



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

Processo nº 13971.720224/2014-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.077 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de julho de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente SANTA CATARINA INFORMÁTICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA. CARF. INCOMPETÊNCIA.

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

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).

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO.

São considerados segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de segurados empregados, os trabalhadores que prestam serviços à empresa, quando configurados os pressupostos do art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei 8.212, de 1991.

SUJEIÇÃO PASSIVA. 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.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

Aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% no período posterior à vigência da MP 449/2008 diante da constatação da prática de sonegação com

o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco e de reduzir o montante das contribuições devidas, utilizando-se de interposta pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, NÃO CONHECER das questões acerca (a) das inconstitucionalidades de lei, (b) do processo administrativo de representação fiscal para fins penais, e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

JOÃO BELLINI JÚNIOR – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 12/07/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrea Brose Adolfo, Fabio Piovesan Bozza, Luis Rodolfo Fleury Curado Trovareli, Alexandre Evaristo Pinto, Wesley Rocha e João Bellini Júnior (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão 10-50.087, exarado pela 6ª Turma da DRJ em Porto Alegre (e-fls. 995 a 1006).

O processo administrativo é constituído pelo auto de infração Debcad 51.035.319-3, atinente às competências 01/2009 a 13/2011 o qual constitui créditos tributários referentes às contribuições da empresa e das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados. O montante do crédito tributário lançado, consolidado em 04/02/2014, é de R\$ 3.249.115,09.

Consta do relatório fiscal (e-fls. 738 a 762) que:

(a) diante da relação simulada entre as sociedades Santa Catarina Informática Ltda. (doravante denominada SCI) e Distribuidora de Produtos para Informática Santa Catarina Ltda. (doravante nominada DI), CNPJ nº 73.423.600/0001-36, com o objetivo de reduzir os encargos previdenciários incidentes sobre as remunerações dos seus empregados, entendeu a autoridade lançadora restar caracterizada relação de emprego prestada pelos sócios e empregados da sociedade DI à sociedade SCI;

(b) a SCI tem como objetivo social a exploração do ramo de (a) locação e cessão de direitos de uso de sistemas (software) personalizados; (b) produção de vídeos para a internet, comerciais, televisão, cinema e afins; (c) produção de programas para a televisão; e (d) produções cinematográficas; o contrato social da DI descreve como objeto social, a partir de 2005, (1) a exploração do ramo de comércio atacadista e varejista de produtos para informática e (2) a prestação de serviços de processamento de dados e digitalização;

(c) a família Marçal detinha o controle societário da SCI e da DI, que funcionavam no mesmo endereço; em 03/01/2012, após a edição da MP 540, de 2011,

convertida na Lei 12.546, de 2011, que desonerou a folha de pagamentos das sociedade que tinham como objeto social a tecnologia da informação (efeitos a partir de 1º/12/2011), a SCI incorporou a DI;

(d) de acordo com a autoridade lançadora, a DI concentrava as despesas com mão-de-obra para o desenvolvimento e manutenção de softwares e a SCI concentrava o faturamento com a comercialização, com o objetivo de reduzir os encargos previdenciários incidentes sobre a remuneração dos seus empregados; a DI era optante pelo Simples e apresentava um índice bem superior de despesas com empregados, em comparação com seu faturamento – entre 1999 a 2011 a relação entre despesas com empregados e receita bruta variou entre 79,55% a 277,27% para a DI e entre 1,85% e 13,21% para a SCI (relação maior do que 100% significa que a receita bruta é insuficiente para pagar as despesas com empregados):

ANO	SCI					DI				
	FT	RB *	DE**	DE/RB	ME	FT	RB*	DE**	DE/RB	ME
1999	LP	183.394,01	5.771,18	3,15%	1	S	32.931,87	85.474,02	259,55%	12
2000	LP	318.656,83	8.790,60	3,15%	1	S	51.688,39	143.317,76	277,27%	16
2001	LP	355.810,55	9.152,31	2,57%	1	S	252.285,53	200.685,73	79,55%	21
2002	LP	405.147,08	7.828,61	1,93%	2	S	370.675,90	298.723,02	80,59%	27
2003	LP	641.227,17	11.889,67	1,85%	2	S	363.532,81	352.325,16	96,92%	27
2004	LP	831.079,71	32.529,13	3,91%	3	S	517.397,49	501.746,21	96,97%	29
2005	LP	1.130.058,48	91.214,26	8,07%	8	S	520.525,57	581.634,52	111,74%	32
2006	LP	1.348.427,68	156.626,18	11,62%	11	S	669.146,51	752.961,78	112,53%	52
2007	LP	1.553.511,39	205.182,83	13,21%	12	S	770.146,22	864.704,29	112,28%	42
2008	LP	1.943.658,78	235.896,97	12,14%	12	S	1.059.436,45	1.132.979,10	106,94%	51
2009	LP	2.890.909,17	251.108,36	8,69%	12	S	1.713.339,82	1.443.519,72	84,25%	62
2010	LP	5.148.076,33	276.176,97	5,36%	13	S	1.935.245,96	1.773.148,93	91,62%	72
2011	LP	9.758.714,77	344.461,96	3,53%	11	S	2.058.455,81	2.287.694,86	111,14%	78

Forma de Tributação (FT) – Lucro Presumido (LP) ou Simples (S); Receita Bruta (RB); Despesas com Empregados (DE); relação entre Despesas com Empregados X Receita Bruta (DE/RB) e Média anual de Empregados (ME)

(e) o faturamento da DI no período de 2009 a 2011 é resultante da prestação de serviços quase que exclusivamente para a SCI (receitas com outras sociedades: 2009, 1,07%; 2010, 0,00%; 2011, 0,79%);

(f) os empregados da DI atuavam predominantemente no desenvolvimento e manutenção de softwares, conforme análise das folhas de pagamento;

(g) no Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA) da DI, elaborado a partir de avaliações ambientais realizadas em 14/07/2011, realizado pela Servimed – Clínica de Medicina do Trabalho Ltda., cujo contrato foi assinado em 10/06/2010, são descritos as áreas físicas dos setores, o número de funcionários por cargo e suas respectivas atividades desenvolvidas, evidenciando-se a vinculação desses serviços à atividade-fim da SCI;

(h) praticamente todos os documentos referentes a admissões e demissões dos 44 empregados desligados da DI, no período analisado, foram assinados pelo Sr. Everton Oliveira Marçal, sócio majoritário da SCI e ausente do quadro societário da DI, constando, inclusive, seu nome como “diretor” em carimbo da DI; além da assinatura, algumas destas rescisões também foram pagas pela SCI;

(i) à análise da escrita e dos documentos contábeis apresentados pelas sociedades DI e SCI, ficou evidenciado que a grande maioria das despesas, encargos, contribuições e benefícios trabalhistas mensais, contabilizados pela DI no período de 01/2009 a 12/2011, foram pagos por meio de movimentações nas contas bancárias da SCI no Banco do Brasil, na Caixa Econômica Federal, na Cooperativa de Crédito Vale do Itajaí e no Sistema de Cooperativas de Crédito do Brasil; no caso da conta do Banco do Brasil, que era a mais utilizada, consta nos comprovantes de pagamentos que as transações foram efetuadas por Everton Oliveira Marçal, sócio majoritário da empresa SCI, evidenciando-se assim sua total ingerência na DI. São exemplos:

1. recolhimentos das contribuições previdenciárias e para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) dos empregados da DI;
2. recolhimentos do Simples Nacional;
3. pagamentos do plano de saúde dos empregados da DI;
4. pagamentos de auxílio-transporte (vale-transporte) dos empregados da DI;
5. pagamentos mensais da Contribuição Sindical dos empregados da DI para o Sindicato dos Empregados nas Empresas de Processamento de Dados de Santa Catarina;
6. pagamentos de despesas dos empregados da DI em farmácias, por meio de convênios com o Serviço Social da Indústria (farmácia SESI) e com a DIMEP S.A. Distribuidora de Medicamentos (Panvel Farmácia);
7. pagamentos à Servimed - Clínica de Medicina do Trabalho Ltda, responsável pela elaboração do PPRA da DI;
8. pagamentos a CCVI/South América Administradora de Cartões Ltda;
9. pagamentos de seguro de vida em grupo dos empregados da DI;
10. pagamentos a LC Salvador Serviços Contábeis Ltda, empresa responsável pela escrita contábil da SCI e da DI;
11. assinatura de Everton Oliveira Marçal, sócio majoritário da SCI, em cheques emitidos pela DI.

A conclusão da fiscalização é de que:

(a) os serviços prestados pelos empregados da Distribuidora de Produtos para Informática Santa Catarina Ltda. estão diretamente vinculados à atividade-fim da Santa Catarina Informática Ltda., caracterizando terceirização ilegal e, conseqüentemente, formando-se o vínculo empregatício dos trabalhadores da DI diretamente com a SCI, conforme ficou assentado pelo TST ao editar o Enunciado nº 331/2002;

(b) a situação fática é completamente divergente da situação jurídica, existindo simulação na contratação da pessoa jurídica, cujos empregados e sócios atuam, na verdade, como empregados da contratante; existe interdependência econômica e interligação administrativa e financeira, com unicidade de comando exercida, na prática, pela família Marçal nas sociedades, sendo a DI (optante pelo Simples) apenas uma sociedade interposta na contratação formal da mão-de-obra utilizada, efetivamente, em benefício da SCI, com o principal objetivo de redução de encargos previdenciários.

O lançamento foi efetuado com a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, em razão da caracterização das práticas de sonegação e conluio previstas nos artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

A DRJ julgou a impugnação improcedente, e seu acórdão recebeu as seguintes ementas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, assim como os sócios, dirigentes e mandatários que agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, respondem solidariamente pelos tributos devidos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

AI Debcad nº 51.035.319-3

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que formal ou documentalmente possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva responsável pelo trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

SIMULAÇÃO.

O lançamento é efetuado e revisto de ofício quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

A DRJ é incompetente para decidir quanto a pedidos relacionados à Representação Fiscal para Fins Penais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A ciência dessa decisão ocorreu em 28/07/2014 para os responsáveis tributários (e-fls. 1011 e 1012) e em 25/08/2014 para a autuada, SCI (e-fl. 1013).

Em 27/08/2014, foi apresentado longo recurso voluntário conjunto para a contribuinte e responsáveis (e-fls. 1018 a 1062), sendo alegado, em apertada síntese:

- 1) a impossibilidade jurídica da caracterização de fraude por privilégio tributário inexistente e descumprimento de lei futura, uma vez que o relacionamento entre as sociedades existe desde 1993 e benefícios tributários somente vieram a existir a partir da edição da Lei 9317, de 1996; o laço de parentesco entre os administradores das duas sociedades sempre existiu, sendo que parte dos ingressos e saídas de sócios das sociedades tiveram origem em acontecimentos não planejados, como falecimento de um sócio e separação judicial de outro; a tipicidade característica de formação de parcerias para soluções tecnológicas e de terceirização das sociedades que atuam neste ramo; a incorporação da DI pela SCI deu-se por razões exclusivamente comerciais (forte concorrência da pirataria e migração de clientes para outro tipo de tecnologia); cada sociedade tem fornecedores e clientes diferentes uma da outra;
- 2) a falta de análise dos documentos apresentados e da imputação infundada de existência de fraude: não concorda com a decisão da DRJ/POA, que limitou-se a uma decisão lacônica, sumária, que não enfrentou concretamente as alegações dos recorrentes; ainda que o art. 149, VII, do CTN, regulamentasse o art. 116, parágrafo único, do CTN, não se caracterizaria a fraude sem a minudente análise dos fatos que ensejam a manutenção da autuação e o agravamento da multa para 150%, a representação fiscal para fins penais e a desconsideração de uma das pessoas jurídicas; houve errônea valoração da conduta por meio de contexto legal superveniente; a imputação generalizada e superficial de existência de fraude não é permitida pela legislação, pelo CARF, pelo Poder Judiciário, razão pela qual deve ser reformada a decisão da DRJ/POA;
- 3) ausência de base legal na decisão da DRJ para a desconsideração da pessoa jurídica efetuada: o art. 116 do CTN prevê a necessária edição de lei que estabeleça os critérios para que possa haver desconsideração da pessoa jurídica para fins tributários; o entendimento de que tal regulamentação seria dada pelo art. 149, VII, do CTN, está à margem de todos e quaisquer estudos mais aprofundados sobre o tema e parece pretender criar um novo doutrinamento à matéria e vai de encontro às duas únicas correntes doutrinárias que dão orientação à interpretação do referido dispositivo, quais sejam, ser o mesmo auto aplicável e depender de edição de lei que o regulamente; uma decisão deve abarcar concretamente o teor das alegações do contribuinte, notadamente quando tais alegações estão diretamente relacionadas ao mérito da situação litigiosa; no caso concreto, isso não foi feito;
- 4) os novos entendimentos relativos à apuração da licitude das condutas dos contribuintes, consistentes na exigência de que exista "racionalidade jurídica" nos atos negociais para que eles tenham validade jurídico-tributária, por afrontarem entendimentos anteriores nos quais a liberdade de organização era expressamente permitida, não podem ser utilizados de forma retroativa e irrestrita;
- 5) não há ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso no âmbito do planejamento tributário, mesmo que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho, sob pena de se ter de admitir o absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal;

- 6) na nossa ordem jurídica, o que vale é a liberdade de organização, ou seja, em razão dos princípios da legalidade estrita, da tipicidade fechada e da proibição da analogia em matéria tributária, não se tem base jurídica para a desconsideração de atos negociais que se revistam de formas lícitas e que não estejam eivados de simulação;
- 7) não há base legal para a adoção, no Brasil, da teoria da "interpretação econômica";
- 8) não se pode atribuir a um contribuinte, mesmo em tese, a prática de conduta fraudulenta, caracterizável como crime contra a ordem tributária e ensejadora da aplicação de multa de ofício majorada, em situações que envolvem matéria doutrinária e jurisprudencialmente controvertida como a que compõe o conteúdo do ato administrativo aqui contestado;
- 9) ao longo do tempo, as sociedades SCI e DI acabaram se aproximando, desde 1995, em razão dos laços de parentesco que uniam seus sócios, das necessidades operacionais circunstanciais e de endereços empresariais contíguos, mas isto não se deu com o intuito de fraudar o Fisco ou de tentar simular ou dissimular uma situação de fato do ponto de vista jurídico;
- 10) as duas pessoas jurídicas acabaram criando laços que acabaram fazendo com que as duas acabassem atuando de forma aparentemente complementar: a DI criando softwares (sistemas personalizados) e comercializando-os (assim como comercializava outros produtos ligados à área de informática), e prestando serviços de tecnologia em geral; a SCI também criando softwares (sistemas personalizados) e comercializando-os, mas com objeto social voltado à produção de vídeos e programas para internet, comerciais, televisão, cinema e afins;
- 11) SCI e DI possuíam, em sua grande maioria, fornecedores e clientes diferentes; enquanto os fornecedores da DI eram fornecedores de jogos, games, aplicativos, formulários, disquetes e equipamentos, os fornecedores da SCI eram fornecedores de serviços (como Celesc, Brasil Telecom, Unimed, Restaurantes, etc);
- 12) muitos negócios aconteceram com a DI confeccionando produtos e vendendo-os integralmente para SCI, e essa, adquirindo-os, comercializava-os para terceiros;
- 13) como SCI era a que detinha uma visão de mercado mais clara, acabou por determinar padrões de produção de softwares que eram seguidos pela DI, chegando a desenvolver os próprios produtos que, depois, eram produzidos pela DI;
- 14) isso, ao longo do tempo, foi se desenvolvendo de uma forma cada vez mais informal, apesar da preservação dos registros contábeis próprios, do cumprimento regular das obrigações de cada uma e da participação societária diversa;
- 15) as duas jamais tentaram camuflar a existência uma da outra, tanto assim é que as denominações sociais e comerciais são semelhantes;
- 16) Elinton Marçal ingressou na DI em julho/1997, não em razão de qualquer espécie de planejamento, mas devido ao término de seu casamento com Ana Luiza Viana da Silva Marçal (até então sócia da DI e detentora de 50% das quotas) e em decorrência da partilha de bens na separação judicial; Elinton Marçal, que foi um dos sócios fundadores da SCI, retirou-se desta em agosto/1993, ingressando novamente somente

em julho/2000, devido ao falecimento de seu pai Tomás Variei Vieira Marçal (até então sócio detentor de 50% das quotas da SCI) e do término do respectivo inventário, pelo qual passou a ser sócio quotista minoritário (9%);

- 17) os clientes da SCI eram bastante diferentes dos clientes da DI;
- 18) a incorporação da DI pela SCI em janeiro/2012 deu-se por razões exclusivamente comerciais; os produtos que a DI comercializava sofriam forte concorrência da pirataria (jogos, games, aplicativos, formulários, disquetes e equipamentos), o que praticamente a inviabilizou; além disso, as duas possuíam desenvolvimento de tecnologias completamente diferentes: enquanto a DI desenvolvia tecnologia em Windows, a SCI desenvolvia em DOS, sendo que a migração de clientes de uma tecnologia para outra foi o fator determinante e natural que resultou na incorporação;
- 19) em razão da proximidade física entre as duas e da existência de fortes laços de parentesco entre seus administradores, essas uniram forças, desde 1995, para reduzir custos em todos os aspectos comerciais, de onde decorreram os fatos descritos no relatório fiscal (como convênios em conjunto com Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal, Cooperativas de Crédito, Unimed, Sesi, Farmácias, etc);
- 20) resultou disso que as diversas exigências destes fornecedores necessitavam ser cumpridas como se uma empresa só fosse, como pagamentos por uma única conta corrente (em se tratando de contas correntes que só podiam ser abertas na instituição bancária ou cooperativa de crédito que estava concedendo o crédito ou o benefício); assinatura por um só representante (razão pela qual Everton Marçal detinha procuração da DI para representá-la perante tais fornecedores); e realização de convênios médicos/hospitalares e com farmácias (reunia-se o maior número de pessoas para obtenção dos melhores benefícios);
- 21) não há viabilidade legal para a desconsideração da existência da DI em razão de que ela só existiria com o objetivo de que grande parte das receitas que seriam, na realidade, da SCI, fossem nela tributadas sob o regime do SIMPLES e, com isso, não houvesse a incidência de contribuições sociais patronais;
- 22) o lançamento deve ser cancelado, pelo alto grau de desvirtuamento da descrição do quadro fático, pela errônea interpretação do mesmo, e porque a desconsideração da existência da DI não encontra guarida na nossa ordem jurídica;
- 23) os novos entendimentos relativos à apuração da licitude das condutas dos contribuintes, consistentes na exigência de que exista "racionalidade jurídica" nos atos negociais para que eles tenham validade jurídico-tributária, por afrontarem entendimentos anteriores nos quais a liberdade de organização era expressamente permitida, não podem ser utilizados de forma retroativa e irrestrita;
- 24) não há ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso no âmbito do planejamento tributário, mesmo que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho, sob pena de se ter de admitir o absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal;
- 25) na nossa ordem jurídica, vale a liberdade de organização, ou seja, em razão dos princípios da legalidade estrita, da tipicidade fechada e da proibição da analogia em matéria tributária, não se tem base jurídica para a desconsideração de atos negociais que se revistam de formas lícitas e que não estejam eivados de simulação;

- 26) não há base legal para a adoção, no Brasil, da teoria da "interpretação econômica" (que tem como corolários as teses da necessidade de "racionalidade econômica" e do "propósito negocial" para a validação de atos negociais para fins tributários);
- 27) não se pode atribuir a um contribuinte, mesmo em tese, a prática de conduta fraudulenta, caracterizável como crime contra a ordem tributária e ensejadora da aplicação de multa de ofício majorada, em situações que envolvem matéria doutrinária e jurisprudencialmente controvertida como a que compõe o conteúdo do ato administrativo aqui contestado;
- 28) mesmo considerando-se, apenas a título argumentativo, que a interpretação acerca da necessidade de exigência de "racionalidade econômica" (e da aplicabilidade da teoria que lhe dá sustentação, a "interpretação econômica" do Direito) tivesse algum assento na nossa ordem jurídica, não devem os órgãos fiscalizadores e os órgãos julgadores administrativos analisar fatos praticados em períodos nos quais vigia a "doutrina formalista" (a que não se preocupa com a "racionalidade econômica" dos atos negociais ou de organização das pessoas jurídicas) com base na referida nova visão;
- 29) deve o lançamento ser cancelado porque apesar de todo o cenário traçado pela autoridade fiscal, as duas pessoas jurídicas fiscalizadas (a autuada, SCI, e a desconsiderada, DI) estavam regularmente constituídas na forma da legislação empresarial e não se pode dizer que incorreram em simulação de qualquer espécie;
- 30) diante do quadro fático descrito de forma tão parcial, de interpretação tão desvirtuada, e de situação jurídica tão polêmica, tão objeto de divergências doutrinárias e jurisprudenciais como a que aqui se tem, mostram-se excessivas e despropositadas a ampliação da multa de ofício de 75% para 150%, a desconsideração da pessoa jurídica da empresa DI, a lavratura de representação fiscal para fins penais e a lavratura de Termos de Sujeição Passiva Solidária;
- 31) Os Conselhos de Contribuintes já se manifestam no sentido de que não há fraude diante condutas associadas a temas polêmicos, divergentes, como no Acórdão n.º 101-95537;
- 32) a sujeição passiva dos sócios, por atribuição aos mesmos de Responsabilidade Solidária, deve ser anulada, em razão de descabimento e de sua inconstitucionalidade, em face dos seguintes julgados do Superior Tribunal de Justiça: AgRg no Ag 1359231/SC e AgRg no AREsp 504349/RS e do Supremo Tribunal Federal: RE 562.276/PR e RE 567.932/RS.

Foram feitos os seguintes pedidos:

a) anulação do auto de infração e dos Termos de Sujeição Passiva; b) cancelamento do agravamento da multa de ofício, com a redução do percentual de 150% para 75%; c) arquivamento da representação fiscal para fins penais; d) cancelamento e anulação dos termos de sujeição passiva solidária lavrados em desfavor dos sócios; e) alternativamente, que sejam deduzidos do valor principal lançado os valores que foram recolhidos pela sociedade declarada inexistente de fato (DI) no âmbito do Simples, com os respectivos reflexos de diminuição nos valores da multa e dos juros também lançados; tais valores montam a R\$100.162,10 em 2009, R\$137.962,16 em 2010 e R\$157.124,92 em 2011, somando o total de

R\$395.249,18 (sem correção), o qual deverá ser corrigido desde as datas dos recolhimentos realizados, ao final, expurgado do valor principal supostamente devido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator João Bellini Júnior

O recurso voluntário é tempestivo e aborda matéria de competência desta Turma. Portanto, dele tomo conhecimento.

Das alegações de inconstitucionalidade de normas

No que tange às alegações de inconstitucionalidade, cumpre esclarecer que tanto o Decreto 70.235, de 1972, em seu artigo 26-A, quanto a própria jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), plasmada em sua Súmula 02, são claros ao impedirem o controle repressivo de constitucionalidade por parte deste Carf (com a ressalva das exceções a seguir descritas, não aplicáveis ao caso concreto):

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

Decreto 70.235, de 1972

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)

(...)

§ 6 O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II - que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei

Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Desse modo, neste voto não serão apreciadas as alegações de vícios de inconstitucionalidade.

Da representação fiscal para fins penais

As controvérsias referentes ao processo administrativo de representação fiscal para fins penais não podem ser conhecidas por este Carf, por falta de competência, forte na Súmula Carf 28 (vinculante):

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Caracterização de segurados empregados da Santa Catarina Informática Ltda.

O lançamento das contribuições previdenciárias decorre de restar caracterizada relação de emprego prestada pelos sócios e empregados da sociedade DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS PARA INFORMÁTICA SANTA CATARINA LTDA. (DI) à sociedade SANTA CATARINA INFORMÁTICA LTDA. (SCI), diante da relação simulada entre ambas, com o objetivo de reduzir os encargos previdenciários incidentes sobre as remunerações dos seus empregados.

A livre apreciação das provas é ínsita ao processo administrativo fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235, de 1972, que positiva tal dispositivo no art. 29:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

A meu entender, estamos diante de diversos indícios concordantes da simulação ocorrida entre as duas sociedades. Tal simulação, ao que me convenci, tem por escopo a redução dos encargos previdenciários incidentes sobre as remunerações dos seus empregados.

O conjunto probatório que me convenceu da relação simulada entre a autuada (SCI) e a DI consta dos seguintes fatos, já referidos no relatório:

- 1) a família Marçal detinha o controle societário da SCI e da DI, que funcionavam no mesmo endereço;
- 2) a DI, cujo seu objetivo social, a partir de 2005, era a exploração do ramo de comércio atacadista e varejista de produtos para informática e prestação de serviços de processamento de dados e digitalização concentrava as despesas com mão-de-obra para o desenvolvimento e manutenção de softwares (objeto social da SCI) e a SCI concentrava o faturamento com a comercialização;

- 3) a DI era optante pelo Simples e apresentava um índice bem superior de despesas com empregados, em comparação com seu faturamento (entre 1999 a 2001 a relação entre despesas com empregados e receita bruta variou entre 79,55% a 277,27% para a DI e entre 1,85% e 13,21% para a SCI);
- 4) o faturamento da DI no período de 2009 a 2011 é resultante da prestação de serviços quase que exclusivamente para a SCI (receitas com outras sociedades: 2009, 1,07%; 2010, 0,00%; 2011, 0,79%);
- 5) no Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA) da DI, elaborado a partir de avaliações ambientais realizadas em 14/07/2011, realizado pela Servimed – Clínica de Medicina do Trabalho Ltda., cujo contrato foi assinado em 10/06/2010, são descritos as áreas físicas dos setores, o número de funcionários por cargo e suas respectivas atividades desenvolvidas, evidenciando-se a vinculação desses serviços à atividade-fim da SCI;
- 6) praticamente todos os documentos referentes a admissões e demissões dos 44 empregados desligados da DI, no período analisado, foram assinados pelo Sr. Everton Oliveira Marçal, sócio majoritário da SCI e ausente do quadro societário da DI, constando, inclusive, seu nome como “diretor” em carimbo da DI; além da assinatura, algumas destas rescisões também foram pagas pela SCI;
- 7) a grande maioria das despesas, encargos, contribuições e benefícios trabalhistas mensais, contabilizados pela DI no período de 01/2009 a 12/2011, foram pagos por meio de movimentações nas contas bancárias da SCI no Banco do Brasil, na Caixa Econômica Federal, na Cooperativa de Crédito Vale do Itajaí e no Sistema de Cooperativas de Crédito do Brasil; no caso da conta do Banco do Brasil, que era a mais utilizada, consta nos comprovantes de pagamentos que as transações foram efetuadas por Everton Oliveira Marçal, sócio majoritário da empresa SCI.

A defesa do contribuinte, longe de ilidir tal convicção, vem a reforçá-la, ao afirmar que ambas as sociedades agiam “como se uma empresa só fosse, com pagamentos por uma única conta corrente”, “assinatura por um só representante”:

Evidentemente, resultaram daí que as diversas exigências destes fornecedores necessitavam ser cumpridas como se uma empresa só fosse, com pagamentos por uma única conta corrente (principalmente em se tratando de contas correntes que só podiam ser abertas na instituição bancária ou cooperativa de crédito que estava concedendo o crédito ou o benefício); assinatura por um só representante (razão pela qual Everton Marçal detinha procuração da empresa DI para representar a empresa perante tais fornecedores); e realização de convênios médicos/hospitalares e com farmácias (onde reunia-se o maior número de pessoas para obtenção dos melhores benefícios). (Grifou-se.)

Tais indícios concordantes são prova, na lição do paradigmático Acórdão CSRF/01-02.743, que, evocando jurisprudência do Supremo Tribunal Federal citada por Hely Lopes Meirelles, demonstra a um só tempo o entendimento doutrinário, judicial e administrativo acerca da matéria:

“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.) (Grifou-se.)

Não bastasse o reconhecimento implícito à legislação tributária de utilizar dos indícios e presunções como prova, a legislação previdenciária, pelo Decreto 3.048, de 1999 (Regulamento da Previdência Social – RPS), arts. 229, § 2º, é explícita quanto à possibilidade da fiscalização desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, quando constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições para ser considerado empregado:

Decreto 3.048, de 1999

Art 229.

(...)

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

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, a relação real entre as sociedades e entre essas e seus empregados, identificando corretamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária, desde que haja elementos probatórios apontado o real sujeito passivo da obrigação tributária.

Valho-me dos fundamentos expostos pelo conselheiro Ronaldo de Lima Macedo sobre o tema, no Acórdão 2402-004.380, cujas razões de decidir adoto:

De mais a mais, a legislação tributária, expressamente, confere atribuição à autoridade fiscal para impor "sanções" sobre os atos ilícitos e viciados verificados no sujeito passivo, permitindo a aplicação da norma tributária material, conforme regras previstas nos artigos 142 e 149, inciso VII, ambos do CTN, ainda que alheia à formalidade da situação encontrada. Portanto, é certo que a autoridade do Fisco-Previdenciário, no intuito de aplicar a norma previdenciária ao caso em concreto, detém autonomia ou poderes para caracterizar o real sujeito passivo da relação obrigacional tributária, e, para tanto, está perfeitamente autorizada a desconsiderar atos e negócios jurídicos, em que se vislumbra manobras e condutas demonstradas ilegais, com intuítos inequivocamente evasivos.

(...)

Além da outorga de poderes explícitos ao Fisco para identificar o real sujeito passivo da relação obrigacional tributária, nos

termos do art. 142 do CTN, supõe que se reconheça, ainda que por implicitude, à autoridade responsável pelo lançamento fiscal a titularidade de meios destinados a viabilizar a concretude da regra prevista no art. 149, inciso VII, do CTN, permitindo, assim, que se confira efetividade aos fins legais nessa empreitada de caracterizar a real sujeição passiva da obrigação tributária decorrente de fraude ou simulação objetiva. Se assim não fosse esvaziar-se-iam, por completo, as atribuições legais expressamente concedidas ao Fisco em sede de lançamento fiscal de ofício oriundo do fato de que o sujeito passivo agiu com fraude ou simulação..

Insta mencionar ainda que, ao considerar o real sujeito passivo da relação tributária, o Fisco não está aplicando a regra prevista no art. 116 do CTN – nem está realizando a desconsideração de pessoa jurídica prevista no art. 50 do Código Civil – já que a sua ação não está voltada para fins relacionados exclusivamente ao direito civil, mas sim ao cumprimento fiel e irrestrito da legislação previdenciária e tributária, e encontra respaldo legal nesses artigos 142 e 149, inciso VII, do CTN.

Assim, agiu corretamente a fiscalização; as considerações sobre a desconsideração da personalidade jurídica da DI não elidem o lançamento, que está amparado pela legislação retrocitada.

Em suma, os elementos fáticos-probatórios dos autos não foram afastados pela recorrente e são suficientes para demonstrar que está correta a caracterização da relação de emprego prestada pelos sócios e empregados da sociedade DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS PARA INFORMÁTICA SANTA CATARINA LTDA. à sociedade SANTA CATARINA INFORMÁTICA LTDA., diante da relação simulada entre ambas, com o objetivo de reduzir os encargos previdenciários incidentes sobre as remunerações dos seus empregados.

Dos Termos de Sujeição Passiva Solidária

Nos termos do lançamento, o fundamento jurídico para a emissão dos termos de sujeição passiva é a participação consciente dos senhores Everton Oliveira Marçal e Eliton Oliveira Marçal, sócios com poderes de gestão da empresa SCI e DI, respectivamente, à época dos fatos geradores, o quais realizam individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultaram nas situações que constituíram ou relacionaram-se aos fatos geradores dos tributos sonegados, pela utilização intencional e contumaz da DI como pessoa jurídica interposta na contratação de empregados, de fato, da SCI. Tais fatos contribuíram para os resultados econômico-financeiros dessas sociedades, e por extensão beneficiou-os, o que revela o "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação". A base legal para a responsabilização solidária foram os art. 124, I e 135 do CTN.

No caso em apreço, não há dúvidas de que os referidos sócios agiram com infração à lei na utilização da pessoa jurídica DI para contratar empregados à SCI, caracterizando também, interesse comum, uma vez que participaram de idêntica relação jurídica ao perpetrarem tal conduta.

Entendo, assim, que de ser mantido a relação de solidariedade formalizada pelos respectivos termos de sujeição passiva solidária.

Da multa qualificada

A recorrente ataca a aplicação da multa qualificada de 150%, por falta de comprovação de dolo, fraude ou simulação, pela ausência de ilicitude em face da liberdade de organização, em razão dos princípios da legalidade estrita, da tipicidade fechada e da proibição da analogia em matéria tributária, por estar se tratando de situação que envolve matéria doutrinária e jurisprudencialmente controvertida, uma vez que as duas pessoas jurídicas fiscalizadas (a autuada, SCI, e a desconsiderada, DI) estavam regularmente constituídas na forma da legislação empresarial. Cita diversos acórdãos dos conselhos de contribuintes para defender sua tese.

A multa de ofício recebeu a seguinte fundamentação:

A aplicação da multa qualificada se dará a partir da competência 01/2009, tendo em vista que os dispositivos acima citados aplicam-se as contribuições previdenciárias a partir da edição da Medida Provisória nº 449 de 04/12/2008.

(...)

Numa análise objetiva dos fatos relatados nos itens 5 a 41 acima, frente aos dispositivos legais em comento, não há como não enquadrar a ação dolosa, intencional e consciente de interpor, FORMALMENTE, a empresa DI (optante pelo SIMPLES) na contratação da mão de obra utilizada, de fato, em proveito da empresa SCI, com o evidente intuito de impedir o conhecimento do Fisco da incidência da Contribuição Previdenciária Patronal sobre as remunerações de seus segurados, nas definições de sonegação e conluio contida no arts. 72 e 73 da Lei 4.502/64, já transcritos.

(...)

A base legal do multa qualificada é o art. 44, I, § 1º, da Lei 9430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Grifou-se.)

Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 dispõem:

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.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (Grifou-se.)

De acordo com Pontes de Miranda (Tratado de Direito Privado. Rio de Janeiro; Borsoi, t.2, § 177), dolo é a direção da vontade para contrariar a direito. No suporte fático, estão o ato, positivo ou negativo, a contrariedade a direito, e a direção da vontade que liga aquele a essa:

§ 177. Conceito de dolo

Dolo é a direção da vontade para contrariar a direito. No suporte fático, estão o ato, positivo ou negativo, a contrariedade a direito, e a direção da vontade que liga aquele a essa. Não só o agente atua e contraria a direito: quer que o ato contrarie a direito; ou quer contrariar a direito, e atua para isso. Sabe que o ato (ou omissão) contraria a sua promessa, viola o direito, a pretensão, a ação ou exceção do seu credor, e pratica o para contrariar a direito. A lei veda-lhe algum ato, ou omissão, e quer violá-la, praticando-o, ou omitindo. Não é preciso que o agente queira as consequências do ato, ainda que sejam próprias desse. Nem que as preveja. Basta querer o ato contrário a direito.

Na apreciação da prova, o julgador forma livremente sua convicção (art. 29 do Decreto 70.235, de 1972). Assim se dá com a prova do dolo.

Dada uma determinada infração tributária, não há outra possibilidade de que tenha ocorrido: (a) mero erro, evidenciando culpa, ou (b) vontade em praticar o ato, demonstrando o dolo.

Entendo que a sistemática de utilizar a sociedade DI para a contratação de mão de obra que era utilizada, de fato, pela SCI, evidencia a ação dolosa de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador de contribuições previdenciárias sobre as remunerações de seus segurados (art. 72 da Lei 4.502, de 1964), impondo à autoridade lançadora, por conseguinte, o dever de aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei 9430, de 1996.

Nesse mesmo sentido já decidiu esta Turma:

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

Aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% no período posterior à vigência da MP 449/2008 diante da constatação da prática de sonegação com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco e de reduzir o montante das contribuições devidas, utilizando-se de interposta pessoa jurídica.

Registro que nenhum dos acórdãos citados pela recorrente dizem respeito às contribuições previdenciárias devidas em face das remunerações dos segurados das contribuintes, não sendo aplicável ao caso concreto seus entendimentos.

Da compensação com os valores recolhidos na sistemática do Simples pela DI

É pedido que sejam deduzidos do valor principal lançado os valores que foram recolhidos pela DI no âmbito do Simples.

O atendimento a tal pleito não pode ser deferido, pelas seguintes razões:

1) a sociedade DI não foi declarada inexistente de fato; tão somente considerou-se que foi utilizada como intermediária na contratação de empregados pela SCI; ou seja, as receitas auferidas pela DI não foram consideradas como percebidas pela SCI, para nenhum fim (como por exemplo, verificar se a SCI se enquadrava no montante de receitas que lhe permite calcular o lucro na sistemática do lucro presumido);

2) a sistemática da compensação é regida por legislação que não permite sua efetivação em decorrência de pedido em recurso a processo administrativo contencioso decorrente de lançamento, mas, tão somente do preenchimento de pedido de restituição e declaração de compensação (Vide IN SRF 460, de 2004, IN SRF 600, de 2005, IN 900, de 2008 e 1300 de 2012);

3) mesmo que superados tais obstáculos, o montante arrecadado na sistemática do Simples é distribuído em decorrência da composição dos tributos que lhe compõem, os quais possuem destinações constitucionais distintas; apenas uma pequena parcela é destinada a Previdência Social e apenas essa parcela é que poderia ser aproveitada na compensação de recolhimentos do Simples com tributos previdenciários.

Conclusão

Voto, portanto, por NÃO CONHECER das questões acerca (a) das inconstitucionalidades de lei, (b) do processo administrativo de representação fiscal para fins penais, (c) negar o pedido de compensação e, no mérito, (d) por NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

(assinado digitalmente)
João Bellini Júnior
Relator

