



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

Processo n° 13888.724350/2013-00
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.909 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de julho de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente THERMIX TRATAMENTO TERMICO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NULIDADE. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DAS INFRAÇÕES. INSUBSISTÊNCIA

O ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carream a conclusão contida na acusação fiscal, à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento. O convencimento fiscal está claro, aplicando a legislação que entendeu pertinente ao presente caso.

NULIDADE POR AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA

Eventual vício no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não enseja a nulidade do feito, por ser mero instrumento de controle administrativo da fiscalização, especialmente no que diz respeito à competência do Auditor Fiscal para efetuar a apuração do tributo devido.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA

Para fins de aplicação da regra decadencial, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que não ocorra o pagamento antecipado, ou comprovada a existência de fraude ou simulação, deve ser aplicado o prazo estabelecido no art. 173, I do CTN.

FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. CARACTERIZAÇÃO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO

Os acontecimentos descritos no relatório fiscal evidenciam uma situação fática completamente divergente da situação jurídica. Por meio dos documentos é possível firmar a convicção de que as empresas terceirizadas, optantes do SIMPLES, constituem empresas interpostas utilizadas para contratar empregados com o objetivo de se furtar ao pagamento das contribuições previdenciárias.

ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS AO SEBRAE, INCRA E SAT. INSUBSISTÊNCIA

Sobre as questões de ilegalidade suscitadas não é permitido o controle de constitucionalidade pela Administração Tributária. Art. 26-A do Decreto nº 70.235/77. O mesmo comando pode ser extraído da Súmula CARF nº 2.

PENALIDADE MAIS BENÉFICA. MP 449/08. COMPARAÇÃO DE MULTAS.

No caso de lançamento de ofício de contribuições não recolhidas e não informadas em GFIP, realizado após a entrada em vigor da MP 449/08 e em relação a fatos geradores ocorridos na vigência da legislação anterior, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, deverá ser comparada a multa de 24% da sistemática anterior, somada à multa do CFL 68, com a multa de 75% da nova sistemática.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Restou demonstrada a configuração da conduta tendente sonegar tributos intencionalmente, justificando a qualificação da multa.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. AFASTAMENTO DO PÓLO PASSIVO. ART. 135 DO CTN.

Ante a ausência de prova de configuração dos pressupostos descritos em lei que ensejariam a responsabilidade tributária solidária da pessoa física não sócia, tão somente procuradora da empresa, deve ser a mesma afastada do polo passivo do presente processo administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria, dar-lhe provimento parcial para excluir do pólo passivo o Sr. Ricardo Adolpho Caetano. Vencida em primeira votação a conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, que negava provimento ao recurso. Vencida a relatora e a conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial em maior extensão para limitar a multa do auto de infração por descumprimento de obrigação principal a 20% para os fatos geradores até 11/08 e aplicar a multa do art. 32-A ao auto de infração por descumprimento de obrigação acessória. Vencido o conselheiro Rayd Santana Ferreira que dava provimento parcial em maior extensão, além do proposto pela relatora, para excluir do pólo passivo os demais responsáveis solidários e afastar a qualificadora da multa na competência 12/08. Designada para redigir o voto vencedor, na parte em que foi vencida a relatora, a conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Rayd Santana Ferreira, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andréa Viana Arrais Egypto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Ausente o conselheiro Carlos Alexandre Tortato.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto, em face da decisão da 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (DRJ/RPO), que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado, conforme ementa do Acórdão nº 14-50.430 (fls. 309/363):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

JUÍZO DE INCONSTITUCIONALIDADE - INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

É vedado à instância administrativa de julgamento proferir decisões acerca da inconstitucionalidade das leis.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) - INSTRUMENTO DE CONTROLE ADMINISTRATIVO.

O MPF constitui mero instrumento de controle administrativo, que objetiva operacionalizar a execução do planejamento tributário, não opondo óbices às determinações legais do CTN e legislação, quanto às atribuições e responsabilidades do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em relação ao lançamento fiscal.

JURISPRUDÊNCIA.

As decisões judiciais, mesmo quando constituam jurisprudência predominante nas instâncias superiores do Poder Judiciário, devem ser consideradas sob as perspectivas de seus efeitos legais, pois apenas as decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade, e, ainda assim, desde que atendidos os respectivos requisitos legais, seriam capazes de impedir, no âmbito desta decisão, a aplicação das normas formalmente vigentes.

DOCTRINA.

Considerando o positivismo que preside o sistema legislativo nacional e o princípio da estrita legalidade aqui aplicável, não é dado a esta instância de julgamento administrativo a faculdade de ignorar ou afastar a aplicação da lei formalmente vigente, ao sabor das teses doutrinárias, por mais brilhantes que sejam.

MULTAS - MULTIPLICIDADE - EFEITO CONFISCATÓRIO.

Tratando-se de lançamentos fiscais específicos - relativos a créditos tributários absolutamente distintos (contribuições patronais, para terceiros e penalização por descumprimento de obrigação tributária acessória, respectivamente) - não há que se falar simplesmente em penalização pelo mesmo fato jurídico. Na realidade, um mesmo fato jurídico - a desconsideração de uma situação jurídica (a contratação de empregados por interpostas pessoas) desencadeou o surgimento de consequências jurídicas

múltiplas, todas, reiterando, com sanções legais próprias, específicas e não excludentes.

Além do mais, a fixação das multas de acordo com os percentuais e parâmetros legais estabelecidos exclui no contexto desta decisão a possibilidade de emissão de juízo de inconstitucionalidade ou mesmo a redução das multas aplicadas, a pretexto de serem excessivos os percentuais aplicados.

RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS-ADMINISTRADORES.

Demonstrada a presença dos requisitos legais (objetivos e subjetivos), é viável responsabilização tributária e solidária dos administradores.

DECADÊNCIA - OCORRÊNCIA DAS HIPÓTESES LEGAIS PREVISTAS NA PARTE FINAL DO PARÁGRAFO QUARTO DO ARTIGO 150 DO CTN.

Caracterizada a ocorrência das hipóteses legais previstas no final do parágrafo quarto do artigo 150 do CTN, aplica-se, em matéria da determinação da decadência, a regra do inciso I do artigo 173 do CTN.

NOTIFICAÇÃO DO REPRESENTANTE LEGAL DO CONTRIBUINTE.

A comunicação ao Contribuinte de ato praticado ou ocorrido no âmbito do processo administrativo fiscal deve se dar na forma das respectivas disposições legais do seu regulamento.

PRODUÇÃO DE PROVAS - REALIZAÇÃO DE PERÍCIA.

O processo administrativo fiscal, no qual se inserem os lançamentos em análise, está sujeito, quanto à produção de provas, às regras próprias e específicas. Além do mais, a realização de diligência ou perícia está condicionada a pré-requisitos legais específicos, também não integralmente cumpridos pela Impugnação, que, aliás, nem mesmo demonstrou quais os motivos a justificaria.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Para o período de 01/2008 a 12/2008, foi realizada Ação Fiscal, na qual foram apurados Créditos Tributários no montante total de R\$ 1.545.162,13, já acrescidos de multa e juros, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$ 188.909,38 (Demonstrativo Consolidado - fl. 02), constantes nos seguintes Autos de Infração lavrados em 06/12/2013:

1. DEBCAD nº 37.372.143-9, que tem como objeto o descumprimento de obrigação tributária acessória: apresentação de GFIP com dados

não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. (fl. 158);

2. DEBCAD nº 37.372.144-7, que tem como objeto as contribuições previdenciárias a cargo do empregador (fls. 159/175);
3. DEBCAD nº 37.372.145-5, que tem como objeto as contribuições para terceiros/outras entidades: FNDE - salário-educação, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE (fls. 176/189).

O Auditor Fiscal, em seu Relatório (fls. 03/14) diz que:

1. Até novembro de 2011, o Contribuinte não contratou empregados e se utilizou exclusivamente de mão-de-obra fornecida pelas empresas AMPEG – Indústria e Comércio Ltda. (CNPJ 58.437.146/0001-89), MHR – Serviços Administrativos Ltda. (CNPJ 09.610.800/0001-07), TW – Tratamento Térmico Ltda. (CNPJ 40.801.284/0001-30), UNITRAT – Tratamento Térmico Ltda. (CNPJ 04.270.603/0001-64) e WI – Serviços Administrativos Ltda. (CNPJ 09.610.797/0001-13), todas optantes do sistema Simples Nacional, razão pela qual considerou que o Contribuinte *“se utilizou do artifício de terceirização de mão de obra de forma irregular e simulada... assim obtendo vantagem tributária por não estarem sujeitas ao recolhimento das contribuições citadas no item 1, sobre Folha de Pagamento”*;
2. Todos os funcionários, formalmente contratados pelas empresas prestadoras de serviços, são de fato empregados do Contribuinte e embasa sua afirmação nos fatos e circunstâncias a seguir relatadas:
 - O Contribuinte assumiu, durante todo o período fiscalizado, o pagamento de diversas despesas diretas das prestadoras de serviços (Anexos A, B, C, D e E), evidenciando a falta de capacidade financeira para suportar despesas tais como FGTS, DAS (Simples Nacional), telefonia, energia elétrica, Contribuição Sindical, dentre outras;
 - As prestadoras de serviços mantinham “dedicação exclusiva” com o Contribuinte;
 - O Contribuinte realizou pagamentos e assumiu despesas (Anexo II), tais como Assistência Médica e aquisição de Uniformes, que, por sua natureza, se referem aos segurados empregados e por isso deveriam ser custeados pelas prestadoras de serviços;
 - Restou demonstrado, através de certidões da JUCESP, a compatibilidade entre as atividades das prestadoras e a atividade fim do Contribuinte, bem como o reduzido capital social delas;
 - Nos contratos de prestação de serviços celebrados com as prestadoras de serviços UNITRAT e TW, os únicos

apresentados, foram encontradas uma série de cláusulas que na prática não se confirmaram;

- As prestadoras aceitavam, conforme cláusula 3.9 dos contratos disponibilizados, receber pagamentos com duplicatas de emissão da TOMADORA, configurando um gerenciamento de caixa único, diluído em várias empresas;
 - Quanto à forma de administração e representação das prestadoras, foi identificado pela fiscalização, além da terceirização de cargos de chefia e gerência, uma evidente confusão funcional;
 - O Auto de Infração nº 02.147.682-9, lavrado pela Fiscalização do Ministério do Trabalho e Emprego, evidenciou a contratação de mão-de-obra através de empresas interpostas, no caso a TW e UNITRAT;
3. As Bases de Cálculo foram obtidas a partir das informações prestadas em GFIP pelas prestadoras de serviços e consolidadas no anexo III (Planilhas A a E);
 4. Foram também examinados pela Fiscalização os comprovantes de recolhimentos, GFIP, livros contábeis e contrato social com suas alterações;
 5. Em função da conduta dolosa adotada pelos administradores foi aplicada multa qualificada sobre a obrigação principal (fls. 10/11);
 6. Na fixação da multa, foram consideradas, para o período até 04/12/2008, as repercussões das alterações introduzidas na Lei 8.212/1991 pela Medida Provisória 449/2008 (convertida na Lei 11.941/2009), adotando-se a sistemática de multa menos onerosa ao Contribuinte;
 7. Para a competência de 12/2008 foi aplicada a multa agravada, nos termos do artigo 35-A e artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, em face das alterações determinadas pela MP 449/2008, em face da constatação da prática de dolo, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 e artigo 18, inciso I do Código Penal;
 8. Foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais;
 9. A prática adotada pelo Contribuinte deu-se por todo o período fiscalizado e destaca que os fatos sugerem clara e seguramente a prática deliberada de redução artificial das contribuições devidas, estendendo a responsabilidade de tais práticas aos administradores, Srs. Ricardo, Benedito e Daniel, conforme Termos de Sujeição Passiva Solidária e pelas razões de fato e de direito relatadas nos itens 32/37 (fls. 13/14).

O Contribuinte tomou ciência dos Autos de Infração lavrados em 12/12/2013 (fls. 158/189). Os sujeitos passivos solidários RICARDO ADOLPHO CAETANO, CPF nº 248.106.828-97, BENEDITO PEDRO DE ÁVILA, CPF nº 818.906.138-00 e DANIEL FENYVES SADALLA DE ÁVILA, CPF nº 296.352.818-38, foram cientificados dos Termos de Sujeição Passiva Solidária de fls. 190/209 em 12/12/2013.

Em 10/01/2014, contribuinte e os sujeitos passivos solidários apresentaram em conjunto, tempestivamente, Impugnação (fls. 213/276, documentos anexos nas fls. 277 a 303), onde, em síntese, pedem que:

1. Seja anulado integralmente os autos de infração, diante da sua evidente nulidade e iliquidez:
 - Uma vez que incluiu créditos tributários já extintos pela decadência, nos termos do artigo 156, V c/c art. 150, §4º do Código Tributário Nacional;
 - Ou pela falta de fundamentação probatória apta a demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos geradores das contribuições cobradas;
 - Ou ainda pela ausência de mandado de procedimento de fiscalização em relação às pessoas físicas dos Impugnantes;
 - Ou mesmo pela iliquidez dos cálculos em razão da não compensação dos valores já recolhidos pelas prestadoras de serviço, nos termos do item III.2 “C” da impugnação (fls. 241/246);
 - Ou pela ilegal inclusão na base de cálculo de contribuições inconstitucionais, conforme demonstrado nos itens III.2. “F”, “G” e “H” da impugnação (fls. 253/262).
2. Alternativamente, caso não se entenda pela anulação, seja julgada improcedente a autuação:
 - Em razão da regularidade da relação contratual estabelecida entre as empresas prestadoras de serviços contratadas e o Contribuinte e da não caracterização do vínculo de emprego entre os empregados daquelas empresas e o Contribuinte, nos termos do item III.2 “B” da impugnação (fls. 227/241);
 - Ou para se determinar a exclusão dos Impugnantes, pessoas físicas, do pólo passivo da presente autuação, tendo em vista que não restou caracterizado o preenchimento de qualquer requisito para a imputação da responsabilidade solidária, nos termos dos itens III.2 “D” e “E” da impugnação (fls. 246/253).

Finaliza requerendo a procedência, ao menos, parcial da defesa administrativa, para que:

1. Seja determinado o recálculo dos valores para se compensar os valores já recolhidos pelas prestadoras de serviço a título de

contribuições previdenciárias incidentes sobre os mesmos fatos geradores, realizados no âmbito Simples Nacional;

2. Sejam afastados do montante devido as verbas acometidas pela decadência e as contribuições destinadas ao SEBRAE, INCRA e ao SAT;
3. Sejam reduzidos os percentuais das multas, cujos fatos geradores ocorreram até 11/2008, para o patamar de 20%, conforme a jurisprudência pacífica do CARF;
4. Seja reduzida a multa de ofício para o patamar de 75%;
5. Seja extinto o AI nº 37.372.143-9, em razão dos fundamentos expostos no item III.2 “L” da impugnação (fls. 269/274);

Protesta pela juntada de novos documentos e declarações não colacionados nesta oportunidade, em função da exiguidade do tempo e do volume envolvido, bem como pela produção de outras provas, como perícia, ofícios, declarações, constatações e diligências, tudo em atendimento ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo tributário.

Encaminhado o processo para apreciação e julgamento pela 17ª Turma da DRJ/RPO, está julgou, por unanimidade de votos, pela IMPROCEDÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO, ficando mantidos os créditos tributários lançados.

O Contribuinte tomou conhecimento do Acórdão nº 14-50.430 em 09/06/2014, pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) através da opção Consulta Comunicados/Intimações (Termo de Abertura à fl. 368).

Os sujeitos passivos solidários RICARDO ADOLPHO CAETANO, BENEDITO PEDRO DE ÁVILA e DANIEL FENYVES SADALLA DE ÁVILA, foram cientificados do Acórdão de Impugnação em 20/06/2014 (fl. 370), 24/06/2014 (fl. 371) e 24/06/2014 (fl.372).

Em 08/07/2014 o Contribuinte, juntamente com os responsáveis solidários, apresentou, tempestivamente, seu Recurso Voluntário (fls. 374/437), onde:

- Requer seja reformada a decisão recorrida para anular integralmente a autuação (Autos de Infração n.ºs. 37.372.143-9, 37.372.144-7 e 37.372.145-5), diante da sua evidente nulidade e iliquidez, uma vez que incluiu créditos tributários já extintos pela decadência, nos termos do artigo 156, V c/c art. 150, §4º do Código Tributário Nacional; pela falta de fundamentação probatória apta a demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos geradores das contribuições cobradas; pela ausência de mandado de procedimento de fiscalização em relação às pessoas físicas ora Recorrentes; ou mesmo, pela iliquidez dos cálculos em razão da não compensação dos valores já recolhidos pelas prestadoras de serviço; ou pela ilegal inclusão na base de cálculo de contribuições inconstitucionais.

- No caso de não se entender pela anulação dos Autos de Infração, requer que seja julgada improcedente a autuação em razão da regularidade da relação contratual estabelecida entre as empresas contratadas e a Thermix e da não caracterização do vínculo de emprego entre os empregados daquelas empresas e a Recorrente Thermix; ou para se determinar a exclusão dos Recorrentes pessoas físicas do pólo passivo da presente autuação, tendo em vista que não restou caracterizado o preenchimento de qualquer requisito para a imputação da responsabilidade solidária.
- Por fim, requer a procedência, ao menos, parcial do presente recurso administrativo, para que:
 1. seja determinado o recálculo dos valores para se compensar os valores já recolhidos pelas prestadoras de serviço a título de contribuições previdenciárias incidentes sobre os mesmos fatos geradores, realizados no âmbito Simples Nacional;
 2. sejam afastados do montante devido as verbas acometidas pela decadência e as contribuições destinadas ao SEBRAE, INCRA e ao SAT;
 3. sejam reduzidos os percentuais das multas, cujos fatos geradores ocorreram até 11/2008, para o patamar de 20%, conforme a jurisprudência pacífica do CARF;
 4. seja reduzida a multa de ofício para o patamar de 75%;
 5. seja extinto o AI nº 37.372.143-9, em razão dos fundamentos expostos no Recurso Voluntário (fls. 431/436), por ser medida de JUSTIÇA.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado de forma conjunta pela empresa e responsáveis solidários, dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Nulidade dos Autos de Infração por falta de comprovação da ocorrência das infrações

Asseveram os Recorrentes que o lançamento teve como base de apuração os valores constantes nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIPs das empresas prestadoras de serviços, no entanto, a fiscalização não instruiu os Autos de Infração com qualquer documento que pudesse demonstrar que efetivamente ocorreram os fatos relacionados nas bases tributáveis, o que acarreta na sua nulidade.

Segundo a peça recursal, não restou demonstrada a efetiva ocorrência dos fatos geradores das contribuições, pelo que os Autos de Infração devem ser julgados nulos de pleno direito, afastando-se os débitos nele constituídos.

Entendo que não assiste razão à Recorrente. Isso porque, o ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carream à conclusão contida na acusação fiscal, à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento. O convencimento fiscal está claro, aplicando a legislação que entendeu pertinente ao presente caso, procedeu a apuração do tributo devido com a demonstração constantes nos anexos do Auto de Infração.

O lançamento foi efetuado em consonância com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, bem como de acordo com as normas contidas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Nulidade por ausência de Mandado de Procedimento Fiscal em relação às pessoas físicas – Cerceamento do direito de defesa

Aduz em Recurso Voluntário que seria necessária a prévia existência de mandado de procedimento fiscal intimando as pessoas físicas recorrentes e lhes conferindo todas as garantias e meios de defesa inerentes ao contribuinte que se encontra sob Fiscalização.

De acordo com o posicionamento majoritário do CARF o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização,

especialmente no que diz respeito à competência do Auditor Fiscal para efetuar a apuração do tributo devido.

Nesse sentido destaca-se posição firmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF.ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Falhas quanto a prorrogação do MPF ou a identificação de infrações em tributos não especificados, não causam nulidade no lançamento. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. Recurso voluntário negado.” (2ª Turma da CSRF, Processo nº 10280.001818/200355 – Acórdão nº 920201.757– Sessão de 27/09/2011)

Ademais, não vislumbro o prejuízo alegado pelos Recorrentes em seu direito à ampla defesa, na medida em que ocorreu a devida intimação do lançamento, oportunizando aos sujeitos passivos solidários a apresentação de suas alegações de defesa, o que foi feito através de impugnação e recurso voluntário.

Assim, rejeito a alegação de nulidade suscitada quanto à ausência de Mandado de Procedimento Fiscal com relação aos sujeitos passivos solidários.

Decadência

Suscita os Recorrentes a decadência com base na regra do art. 150, § 4º do CTN. Isso porque, aduz que ocorreu antecipação de pagamento das contribuições previdenciárias, embora parcialmente, além de não ter ocorrido a prática de qualquer conduta que pudesse caracterizar a sonegação, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Com efeito, para fins de aplicação da regra decadencial, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp 973.733/SC, submetido ao rito do art. 543-C do CPC¹, firmou entendimento no sentido de que, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que não ocorra o pagamento antecipado, ou comprovada a existência de fraude ou simulação, deve ser aplicado o prazo estabelecido no art. 173, I do CTN; aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, quando o sujeito passivo antecipa, ainda que parcialmente, parte do pagamento do tributo devido.

No âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, foram editadas as Súmulas 72 e 99, que assim dispõem:

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.

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor

considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Pois bem. Compulsando os autos, verifico que não restou configurada a antecipação do pagamento. Nos documentos de fls. 283/295 não há como identificar a qual contribuição se refere, razão porque não se caracteriza a antecipação do pagamento com vistas a atrair o art. 150, § 4º do CTN.

Ademais, pelo conjunto probatório constata-se a ocorrência das condutas de que tratam os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, conforme será adiante analisado.

Assim, deve ser aplicada a contagem do prazo estabelecido no art. 173, I do CTN.

Dessa forma, como o lançamento foi formalizado em 12/12/2013 (data da notificação dos lançamentos) e compreende as competências de janeiro/2008 a dezembro/2008, o prazo decadencial teve sua contagem iniciada em 01/01/2009, encerrando-se em 31/12/2013, do que resulta a conclusão de que não ocorreu a decadência da constituição do crédito tributário.

Do Mérito

Da relação contratual estabelecida entre as empresas e da caracterização do vínculo de emprego entre os empregados das empresas do Simples e a Recorrente

Conforme se extrai da acusação fiscal, a Recorrente não possuía empregados até 11/2011, tendo se utilizado do artifício da terceirização de mão de obra de forma irregular, com as empresas do Simples, indicadas no item 5 do Relatório Fiscal.

O convencimento da fiscalização foi formado através da constatação dos registros contábeis da Thermix onde a empresa assumiu o pagamento de diversas despesas diretas das prestadoras de serviços, evidenciando a falta de capacidade financeira das empresas do Simples, conforme anexos adunados à acusação fiscal de fls. 25/63. Também foram levados em conta os contratos de prestação de serviços com as empresas prestadoras; a dedicação exclusiva destas; a terceirização de mão de obra e a lavratura de auto de infração do Ministério do Trabalho e Emprego.

Assim, a fiscalização considerou os trabalhadores registrados nas empresas prestadoras de serviços como empregados da Recorrente, tendo para tanto, procedido ao lançamento por arbitramento, com base no § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91. As bases de cálculo foram obtidas nas GFIP's das empresas prestadoras constantes no Anexo III, Planilhas "A" até "E".

Em razões recursais, assevera que a relação jurídica estabelecida com as prestadoras tem natureza de direito privado e que a fiscalização não poderia considerar os empregados da prestadora como sendo da própria Recorrente, por mera presunção, sem a

comprovação dos demais requisitos que caracterizam a relação de emprego. Disserta sobre a legitimidade da terceirização.

Ao contrário do que afirma a Recorrente, o princípio da primazia da realidade sobre a forma, autoriza a fiscalização a desconsiderar os atos privados quando demonstrada as situações jurídicas para fins tributários (art. 142 do CTN).

No caso das relações trabalhistas deve ser observado os artigos 9º e 444 da CLT. Conforme bem esclarece o Relatório Fiscal, *nas relações trabalhistas deve prevalecer a situação fática e não a incorretamente formalizada: o denominado princípio da primazia da realidade sobre a forma. Por esse princípio a realidade fática prevalece sobre qualquer instrumento formal utilizado para documentar o contrario, pois as circunstâncias e o cotidiano na relação empregatícia pode ser diversa daquilo que ficou documentado, podendo por isso gerar mais obrigações e direitos entre as partes. A essência do ato jurídico é o fato e não a forma.*

O ponto a ser verificado é se a terceirização de mão de obra, por si só, configuraria ilegalidade. Nesse diapasão, a Súmula nº 331 do TST assim preceitua:

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial.

V - Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciado a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei n.º 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada.

VI - A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços

abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral.

Com efeito, os limites da terceirização na atividade-fim da pessoa jurídica são bastante questionáveis. Atualmente a Lei nº 13.429, de 31 de março de 2017 estabelece as regras sobre o trabalho temporário nas empresas urbanas e dispõe sobre as relações de trabalho na empresa de prestação de serviços a terceiros.

A situação configurada no item I da Súmula 331 é exatamente aquela em que a empresa cria uma situação jurídica, ao contratar trabalhadores através de empresa terceirizada, com claro objetivo de se furtar ao pagamento de tributos. Nesses casos, forma-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços. Não se trata aqui das formas de contratação estabelecidas na Lei nº 6.019/74, mas sim a tentativa de burlar a realidade fática existente caracterizadora da obrigação tributária (art. 114 do CTN).

Com relação à atividade-meio, o item III da referida Súmula 331 assevera que não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância de conservação e limpeza, bem como serviços especializados ligados a atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

Em alegações recursais, aduz a contribuinte que contratou serviços ligados a atividade-meio, tais como, vigilância, limpeza e informática, os quais não fere em absoluto a Súmula 331, conforme afirmado pela Fiscalização.

Ocorre que a Recorrente não trouxe aos autos qualquer comprovação das referidas alegações. A formalidade do vínculo empregatício já foi verificada junto às empresas terceirizadas, no entanto, os acontecimentos descritos no relatório fiscal evidenciam uma situação fática completamente divergente da situação jurídica. Por meio dos documentos de fls. 25/63 é possível firmar a convicção de que as empresas terceirizadas optantes do SIMPLES constituem empresas interpostas utilizadas para contratar empregados com o objetivo de se furtar ao pagamento das contribuições previdenciárias.

Nesse diapasão, por bem elucidar a questão, trago excerto do voto da Delegacia de julgamento conforme adiante de vê:

As prestadoras de serviços (fornecedoras de mão-de-obra), além de constituírem as únicas formas de contratação de pessoal do Contribuinte, proviam-no, não apenas dos “operadores” e “auxiliares”, mas também das próprias “chefias” (veja a previsão à fl. 96 e às fl. 107), inclusive “gerências” (fl. 108).

Assim, até mesmo os exercentes de cargos de chefia eram contratados através das prestadoras de serviços, que, por seu turno, mantinham um único negócio: o fornecimento de mão-de-obra para o Contribuinte (o que foi constatado pela emissão de documentos fiscais em sequência para o “único cliente” – o próprio Contribuinte).

Sob este aspecto – o da caracterização do vínculo empregatício entre o Contribuinte e os empregados (formalmente vinculados aos fornecedores de mão-de-obra) não há que se considerar, pois, a alegação de que não estariam presentes nos autos os requisitos legais caracterizadores dos vínculos de emprego, pois

não se cuida aqui da determinação da existência de vínculos empregatícios (estes já formalmente reconhecido pelos fornecedores de mão-de-obra em relação aos respectivos empregados fornecidos a terceiro), mas sim da determinação do real empregador, que, neste caso, a Fiscalização acertadamente considerou como sendo o Contribuinte.

Aliás, a ocorrência dos requisitos caracterizadores da relação de emprego – pessoalidade, onerosidade, subordinação – foram previamente reconhecidos pelos fornecedores da mão-de-obra, ao formalizar os respectivos de contratos de trabalho (depois, em novembro de 2011, “transferidos” para o Contribuinte).

Pelas mesmas razões, nem há que se considerar, também, a questão de estar (ou não) parte dos empregados vinculados à atividade-meio (e não à atividade-fim do Contribuinte). Pois, também sob este aspecto, releva aqui discutir não simplesmente a função de cada empregado, mas sim quem é efetivamente o empregador, que, no final das contas, pode contratar (e contratou) empregados, seja para a sua atividade-fim, seja para a atividade-meio.

Dessa forma, com base no conjunto probatório adunado aos autos os quais corroboram com as conclusões a que chegou a Fiscalização, entendo que deve ser mantido o lançamento.

Dos valores já recolhidos

Pleiteia em Recurso a dedução dos valores já recolhidos pelas empresas terceirizadas.

Não assiste razão a Recorrente. Isso porque o § 6º do art. 56 da IN RFB nº 1.300/2012 veda a compensação nos seguintes termos:

§ 6º É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 2006, e o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), instituído pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

Ademais, trata de empresas com CNPJ distintos, razão da impossibilidade de compensação.

Da ilegalidade da cobrança das contribuições ao SEBRAE, INCRA e SAT

Sobre as questões de ilegalidade suscitadas pelos recorrentes, imperioso se faz destacar a proibição de controle de constitucionalidade pela Administração Tributária.

O Decreto nº 70.235/77, que regula o processo administrativo, traz norma expressa acerca do tema:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

O mesmo comando pode ser extraído da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, tendo em vista a atividade administrativa plenamente vinculada, não pode o agente fiscal deixar de aplicar a legislação de regência ao caso concreto, observando a ocorrência do fato gerador.

Diante do exposto, rejeito os argumentos aduzidos pelos Recorrentes.

Da aplicação da multa mais benéfica

Assevera o Recorrente que para fatos geradores ocorridos até 11/2008, deve ser aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte conforme determina o art. 106 do CTN.

As normas relativas à aplicação da multa por descumprimento de obrigações principais e acessórias, à época do fato gerador e com as mudanças atuais, assim determinam:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#). [\(Vide Lei nº 13.097, de 2015\)](#)

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#). [\(Vide Lei nº 13.097, de 2015\)](#) [\(Vide Lei nº 13.097, de 2015\)](#)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por

cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

(...)

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

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

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

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

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no [art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. \(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\) \(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Como se constata, com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, ocorreram profundas alterações no cálculo das multas decorrentes de descumprimento das obrigações principais e acessórias relacionadas às contribuições previdenciárias.

Na sistemática anterior, quando havia falta de recolhimento do tributo acompanhada da infração de omitir fatos geradores em GFIP, aplicava-se a multa por inadimplemento da obrigação principal (art. 35 da Lei n.º 8.212/1991), cumulada com a penalidade decorrente do descumprimento da obrigação acessória, esta punida com a multa correspondente a 100% da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa (§ 5.º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991).

Atualmente, nos termos do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, ocorrendo o lançamento da obrigação principal, a penalidade decorrente do erro ou omissão na GFIP fica incluída na multa de ofício constante no crédito constituído. Deixa, assim, de haver cumulação de penalidades, sendo a cobrança efetuada em valor único, por força do disposto no art. 44, I, da Lei n. 9.430/1999.

Diante dessas considerações, deve o órgão responsável pelo cumprimento da decisão recalcular o valor da penalidade, verificando qual o critério mais benéfico para o contribuinte, de forma a prestigiar o comando contido no art. 106, II, “c”, do CTN, *verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Para efeitos da apuração da multa da obrigação acessória, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, “c”, do CTN, a norma anterior, ou a norma atual, nos termos do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, nos moldes acima transcritos. No lançamento de obrigação principal a multa deve ser limitada ao percentual de 20%.

Da multa qualificada

A contribuinte se insurge contra a aplicação da multa de ofício qualificada inscrita no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, para a competência 12/2008. Segundo a Fiscalização, ocorreram as condutas de que tratam os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 que assim dispõe:

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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

Pelo conjunto probatório analisado, entendo que não assiste razão a Recorrente, haja vista a dissimulação na contratação de serviços das empresas optantes do SIMPLES, com a finalidade de elidir contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social e das outras entidades e fundos.

Conforme bem analisou o Auditor Fiscal, a contribuinte “*se utilizou do artifício de terceirização de mão de obra de forma irregular e simulada... assim obtendo vantagem tributária por não estarem sujeitas ao recolhimento das contribuições citadas no item 1, sobre Folha de Pagamento*”; todos os funcionários formalmente contratados pelas empresas prestadoras de serviços eram de fato empregados da Recorrente; Embasa sua afirmação no fato da Recorrente ter assumido, durante todo o período fiscalizado, o pagamento de diversas despesas diretas das prestadoras de serviços, evidenciando a falta de capacidade financeira para suportar despesas básicas operacionais, tais como, tributos, telefonia, energia elétrica, Contribuição Sindical, Assistência Médica e aquisição de Uniformes; As prestadoras de serviços ainda mantinham “dedicação exclusiva” com o Contribuinte;

Assim, ressei regular a qualificação da multa aplicada em percentual de 150%, haja vista o conjunto de elementos carreados aos autos que respaldam a existência da conduta do sujeito passivo com vistas a excluir-se do pagamento de tributo devido.

Da sujeição passiva solidária

Pleiteiam os recorrentes a exclusão do polo passivo do presente Processo administrativo, das pessoas físicas apontadas como sujeitos passivos solidários, por não haver fundamento legal ou fático para se atribuir a responsabilidade aos Impugnantes pessoas físicas, uma vez que a Fiscalização não comprovou a prática de qualquer das condutas prevista no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional e por não restar comprovada a conduta classificada nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

A acusação fiscal fundamenta a inclusão dos sócios como responsáveis tributários, com base no inciso III do art. 135 do CTN que assim dispõe:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O Relatório Fiscal aponta como sujeito passivo solidário o Sr. Ricardo Adolpho Caetano e os administradores Benedito Pedro de Ávila e Daniel Fenyves Sadalla de Ávila, com fundamento no art. 135 do CTN.

De acordo com os documentos adunados aos autos, o Sr. Ricardo não é sócio administrador da empresa Thermix, mas tão somente procurador, não tendo poderes para praticar atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, razão porque o excluo da sujeição passiva solidária.

Quanto aos administradores Benedito Pedro de Ávila e Daniel Fenyves Sadalla de Ávila, deve ser mantida a responsabilidade solidária, por restar configurada que a gestão da empresa se deu com excesso de poderes, além de infração ao contrato social e a Lei.

Com efeito, a sonegação prevista no art. 337-A, refere-se ao fato de suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.983, de 14.7.2000).

Analisando a acusação fiscal e todo o conjunto probatório carreado aos autos, entendo por correto o posicionamento adotado pela autoridade autuante, haja vista que os sócios agiram com excesso de poderes ao contrato social da empresa ao criarem uma situação jurídica irreal, com a prática de dissimulação para o não pagamento dos tributos.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para aplicar a multa mais benéfica, limitada a 20% (vinte por cento) com relação aos fatos geradores até 11/2008; excluir o Sr. Ricardo Adolpho Caetano do polo passivo como responsável tributário.

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto

Voto Vencedor

Conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez -
Redatora designada

Com a devida vênia, divirjo da ilustre relatora quanto a multa mais benéfica a ser aplicada.

Nesse sentido, é elucidativo o voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no Acórdão CSRF nº9202-004.006:

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito NFLD.

Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art.35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

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

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-

apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“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 “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória)

cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

No presente caso, conforme consta do relatório, foi feito o comparativo entre a sistemática anterior 24% e o AIOA, e a multa atual do art. 35-A, justamente aplicando-se aquela que fosse mais benéfica ao recorrente no momento da lavratura.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

(...)

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

A multa deve resultar do comparativo entre os valores que seriam lançados considerando a lei vigente à época do fato gerador com o valor da multa de ofício que teria sido aplicada considerando a redação atual, conforme artigo 44 da Lei 9.430, de 1996 (percentual de 75%) somado, se for o caso, ao valor da multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91.

Esclareça-se que não cabe a comparação da multa de 24%, da regra anterior, com a multa de 20%, da nova regra, pois se trata de multas aplicadas em relação a fatos distintos, ou seja, a multa de 24% era aplicada de ofício, por meio de uma Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), e a multa de 20% incide sobre pagamento espontâneo, feito em atraso.

Do exame dos autos, verifica-se que a autoridade fiscal procedeu corretamente a esse comparativo para as competências até 11/2008 (fls.9/10).

O critério adotado respeita a proibição de dupla penalização pela prática de uma mesma conduta infracional e compara penalidades incidentes sobre condutas idênticas.

Assim, entendo que o procedimento fiscal mostra-se correto, inexistindo reparos a se fazer no lançamento fiscal.

Por todo o exposto, nesse tocante, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez