



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

Processo nº 13971.002230/2010-58
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 2301-005.240 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de abril de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Embargante DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM BLUMENAU
Interessado INDÚSTRIA DE RELÓGIOS HERWEG S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2005 a 31/12/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO SOBRE PONTO CABIMENTO. EFEITOS INFRINGENTES.

Admitem-se, excepcionalmente, efeitos infringentes nos embargos de declaração, quando constatada a inexistência de análise de matéria sobre a qual a turma deveria ter se manifestado em acórdão exarado pelo CARF.

EMBARGOS INOMINADOS. CABIMENTO.

Constatado lapso manifesto em acórdão exarado pelo CARF cabem embargos inominados para correção, mediante a prolação de um novo acórdão.

REPRESENTAÇÃO FISCAIS PARA FINS PENAIIS. CARF. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Súmula Carf 28 vinculante)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/06/2005 a 31/12/2008

SUJEIÇÃO PASSIVA. SIMULAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO. INTERPOSTA PESSOA. PRIMAZIA DA REALIDADE.

O Fisco está autorizado a descaracterizar a relação formal existente, com base nos arts. 142 e 149, VII, do CTN, e considerar, para efeitos do lançamento fiscal, quem efetivamente possui relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, identificando corretamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária. A autuada, na condição de efetiva tomadora do trabalho de segurados que lhe prestam serviços através de interposta pessoa, é obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE. ERRO NA QUALIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no auto de infração lavrado com observância do artigo 142 do CTN e do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, mormente quando o sujeito passivo está devidamente caracterizado pelo conjunto probatório trazido aos autos.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2005 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CARACTERIZAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO E DE EMPRESA. SUBSUNÇÃO DO FATO À HIPÓTESE NORMATIVA.

São considerados segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de empregados, os trabalhadores que prestam serviços à empresa, quando configurados os pressupostos do artigo 12, inciso I, alínea "a", da Lei nº 8.212, de 1991.

Para a verificação da ocorrência do fato gerador (artigo 116 do CTN) das contribuições previdenciárias, é condição necessária e suficiente a caracterização da condição de segurado e de empresa, o que se procede mediante a subsunção dos fatos analisados às normas contidas na Lei nº 8.212, de 1991.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INTERPOSTA PESSOA OPTANTE DO SIMPLES. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE.

O procedimento administrativo de caracterização da prestação de serviços por segurados à outra empresa que não aquela para a qual foi contratado tem por fundamento os princípios da primazia da realidade e da verdade material, sendo irrelevante qualquer procedimento de desconstituição, inaptidão ou exclusão da pessoa jurídica do SIMPLES.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

Os documentos "Relação de Co-Responsáveis - CORESP", "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Súmula CARF nº 88)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer dos Embargos de Declaração e dos Embargos Inominados com efeitos infringentes para, sanando os vícios apontados no Acórdão nº 2403-002.351, de 19/11/2013, retificar o acórdão embargado para conhecer em parte do recurso voluntário, desconhecendo das alegações

referentes à representação fiscal para fins penais, afastar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa e Juliana Marteli Fais Feriato que, negando efeitos infringentes aos embargos, deram provimento ao recurso e os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Wesley Rocha, que deram provimento ao recurso apenas na questão dos juros de mora.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior - Presidente

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrea Brose Adolfo, Alexandre Evaristo Pinto, João Maurício Vital, Wesley Rocha, Antônio Sávio Nastureles, Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato e João Bellini Júnior (Presidente).

Relatório

Trata-se de embargos de declaração (e-fls. 707/716) interpostos pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Blumenau/SC, titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução, com fulcro no inciso V, § 1º do Art. 65 do RICARF, contra o Acórdão nº 2403-002.351 (e-fls. 681/699) - da extinta 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara - que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2005 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO. NULIDADE. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL INADEQUADA. MÉRITO.

O lançamento que não se sustenta mediante a apresentação de provas, torna nulo o ato de forma insanável. Também a inadequada fundamentação legal inquina o lançamento de vício que enseja nulidade. Entretanto, o § 3º, inciso II, artigo 59 do Decreto 70.235/72, admitida a nulidade, determina que: “ § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei n 8.748, de 1993)

Recurso Voluntário Provido.

ACORDAM os membros da 4ª câmara / 3ª turma ordinária do segunda SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos,

em acolher os Embargos de Declaração para sanar a contradição, rerratificando o Acórdão no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Alega o embargante a existência de omissão da Turma Julgadora na análise de ponto sobre o qual deveria ter se manifestado no julgamento do processo, atraindo a possibilidade de oposição dos embargos, a teor da parte final do *caput* do art. 65 do RICARF:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma. (grifei)

Justifica que, na condução do voto do relator, em relação ao mérito, foi analisado somente a não exclusão do Simples das empresas ditas interpostas em relação à autuada, todavia a turma teria deixado de apreciar o ponto central da autuação que foi a caracterização de vínculo empregatício de segurados contratados simuladamente por outras pessoas jurídicas.

Cientificado do resultado do julgamento e dos embargos opostos em 05/06/2015 (e-fl. 719), o contribuinte apresentou "manifestação acerca dos embargos declaratórios" (e-fls. 721/726) requerendo que fossem desprovidos sob os seguintes fundamentos: a) falta de indicação precisa do vício embargado; b) impossibilidade de rediscussão do mérito via embargos declaratórios; e c) da existência de fundamento autônomo não impugnado.

Os embargos foram admitidos nos termos do Despacho s/nº de e-fls. 746/747.

Além da omissão apontada pelos embargos já acolhidos, foram constatados evidentes lapsos manifestos no Acórdão nº 2403-002.351, por não terem sido apreciadas e votadas as seguintes alegações constantes do Recurso Voluntário (e-fls. 577/637):

a) preliminares:

a.1) nulidade da autuação, por erro na identificação do sujeito passivo;

a.2) impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária aos representantes legais constantes do Relatório de Vínculos;

b) no mérito:

b.1) afastamento da taxa Selic sobre a multa de ofício; e

b.2) impossibilidade do seguimento de Representação Fiscal para Fins Penais antes do julgamento definitivo do presente processo.

O artigo 66 do RICARF dispõe que as inexatidões materiais devidas a lapso manifesto existentes na decisão deverão ser recebidos como embargos nominados para correção, mediante a prolação de um novo acórdão.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andrea Brose Adolfo - Relatora

EMBARGOS INOMINADOS

Além da omissão apontada pelos embargos já acolhidos, foram verificados lapsos manifestos pela falta de apreciação e julgado de algumas matérias apontadas no recurso voluntário do contribuinte.

Proponho, pois, a admissão e acolhimento dos embargos inominados, com base no art. 66 do RICARF, para que os lapsos manifestos sobre as seguintes matérias sejam corrigidos:

a) preliminares:

a.1) nulidade da autuação, por erro na identificação do sujeito passivo;

a.2) impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária aos representantes legais constantes do Relatório de Vínculos;

b) no mérito:

b.1) afastamento da taxa Selic sobre a multa de ofício; e

b.2) impossibilidade do seguimento de Representação Fiscal para fins penais antes do julgamento definitivo do presente processo.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

Os embargos são tempestivos e foram regularmente admitidos pelo Presidente desta Turma. Portanto, dele conheço.

Os embargos de declaração são cabíveis para: a) esclarecer obscuridade, suprir omissão ou eliminar contradição entre a decisão e seus fundamentos; e b) suprir omissão de ponto sobre o qual devia se pronunciar a turma julgadora. Em hipóteses excepcionais, podem ser-lhes dados efeitos infringentes.

Os embargos foram admitidos conforme despacho s/nº nos seguintes termos: "Mediante análise dos autos, verifica-se que assiste razão à embargante, uma vez que a turma deixou de analisar e se manifestar acerca de ponto central da autuação, qual seja, a constatação de vínculo empregatício de segurados contratados pela empresa Indústria de Relógios Herweg SA por interpostas pessoas jurídicas (EGM e QUARTZ), através de simulação de prestação de serviços."

Do voto do relator do acórdão embargado é possível verificar que, ao analisar o mérito, este conclui que a motivação para o lançamento teria sido a prestação de serviços de locação de mão-de-obra pelas empresas QUARTZ e EGM para a autuada, e não o uso de

interpostas pessoas jurídicas através de simulação, conforme os excertos colacionados abaixo, com os grifos do original (e-fls. 697/698):

*No item 4 do Relatório Fiscal de fls. 70, as Autoridades autuantes registram que o crédito tributário não foi constituído em razão de inadimplências do sujeito passivo do lançamento em comento mas sim sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais constante da folha de pagamento das empresas **E.G.M. Industria e Comércio Ltda e QUARTZ Industria e Comercio Ltda.** Afirma ainda que as irregularidades foram amplamente demonstradas na Representação Fiscal que deu início à baixa de ofício da inscrição da E.G.M. Industria e Comércio Ltda e QUARTZ Industria e Comercio Ltda.*

“ 4. A remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais constante da folha de pagamento da E.G.M. Industria e Comércio Ltda e QUARTZ Industria e Comercio Ltda, no período abaixo, é a base de cálculo da contribuição lançada neste AI, haja vista que a autuada era a beneficiária dos serviços prestados por estes segurados os quais estavam sob sua orientação, supervisão e subordinação, fato que foi amplamente demonstrado na Representação Fiscal que deu início à baixa de ofício da inscrição da E.G.M. Industria e Comércio Ltda e QUARTZ Industria e Comercio Ltda.”

*No Recurso Voluntário de fls.580, a Recorrente afirma que na forma do processo de nº 13971.001447/200311 a empresa **QUARTZ Industria e Comercio Ltda**, interpusera Manifestação de Inconformidade sobre Ato Declaratório nº 111 de Exclusão do SIMPLES e que até 11/06/2010 não houvera sido cientificada de qualquer decisão.*

Pesquisa no eprocesso realizada em 01/02/2013, revela que a empresa interpôs Recurso Voluntário que ainda não foi sorteado para julgamento.

*Na sequência, no que se refere a empresa **E.G.M. Industria e Comércio Ltda**, recorrendo de Ato Declaratório nº 34 de Exclusão do SIMPLES, na forma do processo de nº 13971.001444/200388, em 12/08/2010, o Recurso Voluntário interposto junto a este Conselho lhe dera provimento cujo Acórdão afirma ter colacionado em sede de impugnação.*

Às fls. 219, consta o Ato Declaratório Executivo DRF/BLU nº 034, de 10 de setembro de 2007 conforme proposto pela Autoridade autuante a empresa E.G.M. INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA EPP, fora excluída do Sistema Integrado de Pagamento de impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples):

“ (..)

Situação excludente (evento 321)

Descrição: realizar operações relativas à prestação de serviços de locação de mão-de-obra.

Fundamentação Legal: Lei nº 9.317/96: alínea "f" do inciso XII do artigo 9º combinado com o inciso I do artigo 14, o artigo 12, os incisos II, e os parágrafos terceiro e quarto, todos do artigo 15.”(grifos de minha autoria)

Na oportunidade, por unanimidade, fora concedido provimento ao Recurso Voluntário Interposto que recorreu da decisão da DRJ Florianópolis. A síntese do “decisum” se expressa na ementa do referido voto:

PROVA. A pessoa jurídica não pode ser excluída do SIMPLES no caso de não restar evidenciada, **de forma inequívoca**, a situação excludente descrita expressamente no ato declaratório de exclusão, cujos fundamentos de fato e de direito vinculam a Administração Pública.” (grifos de minha autoria)

Consulta ao eprocesso revela : processo excluído.

Como se observa, a motivação para se exarar o Ato Declaratório consta registrada na forma abaixo transcrita do documento de fls. 219:

“ Situação excludente (evento 321)

Descrição: realizar operações relativas à prestação de serviços de locação de mão-de-obra.”

Desse modo, tendo sido desconsiderado o Ato Declaratório, desconsidera foi a razão de sua edição ou seja: não se configurou que a empresa realizava operações relativas à prestação de serviços de locação de mão-de-obra.

Como visto alhures, o Auto de Infração em tela foi lavrado pelo fato de as Autoridades autiauntes terem se convencido de que as empresas empresas E.G.M. Industria e Comércio Ltda e da QUARTZ Industria e Comercio Ltda. realizavam operações relativas à prestação de serviços de locação de mão-de-obra para a autuada.

*Na forma do multicitado item 4 do Relatório Fiscal de fls. 70, as Autoridades autuantes registram que o crédito tributário não foi constituído em razão de inadimplências do sujeito passivo do lançamento em comento mas sim sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais constante da folha de pagamento da das empresas E.G.M. Industria e Comércio Ltda e da QUARTZ Industria e Comercio Ltda **em razão de a autuada ser a beneficiária dos serviços prestados por esses segurados:***

...

*Assim, desmaterializado o fato gerador da constituição do crédito e uma vez resgatada a condição de empresa ao SIMPLES, a tributação deve observar a legislação de regência. **Os créditos constituídos da forma como foram não podem prosperar** tendo em vista que o fizeram como se a empresa estivesse definitivamente excluída do regime especial.*

Não há no citado voto do relator qualquer análise referente à caracterização dos segurados empregados das empresas interpostas (QUARTZ e EGM) como segurados empregados da empresa HERWEG.

Assim, resta claro que o ponto basilar da autuação não foi analisado, assistindo razão à embargante, devendo ser admitidos os embargos de declaração opostos.

Admitidos ambos os embargos, passo à análise dos pontos omissos no acórdão atacado.

PRELIMINARES

A) NULIDADES

As nulidades no Processo Administrativo Fiscal estão previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, e art. 142 do CTN:

Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

CTN:

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

Estando presentes todos os requisitos do lançamento e não se verificando cerceamento do direito de defesa do contribuinte, não há que se falar em nulidade do lançamento.

B) ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Argui a recorrente a nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo. Alega que o fisco promoveu uma grande "confusão" ao desconsiderar os vínculos empregatícios com as empresas Quartz e EGM, deslocando-os para a autuada; que o correto seria, se fosse o caso, a exclusão do Simples dessas empresas e consequente cobrança das contribuições previdenciárias devidas delas.

Verificado o inadimplemento das contribuições previdenciárias o Auditor-fiscal tem o dever de constituir o lançamento mediante o respectivo auto de infração contra o sujeito passivo identificado.

O art. 22, I da Lei nº 8.212/91 estabelece que as contribuições previdenciárias patronais incidem sobre "o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços".

De acordo com o relatório fiscal as empresas - QUARTZ e EGM - existiam apenas para abrigar a mão-de-obra da recorrente (IND. RELÓGIOS HERWEG), ficando configurada a realização de ato simulado. Em decorrência, as empresas interpostas foram baixadas de ofício por inexistentes de fato.

Para a verificação da ocorrência do fato gerador (art. 116 do CTN) das contribuições sociais previdenciárias, é condição necessária e suficiente a caracterização da condição de segurado e de empresa, o que se procede mediante a subsunção dos fatos analisados às normas contidas na Lei nº 8.212/91. Assim pode ocorrer de as relações que se mostrem existentes no campo meramente formal sejam desconsideradas por não refletirem, em substância, a realidade dos fatos, em atenção aos princípios da primazia da realidade e da verdade material.

Ressalte-se que o procedimento administrativo de caracterização da prestação de serviços por segurados à outra empresa que não aquela para o qual foi contratado, posto que baseado nos princípios acima citados, torna irrelevante qualquer procedimento de desconstituição, inaptdão ou exclusão da pessoa jurídica do SIMPLES.

Ademais, o lançamento atendeu a todos os requisitos do art. 142 do CTN não se verificando a ocorrência de quaisquer vícios na sua constituição:

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

Ficando comprovado que a real empregadora é a recorrente não há que se falar em erro na sua identificação como sujeito passivo da obrigação tributária.

B) RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS

Com relação à arguição de nulidade da autuação pela responsabilidade atribuída aos sócios por meio do Relatório de Vínculos, tal matéria já foi sumulada, firmando o entendimento de que tal documento tem a função meramente informativa:

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Sem razão à recorrente.

C) AUTO APLICABILIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 CTN

Também não merece prosperar o argumento de que o parágrafo único do art. 116 do CTN careceria de regulamentação por lei ordinária, implicando em nulidade da autuação.

A permissão legal para que a autoridade fiscal possa realizar o lançamento decorrente de atos simulados decorre da combinação do art. 116, parágrafo único, com o art. 149, VII, ambos do CTN - ponto que será analisado com mais profundidade no mérito.

Sobre a auto aplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, defende Leandro Paulsen¹:

Autoaplicabilidade: "...por já existir, no âmbito federal, uma extensa regulamentação do Processo Administrativo Fiscal (PAF) por meio do Decreto 70235/1972 - em que se disciplinam os procedimentos de fiscalização e de julgamento, bem como o processo de consulta e, subsidiariamente pela Lei 9784/1999 - que regula o processo administrativo federal no âmbito federal enquanto gênero - a desconstituição dos atos e negócios dissimulados prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN independe de novo disciplinamento procedimental, uma vez que PAF já se orienta pelos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório e a Administração Tributária Federal, na fase oficiosa do procedimento fiscal - conforme previsto em regulamentos específicos e em manuais de fiscalização -, já vem atuando com a participação ativa dos contribuintes na produção do conjunto probatório que embasará eventual lançamento de ofício (REIS, Helcio Lafetá. Planejamento Tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica, RDDT 209/57, fev/2013) "

Portanto, afasto as preliminares de nulidade arguidas.

MÉRITO

A) COMPROVAÇÃO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO COM A RECORRENTE

O Auto de infração foi lavrado contra a empresa Indústria de Relógios Herweg Ltda em razão da constatação de que teria se utilizado de interpostas pessoas jurídicas para a contratação de seus empregados, através de ato simulado, conforme extrai-se do relatório fiscal:

1. Este relatório é integrante do Auto de Infração referente ao lançamento fiscal de contribuições devidas à Seguridade Social correspondentes à contribuição devida pela empresa, incidente sobre a remuneração de segurados empregados, contribuintes individuais e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

2. Em auditoria realizada na autuada e, concomitantemente, nas empresas E.G.M. Indústria e Comércio Ltda e QUARTZ Indústria e Comércio Ltda constatou-se que estas não dispunham de patrimônio e capacidade operacional necessários a realização de seu objetivo social, e foram concebida com o propósito de abrigar mão de obra necessária ao

¹ in Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência, 16.ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2014, fl. 1018

desenvolvimento das atividades da autuada, sendo que todos os recursos eram provenientes da autuada. Pretendeu-se desta forma elidir-se da incidência da contribuição previdenciária patronal que recairia sobre a folha de pagamento dos empregados e contribuintes individuais da autuada alocando-os na EGM e QUARTZ, empresas optantes pelo SIMPLES.

3. Tal fato foi objeto de Representação Fiscal para Baixa de Ofício da inscrição no CNPJ da E.G.M. Indústria e Comércio Ltda e QUARTZ Indústria e Comércio Ltda, com base no disposto no artigo 28, inciso II, alínea "a" da IN RFB nº 1.005 de 8 de fevereiro de 2010.

4. A remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais constante da folha de pagamento da E.G.M. Indústria e Comércio Ltda e QUARTZ Indústria e Comércio Ltda, no período abaixo, é a base de cálculo da contribuição lançada neste AI, haja vista que a autuada era a beneficiária dos serviços prestados por estes segurados os quais estavam sob sua orientação, supervisão e subordinação, fato que foi amplamente demonstrado na Representação Fiscal que deu início à baixa de ofício da inscrição da E.G.M. Indústria e Comércio Ltda e QUARTZ Indústria e Comércio Ltda.

5. No período fiscalizado a E.G.M. Indústria e Comércio Ltda e a QUARTZ Indústria e Comércio Ltda eram optantes do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES Federal (até 06/2007) e Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES NACIONAL (a partir de 07/2007).

6. A Autuada, no mesmo período, era tributada pelo Lucro Real, desta forma, a contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração dos segurados então registrados na E.G.M. Indústria e Comércio Ltda e QUARTZ Indústria e Comércio Ltda, a qual era substituída pela contribuição do SIMPLES, está sendo objeto de apuração no presente AI.

7. No Anexo 4 consta cópia das Representações Fiscais para Baixa e o seus anexos das empresas QUARTZ Indústria e Comércio Ltda e E.G.M. Indústria e Comércio Ltda.

7.1. O anexo (Anexo 4) das representações é único, mas contém todos os documentos citados em ambas as Representações Fiscais para Baixa.

...

Caracterização de Segurados Empregados

10. A Indústria de Relógios Herweg S/A utiliza-se de subterfúgios ilegais para poder manter uma média de 176 empregados seus alocados em 2 empresas distintas, constituídas em separado para serem optantes pelo SIMPLES e com isso

afastarem as contribuições destinadas à seguridade social, tais empresas operam no mesmo parque fabril e a sua receita advém exclusivamente da Indústria de Relógios HERWEG S/A e de empresas a ela ligada, com maquinários por ela cedidos, e criadas com sócios ("testas de ferro") ligados a Ind. Relógios HERWEG.

11. Pelas evidências encontradas e relatadas nas Representações Fiscais para Baixa de Ofício (cópia Anexo 4) formou-se a convicção desta fiscalização de que a Ind. Relógios HERWEG administra e gerencia diretamente a totalidade dos empregados das empresas Ind. Relógios HERWEG, QUARTZ e EGM.

Pressupostos Necessários à Condição de Empregado

12. Em decorrência dos fatos relatados, foram realizadas Representações Fiscais para Baixa do CNPJ da QUARTZ INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e E.G.M. INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA por inexistência de fato, e seus empregados e contribuintes individuais caracterizados como segurados da empresa INDÚSTRIA DE RELÓGIOS HERWEG S/A, consoante o disposto no art. 3º da CLT (Decreto-Lei n.º 5.452, de 01/05/1943) e o art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, como segue:

13. PESSOALIDADE: (...)

14. NÃO-EVENTUALIDADE: (...)

15. SUBORDINAÇÃO: (...)

16. ONEROSIDADE: (...)

...

...

O retrocitado relatório explicita que foi constatado através de auditoria nas três empresas que: as empresas E.G.M. e QUARTZ "não dispunham de patrimônio e capacidade operacional necessários a realização de seu objetivo social, e foram concebidas com o propósito de abrigar mão de obra necessária ao desenvolvimento das atividades da autuada", com o intuito de deixar de recolher contribuição previdenciária patronal.

Foram feitas as representações fiscais para a baixa de ofício das empresas interpostas e o valor da remuneração dos segurados empregados constante das folhas de pagamento foi atribuído à recorrente - real sujeito passivo da obrigação tributária.

A recorrente, por sua vez, alega que o fisco promoveu uma grande "confusão" ao desconsiderar os vínculos empregatícios com as empresas Quartz e EGM, deslocando-os para a autuada. Expõe que havia, na prática, apenas a terceirização de mão-de-obra. Afirma que não há ilegalidade nessa prática, tampouco na contratação de empresas cujos sócios sejam ex-empregados da contratante. Destaca que o maquinário necessário para as atividades das empresas contratadas foi cedido em regime de comodato. Também entende não ser suficiente para o lançamento, nem ilegal, que a mesma empresa de contabilidade preste serviços a todas as empresas.

Sustenta que inexistem os citados vínculos empregatícios dos empregados das empresas QUARTZ e EGM com a recorrente e que a fiscalização não teria demonstrado a existência de tais vínculos. Esclarece que, em virtude de sido incluída no polo passivo de ações trabalhistas, "estabeleceu políticas de fiscalização e controle das terceirizadas, mais precisamente, as empresas QUARTZ e EGM, a tal ponto de aferir a confecção de folhas salariais, o pagamento de salários e encargos, bem como dos tributos, tudo para afastar a solidariedade imposta pela fiscalização".

Por fim, que não houve a desconsideração dos negócios jurídicos, tampouco a exclusão do Simples das empresas ditas interpostas, ademais, entende inaplicável o art. 116, parágrafo único do CTN.

Conforme citado, a motivação do lançamento decorreu da análise de todo um conjunto fático-probatório que demonstrou que as empresas não possuíam "patrimônio e capacidade operacional necessários a realização de seu objetivo social", o que levou à consequente baixa de ofício dos respectivos CNPJ.

A ocorrência do uso simulado de interpostas pessoas jurídicas está claramente demonstrada no relatório fiscal e anexos, em especial o Anexo 4 (e-fls. 96 e ss), do qual transcrevo os principais argumentos, de forma resumida:

- - no período fiscalizado as empresas QUARTZ e EGM eram optantes pelo Simples e a HERWEG tributada pelo Lucro Real;
- - a HERWEG, durante os anos de 1997/1998, demitiu a maioria de seus empregados (de 194 em nov/1997 apenas 12 permaneciam em nov/1998 - na maioria do setor administrativo);
- - no mesmo período foram criadas 3 novas empresas (QUARTZ, EGM e Plausi - esta última incorporada pela EGM em 04/06/2001), todas optantes pelo Simples, situadas no mesmo endereço da autuada (Rua Uruguai, 240 - Timbó/SC) e gerenciadas por ex-empregados da autuada;
- - os sócios das empresa QUARTZ e EGM estão diretamente ligados à empresa autuada (ex-empregados, ex-sócios em outras empresas ou vínculo familiar próximo);
- - o capital social das empresas QUARTZ e EGM é irrisório comparado com o nº de segurados registrados;
- - não há qualquer separação física nos galpões da HERWEG que demonstrem quais atividades são desenvolvidas pelas empresas QUARTZ e EGM (ou seja, o espaço físico é utilizado de forma conjunta);
- - as empresas QUARTZ e EGM não possuem maquinário próprio, sendo todas as atividades desenvolvidas pelo empregados em máquinas de propriedade da HERWEG que, por meio de contrato de comodato, cede o uso às empresas interpostas;

- - em entrevista realizada com empregados na sede da autuada, mesmo os empregados registrados nas outras empresas confirmaram que o responsável pela empresa seria o sócio-gerente da autuada, inclusive o sócio da empresa Quartz fez tal afirmação;
- - na contabilidade da empresa HERWEG foram encontrados pagamentos de despesas das empresas QUARTZ e EGM (pagamentos referente a salários, FGTS e despesas com refeições);
- - a prestação de serviços contábeis e financeiros é feita - para todas as empresas - pelo escritório CSI Contabilidade Ltda (também constituída por ex-empregados da autuada e com mesmo endereço da autuada até 05/2009); cheques e rescisões de contrato de trabalho são confeccionadas pela CSI e assinados por suas sócias, que possuem procuração de todas as empresas;
- - na contabilidade das empresas QUARTZ e EGM os registros de despesas referem-se apenas a mão de obra e seus encargos e aos impostos incidentes; não há registro de despesas com energia elétrica, manutenção predial, de máquinas e equipamentos, material de escritório ou material de consumo, ou seja, todas as despesas necessárias para a atividade fabril são suportadas pela autuada;
- - o faturamento da empresa Quartz nos anos de 2005 e 2006 advinha exclusivamente de receitas de prestação de serviços à autuada, enquanto nos anos seguintes (2007 e 2008) passou a ser de mais de 90%;
- - mais de 60% do faturamento da empresa EGM, nos anos de 2005 a 2008, era proveniente da prestação de serviços à empresa autuada.

Por seu turno, a recorrente rebate as situações descritas no relatório fiscal alegando:

a) com relação às despesas das empresas interpostas suportadas pela recorrente: adiantamentos são procedimentos contábeis legais, no pagamento final são deduzidos os valores adiantados, inexistindo óbice na legislação do Imposto de Renda;

b) sócios das empresas interpostas são ex-empregados da recorrente: não há impedimento legal a tal procedimento, constituindo em incentivo aos ex-empregados;

c) terceirização dos serviços de contabilidade e pessoal das empresas interpostas: não há impedimento legal, sendo prática usual no mercado;

d) constituição das empresas interpostas com capital social irrisório: cada pessoa jurídica possui personalidade própria e autonomia para estabelecer o seu capital social.; não há determinação legal estabelecendo valor mínimo e máximo para constituição do capital social;

e) existência de pessoas ligadas à recorrente nas empresas interpostas: não há previsão legal que impossibilite ser empregado/sócio de prestadora de serviço, tendo sido empregado da atual tomadora de serviço;

f) estabelecimento no parque fabril da recorrente: legal, mediante contrato de locação;

g) máquinas e equipamentos fornecidos sem ônus pela contratante: através de comodato de equipamentos firmado pela recorrente com as empresas prestadoras de serviços, sendo instrumento legítimo e celebrado nos termos da lei civil.

h) exclusividade na prestação de serviços: por opção da prestadora, desde 2007 não havia mais a exclusividade;

i) patrimônio e capacidade operacional: "ambas as empresas são pessoas jurídicas, de direito privado, contendo seus atos constitutivos os elementos essenciais exigidos pelo Código Civil". A empresa "possui os requisitos fundamentais e necessários à realização de seu objeto, inclusive o seu capital social fora devidamente integralizado. Tanto é que possui empregado, contrata terceiros, realiza negócios jurídicos, ou seja, incorre na atividade econômica de risco."

Todavia a recorrente não demonstrou a razão da transferência da maioria dos empregados da recorrente para as empresas interpostas, mantendo apenas ocupantes de cargos administrativos e de supervisão, conforme excerto do relatório constante do anexo 4 (e-fl. 100/101):

2.3 As três empresas criadas tem suas sedes no mesmo endereço da Ind. Relógios HERWEG, e os empregados estão nos galpões onde funcionava o setor de produção da Ind. Relógios HERWEG, passando a realizar o processo de produção que era executado unicamente pela empresa Ind. Relógios HERWEG. O número de empregados no endereço "Rua Uruguai nº 240 - Bairro Imigrantes - Timbó - SC" permaneceu estável no ano de 1998, apenas os empregados foram registrados em empresas distintas, (...)

2.4 Os empregados que eram da Ind. Relógios HERWEG foram distribuídos pelas três empresas criadas. Em 03/1998 dos 111 empregados admitidos pelas empresas (QUARTZ/EGM/PLAUSI) cerca de 90 deles eram empregados da Ind. Relógios HERWEG até o mês anterior (02/1998).

2.4.1 Somente alguns empregados/diretores, os quais ocupavam, com poucas exceções, cargos administrativos e de supervisão, como pode-se observar na planilha abaixo, permaneceram com vínculos na Ind. Relógios HERWEG.

Também não trouxe qualquer documento comprobatório das alegadas antecipações de despesas ou dos valores recebidos pelo comodato do maquinário. Apenas juntou notas de serviços da empresa de contabilidade para demonstrar que esta prestava serviços a outras empresas.

Destaco ainda o item 2.5 do relatório de e-fl. 101 que comprova a simulação do negócio jurídico:

2.5 Na teoria a Ind. Relógios HERWEG apenas compra as matérias-primas e manda industrializá-las nas empresas

terceirizadas, mas na prática nada mudou na empresa, os empregados estão em um único parque fabril, sob orientação, supervisão e subordinação da empresa Ind. Relógios HERWEG.

Por todo o conjunto de provas anexados aos autos, constata-se que a operação de "transferência de operações fabris" realizada entre a recorrente e as empresas QUARTZ e EGM não se reveste de mera terceirização, mas sim de simulação de transferência de empregados, na qual a recorrente arca com toda a manutenção de maquinário e instalações, inclusive despesas das empresas interpostas, com o evidente intuito de sonegar a contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de pagamento, ficando demonstrado que as empresas interpostas não existiam de fato, sendo todas uma mesma entidade.

Como visto, trata-se da aplicação do princípio da primazia da realidade, princípio emprestado do Direito do Trabalho, plenamente aplicável ao Direito Tributário.

Sobre a matéria cito excerto do voto do conselheiro André Luís Mársico Lombardi (Ac. 2302-003.144, sessão de 13/05/2014):

Com efeito, em atenção aos princípios da primazia da realidade e da verdade material, pode ocorrer de as relações que se mostrem existentes no campo meramente formal sejam desconsideradas por não refletirem, em substância, a realidade dos fatos. E nem se diga que não há amparo no Direito Tributário para a conduta adota pela autoridade fiscal.

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

O Código Civil Brasileiro de 2002 considera nulo o negócio jurídico simulado e assim apresenta as hipóteses em que resta ocorrida a simulação:

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

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

Note-se que o conceito de simulação, que, em síntese, consiste em fingir negócio jurídico inexistente, envolve a concepção de dissimulação, que consiste na prática de negócio jurídico para ocultar, encobrir ou disfarçar um negócio jurídico existente. E, de acordo com o art. 118, inciso I do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Diante do quadro normativo exposto, pode-se concluir que, em atenção aos princípios da primazia da realidade e da verdade material, pode ocorrer de as relações que se mostrem existentes no campo meramente formal sejam desconsideradas por não refletirem, em substância, a realidade dos fatos. Assim, na hipótese de simulação, a autoridade fiscal deve superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária ao negócio jurídico dissimulado.

No caso em tela, a simulação ocorreu por intermédio daquilo que se denomina de abuso de forma jurídica, incorrendo a recorrente em modalidade de evasão fiscal (art. 149, VII, e 116, § único, do CTN).

Portanto, na presença de simulação, a auditoria fiscal tem o dever-poder de não permanecer inerte, pois tais negócios são inoponíveis ao fisco no exercício da atividade plenamente vinculada do lançamento:

CTN

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;

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Portanto, o procedimento administrativo de caracterização da prestação de serviços por segurados à outra empresa que não aquela para o qual foi contratado tem por fundamento os princípios da primazia da realidade e da verdade material e encontra respaldo nos artigos 116, parágrafo único, e 149, VII, do CTN.

Portanto, no caso concreto, estamos diante da presença de diversos indícios concordantes, os quais, analisados conjuntamente são prova, conforme excerto de voto do Acórdão CSRF/01 02.743, que evocando jurisprudência do Supremo Tribunal Federal citada por Hely Lopes Meirelles:

“Indícios de omissão de receitas é que não faltam. A propósito, como relembra o preclaro mestre Hely Lopes Meirelles, o Egrégio Supremo Tribunal Federal já decidiu que “indícios

vários e concordantes são prova”, com o que, de plano, este relator poderia dar o assunto por encerrado”. (STF, RTJ 52/140 apud Hely Lopes Meirelles in Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo, Malheiros, 22a ed., 1997, p. 97.)

De todo o exposto, conclui-se que, a soma dos elementos trazidos aos autos - e não afastados pelo recorrente - são suficientes para demonstrar a correção do lançamento fiscal, pelo uso de interpostas pessoas jurídicas (QUARTZ e EGM) pela recorrente (HERWEG) mediante a prática de simulação.

B) JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A recorrente alega que, embora a multa de ofício seja parcela integrante do crédito tributário, a aplicação de juros sobre esta é impossível em face de ausência de previsão legal que autorize tal incidência.

Sobre essa matéria, as três turmas da Câmara Superior têm se manifestado pela incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, cito acórdãos nº 9101-003.469 – 1ª Turma - sessão 7/03/2018 - relatora Adriana Gomes Rêgo; nº 9202-006.473 – 2ª Turma - sessão de 30/01/2018 - relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos e nº 9303-006.008 - 3ª Turma - sessão 29/11/2017 - redator voto vencedor Andrada Márcio Canuto Natal.

Transcrevo excerto do voto do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, que, ao redigir o voto vencedor no citado acórdão nº 9303-006.008 expõe com minuciosa precisão a matéria:

De acordo com o art. 161 do CTN, o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão cobrados à taxa de 1% ao mês.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

(...)

De forma que o art 61 da Lei nº 9.430/96 determinou que, a partir de janeiro/97, os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora calculados pela taxa Selic quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Entendo que os débitos a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.

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.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta. Já o art. 113, parágrafo primeiro, do mesmo diploma legal, define que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Assim, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, necessariamente deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

A multa de ofício aplicada ao presente lançamento está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que prevê expressamente a sua exigência juntamente com o tributo devido. Ao constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, ao tributo somase a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal, devendo incidir os juros à taxa Selic sobre a sua totalidade.

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;

(...)

Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Por todo o exposto, a multa de ofício proporcional, lançada juntamente com o tributo devido, se não paga no vencimento, sujeitase a juros de mora calculado com base na taxa SELIC por força do disposto no art. 61, caput e §3º da Lei nº 9.430, de 1996.

Para reforçar este entendimento, transcrevo abaixo precedentes judiciais e administrativos elaborado pela assessoria jurídica do CARF em estudos internos a respeito da matéria.

Julgamento da matéria nos Tribunais Superiores

Em 1º de setembro de 2009, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça assim decidiu nos autos do Recurso Especial nº1.129.990 PR, sob a condução do Ministro Castro Meira:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.

Analisouse, no caso, norma estadual questionada sob o argumento de que a multa por inadimplemento de ICMS não integraria o crédito tributário. Interpretando o art. 161 do CTN em conjunto com os arts. 113 e 139 do CTN, o Ministro concluiu que o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis e, tendo em conta que o art. 161 do CTN ao se referir ao crédito, está tratando de crédito tributário, concluiu que referido dispositivo autoriza a exigência de juros de mora sobre multas.

A 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, em 18 de maio de 2010, replicou este entendimento ao decidir o Recurso Especial nº 834.681MG, sob relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO PARA TRIBUTOS ESTADUAIS DIANTE DA EXISTÊNCIA DE LEI AUTORIZADORA. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 879844/MG, DJE DE 25/11/2009, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543C, § 7º), QUE IMPÕE A ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE. PRECEDENTE DA 2ª TURMA DO STJ.

RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

Também se tratava, neste caso, de legislação estadual.

Em 04 de dezembro de 2012, a 1ª Turma manteve este posicionamento no julgamento de Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688PR, relatado pelo Ministro Benedito Gonçalves:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

Neste caso, a multa de ofício fora lançada com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e o sujeito passivo alegava a inexistência, no referido dispositivo legal, de qualquer menção sobre a cobrança de juros de mora.

Por fim, em 07 de junho de 2016, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça mais uma vez aplicou a jurisprudência pacífica do Tribunal, agora em face de Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 870.973MG, sob relatoria do Ministro Humberto Martins:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/73. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO.

MATÉRIA DE CUNHO EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. REEXAME. COMPETÊNCIA DO STF.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC/73 quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

2. Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

3. Da leitura do acórdão recorrido, depreendese que a questão acerca da base de cálculo do ICM/ST foi debatida pelo Tribunal de origem com fundamento eminentemente constitucional, sendo a sua apreciação de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, conforme dispõe o art. 102, III, do permissivo constitucional

Agravo interno improvido.

A análise recaiu, assim, sobre legislação do Estado de Minas Gerais.

O Superior Tribunal de Justiça, portanto, não apreciou as questões colocadas em face da redação do art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Ementas de acórdãos recentes da CSRF

Acórdão nº 9101002.514, de 13 de dezembro de 2016, Relator Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Anocalendario: 2004, 2005, 2006

[...]

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. *Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art. 161 do CTN. Precedentes do STJ.*

Acórdão nº 9202004.250, de 23 de junho de 2016, Relatora Maria Helena Cotta Cardozo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Período de apuração: 01/01/2004 a 10/09/2004

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. *A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. Recurso Especial do Contribuinte conhecido e negado*

Acórdão nº 9303004.570, de 8 de dezembro de 2016, Redator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/10/2007

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento. [...]

Sobre a aplicação da taxa Selic, colaciono a Súmula CARF nº 4 que firma o posicionamento a ser seguido por este Colegiado:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Valho-me das razões acima, para negar provimento ao recurso voluntário nessa matéria.

c) IMPOSSIBILIDADE DO SEGUIMENTO DE REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAS ANTES DO JULGAMENTO DEFINITIVO DO PRESENTE PROCESSO

Sustenta o recorrente a impossibilidade de edição de Representação Fiscal para Fins Penais antes da decisão definitiva na esfera administrativa.

Por força da Súmula CARF nº 28 (Vinculante) o Carf não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a processo administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Deixo de conhecer das alegações acerca da Representação Fiscal para Fins Penais.

Pelo exposto, no mérito, deixo de conhecer da RFFP e nego provimento às demais alegações do recorrente.

ALEGAÇÕES EM MANIFESTAÇÃO CONTRA EMBARGOS

A)EXISTÊNCIA DE FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO IMPUGNADO

O sujeito passivo, em sua manifestação sobre os embargos, sustenta que a decisão embargada não estaria fundamentada exclusivamente na improcedência da autuação pela não exclusão do Simples das empresas prestadoras de serviços. Que há um "outro argumento que fundamentou a decisão abaixo, podendo inclusive ser considerado um dos mais fortes expostos no acórdão embargado, se trata do reconhecimento da inexistência de norma antielisiva que possibilite a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN."

E destaca o seguinte trecho do voto do relator:

*Como se nota passou despercebido pelo instância “ ad quod ” a parte final do exortado art. 116 do CTN onde se determina obrigatório observar os procedimentos **a serem estabelecidos em lei ordinária**. Assim faz-se necessário que a **desconsideração de negócio jurídico tenha suporte em lei ordinária própria** a qual deve constar da fundamentação legal. Neste mesmo diapasão, também se observa que o referido parágrafo 3º do artigo 33 da Lei 8.212/91 trazido à colação pelo i. Julgador **não se coaduna com os fatos em comento em razão do lançamento não se tratar de sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente.***

Alega que, mesmo que haja manifestação sobre os argumentos do embargante, não haveria alteração do resultado do julgado, "posto que o acórdão embargado está alicerçado em fundamento autônomo apto, por si só, a manter o julgado". Entende aplicável a Súmula nº 283 do STF.

Súmula nº 283 STF

Enunciado: É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.

Cabe tecer alguns comentários acerca da questão.

Inicialmente, entendo que o enunciado da Súmula retrotranscrita não é aplicável no caso de embargos, visto que este deve ater-se ao ponto "obscuro, omissos ou contraditórios" do acórdão embargado, não necessitando atacar todos os pontos do acórdão.

A turma do acórdão embargado, por unanimidade de votos, julgou favorável o mérito do lançamento, deixando de declarar a nulidade, com fundamento no § 3º do art. 59 do Decreto 70.235/72, não constando na parte dispositiva do acórdão qualquer referência à manifestação dos conselheiros sobre a nulidade arguida pelo relator originário, conforme registro da parte dispositiva da ementa e conclusão do voto do relator:

*ACORDAM os membros da 4ª câmara / 3ª turma ordinária do segunda **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração para sanar a contradição, rerratificando o Acórdão no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.*

VOTO

...

DA NULIDADE E DO MÉRITO

*Embora maculado pela incorreta fundamentação legal que ensejaria a nulidade do lançamento, sob o comando do § 3º do art. 59 do decreto 70.235/72, reiterado no § 3º do art. 12 do Decreto 7.574, de setembro de 2011 , **quando puder decidir do mérito** a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta, verbis:*

“ Art. 59. São nulos:

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.(Incluído pela Lei n 8.748, de 1993) ”

Assim , em face de tudo que foi exposto, cumpre dar provimento às alegações da recorrente que por economia processual deixo de enfrentá-las pontualmente.

CONCLUSÃO

Conheço do recurso para, NO MÉRITO, DAR-LHE PROVIMENTO. (grifos no original)

Por todo o exposto no presente voto, a pretensa nulidade resta aqui afastada.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por acolher os embargos de declaração e os embargos inominados, para, suprimindo a omissão e os lapsos manifestos e dando-lhe efeitos infringentes, retificar o acórdão embargado, conhecendo em parte do recurso voluntário, exceto com relação à matéria Representação Fiscal para Fins Penais, afastar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

Andrea Brose Adolfo