atividade é desempenhada pessoalmente por um ou por todos os sócios, pois a prestação de serviços de representação comercial por meio de pessoa jurídica é legítima e expressamente admitida pela Lei.

Tal forma de organização é admitida também para as atividades de natureza intelectual, como é o caso da representação comercial, notadamente com o advento do art. 129 da Lei 11.196/05.

Ora, não há dúvida de que a atividade de representação comercial é de natureza intelectual, porquanto não resulta de esforço físico. Nessas condições, a ela se aplicam

as normas da legislação previdenciária voltadas às pessoas jurídicas que prestem tal serviço, e não às pessoas físicas, nos exatos termos da disposição legal supratranscrita.

A própria Receita Federal já deu aplicação a tal dispositivo por meio da Solução de Consulta n. 191, de 6 agosto de 2010, admitindo que "serviços profissionais (no caso, de fisioterapeuta), em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados, se sujeitam à legislação tributária aplicável às pessoas jurídicas se forem prestados por uma sociedade". No mesmo sentido a Solução de Consulta n. 86, de 2 de agosto de 2008.

Não por outro motivo, a jurisprudência do CARF evoluiu no sentido de admitir a terceirização, inclusive da atividade fim.

Não bastasse isso, considere-se que a Impugnante, na qualidade de atacadista, promove através dos representantes comerciais contratados a distribuição de seus produtos às mais remotas regiões do país. Para tanto, a Impugnante vale-se dos serviços oferecidos não apenas pelos representantes sediados no mesmo município em que ela se encontra, mas também daqueles sediados em outras regiões do país.

Outra justificativa para a criação de uma pessoa jurídica é a formação de sociedade (contrato de sociedade) entre duas ou mais pessoas que concordam em se associar para viabilizar o exercício de uma dada atividade econômica e partilhar entre si os seus resultados e riscos. A alegação de inexistência desse interesse associativo dos sócios também precisa ser devidamente comprovada em relação a cada sociedade, individualmente, e não simplesmente presumida de forma generalizada, como fez a Fiscalização.

Não restam dúvidas, portanto, que a prestação de serviço pelos representantes comerciais da Impugnante organizados sob a forma de pessoas jurídicas configura terceirização de atividade comercial, que se deu de forma absolutamente regular, não subsistindo as alegações do fiscal de que os serviços teriam sido supostamente prestados por pessoas físicas.

Apenas por estarem sujeitas a uma carga tributária menor, o fiscal simplesmente presumiu a ausência das justificativas de existência das pessoas jurídicas, de forma massificada em relação a todas elas, valendo-se, inclusive, do método da amostragem para presumir que todas elas estariam em situação idêntica, o que é de todo inadmissível.

Para legitimar sua pretensão, seria necessário que a fiscalização (i) investigasse uma a uma as pessoas jurídicas que prestam serviços de representação comercial à impugnante com o fim de verificar a presença das justificativas de sua constituição, e não simplesmente desconsiderá-las em bloco para satisfazer o interesse arrecadatário; o fiscal não comprovou a inexistência dessas justificativas em relação a cada pessoa jurídica, o que demandaria, a esta altura, uma nova fiscalização e um novo auto de infração, já que não cabe a esta Delegacia nem às instâncias administrativas de julgamento realizar essa averiguação em sede recursal; e (ii) declarasse inapta ou baixasse a inscrição no CNPJ daquelas pessoas jurídicas que julgasse não atenderem aos requisitos para a inscrição por inexistência de fato, nos termos do art. 80, § 10 da Lei n. 9.430/96.

Isso significa que se a pessoa jurídica cumpriu todos os requisitos da Lei 4.886/65 para o regular exercício desta atividade, ela deve ser tratada como tal (pessoa jurídica de representação comercial) para todos os fins, inclusive tributários, não podendo ser qualificada pelo Fisco como um contribuinte individual (representante comercial pessoa física) somente para satisfazer interesses arrecadatários.

Repita-se que à Impugnante competia tão somente verificar a idoneidade das pessoas jurídicas mediante consulta aos respectivos CNPJ e registros junto ao CORE antes de efetuar os pagamentos, e, inexistindo óbices nos referidos cadastros e registros, não haveria porque colocar em dúvida a existência de fato e de direito daquelas empresas.

Não há, portanto, que se falar em pessoa jurídica fictícia ou inexistente.

O relatório fiscal (fl. 27) indica que as empresas de representação comercial possuíam “informações de pró-labore de contribuintes individuais, ou seja, os próprios sócios. Estas informações foram confirmadas em pesquisas nas declarações em GFIP – Guia Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social das PJ envolvidas”.

Isso significa que o sócio, pessoa física, da pessoa jurídica contratada como representante comercial já contribuiu ao INSS como contribuinte individual (art. 9º, V, “h”, do Decreto n. 3.048, de 6.5.99 – “RPS”), sobre a remuneração recebida a título de pró-labore.

Caberia à fiscalização, portanto, considerar no cálculo da exigência o valor dos tributos e contribuições previdenciárias pagas pela pessoa jurídica cuja personalidade foi desconsiderada e deduzi-las de ofícios.

Dessa forma, em se mantendo os lançamentos ora questionados – o que se admite apenas por argumentar –, impõe-se subsidiariamente o abatimento dos valores já recolhidos pelos sócios das pessoas jurídicas, cujos rendimentos foram redirecionados às pessoas físicas.

Vale destacar que a Impugnante não sofreu aplicação de multa qualificada à época do primeiro procedimento fiscal, mesmo diante do que o fisco considerou como indícios da suposta utilização de pessoas jurídicas interpostas. Inexistindo tais indícios no período ora auditado, com mais razão ainda deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.

Subsidiariamente, em se mantendo a exigência consubstanciada nos autos de infração o que se admite apenas por argumentar, requer-se: sejam abatidas as contribuições já recolhidas pelos sócios das pessoas jurídicas incidentes sobre as remunerações recebidas a título de pró-labore; e seja afastada a multa qualificada, reduzindo-a ao patamar de 75% em razão da inexistência de dolo.

Requer-se, por fim, seja determinado o cancelamento do protocolo de processo de representação penal para fins criminais aventada pela autoridade lançadora, eis que carente de motivação e ausente a fraude, dolo, conluio ou simulação imprescindíveis para concebê-la.

Prova-se o alegado através de todas as formas admitidas em Direito, especialmente pelas provas acostadas à presente e mediante apresentação de novos documentos eventualmente necessários à revelação da verdade material, assim como pela realização de perícia técnica e de diligências necessárias.

Diante da impugnação, entendeu a DRJ por manter o lançamento, com a seguinte
ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. CONSTITUIÇÃO DE EMPRESAS COM A FINALIDADE ÚNICA DE REDUZIR VALORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LANÇAMENTO. MANUTENÇÃO.

Mostra-se irregular a utilização de pessoa jurídica na contratação de prestação de serviços de representação comercial, quando os elementos materiais demonstram que a intenção do contratante foi a de remunerar, mediante serviços prestados, tão-somente as pessoas físicas vinculadas à pessoa jurídica contratada.

Não configura desconsideração da personalidade jurídica o afastamento que se faz em relação ao contrato civil de prestação de serviços, reconhecendo-se a condição de segurado obrigatório da Previdência Social na qualidade de contribuinte individual.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

SIMULAÇÃO DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Configura hipótese de qualificação da multa de ofício, por força da simulação, do conluio e da fraude, a situação onde o sujeito passivo simula relação contratual de prestação de serviços de representação comercial, com conluio de pessoa jurídica prestadora de serviço, com evidente intuito de proceder à remuneração das pessoas físicas a ela vinculadas, na qualidade de segurados contribuintes individuais.

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. FRAUDE E SIMULAÇÃO. DIES A QUO.

No âmbito da decadência, havendo a constatação da simulação e da fraude, o marco inicial de sua contagem rege-se pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia haver o lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 478 e ss, sob alegação de: 1) Nulidade do lançamento por deficiência documental; 2) Erro na identificação do sujeito passivo; 3) Decadência; 4) o cancelamento das exigências fiscais e; subsidiariamente 5) o abatimento das contribuições já recolhidas pelos sócios; 6) o afastamento da multa qualificada, reduzindo-a a 75% por inexistência de dolo e; 7) o cancelamento do protocolo de representação fiscal para fins penais.)

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro João Ricardo Fahrion Nüske, Relator.

Sendo tempestivo e preenchido parcialmente os requisitos de admissibilidade, conheço em parte do recurso.

1. DO NÃO CONHECIMENTO EM PARTE DO RECURSO**1.1. DA NULIDADE DO LANÇAMENTO POR DEFICIÊNCIA DOCUMENTAL – MATÉRIA NÃO IMPUGNADA**

Argui o recorrente como preliminar recursal a nulidade do lançamento por deficiência documental.

Todavia, em análise da impugnação apresentada em fls. 723 e ss percebe-se que esta matéria não foi objeto de impugnação e, conseqüentemente, de análise pela DRJ.

Como se percebe do Decreto nº 70.235/72:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Desta forma, é a impugnação que delimita a matéria em discussão no Processo Administrativo Fiscal, após instaurar a fase litigiosa do procedimento de determinação e exigência do crédito tributário.

Assim sendo, a matéria que não foi objeto de impugnação não pode ser trazida como inovação no Recurso à segunda instância administrativa, entendimento este já sedimentado neste Conselho:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Não deve ser conhecida a matéria inovada em recurso voluntário que não havia sido objeto de impugnação, tendo sido consumada a preclusão.

Ac. 2202-004.915, de 17/01/2019

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

A impugnação, que instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as suas razões de defesa (arts. 1416, Decreto nº 70.235/1972). Não se admite, pois, a apresentação, em sede recursal, de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública. Não configurada hipótese que autorize a apresentação de novos fundamentos na fase recursal, mandatário o reconhecimento da preclusão consumativa.

Ac. 2202-005.272, de 09/07/2019

PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO QUANTO À INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR.

É vedado à parte inovar no pedido ou na causa de pedir em sede de julgamento de segundo grau, salvo nas circunstâncias excepcionais referidas nas normas que regem o processo administrativo tributário federal.

Ac. 2202-005.311, de 10/07/2019

INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso voluntário, em relação aos quais não teve oportunidade de se manifestar a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação em segunda instância, por preclusão processual.

Ac. 2402-007.507, de 07/08/2019

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

Matéria que não tenha sido objeto de impugnação e, portanto, não conste da decisão de primeira instância, não pode ser alegada em sede de recurso voluntário, por estar preclusa.

Ac CSRF. 9303-009.436, de 18/09/2019

Com isso, não conheço da alegação no recurso.

1.2. DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

Pugna o recorrente pelo cancelamento do protocolo de representação fiscal para fins penais.

Sobre o tema o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais editou a Súmula nº 28

Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Desta forma, deixo de conhecer da alegação no recurso.

2. DO RECURSO

2.1. DO ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Os Autos de Infração objeto do presente processo foram lavrados em face das pessoas legitimadas por Lei a responder pelo adimplemento das obrigações relativas ao recolhimento das contribuições previdenciárias lançadas.

No caso, durante a ação fiscal, concluiu o auditor fiscal que a recorrente, em verdade, efetuou pagamentos a pessoas físicas, na condição de autônomos, por intermédio de pessoas jurídicas constituídas com a finalidade de ocultar tal condição, motivo pelo qual desconsiderou o vínculo pactuado entre o pagador e referidas pessoas jurídicas, caracterizando-o entre os sócios majoritários das empresas representantes e a recorrente.

Assim, não vejo como ser adotada a tese de ilegitimidade quanto a eleição do sujeito passivo constante nos Autos de Infração, **já que é a empresa pagadora a contribuinte por força do art. 22, I, da Lei 8.212/91.**

2.2. DA DECADÊNCIA

A decisão recorrida, corroborada com os elementos dos autos, entendeu ter havido simulação da recorrente ao realizar a criação de empresas em nomes de ex-funcionários como forma de que os mesmos continuassem a ser representantes comerciais, porém como pessoa jurídica.

Em face da alegada simulação, a regra de decadência aplicada pelo colegiado a quo foi a prevista no art. 173, inciso I. Diversamente, a recorrente alegou que não houve simulação e que, portanto, a regra aplicável seria a do art. 150, § 4º, do CTN.

Neste mesmo sentido:

Súmula CARF nº 72 “Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.”

A análise desta prejudicial de mérito confunde-se com a própria análise de mérito.

Antecipo, entretanto, minha conclusão de que houve a simulação, pelas razões que exporei adiante, e, por conseguinte, a regra decadencial aplicada é correta.

Nego, pois, provimento na matéria.

2.3. DA EXISTÊNCIA DE FATO E A SUBSTÂNCIA DAS EMPRESAS DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL

Nestes pontos, transcrevo o voto proferido no acórdão da DRJ, conforme faculta o artigo 114, §12º, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, haja vista não haver novas razões de defesa no recurso voluntário além daquelas já analisadas pela decisão de primeira instância que abaixo transcrevo e que, desde logo, acolho como minhas razões de decidir

O Relatório Fiscal e seus anexos (fls. 20 a 626) descrevem, pormenorizadamente, os elementos de fato e de direito utilizados pela fiscalização para se chegar à conclusão de que as pessoas jurídicas contratadas pela recorrente (representantes) não apresentavam características factuais de uma sociedade empresária, sendo utilizadas tão somente para ocultar a real prestação de serviços de forma individual por cada um dos sócios dessas empresas, esquivando-se do pagamento das contribuições previdenciárias incidentes na remuneração do representante.

A fiscalização federal conclui e demonstra uma política, reiterada (autuação fiscal federal, pelo mesmo motivo, realizada para o todo o ano de 2009), de contratação adotada pela autuada por meio de representantes comerciais através da constituição de uma pessoa jurídica (pejotização).

Ademais, a pessoa jurídica contratada é desprovida de autonomia empresarial própria (ausência de empregados, endereços idênticos aos dos sócios, PJ com os mesmos telefones, etc.), existindo tão somente em decorrência desta contratação.

Pois bem, considerando as provas carreadas aos autos pela fiscalização e pela autuada, passo a apontar meu entendimento sobre a lide administrativa.

Inicialmente, entendo ser possível que o exercício da representação comercial (Lei 4.886/65) se dê através de pessoas físicas e jurídicas, não havendo que se falar em princípio que o representante comercial que se organiza para a prestação de seus serviços na forma de empresa, busca simplesmente criar pessoa jurídica com a finalidade de burlar a legislação tributária.

Contudo, verifica-se no Relatório Fiscal (fls. 20 a 42) elementos de prova, colhidos no curso da ação fiscal, capazes de formar a convicção da autoridade fiscal e poder concluir que os representantes comerciais contratados pela autuada, através do uso de pessoas jurídicas, prestaram serviços de forma contínua e exclusivamente para o contribuinte, mantendo, dessa forma, total dependência econômica com ele, sem ostentar a condição de empresário, motivo pelo qual foram considerados como segurados contribuintes individuais vinculados ao sujeito passivo Arcom.

Em sede de ação fiscal foram considerados uma série de documentos de modo a subsidiar a conclusão pelo lançamento (fls. 55 a 593). Alguns deles:

- a) Anexo I (fls. 55/86) - Relação empresas que apresentaram Massa Salarial, Receita Bruta e Movimentação financeira zerados;
- b) Anexo II (fls. 87/98) - Relação de empresas com endereços idênticos aos dos sócios;
- c) Anexo III (fls. 99/104) - Relação de empresas com dados de endereço e telefones iguais;
- d) Anexo IV (fls. 105/117) - Relação de sócios das PJ que após distratos apresentam vínculos como pessoa física (autônomo);
- e) Anexo V (fls. 118/130) - Amostragem da situação cadastral de empresas submetidas ao procedimento fiscal anterior e que foram baixadas; e
- f) Anexo VI (fls. 131/133) - Empresas Tupaciguara X Novas empresas. Empresas que foram constituídas em um mesmo endereço na cidade mineira de Tupaciguara/MG, todas situadas na Rua Bueno Brandão, nº 43. A razão social das referidas empresas eram sempre iniciadas com a expressão "Representações" seguida de

uma numeração que correspondia ao complemento do endereço, ou seja, Rua Bueno Brandão, nº 43 BOX xxxx (número atribuídos). Nesse anexo é possível verificar que todas as empresas relacionadas estão na situação cadastral “baixadas”, sendo que a grande maioria no ano de 2007.

No mesmo anexo, também são relacionadas novas empresas constituídas, em sua grande maioria no ano de 2006, as quais têm, ou tinham, como responsáveis as mesmas pessoas físicas das citadas empresas situadas na cidade de Tupaciguara, mas agora com endereços totalmente diversos das anteriores que foram baixadas.

Nesse compasso, concluiu o Auditor-fiscal autuante, que em verdade tais empresas não existiam de fato tendo sido comprovada a contratação de pessoas físicas sem relação de emprego, os quais foram considerados como segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de contribuintes individuais, o que justificou o lançamento das contribuições objeto dos autos de infração combatidos.

Para definição da remuneração do contribuinte individual, foi considerado o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços apresentado pelo sujeito passivo em sede de ação fiscal, em planilha eletrônica (fls. 134 a 388), para o período de 1/2015 a 12/2017.

Há que se reconhecer que não há normas vedando a organização de empresas, já que é prática legítima e usual de gestão empresarial. De fato as pessoas físicas e jurídicas possuem liberdade para conduzir seus negócios da maneira que se lhe apresentem mais vantajosas. No entanto, a liberdade de auto-organização do contribuinte perante o Fisco e a sociedade não é absoluta, esta liberdade não vai além dos limites traçados pelo ordenamento jurídico e está sujeita a restrições, como o respeito à livre concorrência, à boa fé, à função social da empresa e não se coaduna com as práticas de simulação, conluio, abuso de personalidade jurídica ou fraude à lei, e é justamente na quebra da legalidade que corretamente a Fiscalização se pautou quando desconsiderou, para fins tributários, a autonomia das pessoas jurídicas prestadoras de serviços de representação comercial, consolidando, pela verdade material, um vínculo entre a autuada e um segurado contribuinte individual.

Nessa direção nos ensina Hermes Marcelo Huck citado por Leandro Paulsen que:

Nada deve impedir o indivíduo de, dentro dos limites da lei, planejar adequadamente seus negócios, ordenando-os de forma a pagar menos impostos. Não lhe proíbe a lei, nem tampouco se lhe opõem razões de ordem social ou patriótica. Entretanto, essa fórmula de liberdade não pode ser levada ao paroxismo, permitindo-se a simulação ou o abuso de direito. A elisão abusiva deve ser coibida, pois o uso de formas jurídicas com a única finalidade de fugir ao imposto ofende a um sistema criado sobre as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária. ... uma relação jurídica sem qualquer objetivo econômico, cuja única finalidade seja de natureza tributária, não pode ser considerada como comportamento lícito. Seria fechar os olhos à realidade e desconsiderar a presença do fato econômico na racionalidade da norma tributária. Uma interpretação jurídica atenta à realidade econômica subjacente ao fato ou negócio jurídico, para efeitos de tributação, é a resposta justa, equitativa e pragmática.”

Assim, havendo suspeitas de condutas que visem simular o fato real e com isso elidir abusivamente as contribuições previdenciárias devidas, a fiscalização está legitimada a buscar a verdade material em observância ao princípio da primazia da realidade. Vale então trazer à baila o que preceitua o Código Civil quanto à 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 ante datados, ou pós-datados.

No art. 168, a norma civil afirma que a nulidade pode ser alegada por qualquer interessado, sendo esta disposição complementada pelo art. 169, que afirma serem os negócios jurídicos nulos não suscetíveis de confirmação, nem de convalidação pelo decurso do tempo.

Neste ponto, merece ser citado o magistério de Marco Aurélio Greco:

“... sendo hipótese de nulidade do negócio jurídico, este, desde a sua celebração, está viciado e não produzirá os efeitos que lhe são próprios. Assim, o Fisco pode se recusar a aceitar os efeitos tributários pretendidos pelo contribuinte sem precisar, para tanto, ingressar com nenhuma ação específica para decretar a nulidade do negócio. Se todo interessado pode invocar a nulidade (art. 168) qualquer interessado pode se comportar no relacionamento direto perante a parte interessada realizando a conduta coerente com o seu entendimento de que o negócio é nulo por simulado.”

(...)

O Código Tributário Nacional – CTN tratou do tema no inciso VII do art. 149, assim dispondo:

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;

Isto posto, resta claro que não cabe ao Fisco impor aos contribuintes uma vedação ao exercício do direito de livre condução de seus negócios, mas lhe compete apurar a ocorrência de eventuais situações de ilicitude, as quais devem ser devidamente levadas em consideração quando da aplicação da legislação tributária. É prerrogativa da autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos eivados de vícios, sendo tal poder a própria essência da atividade fiscalizadora que não pode ficar adstrita aos aspectos formais dos atos e fatos. Frise-se, para reforçar, que a desconsideração do negócio jurídico teve finalidade apenas tributária e previdenciária, ou seja, a auditoria fiscal corretamente não procedeu à despersonalização jurídica das empresas, mas apenas deu nova qualificação fiscal ao negócio jurídico, retirando-lhe os efeitos próprios do ato aparente (duas empresas autônomas) para atribuir-lhe os efeitos próprios do negócio jurídico real (uma pessoa física, contribuinte individual, prestando serviços de representação comercial à autuada, pessoa jurídica). Nesse sentido, as constatações fiscais que cominaram no lançamento fiscal operam apenas efeitos no plano tributário, não atingindo a validade dos atos de constituição das empresas.

Para ficar claro, a despersonalização da pessoa jurídica é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário. Sendo uma sociedade regularmente constituída, a relação jurídica somente se desfaz nos termos do Código Civil.

Assim, constatada a ocorrência de vícios do negócio jurídico com motivação ilícita, unicamente para redução da carga tributária, conclui-se que a autoridade fiscal é competente para desconsiderar os atos ou negócios jurídicos.

Fato é que, da contraposição dos argumentos trazidos pela fiscalização e pela autuada, não vejo como entender, quanto ao mérito, diferente do apontado pelo robusto conjunto probatório carreado aos autos.

O contribuinte não conseguiu demonstrar de forma satisfatória que as empresas por ela contratadas possuíam uma independência econômica, financeira e gerencial, de modo a justificar tratar-se de pessoas jurídicas autônomas, criadas com a finalidade de explorar a atividade de representação comercial exercida por seus sócios, elidindo, assim, as conclusões adotadas pela fiscalização tributária, de que, em verdade, a criação de tais pessoas jurídicas eram, além de uma condição para a contratação, diretamente

vinculadas à própria recorrente em termos gerenciais, já que arcava com todos os custos para que pudessem existir.

Aliás, a única prova trazida, por amostragem, pela autuada para tentar elidir os lançamentos fiscais e justificar a contratação de pessoas jurídicas, se refere à empresa Oliveira Representação Miradouro LTDA, na qual consta no Anexo I (fl. 61), que traz extensiva relação de empresas que apresentaram massa salarial, receita bruta e movimentação financeira zeradas, consoante tela abaixo capturada.

Ainda assim, as 4 (quatro) notas fiscais juntadas e emitidas no ano de 2011, por esta empresa, não possuem o condão de elidir lançamentos tributários atinentes ao período de 1/2015 a 12/2017.

Também não acolho o argumento de que a representação comercial enquadra-se no disposto no art. 129 da Lei 11.196/09.

E o faço considerando que a representação comercial não pode ser enquadrada como atividade de caráter intelectual, científica, artística ou cultural, já que se trata de atividade de natureza exclusivamente mercantilista e comercial, de modo que pelo simples não enquadramento em tal condição, já se justifica o afastamento de tal argumento constante na impugnação.

(...)

Uma vez constatado, pela fiscalização, que há vinculação obrigatória de um trabalhador com o Regime Geral de Previdência Social, cabe à autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, desconsiderar a forma sob a qual a prestação se deu para, com base na realidade emergente, apurar contribuições devidas e condutas incompatíveis com a legislação aplicável.

Do contrário, esvaziar-se-ia inteiramente a obrigatoriedade das normas previdenciárias e da filiação dos segurados, deixando a questão inteiramente ao arbítrio, interesses e conveniências dos pactuantes, causando, conforme o caso, prejuízo ao financiamento da previdência social.

Vê-se, portanto, que tais fundamentos legais são suficientes para legitimar o procedimento fiscal que considerou que os pagamentos formalizados em favor de pessoas jurídicas, na realidade, se referem a vínculo contratual de prestação de serviços estabelecido entre o contribuinte e pessoas físicas.

Esclareça-se que a declaração de inexistência de fato de pessoas jurídicas perante o CNPJ, no âmbito administrativo, nos termos da INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1863, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2018 (vigente por ocasião das autuações) deve originar processo específico que envolve os titulares de direito das pessoas jurídicas e não o impugnante, nos termos do que dispõe o artigo 29 dessa IN.

O fato de não ter sido baixada a inscrição de CNPJ de pessoas jurídicas que inexistiriam de fato, relativamente ao período considerado não tem o condão de desmentir os fatos arrolados pela fiscalização que levam à conclusão de que apesar de o vínculo da prestação ter se dado entre o sujeito passivo e o representante comercial pessoa física, houve a adoção de artifício (do qual participou o contribuinte) com a formalização da contratação de pessoas jurídicas.

(...)

Conforme antecipado, no Relatório Fiscal a auditora apresentou constatações, já relatadas, que a levaram a concluir que, no período considerado nas autuações, o vínculo relativo à prestação de serviços de representação comercial se deu entre os sócios, pessoas físicas, e o contribuinte e não entre ele e as sociedades da qual faziam parte aqueles, como restou formalizado.

Por ocasião da impugnação, o contribuinte não apresentou elementos capazes de desmentir os fatos arrolados pela fiscalização. Essencialmente, ele traz apenas

argumentos que justificariam a ocorrência das situações arroladas pela fiscalização como fundamentos fáticos para o lançamento, quando, e se consideradas de forma isolada. Basicamente, suas justificativas estão pautadas na ausência de normas que proíbam as circunstâncias narradas pela fiscalização.

Contudo, a apreciação conjunta dos fatos narrados é que evidenciam que, no período das autuações, apesar de terem sido formalizados negócios jurídicos entre o contribuinte e pessoas jurídicas de representação comercial, de fato, tais negócios ocorreram entre o contribuinte e os sócios, pessoas físicas, integrantes dessas sociedades (representantes comerciais) que efetivamente prestaram os serviços.

Não é verossímil que tal fato se desse, “em bloco”, com muitas pessoas jurídicas de representação, de forma espontânea, sem a existência de um comando nesse sentido. Tal circunstância é mais compatível com a conclusão fiscal, no sentido de que a formalização, a gestão das sociedades de representação e a formalização dos serviços pagos no período fiscalizado se deram a partir de orientações e exigências do contribuinte.

Esclareça-se que, mesmo quando se considere que a atividade de representação comercial prescindia de equipamentos e de instalações amplas, como quer o contribuinte, o desenvolvimento de seu objeto exige, no mínimo, um espaço para que o representante se organize, planeje suas atividades, oriente seu trabalho, ainda que esse ambiente seja coincidente com aquele da residência dos sócios.

Percebe-se, que os fatos e o procedimento de formalização das contratações de sociedades de representação são comuns em relação a todas as pessoas jurídicas arroladas pela fiscalização.

Dessa feita, seria redundante e desnecessária a repetição da mesma narrativa, de forma individual, para cada uma das pessoas jurídicas, não podendo prosperar a alegação de que teria ocorrido irregularidade quando a fiscalização considerou todos os casos “em bloco” sem elaborar um tópico específico para tratar de cada uma das sociedades objeto da contratação formalizada, apesar de a fiscalização ter feito planilhas com detalhamento individual de cada PJ com: nome comercial, nome dos sócios, endereço, telefone, massa salarial, rendimento tributável, ano de referência, CNPJ, datas dos contratos de representação comercial etc.

Desta forma, concordando com os termos da decisão de primeira instância administrativa e não tendo a recorrente apresentado novas razões que pudessem alterar o entendimento deste julgador, encaminho meu voto pela negativa de provimento do recurso voluntário neste ponto, adotando a decisão da DRJ de origem como minhas razões de decidir.

2.4. ABATIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES JÁ RECOLHIDAS PELOS SÓCIOS

Busca a recorrente que seja assegurado o abatimento dos valores já recolhidos pelos sócios das pessoas jurídicas, cujos rendimentos foram redirecionados às pessoas físicas, aplicando sistemática similar à autorizada pela Súmula CARF nº 76, nos casos de exclusão do Simples Nacional.

Entendo que, no ponto, merece provimento o recurso.

Conforme relatório fiscal (fls. 27) as empresas de representação comercial possuíam *informações de pró-labore de contribuintes individuais, ou seja, os próprios sócios. Estas informações foram confirmadas em pesquisas nas declarações em GFIP – Guia Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social das PJ envolvidas*”

Ainda, constatou-se que as empresas de representação prestariam “*serviços de forma contínua e exclusivamente para o contribuinte, mantendo, dessa forma, total dependência econômica com ele*” (fl. 841)

De fato, isto representa que o sócio da pessoa jurídica, contratada como representante comercial já efetuou o recolhimento como contribuinte individual, sobre a remuneração à título de pró-labore, que conforme a fiscalização, teve origem exclusivamente dos pagamentos efetuados pela recorrente.

Desta forma, entendo ser possível o abatimento da contribuição vertida pelo sócio da empresa contratada, das contribuições devidas pela recorrente (parte segurado), desde que referente ao mesmo período do lançamento

Situação similar é a autorizada pela Súmula CARF n.º 76, que autoriza a dedução dos recolhimentos de mesma natureza já efetuados pela empresa excluída do SIMPLES

Súmula CARF n.º 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.

Neste sentido o Acórdão 2201-003.662, julgado em 06/06/2017 pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 28/02/2005

(...)

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS RECOLHIDA POR PESSOA JURÍDICA. APROVEITAMENTO. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. POSSIBILIDADE.

As contribuições previdenciárias paga pelas pessoas jurídicas em relação aos seus sócios, cujas contratações foram reclassificadas como relação de emprego, deverão ser deduzidas aos valores lançados no auto de infração.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Nos lançamentos por homologação, tendo sido antecipado o pagamento e não havendo ocorrência de dolo fraude ou simulação, estão extintos pela decadência os créditos tributários lançados para os quais já se tenha exaurido o lapso temporal de cinco anos contado da ocorrência do fato gerador.

Com isso, em tendo sido reconhecida a natureza de relação de emprego com os sócios das empresas contratadas, afastando as contratações de pessoas jurídicas, necessário autorizar-se o abatimento das contribuições vertidas pelo sócio da empresa contratada, das contribuições devidas pela recorrente (parte segurado), desde que referente ao mesmo período do lançamento.

2.5. O AFASTAMENTO DA MULTA QUALIFICADA, REDUZINDO-A A 75% POR INEXISTÊNCIA DE DOLO

Busca o recorrente o afastamento da multa qualificada de 150%, regulamentada pelo art. 44, I, §1º da Lei 9.430/96, reduzindo a mesma para o patamar de 75%.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

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

De fato, a multa de 75% é duplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64. Assim, o percentual de 150% deve ser aplicado quando ficar evidenciada a existência de sonegação, fraude ou conluio, devendo para o seu entendimento serem observadas as definições dos dispositivos:

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

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

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

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

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

Assim, constatada a divergência entre os atos jurídicos formais praticados e os fatos realmente ocorridos, há que se reconhecer a existência de simulação com intuito de fraudar as relações de trabalho e obstar o conhecimento do fisco do fato gerador das contribuições, nos termos delineados no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Justificada, então, a qualificação da multa de ofício levada a efeito no lançamento, dado o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, conforme bem apontou o R. Acórdão Recorrido, por todos seus fundamentos, inclusive a respeito ao estabelecimento da penalidade.

Desta forma, nego provimento ao recurso no presente ponto.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto no que toca à alegação de deficiência documental e a representação fiscal para fins penais, e, na parte conhecida, em dar parcial provimento ao recurso para permitir o abatimento das contribuições já recolhidas pelos sócios.

Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

João Ricardo Fahrion Nüske

Voto Vencedor

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly

Parabenizo o Ilustre Conselheiro Relator e apresento motivos pelos quais divergi do seu entendimento.

O Relator votou por acolher pedido de aproveitamento de recolhimentos de contribuições previdenciárias dos sócios de pessoas jurídicas no lançamento do Recorrente.

Há quem entenda que o termo aproveitamento de pagamento feito por pessoa jurídica ou física, no lançamento em face de outra pessoa física ou jurídica, em decorrência da reclassificação de negócio jurídico, tenha o alcance de verdadeira compensação de tributos. Outros examinam o instituto como mera apropriação dos pagamentos.

A apropriação de pagamentos de tributos da mesma natureza pode e deve ser conduzida pela Autoridade Lançadora no lançamento, desde que os recolhimentos tenham sido feitos pelo mesmo contribuinte lançado.

Não há dúvidas que diante do pagamento parcial do tributo, a Autoridade Autuante deve considerar os recolhimentos. É claro que, nestes casos, o Julgador Administrativo, instado pela defesa, deverá expurgar do lançamento os recolhimentos comprovadamente feitos, de forma a que não ocorra tributação ou pagamento duplicado.

A apropriação de recolhimentos (que, de fato, traduz-se na redução da base de cálculo) busca impedir o pagamento a maior ou indevido, ensejador de restituição/compensação em procedimento próprio, a ser apresentado pelo contribuinte perante a Administração Tributária da RFB. Há um fato gerador que resulta no pagamento de um único tributo. Ou seja, a situação pressupõe tributos da mesma natureza jurídica e o mesmo contribuinte.

Entretanto, no caso dos presentes autos, observa-se que a apropriação pleiteada envolve contribuintes diferentes.

Se assim é, a Autoridade Lançadora não detém competência para a apropriação de pagamentos, feitos por pessoa jurídica/física, no lançamento em face de outra pessoa jurídica/física, decorrente da reclassificação do negócio jurídico, na medida em que os pagamentos decorrem de contribuintes distintos. Se a Autoridade Lançadora não pode apropriar os pagamentos efetuados por contribuintes distintos no momento da constituição do crédito tributário, a decisão de Julgador Administrativo, no sentido da apropriação de pagamentos, extrapola sua competência, restrita ao controle de legalidade, observados os limites estabelecidos pelo contencioso tributário.

Em recente artigo (já encaminhado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para publicação) acerca de temática assemelhada e que será publicado em Coletânea do

Carf, subscrito pela Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e por mim, ressaltou-se que:

Em processos instaurados por lançamento fiscal, a atuação do Julgador Administrativo consiste na promoção do controle de legalidade do ato de constituição do crédito tributário e decisão decorrente, respeitados os estritos limites estabelecidos pelo contencioso administrativo. O desempenho da função judicante, atípica do órgão integrante do Poder Executivo, limita-se, portanto, ao controle de legalidade do ato administrativo de lançamento, relativamente às matérias abordadas pela defesa que guardam relação direta com a atuação (elementos da regra matriz de incidência tributária). O CARF, ao desempenhar seu mister, debruça-se exclusivamente sobre as matérias conhecidas e tratadas nos acórdãos proferidos pela primeira instância administrativa, tirante as de ordem pública, cognoscíveis a qualquer tempo e grau de jurisdição.

(...)

Para o Poder Judiciário, o caráter de imparcialidade constitui elemento do órgão de jurisdição - compreendido como atividade estatal voltada à composição de conflitos com observância do devido processo legal. É condição para que o Juiz possa exercer sua função, colocando-o como Autoridade entre e acima das partes, de forma isonômica, equidistante e objetiva. Esse pressuposto de validade dos atos do Juiz possibilita o exercício da justiça, e confere-lhe competência para afastar aplicação de normativo legal e constitucional.

Já os Julgadores Administrativos são conduzidos pela imparcialidade mitigada.

O Julgador Administrativo não é colocado entre e acima da Autoridade Autuante e do Contribuinte de forma isonômica, equidistante e objetiva, como ocorre no Poder Judiciário. Tendo como atribuição o exercício do controle de legalidade dos atos administrativos que lhe precedem, não tem competência para afastar aplicação da lei ordinária ou constitucional.

Examinando a temática sob a ótica da competência do julgador administrativo, o CARF sumulou entendimento no sentido de que o Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, sendo vedado ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no Regimento Interno do CARF.

O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente.

Neste sentido, compete ao Julgador Administrativo verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos.

Sendo assim, imperioso concluir que os Julgadores Administrativos não contam com a imparcialidade plena, e, portanto, não tem por finalidade a promoção de justiça tributária ou fiscal.

Atuação imparcial no julgamento administrativo diz respeito a ausência de interesse no objeto do processo, ou de favorecimento de qualquer das partes.

(...)

O dever de imparcialidade no julgamento administrativo resta jungido às questões afetas à suspeição e impedimento para o julgamento, e à ética na produção do ato. Resumidamente, o dever de promoção da justiça fiscal não alcança o Julgador Administrativo, considerada sua competência e alcance da sua imparcialidade.

Por derradeiro, argumentações alicerçadas em princípios de índole constitucional são utilizados na tentativa de justificar (...).

(...)

Os princípios de direito têm a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade ou lacuna de lei. Não obstante, esta finalidade não alcança os julgadores administrativos, adstritos à legalidade – isto é, o Julgador Administrativo não pode deixar de aplicar dispositivo legal vigente com base em princípios, por falta de competência para afastar aplicação da lei.

No contencioso administrativo tributário os princípios de direito não têm o condão de derrogar ou revogar artigos do Decreto nº 70.235/72 enquanto vigentes, nem tão pouco permitem o exame de matérias não impugnadas ou não afetas ao contencioso administrativo tributário, em detrimento do comando legal.

Neste sentido, v.g., não pode o Julgador Administrativo examinar matérias não impugnadas, sob a manto do formalismo moderado ou verdade material, salvo se de ordem pública forem.

Considerando as premissas acima reproduzidas, ao meu sentir, é descabido ao Julgador Administrativo apropriar recolhimentos de um contribuinte em lançamento de outro contribuinte seja sob a ótica da imparcialidade mitigada conferida ao Julgador Administrativo, que não lhe impõe o dever de promoção de Justiça Tributária, seja pela competência conferida ao Julgador, restrita ao controle de legalidade.

Soma-se, entendimento expressado no voto vencido do 9202-010.591 – CSRF / 2ª Turma, com fundamentos abaixo reproduzidos, plenamente aplicável ao presente caso:

A partir dos elementos trazidos aos autos, considerando a natureza dos serviços prestados e a constituição das pessoas jurídicas, como bem destacado pelo acórdão recorrido, as contribuições previdenciárias recolhidas por essas pessoas jurídicas possuem duas naturezas: aquela devida pelo sócio na condição de segurado obrigatório contribuinte individual por força do art. 12, inciso V, alínea “f” da Lei nº 8.212/91, e a outra devida pela pessoa jurídica na condição de empresa por exigência do art. 22, III da mesma Lei nº 8.212/91.

Admitir o aproveitamento dos valores recolhidos em relação a esse último tipo passaria pela comprovação de existência efetiva de pagamento de contribuições por essas pessoas jurídicas, ponto sensível, pois além de inexistir a obrigatoriedade de pagamento aos respectivos sócio de pró-labores em valor equivalente aos valores das notas fiscais que serviram de base para o lançamento, ainda há ao longo do processo declarações por meio das quais as pessoas físicas atestam que também prestaram serviços para outras pessoas jurídicas.

Vale destacar quanto às declarações retro mencionadas – embora esse não seja o objeto do recurso – que o fato de ter havido o reconhecimento do vínculo de emprego entre a atuada e parte das pessoas físicas elencadas pelo lançamento, tal condição não invalida a possibilidade destas também prestarem serviços de forma eventual ou não para outro tomador.

Neste cenário, ainda que tenha havido o recolhimento de contribuição de cota patronal pelas pessoas jurídicas esse pode não corresponder à remuneração recebida pelo sócio pela parte do serviço efetivamente prestado à atuada na condição de empregado, o que dificulta a possibilidade do abatimento de tais valores do presente lançamento. E, também, por impedimento do art. 74 da Lei nº 9.430/96 não há com se admitir a aplicação do instituto da compensação por se tratar a atuada e os prestadores de pessoas jurídicas distintas.

Desta forma, ao meu enfoque, cumpre afastar o pedido de aproveitamento de recolhimentos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly