



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

Processo n° 13971.721583/2012-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-003.908 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de junho de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente ANGELI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/12/2008

CONTRIBUIÇÕES A CARGO DA EMPRESA INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS.

A empresa deve recolher as contribuições previdenciárias e sociais para custeio da seguridade social e das outras entidades e fundos a seu cargo, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais

DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO. REFLEXO NA TRIBUTAÇÃO.

No tocante à relação previdenciária, na existência de negócios acobertando o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços por meio de empresas interpostas, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. OCORRÊNCIA.

Aplica-se a penalidade qualificada no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, quando presentes elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. RECÁLCULO. MP 449/2008. LEI 11.941/2009.

Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e não declarados em GFIP, aplica-se a multa mais benéfica, obtida pela comparação do resultado entre a soma da multa vigente à época da ocorrência

dos fatos geradores (obrigação principal) e da multa por falta de declaração em GFIP vigente à época da materialização da infração (obrigação acessória), com a multa de ofício (75%) prevista no artigo 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Correta a comparação realizada pela Autoridade Fiscal pois obedeceu os ditames legais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto (Relator), Junia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que deram provimento parcial ao recurso para reduzir a multa aplicada no período 01/07/2007 a 30/11/2008, para trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada ao percentual de 20% (art.61 da Lei nº 9.430/96). Foi designada a Conselheira Cecília Dutra Pillar para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

(assinado digitalmente)

Cecília Dutra Pillar - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Martin da Silva Gesto, Cecilia Dutra Pillar e Marcio Henrique Sales Parada. Ausente justificadamente Rosemary Figueiroa Augusto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 13971.721583/2012-12, em face do acórdão nº 09-46.953 julgado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA) no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

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

No presente processo constam autos de infração cuja ciência do sujeito passivo deu-se em 11/06/2012, mediante o recebimento pessoal pelo representante legal da autuada, conforme consta no formulário inicial dos autos de infração (fls.572; 594).

1) AIOP DEBCAD nº 37.352.5885, (fls.572/593) consolidado em 11/06/2012, no valor de R\$682.997,84, relativo ao período de 07/2007 a 13/2008, contendo a cobrança de contribuições previdenciárias patronais, destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração segurados empregados e contribuintes individuais.

Os fatos geradores foram identificados nos seguintes levantamentos:

a) F1FL PAGTO IRIE 072007 a 13/2008, onde se exigiu a contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais de 20,0%, e o SAT/RAT de 2%, sobre a remuneração dos empregados no período de 07/2007 a 12/2008, bem como a multa de ofício de 75%.

b) F6 FL PAGTO DIZZA 072007 a 13/2008 onde se exigiu a contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais de 20,0%, e o SAT/RAT de 2%, sobre a remuneração dos empregados no período de 07/2007 a 12/2008, bem como a multa de ofício de 75%.

2) AIOP DEBCAD nº 37.352.5893(Fls 594/606) consolidado em 11/06/2012 , no valor de R\$142.189,76 relativo ao período de 07/2007 a 13/2008, para cobrança da contribuição social de custeio das entidades e fundos – SALÁRIOEDUCAÇÃO;

INCRA; SENAI; SESI; SEBRAE, incidente sobre a remuneração dos segurados empregados.

Os fatos geradores foram identificados nos levantamentos:

- F2 –FL PAGTO IRIE TERC 0707 A 1108, onde se exigiu a contribuição patronal de 5,8%, incidente sobre a remuneração dos empregados no período de 07/2007 a 12/2008, com a incidência da multa de mora de 24%.

- F3 –FL PAGTO IRIE TERC 1208 A 1308, onde se exigiu a contribuição patronal de 5,8%, incidente sobre a remuneração dos empregados em 12/2008, e 13º salário, com a incidência da multa de ofício qualificada de 150%.

- F7 –FL PAGTO DIZZA TERC 0707 A 1108, onde se exigiu a contribuição patronal de 5,8%, incidente sobre a remuneração dos empregados no período de 07/2007 a 11/2008, com a incidência da multa de mora de 24%.

- F8 –FL PAGTO DIZZA TERC 1208 A 1308, onde se exigiu a contribuição patronal de 5,8%, incidente sobre a remuneração dos empregados no período de 12/2008 e , 13º salário, com a incidência da multa de ofício qualificada de 150%.

No relatório fiscal de fls. 610/615 o auditor informa que, concomitantemente, realizou ação fiscal nas empresas IRIE INDÚSTRIA DE CALÇADOS LTDA E DIZZA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA, optantes do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), comprovado que estas empresas não dispunham de patrimônio e capacidade operacional, necessários à realização de seu objeto social e foram constituídas com o propósito de abrigar mão de obra necessária ao desenvolvimento das atividades da atuada, pretendendo desta forma, elidir-se a incidência da contribuição previdência patronal que recairia sobre a folha de pagamento dos empregados e contribuintes individuais da atuada. Os empregados das empresas IRIE e DIZZA foram caracterizados como empregados da atuada.

Na ação fiscal foram formalizados processos administrativos com protocolos 13971.721558/201239 e 13971.721559/201283 de representação fiscal para baixa de ofício dos CNPJ das empresas IRIE e DIZZA com fundamento legal no art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.183 de 19/08/2011.

Nas representações fiscais acostadas às fls. 536/551 e 552/567 a autoridade lançadora detalha os fatos que embasaram a baixa de ofício das inscrições no CNPJ e, em consequência, o lançamento das contribuições previdenciárias patronais para custeio da seguridade social e para custeio das outras entidades e fundos.

Do relato fiscal destacam-se, em síntese, os seguintes pontos.

- A empresa DIZZA está inativa desde 02/2011; todos empregados foram transferidos para a empresa IRIE; o endereço registrado no seu Contrato Social Rua Valdemiro Silva nº 100, São João Batista /SC não existe;

- No endereço constante do Contrato Social da IRIE – Rua Maria Maximila Cardoso 1314, em Canelinha/SC existe um galpão onde funciona um atelier com algumas máquinas e cerca de 10 empregados. No local não se vê estrutura para funcionamento de uma empresa com 80 empregados.

- Em visita no local de funcionamento da empresa atuada verificou-se que a IRIE aloca seus funcionários nas instalações da ANGELI, utiliza seu maquinário e equipamentos.

- A DIZZA quando em atividade funcionava no mesmo endereço da empresa ANGELI, ou seja na Rua Mário Cipriano 73, em São João Batista/SC.

- a Sra. Cristiane da Silva Leal, é a sócia proprietária detentora de 99% de participação da DIZZA, mas também é empregada da empresa IRIE.

- a Sra Claudia Joice Teixeira Paulista é sócia administradora da IRIE com 99% de participação e no período de 10/2007 a 12/2010 também era empregada da DIZZA

- O Sr Maicon Rogério é sócio da DIZZA e da IRIE, com 1% de participação e ao mesmo tempo é empregado da ANGELI.

- O objeto social das empresas é a industria de calçados;

- o faturamento da DIZZA no ano de 2007 foi inferior à despesa com folha de pagamento e nos anos de 2008 a 2010 superou tal despesa em valor inexpressivo.

- o faturamento da empresa IRIE é pouco superior à sua folha de pagamento nos exercícios de 2007 a 2010. No ano de 2011 a folha de pagamento extrapolou em muito o valor de seu faturamento.

As empresas DIZZA e IRIE, desde a constituição somente prestaram serviços para a atuada ANGELI.

- As empresas DIZZA e IRIE não possuem patrimônio próprio. A escrituração contábil não registrava as movimentações com custos e despesas indispensáveis ao desenvolvimento de suas atividades tais como: energia elétrica; telefone; materiais de consumo.

- A gestão administrativa e financeira da empresa IRIE é exercida pelos sócios administradores da ANGELI Sr. Edson Luiz Angeli e Sra RoseMeri dos Santos Angeli

- em visita ao local de funcionamento da empresa atuada foram realizadas várias entrevistas com empregados, apurando-se que laborando no mesmo local foram encontrados trabalhadores da empresa IRIE e ANGELI. O auditor destaca inclusive a confusão dos trabalhadores na identificação dos proprietários das empresas, a maioria citou como seus empregadores os sócios da ANGELI.

Em decorrência dos fatos narrados o auditor fiscal concluiu que os empregados das empresas IRIE e DIZZA, na verdade, preenchem os requisitos essenciais de caracterização do vínculo empregatício com a empresa ANGELI, quais sejam da personalidade, não eventualidade, subordinação, onerosidade.

Conclui, ainda, o auditor existir, no caso, a criação simulada de pessoa jurídica, por interpostas pessoas e parentes para assim eximir a empresa controladora do pagamento de contribuição previdenciária e outros tributos, com o claro objetivo de lesar o fisco.

Sustentando os fatos narrados foram anexadas aos autos às fls 14/567 cópias dos contratos sociais e alterações das empresas;

termos de verificação física, contendo a entrevista feita com os empregados da ANGELI e IRIE, cópia dos balanços patrimoniais e demonstrações financeiras, cópia de recibos de IRPJ e demonstrativos de faturamento, cópia de rescisões de contratos de trabalho, extratos do sistema informatizado da previdência social CNIS, demonstrando os empregadores antigos e atuais de alguns funcionários transferidos.

No tocante à multa, explica o auditor no relatório fiscal que, nas competências anteriores a 11/2008, para cumprir ao disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, que estabelece a aplicação da multa mais benéfica, em face da alteração na legislação previdenciária implementada pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, foi feita a comparação mensal entre os valores da multa de ofício e a soma da multa de mora e multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68) , conforme planilha anexada às fls.535 comprovou-se que a multa mais benéfica foi a multa de ofício de 75% prevista na nova legislação.

Esclarece, no entanto, a autoridade lançadora que a partir da competência 12/2008, com a vigência da multa de ofício, com base no art. 44 §1º inciso I, da Lei 9.430/1996, combinado com o art. 72 da Lei 4.502/1964 foi imputada a multa qualificada de 150%.

Por fim, informa que os fatos narrados demonstram a existência de indícios, em tese, dos ilícitos penais sonegação fiscal definido no art. 337 –A do Código Penal, e crime contra a ordem tributária, definido no art. 1º da Lei 8.137/1990, com redação dada pela Lei 9.964 de 10/04/2000, motivo pelo qual foi formalizada Representação Fiscal Para Fins Penais, com vistas ao encaminhamento ao Ministério Público Federal para as providências cabíveis.

Cientificada do lançamento, a autuada ofereceu em 11/07/2012 as impugnações de igual conteúdo, acostadas às fls. 2029/2063 e 2720/2754 dos autos.

Nas peças de defesa a empresa, após qualificar-se e resumir os fatos que levaram à autuação, apresentou as alegações contra o lançamento, propugnando que a concorrência forçou as empresas brasileiras a buscarem novos padrões, novos modelos de organizações, para fazerem frente aos novos desafios de competitividade, assim a DIZZA Ind. e Com. De Calçados Ltda. e IRIE Ind. de Calçados Ltda optaram por não produzir calçados, mas tão somente parte deles (solas, cabedais, etc) atendendo a demanda local.

A defesa, em síntese, foi pautada nos seguintes pontos:

- solicitam o efeito suspensivo, em relação à suspensão do CNPJ das empresas DIZZA e IRIE, e, conseqüentemente, a sua permanência no SIMPLES, para que possam continuar a existir, sem graves repercussões a seus clientes e, principalmente, funcionários e familiares;

- destaca que é de extrema naturalidade empresas serem criadas somente para a fabricação de solas, palmilhas, cabedais e etc, e mesmo assim terão o mesmo objeto social qual seja a fabricação e industrialização de sapatos, mesmo que suas atividades sejam totalmente diversas apesar de se complementarem;

- ressalta que “esta característica de proximidade entre os distintos segmentos industriais pertencentes a uma mesma cadeia produtiva apresenta papel relevante para a organização da cadeia de valor. Visto que, a concentração geográfica entre as empresas que compõem o complexo couro-calçadista é um ponto fortíssimo da cadeia para a aquisição de vantagens competitivas, devido ao acesso facilitado à informação e tecnologia, respostas rápidas aos problemas imprevistos e cooperação entre as empresas”.

- diz que não restam dúvidas quanto a legalidade das operações comerciais realizadas entre ANGELI e as empresas DIZZA e IRIE, pois os argumentos da Fiscalização retratam uma auditoria superficial que foi realizada nas operações da Impugnante. Ao afirmar que a ANGELI mantém as empresas DIZZE e IRIE “com objetivo único de eximir-se da contribuição previdenciária patronal e as destinadas a terceiros” a fiscalização demonstra que tomou caminho tendencioso ao desconsiderar a situação fática encontrada, sem expor e caracterizar de forma convincente que a administração da DIZZA e IRIE é feita pela autuada.

- aduz que a fiscalização não comprova a efetiva existência de grupo econômico, ao contrário, suas conclusões se baseiam em meras conjecturas, fruto de presunção, sendo inegável reconhecer que padecerem de absoluta ilegalidade, o que impõe a imediata cassação do ato;

- Destaca que regulando essa situação a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa. nº 971/2009, onde no art. 494 determinou que somente quando se identificar situações de direção, controle ou administração de empresa por outra, tem-se identificada a existência de grupo econômico;

- reclama que a fiscalização não pode afirmar que a DIZZA não dispunha de sede exclusiva ou própria, que a estrutura era insuficiente ou inexistente, se a ação fiscal ocorreu meses após o fechamento de suas portas;

- aduz que em momento algum buscou a fiscalização informações a respeito da existência de atos de administração da DIZZA e IRIE, como assinatura de cheques, contratos firmados, carteiras de trabalho, etc.. que efetivamente são assinados por seus sócios administradores constantes nos contratos sociais;

- diz que a inexistência de sede da DIZZA dá-se pelo encerramento de suas atividades e que no caso da IRIE a própria fiscalização comprovou a existência de sua sede, onde realiza parte de suas atividades e que por questões de logística

outra parte do trabalho é realizado nas dependências das empresas contratantes;

- ressalta que a terceirização de serviços é algo extremamente comum e muito implementada nos dias de hoje, sendo raras as situações em que os serviços terceirizados não sejam realizados dentro da sede da contratante;

- salienta não ser vedado que uma empresa contrate como funcionário pessoa que é sócia de empresa que lhe presta serviços, bem como é incoerente penalizar a ANGELI “por prestigiar as empresas de um dos seus funcionários. Ou seja, caso a Sra. RosiMeri ou o Sr. Edson Luiz não tivessem bom relacionamento com seu funcionário, e desse prioridade à uma terceira empresa, a DIZZA e a IRIE não teriam seus CNPJ's suspensos, e a ANGELI não estaria sendo compelida à realizar o pagamento de contribuições previdenciárias de funcionários que não os seus”.

- Destaca que os serviços prestados pela IRIE, e, anteriormente, também pela DIZZA, se configuram como atividades meio. A fabricação de solas, palmilhas e cabedais sem os demais passos necessários à confecção de um calçado, distinguiram os trabalhos realizados por DIZZA e IRIE e o prestado pela ANGELI ao entregar um par de sapatos pronto para o uso;

- as atividades da Impugnante, bem como da IRIE e, anteriormente, da DIZZA, não são resguardadas de exclusividade, as atuações se deram de forma independente. “Por mais que as empresas DIZZA e Irie mantenham operações mercantis predominantemente com a ANGELI, o que não ocorreu por opção, mas sim por falta desta. No entanto, o que não revelou a fiscalização, mesmo tendo acesso às notas fiscais é que tanto a DIZZA quanto a IRIE prestaram serviços para outras empresas”.

-as empresas apesar de não terem patrimônio expressivo , são sim proprietárias de veículos², máquinas e equipamentos que permitem o desenvolvimento de seu objeto social;

- ao contrário do afirmado pela fiscalização, que diz ter a ANGELI arcado com os pagamentos e manutenção das empresas DIZZA e IRIE, fato é que nas situações em que as entradas eram menores do que as saídas, as empresas DIZZA e IRIE não se socorriam à ANGELI, mas sim à empréstimos bancários, criando capital de giro e honrando seus pagamentos;

- como tomadora de serviço a ANGELI é responsável solidária nas questões trabalhistas, todavia, após ser condenada solidariamente na justiça do trabalho, a autuada passou a exigir das empresas prestadoras de serviços (neste caso DIZZA e IRIE) a prestação de contas (quitação) das verbas previdenciárias dos funcionários que, mesmo não sendo seus, lá laboravam;

- as conclusões da equipe fiscal, quanto à irregularidade na contabilização das despesas, não podem estar fundamentadas em

presunções e assim desconsiderar a existência de energia elétrica, telefone, etc... no estabelecimento comercial. Não é compreensível presumir, pela ausência dos registros de pequenas despesas na contabilidade das empresas, que é a ANGELI quem arca com tais custos das empresas DIZZA e IRIE;

- as empresas IRIE e DIZZA, regularmente prestam serviços a outras empresas, fato este não indicado pela fiscalização, pois não realizou seleção por amostragem, mas, sim uma seleção das notas fiscais emitidas à ANGELI. denotando assim suposta exclusividade, que conforme resta comprovado não existiu.

- “quanto à confusão feita por alguns funcionários quanto aos donos de respectivas empresas, e diante da figura da terceirização de serviços, é extremamente aceitável que confusões ocorram eventualmente, até mesmo porque os sócios da ANGELI circulam por toda a fábrica, e por todos os conhecerem, e saber que são os responsáveis pela empresa, em certo momento pensou que o futuro de seus trabalhos também estaria na mão destes”.

- reclama que no período do lançamento fiscal, enquanto optantes do SIMPLES as empresas DIZZA e IRIE realizaram inúmeros pagamentos e que a fiscalização apesar de relatar a contabilização dos valores já recolhidos, não fez o abatimento dos valores já pagos a título de SIMPLES;

- por fim, requer que seja reconhecida a improcedência total do auto de infração e tendo em vista a grande quantidade do conjunto probatório a ser produzido, requer desde já seja autorizada a juntada posterior, nos termos do §6º do art. 21 do Dec. 70.235/1972, de documentação suplementar que está sendo levantada, especialmente aqueles documentos que dependem de terceiros (órgãos públicos e instituições financeiras).

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada pela contribuinte. Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário às fls. 3548/3582, reiterando as alegações expostas em impugnação.

A contribuinte, em anexo ao seu recurso, junta documentos a fim de comprovar os fatos de seu direito. A fl. 3588 do autos, a contribuinte junta os comprovantes de cheques DIZZA, assim como anexa comprovantes de cheques da empresa IRIE (fls. 3592/3596) e termo de rescisão de contrato de trabalho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Primeiramente, cabe referir que em relação aos documentos juntados em fase recursal, entendo que estes devem ser recebidos por força do princípio da verdade material e do formalismo moderado.

Desconsideração do negócio jurídico. Efeitos.

A auditoria fiscal analisando a documentação apresentada pelo contribuinte, constatou a necessidade de caracterização de vínculo previdenciário, na condição de segurado empregado dos trabalhadores até então registrados nas empresas DIZZA e IRIE, optantes do SIMPLES, com vistas à cobrança da contribuição patronal para custeio da seguridade social e das outras entidades e fundos.

De início é pertinente ressaltar que o fato gerador no lançamento em comento, decorre da obrigação da empresa, de recolher contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, previstas no art. 22 inciso I, II e III da Lei nº 8.212/1991.

Os acontecimentos descritos no relatório fiscal evidenciam uma situação fática completamente divergente da situação jurídica. Por meio dos mesmos, em consonância com a autoridade lançadora, é possível firmar a convicção de que as empresas terceirizadas e optantes pelo SIMPLES, constituem empresas interpostas utilizadas pela empresa PRINCIPAL para contratar empregados com redução de encargos previdenciários.

Não se trata aqui de configuração de vínculo empregatício, pois o mesmo existe de forma evidente, vê-se que os formalismos dos contratos de trabalho foram observados junto às empresas terceirizadas, todavia nas relações trabalhistas deve prevalecer a situação fática, sendo aplicável, ao caso, o princípio da primazia da realidade sobre a forma. Por esse princípio a realidade fática prevalece sobre qualquer instrumento formal utilizado para documentar o contrato, pois as circunstâncias e o cotidiano na relação empregatícia pode ser diversa daquilo que ficou documentado. A essência do ato jurídico é o fato e não a forma, no caso, convence a fiscalização que o efetivo empregador diverge da formalidade aparente.

Assim, respaldado no princípio da primazia da realidade, nas normas previstas nos artigos 9º e 444 da CLT, no Enunciado 331 do TST, artigo 142 do CTN, art. 33 da Lei nº 8.212/1991 e 229 § 2º do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, impõe-se à fiscalização, no uso de sua atribuição funcional, a desclassificação do vínculo empregatício dos empregados das empresas terceirizadas e o reconhecimento de vinculação com a empresa locadora dos serviços, com a consequente exigência legal das contribuições previdenciárias e sociais.

Ao contrário do que afirma a autuada a fiscalização de forma diligente e cuidadosa narrou a situação fática com riqueza de detalhes, bem como os escorou na escrituração contábil das terceirizadas, configurando-se, desta forma, em elementos robustos de confirmação da situação presenciada.

O acusatório fiscal teve como suporte para o presente lançamento, o convencimento de que o propósito da empresa autuada era de criar uma situação jurídica com vistas a dissimular os fatos geradores das contribuições previdenciárias. Verifica-se pelas

informações extraída dos autos, que o convencimento foi formado levando-se em conta dados e fatos detectados pelo auditor fiscal no decorrer do procedimento, que para isto, utilizou recursos vistos e colhidos junto às empresas.

Do narrado, verifica-se que a autuada, visando gozar indevidamente dos benefícios do SIMPLES, terceirizou por meio de empresas utilizadas e criadas exclusivamente para tal finalidade, mão de obra de sua atividade-fim.

Não merece acolhida a alegação da empresa de que não houve por parte da fiscalização demonstração, nem tampouco fundamentação das supostas ilicitudes cometidas pela contribuinte que amparam o presente lançamento, pois o fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes.

As hipóteses para caracterizar um planejamento tributário como abusivo são bastante diversificadas, vão desde a fraude à lei até a falta de propósito negocial, com abuso de direito, de forma, entre outras. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 104, de 2001, introduziu um parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), vejamos:

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.

Todos os fatos explanados no relatório fiscal contemplam provas evidentes de que a situação fática diverge da situação jurídica, pois a localização física, os controles gerenciais, financeiros e administrativos das empresas é único e realizado pela empresa autuada ANGELI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA, tendo a fiscalização, em consequência, concluído pela dissimulação na execução dos serviços prestados pelas empresas DIZZA e IRIE, com a finalidade de elidir contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social e das outras entidades e fundos, já que tais empresas eram optante pelo SIMPLES.

Ressalte-se, ainda, que a situação relatada nos autos pela fiscalização foi capaz de demonstrar que as empresas DIZZA e IRIE se mostraram existentes apenas no plano formal. Na prática, se revelou um artifício criado para ocultar o verdadeiro e único sujeito passivo das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração de trabalhadores, qual seja a autuada ANGELI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA.

Destarte, as evidências trazidas aos autos demonstram que não se está diante de três empresas, mas, sim, de apenas uma. O exame da estrutura e da movimentação das três pessoas jurídicas indica tratarem-se materialmente de uma só empresa. A aparência de três empresas atuando de forma autônoma e independente permitiu que duas delas optassem pelo sistema instituído pela Lei do Simples, importando em redução no recolhimento da carga

tributária, uma vez que receberam tratamento tributário favorecido ocasionando verdadeira evasão fiscal.

Diante dos fatos, não restou outra opção à fiscalização, a não ser descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento tributário, a relação real entre as empresas. Destarte, o auditor adequadamente se baseou nas folhas de pagamento e nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP's das empresas interpostas para apurar o valor das remunerações. Ou seja, utilizou-se de documentos das empresas que considerou integrantes da estrutura do sujeito passivo para identificar a base de cálculo das contribuições devidas.

Cabe ressaltar que a descon sideração da personalidade jurídica, no presente caso, não significa desconstituição da pessoa jurídica, mas apenas não reconhecê-la como tal no que diz respeito à contribuição previdenciária.

Em vista do explanado, entendo correto o lançamento do crédito ora constituído, pois foi consubstanciado em provas e evidências suficientes e tem amparo legal no artigo 142 e parágrafo único do CTN, e ainda seu art. 149, VII, in verbis:

“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**;*

(grifou-se)

A autuada reclama que a fiscalização deixou de considerar expressivos créditos das empresas DIZZA e IRIE que recolheram na condição de optante SIMPLES, todavia, comete notório equívoco, porque a sistemática de tributação neste regime especial consiste no recolhimento integrado de vários tributos e não só de contribuição previdenciária.

Aliás cumpre ressaltar que diante do disposto no art. 44 § 6º da IN nº 900 de 31/12/2008, vigente na data de constituição do crédito tributário, é vedada a compensação nesta modalidade de recolhimento. O referido dispositivo dispõe o seguinte:

Art.44. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" a "d" do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

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

Portanto, não carece razão ao contribuinte.

Multa aplicada.

No tocante a multa aplicada, em relação ao período anterior a 11/2008, a fiscalização procedeu realizou o comparativo entre as multas, antes e após a edição da Medida Provisória (MP) nº 449/2008 (DOU de 04/12/2008), convertida na lei nº 11.941/2009, por força da retroatividade benéfica em matéria de penalidades (art. 106, II, "c" do CTN), conforme demonstrado na planilha acostada aos autos.

Entendo que merece reparos o acórdão quanto a esta matéria. Ocorre que na data da ocorrência do fato gerador das contribuições sociais em questão, qualquer outro dispositivo que dispunha sobre normas punitivas aplicas à falta ou ao atraso do seu recolhimento, ou seja, não incidia sobre tais infrações multa de ofício. Assim, o atraso ou não pagamento das contribuições era punido única e exclusivamente pela multa de mora, cujo percentual variava segundo o momento do adimplemento.

Somente há que se falar em aplicação de multa de ofício aos fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/08, a qual acrescentou a Lei nº 8.212/91 o art. 35-A que prevê expressamente que nos casos de lançamento de ofício das contribuições sociais previstas no art. 11 do mesmo diploma aplicar-se-á o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 multa de ofício de 75%, podendo esta ser majorada a 150% caso ocorram as hipóteses de qualificação.

Desse modo, antes da edição da Medida Provisória nº 449/08, aos fatos geradores que ensejavam aplicação de penalidade pelo atraso ou pelo não pagamento das contribuições sociais aplicava-se multa de mora em percentual que variava, conforme data do efetivo pagamento, de 24% a 100% (art. 35, II e III da Lei 8.212/91 com redação anterior à Lei nº 10.941/09);

Após a Medida Provisória nº 449/08, nos termos do art. 61, a multa de mora é única e fixada em trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Evidente, portanto, que a norma construída a partir da edição da Medida Provisória nº 449/08 é mais benéfica ao contribuinte, pois está limitada ao percentual de 20%, devendo ser aplicado o disposto no art. 106, II, alínea "c", do CTN, que impõe a aplicação retroativa de lei que comina penalidade menos gravosa ao contribuinte.

Deste modo, a multa de mora deve ficar limitada a 20%, nos termos da fundamentação.

Multa qualificada (competências posteriores a 12/2008)

Quanto as competências posteriores a 12/2008, entendo por regular a qualificação da multa, aplicada em percentual de 150%, haja vista o conjunto de elementos probantes carreados aos autos, sustentando a conduta do sujeito passivo com vistas a excluir-se do pagamento das contribuições patronais para custeio da seguridade social e as outras entidades e fundos.

A autoridade fiscal efetuou o lançamento de ofício com multa qualificada (150%) em relação a omissão de rendimentos recebidos por pessoa jurídica, por ter entendido que o contribuinte fiscalizado agido com a intenção de suprimir ou reduzir, deliberadamente, o

tributo, caracterizando a conduta ilegal com evidente intuito de sonegação, fraude ou simulação, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Por sua vez, assim dispõe os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 supra referidos:

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

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

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

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Consoante demonstrado, nos casos de lançamento de ofício, a regra é a aplicação da multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de lesar o Fisco, quando, se utilizando de subterfúgios, escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fiscal.

Analisando os autos, entendo por correto o posicionamento adotado pela autoridade autuante, haja vista a dissimulação na execução dos serviços prestados pelas empresas DIZZA e IRIE, com a finalidade de elidir contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social e das outras entidades e fundos, já que tais empresas eram optante pelo SIMPLES.

Deste modo, não prosperam as razões do contribuinte.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir a multa aplicada no período 01/07/2007 a 30/11/2008, para trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96).

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Cecília Dutra Pillar - Redatora designada

Multas

Peço licença para divergir do voto do Ilustre Relator apenas no que pertine às multas incidentes sobre contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social) e incluídas em lançamento fiscal, que é o caso dos autos.

Verifica-se que na mesma ação fiscal foram lavrados quatro autos de infração decorrentes de descumprimento de obrigações principais. O presente processo contém os autos de infração Debcad nº 37.352.588-5 (contribuições da empresa e para o SAT/RAT) e Debcad nº 37.352.589-3 (contribuições devidas a terceiros), referentes às competências 07/2007 a 13/2008.

Consoante se depreende do Relatório Fiscal de fls. 610/614 e da planilha demonstrativa das multas aplicadas, de fls. 535, quando da constituição dos créditos tributários relativos às contribuições previdenciárias, em obediência ao princípio da retroatividade benigna (art. 106, II, "c" do CTN), a fiscalização realizou a comparação entre as multas previstas na legislação vigente à data da ocorrência dos fatos geradores e a legislação atual, concluindo que no período de 07/2007 a 11/2008, se mostrou mais benéfica ao contribuinte a multa prevista na legislação atual, correspondente a 75%.

Nos termos do art. 144 do CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. À época da ocorrência dos fatos geradores, as penalidades de multa estavam disciplinadas pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.876/1999, remetendo os percentuais de multa ao momento do pagamento das obrigações previdenciárias em atraso e prevendo multas diferenciadas para pagamento espontâneo (inciso I), para pagamento de contribuições incluídas em Notificação Fiscal de Lançamento, ou seja, o lançamento de ofício, realizado pela Autoridade Fiscal (inciso II) ou pagamento de obrigações inscritas em dívida ativa (inciso III).

Observe-se que, apesar da denominação de "multa de mora" expressa no *caput* do artigo 35 em referência, conclui-se ser "de ofício" a natureza jurídica da multa aplicada sobre as contribuições inseridas em lançamento fiscal (prevista no inciso II do mesmo artigo).

Com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a multa pelo pagamento em atraso de obrigações não incluídas em notificação fiscal de lançamento (anteriormente prevista no art. 35, inciso I)

passou a ser de 0,33% ao dia, limitada a 20%, nos termos do atual art. 35, caput, da Lei nº 8.212/1991, que faz remissão ao art. 61, da Lei nº 9.430/1996.

Por sua vez, para as obrigações lançadas de ofício, a multa (antes prevista no art. 35, inciso II) passou a ser fixa, de 75%, nos termos do art. 35-A, da mesma Lei, que remete ao art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

Nota-se que a multa decorrente do lançamento de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, é única, no importe de 75% e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento do tributo devido quanto a não declaração do tributo em GFIP, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

Até o advento das alterações promovidas pela MP 449/2008, os contribuintes submetidos a auditoria fiscal eram autuados tanto pela conduta do inadimplemento de contribuições (obrigação principal) quanto pela falta de declaração das contribuições devidas em GFIP (descumprimento de obrigação acessória).

As multas por descumprimento de obrigação acessória (também constituídas em lançamento de ofício) aplicadas na vigência da legislação anterior sobre as infrações relativas à falta/inexatidão de declarações (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP) estavam previstas no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/1991.

Assim, com relação aos fatos geradores de contribuições previdenciárias (AI Debcad nº 37.352.588-5) ocorridos até 11/2008 e lançados de ofício pela Autoridade Fiscal, como é o caso dos autos, a verificação da penalidade mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, alínea "c", do CTN) foi realizada pela fiscalização, mediante a comparação da multa que seria devida com base na antiga redação do art. 35, II da Lei nº 8.212/1991, somada às multas por falta/inexatidão de GFIP (estipuladas na redação anterior do art. 32, §§ 4º, 5º, 6º, da Lei nº 8.212/1991) e o resultado foi comparado com a multa prevista no atual art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991, concluindo pela aplicação da multa de 75% .

Já, com relação às contribuições devidas a terceiras entidades ou fundos (lançadas de ofício no AI Debcad nº 37.352.589-3), cujos valores não são considerados na penalidade por omissão ou incorreção em GFIP, as multas até a competência 11/2008 foram comparadas diretamente entre a legislação de regência (24%) e a atual (75%), tendo sido aplicadas no índice de 24%.

Estes procedimentos estão disciplinados no § 3º do art. 476 da Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 971/2009 e no art. 476-A, incluído naquela IN, pela Instrução Normativa RFB nº 1.027/2010.

Nesse contexto, a tese esposada pelo i. Relator não prevalece, tendo em vista que o presente lançamento fiscal, é um crédito tributário constituído pela fiscalização, portanto trata-se de lançamento de ofício, sendo descabida a comparação da multa aplicada com a multa de mora incidente sobre pagamentos em atraso, realizados de forma espontânea pelos contribuintes.

Ademais, pela análise dos autos, constata-se que a aplicação da multa não foi questionada pelo sujeito passivo. Não tendo sido arguida tal matéria em sede recursal, e não se

Processo nº 13971.721583/2012-12
Acórdão n.º **2202-003.908**

S2-C2T2
Fl. 3.641

tratando de questão de ordem pública, entendo que não cabe a este colegiado conhecê-la de ofício, sob pena de extrapolar os limites do recurso e incorrer em decisão *ultra petita*.

Portanto, correta a comparação das penalidades realizada pela fiscalização e corretos os percentuais de multa aplicados nos lançamentos.

(assinado digitalmente)

Cecília Dutra Pillar - Redatora designada