



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

Processo n° 13971.724029/2013-78
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.772 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de maio de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente ICAVI INDÚSTRIA DE CALDEIRAS VALE DO ITAJAÍ S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES SEGURADO EMPREGADO E CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGAÇÃO RECOLHIMENTO. TERCEIROS.

Com fulcro no artigo 30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.212/91, a empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as das respectivas remunerações e recolher o produto no prazo contemplado na legislação de regência.

NORMAS PROCEDIMENTAIS DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. POSSIBILIDADE.

Constatando-se a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “prestador de serviços”, deverá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, enquadrando os trabalhadores desta última como segurados empregados da tomadora, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c Pareceres/CJ nºs 330/1995 e 1652/1999.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SIMULAÇÃO. FRAUDE. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Nos termos da legislação de regência, a multa de ofício integra o crédito tributário e, dessa forma, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do mês subsequente ao do vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso e, no mérito, por maioria, negar-lhe provimento. Vencido o relator e as conselheiras Andrea Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial ao recurso, para excluir os juros sobre a multa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Denny Medeiros da Silveira. Fez sustentação oral a Dra. Camila Gonsalves de Oliveira - OAB/DF 15.791.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Cleberson Alex Friess, Denny Medeiros da Silveira (Suplente Convocado), Andrea Viana Arrais Egypto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Suplente Convocada), Luciana Matos Pereira Barbosa e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

ICAVI INDÚSTRIA DE CALDEIRAS VALE DO ITAJAÍ S.A., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos auto do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 9ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, Acórdão nº 14-55.827/2014, às fls. 637/653, que julgou procedente o lançamento fiscal, referentes às contribuições destinadas aos terceiros, incidentes sobre a remuneração constante na folha de pagamento da empresa Prisma Serviços de Montagem Ltda. EPP, em relação ao período de 01/2009 a 12/2011, conforme Relatório Fiscal, às e-fls. 352/377, consubstanciado no seguinte Auto de Infração:

AI DEBCAD nº 51.024.204-9, referente ao período de 01/2009 a 12/2011, o levantamento **PR – Folha de Pagamento da PRISMA** - identifica as remunerações pagas e/ou creditadas aos contribuintes individuais e segurados empregados registrados na empresa vinculada –PRISMA -, que para fins previdenciários foram considerados empregados da empresa ICAVI. As remunerações estão discriminadas nas folhas de pagamentos/GFIP dessa firma, sendo por ela declarada na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência

Social – GFIP –, cujos valores estão indicados no campo “BASE DE CÁLCULO: 01 – SC Empreg/avulso” do Discriminativo do Débito – DD –, integrante deste Auto de Infração.

De acordo com os fatos relatados pela fiscalização, a empresa Prisma Serviços de Montagem Ltda. EPP foi mantida no período com o objetivo de registrar a maior parte dos empregados a serviço da autuada, com redução dos encargos tributários em decorrência da sua opção pelo Simples Nacional.

No curso da ação fiscal, foi constatado pela autoridade autuante que as empresas, apesar de constituídas por pessoas físicas distintas, eram administradas por Jean Carlos Dalmarco e Adélio Sieves, sócios da empresa SD Representação Comercial Ltda.

Esclarece a fiscalização que o negócio é composto pelas empresas: SD Representação Comercial Ltda (ESBRAS – Energia Sustentável do Brasil); ICAVI Indústria de Caldeiras Vale Do Itajaí S/A e PRISMA serviços de Montagem Ltda. EPP, constituindo grupo econômico de fato comandado pelos sócios gerentes da SD/ESBRAS, Carlos Dalmarco e Adélio Sieves.

Que a empresa Prisma Serviços de Montagem Ltda EPP nasceu fora do grupo empresarial, mas, comprovadamente, desde a 1ª alteração contratual migrou-se para o mesmo endereço da sede da Icavi, sendo seu sócio o gerente de produção da ICAVI, Juliano Will.

Que, apesar do objetivo social da empresa Prisma ser o mesmo da Icavi (serviços de usinagem, torno, solda e fresa, fabricação de tanques, reservatórios metálicos, caldeiras para aquecimento central e máquinas para indústrias metalúrgicas), o que a Prisma faz de fato é prestar serviços de mão-de-obra para a industrialização da marca Icavi, cujos produtos são comercializados pela SD/ESBRAS.

Conclui, a fiscalização, tratar-se de simulação a situação identificada, onde a empresa optante pelo Simples não cumpre o seu objeto social, desenvolve as suas atividades mediante utilização de bens constantes no ativo permanente da empresa-mãe (Icavi), não mantém contrato de aluguel e nem de comodato de equipamentos com essa empresa e os empregados simplesmente trabalham para a empresa-mãe, sendo registrados na outra e cujos pagamentos são realizados em forma de transferências on-line da Icavi para a Prisma.

Que assim agindo, a empresa simulou a constituição de nova pessoa jurídica com a finalidade de eximir a empresa-mãe do pagamento dos encargos decorrentes da contratação da mão-de-obra, mediante a opção pelo Simples.

Demonstra, em seguida, a existência dos requisitos necessários à vinculação desses segurados, na qualidade de empregados, com a empresa autuada.

Foi aplicada a multa qualificada prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, à alíquota de 150% devido à simulação identificada.

A contribuinte apresentou impugnação insurgindo-se contra a peça vestibular do feito, tendo o órgão de primeira instância a julgado improcedente.

Inconformada com a Decisão recorrida, autuada apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 725/778, procurando demonstrar sua improcedência, após breve histórico das atividades executadas pela empresa, aduz não existir ilegalidade na estrutura societária

adotada por cada uma das empresas, razão pela qual entende pela improcedência do lançamento fiscal. Que o auditor pretende que a autuada organize o seu negócio de forma mais onerosa, o que não merece prosperar, repisando as demais razões da impugnação, motivo pelo qual, neste aspecto, adoto o relatório da DRJ, em síntese as seguintes razões.

Da inexistência de norma antielisiva

Insurge-se contra a desconsideração dos vínculos empregatícios, afirmando não poder a fiscalização desqualificar ato ou negócio jurídico apenas porque o seu conteúdo econômico poderia supostamente estar contido em ato mais oneroso do ponto de vista tributário.

Aduz que a empresa Prisma foi regularmente constituída e optante pelo Simples Nacional. E que a terceirização dos serviços não viola qualquer disposição legal que pudesse ensejar a lavratura deste auto de infração.

E em que pese o auditor mencionar que a autuada se utilizou de artifícios vedados em lei de forma a causar prejuízo ao fisco, que em momento algum aponta quais foram esses artifícios.

Além disso, menciona que o artigo 116, parágrafo único impede que a fiscalização desconsidere atos e negócios jurídicos até que sobrevenha lei ordinária regulamentar. E que essa desconsideração foi realizada nos autos.

Afirma que não se pode impor aos contribuintes em geral a adoção de regras que levem ao pagamento de tributos em montante que poderia ser reduzido mediante a adoção de práticas lícitas de economia tributária.

Pelos motivos expostos, requer a improcedência da autuação.

Da terceirização - industrialização por encomenda

Aduz que a empresa, ao optar pela terceirização através da industrialização por encomenda, contratou não só a Prisma, mas também outras empresas, alegando a comprovação desse fato mediante apresentação, por amostragem, de notas fiscais.

Da mesma forma, a empresa Prisma não prestava serviços somente à autuada.

Que apesar da legislação não tratar do assunto, os nossos tribunais vêm reconhecendo a responsabilidade subsidiária das empresas tomadoras de serviço em relação aos direitos trabalhistas dos trabalhadores colocados à sua disposição.

Aduz contrariedade do procedimento adotado com a disposição contida na Súmula nº 331 do TST que diz: não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços (...) especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a personalidade e a subordinação direta.

Entende estar equivocado o procedimento adotado pela fiscalização, que poderia ter lançado o tributo em nome da Prisma, desenquadrando-a do Simples Pretende, com os argumentos acima, demonstrar a legalidade na terceirização

adotada e a adoção, pelo auditor fiscal, de um conjunto de fatos totalmente legais e existentes na relação de terceirização, para justificar os lançamentos fiscais. Ressalta que em momento algum restou demonstrado o cumprimento cumulativo de todos os requisitos ensejadores da relação laboral.

Da ilegalidade da desconstituição das relações jurídicas e da ilegalidade na exclusão da Prisma Serviços de Montagem Ltda. EPP do regime Simples

Manifestam-se os impugnantes pela ilegalidade no procedimento adotado pela fiscalização, entendendo que, caso constatado descumprimento legal, deveria ser autuada a empresa Prisma.

Ademais, afirma que os fundamentos que levaram o auditor a considerar a unicidade das empresas não merece prosperar pelos seguintes motivos:

- a Icavi não constituiu a Prisma, como afirma a fiscalização. Somente em 07/2011 a Prisma mudou sua sede para Pouso Redondo/SC, dividindo o mesmo espaço físico em que está localizada a Icavi.

- Os documentos acostados aos autos demonstram que a Prisma foi constituída muito antes do desenquadramento da Icavi do Simples, e adquirida pelo Sr. Juliano e pela Sra. Josiane muito tempo depois do referido desenquadramento. Que a Prisma sempre foi independente da Icavi e dotada de plena autonomia;

- A empresa Prisma sempre possuiu autonomia e independência, bem como clientes próprios e somente mudou sua sede para o mesmo endereço da Icavi em julho/2011;

- Não existia exclusividade na prestação dos serviços;

- Apresenta conta de telefone em nome da Icavi e Prisma, demonstrando que esta última sempre esteve sujeita ao pagamento de suas contas de forma separada e independente;

- Que o contrato de locação comercial demonstra que a locação do imóvel de propriedade da Icavi sempre foi feita a título oneroso;

Argumenta que o simples fato de duas empresas compartilharem o mesmo espaço físico não retira a autonomia e individualidade das mesmas. E reafirma a inexistência de ilegalidade no processo de terceirização.

Questiona, em seguida, o quadro elaborado pela fiscalização com a finalidade de demonstrar que as despesas com empregados da Prisma são incompatíveis com sua atividade econômica, sendo que a Icavi possui faturamento maior e sem necessitar da mesma mão-de-obra. Argumenta que a partir do momento que a autuada optou pela industrialização por encomenda, esse fato culminou com a desnecessidade da mesma mão-de-obra da empresa terceirizada, mantendo apenas

empregados suficientes para cumprimento de seus objetivos sociais.

Identidade na administração das empresas

Sobre a identidade na administração das empresas, representadas por Jean Carlos Dalmarco e Adélio Sieves, questiona onde estaria a ilegalidade em tal procedimento.

Argumenta não existir previsão legal que vede esse procedimento e nem qualquer irregularidade no que tange a essa situação.

Reclamatórias Trabalhistas

Argumenta que a pretensão da fiscalização demonstrar a existência de um empreendimento único através da referência a ações trabalhistas que reconheceram a existência de grupo econômico entre tais empresas, não merece prosperar. Isso porque empreendimento único e grupo econômico são dois institutos distintos.

E ainda que se admita a formação de grupo econômico, aduz que esse fato não autoriza o auditor fiscal a descaracterizar a Prisma do regime do Simples Nacional e muito menos autorizar o reconhecimento de vínculo de emprego entre os funcionários da Prisma com a Icavi.

Aduz não ser permitido ao auditor fiscal aplicar em seu favor, com fins arrecadatórios, institutos e princípios próprios da legislação que protege direitos e garantias fundamentais de trabalhadores brasileiros.

Do contrato de comodato para uso de equipamentos

Aduz a existência de contrato verbal entre as empresas quanto ao uso, pela empresa Prisma, de máquinas e equipamentos pertencentes à empresa Icavi, tratando-se de contrato legítimo e celebrado nos termos da lei civil.

Da ação judicial nº 074.05.001685-0

Aduz que a referida ação judicial, mencionada no relatório fiscal, ainda se encontra em trâmite, sem finalização.

Além disso, argumenta que referida ação judicial não interfere na presente autuação, não sendo pertinente trazer à tona.

Setores comerciais próprios

Esclarece que cada empresa possui setor comercial próprio, alegando a independência e autonomia entre ambas.

Incompetência do Auditor Fiscal para reconhecer vínculo empregatício

Argumenta, neste tópico, ser a Justiça do Trabalho o único órgão competente para processar e julgar ações oriundas da relação de trabalho, entendendo pela ilegalidade da disposição

contida no artigo 229, §2º do Decreto nº 3.048/99, utilizado pelo Auditor Fiscal para promover o lançamento discutido.

Afirma não ser, o Decreto nº 3.048/99 instrumento normativo hábil para atribuir competência ao Auditor Fiscal quanto ao poder de reconhecer vínculo empregatício até então fixado pela Carta Constitucional, alegando ofensa aos princípios da legalidade e da hierarquia das leis, além da violação a conceitos do direito privado.

Da inexistência de vínculo empregatício

Insurge-se contra a configuração do vínculo empregatício, afirmando que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços são independentes e não estão subordinadas às ordens emanadas por superiores. Que elas prestam serviços por conta própria, por sua conta e risco.

Afirma existir inteira liberdade de ação dos prestadores, que são pessoas jurídicas idôneas e a atuada não interfere na contratação de empregados da Prisma, buscando apenas a excelência na prestação do serviço contratado.

Que a contratação da empresa Prisma para industrialização por encomenda de produtos não exige a exclusividade nos serviços, a personalidade das pessoas físicas que irão prestar os serviços e muito menos a subordinação com os sócios da atuada. E em nenhum momento o auditor fez prova da existência cumulativa dos elementos caracterizadores da relação laboral.

Abatimento das contribuições já recolhidas ao Simples Nacional

Caso seja decidido pela manutenção do auto de infração, requer sejam abatidos os valores já recolhidos pela empresa desconstituída (Prisma Serviços de Montagem Ltda. EPP) a título de contribuição previdenciária, exigida nos moldes do Simples Nacional.

Impossibilidade de qualificação da multa de ofício

Acerca da qualificação da multa de ofício, aduz a inocorrência de qualquer das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. E ainda que se reconheça a ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias ora discutidas, afirma a ausência da intenção dolosa na prática do ato, tendo o contribuinte disponibilizado todos os documentos solicitados.

E ainda que se reconheça a formação de grupo econômico, afirma que todas as empresas estavam legalmente constituídas, cumprindo a legislação aplicável a cada uma delas.

Entende, assim, que a multa agravada deve ser prontamente afastada, declarando a sua improcedência.

Do afastamento da taxa Selic sobre a multa de ofício

Insurge-se contra a incidência dos juros sobre a multa de ofício afirmando que ambas, embora previstas em lei, não se encontram autorizadas a incidir uma sobre a outra.

Que há na legislação vigente previsão legal apenas para incidência dos juros de mora sobre tributos e contribuições. Transcreve o artigo 43 da lei nº 9.430/96.

Representação Fiscal para Fins Penais

Aduz não possuir, o auditor fiscal, competência para determinar o que seja crime contra a ordem tributária, motivo pelo qual entende que a representação fiscal para fins penais somente poderia ocorrer após proferida decisão final na esfera administrativa.

Transcreve a disposição contida no artigo 83 da Lei nº 9.430/96.

Por fim, requer, a procedência das razões apresentadas, determinando a improcedência do lançamento fiscal, assim como a baixa e arquivamento do presente auto de infração.

Subsidiariamente, requer o afastamento da multa qualificada, o abatimento dos valores já recolhidos pela empresa Prisma a título de contribuição previdenciária no regime do Simples Nacional e o afastamento dos juros sobre a multa de ofício.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço dos recursos e passo ao exame das alegações recursais.

DA CARACTERIZAÇÃO DOS FUNCIONÁRIOS DAS EMPRESAS DESCONSIDERADAS COMO SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS DA AUTUADA

O presente auto de infração é destinado ao lançamento da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada pela autuada aos segurados formalmente registrados pela empresa Prisma Serviços de Montagem Ltda. EPP.

Durante ação fiscal desenvolvida junto às empresas envolvidas, a fiscalização concluiu que a Prisma Serviços de Montagem Ltda. EPP se tratava de empresa cuja existência era destinada unicamente à manutenção dos contratos de trabalho relativos aos segurados que, de fato, prestavam serviços à empresa ICAVI Ind. de Caldeiras Vale Do Itajaí S/A, beneficiando-se do regime simplificado de recolhimento de tributos do qual era optante (Simples Nacional).

No mérito, insurge-se as recorrentes contra a exigência consagrada pelo lançamento, especialmente à caracterização dos funcionários das empresas prestadoras de serviços como seus segurados empregados e contribuintes individuais, a partir da

desconsideração da personalidade jurídica, aduzindo para tanto inexistir a comprovação dos elementos do vínculo empregatício, tendo em vista que os serviços contratados pela recorrente são fruto de terceirizações de atividades meio da empresa.

Suscita que o procedimento adotado pela fiscalização é totalmente subjetivo, deixando de lado a realidade dos fatos, os quais não comprovam a existência dos requisitos autorizadores da descaracterização da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços.

Pretende, ainda, a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, por entender que o Receita Federal não detém competência para reconhecer vínculo empregatício, especialmente quando procedido com base na desconsideração de personalidade jurídica de empresas, sob pena de invasão de competência exclusiva da Justiça do Trabalho.

A fazer prevalecer seu entendimento, a recorrente refuta as razões de decidir do julgador recorrido, notadamente em relação aos pressupostos da relação empregatícia, inscritos no artigo 12, inciso I, da Lei nº 8.212/91, concluindo inexistir tais requisitos na prestação de serviços por parte dos funcionários das pessoas jurídicas constantes dos autos.

Inobstante os argumentos das recorrentes contra referido procedimento levado a efeito na constituição do crédito tributário ora exigido, a legislação previdenciária, por meio do artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, impôs ao Auditor Fiscal a obrigação de considerar os contribuintes individuais (autônomos) ou outros prestadores de serviços como segurados empregados, quando verificados os requisitos legais, *in verbis*:

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 inc. I «caput» do art.9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Verifica-se do artigo supracitado, que o legislador ao mencionar “ *[...] ou sob qualquer outra denominação [...]*”, deu margem a desconsideração da personalidade jurídica de empresas, quando verificados os requisitos para tanto, tal como procedeu o Auditor Fiscal na presente demanda.

Mais a mais, esse procedimento também encontra respaldo no Parecer/MPAS/CJ nº 1652/99 c/c Parecer/MPAS/CJ nº 299/95, os quais apesar de não mais vincularem este Colegiado, tratam da matéria com muita propriedade, com as seguintes ementas:

EMENTA

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – VÍNCULO EMPREGATÍCIO – DESCARACTERIZAÇÃO DE MICROEMPRESÁRIOS. 1. A descaracterização de microempresários, pessoas físicas, em

empregados é perfeitamente possível se verificada a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “microempresário”. 2. Parecer pelo não conhecimento da advocatória. Precedente Parecer/CJ n° 330/1995.

EMENTA

Débito previdenciário. Advocatória. Segurados empregados indevidamente caracterizados como autônomos. Procedente a NFLD emitida pela fiscalização do INSS. Revogação do Acórdão n° 671/94 da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, que decidiu contrariamente a esse entendimento.

Ainda a respeito do tema, cumpre transcrever o artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei n° 8.212/91, e o artigo 3° da CLT, que assim estabelecem:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas?

I – como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;”

“Art. 3º. Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Assim, constatados todos os requisitos necessários à caracterização do vínculo laboral entre o suposto tomador de serviços com os tidos prestadores de serviços (funcionários das empresas contratadas), a autoridade administrativa, de conformidade com os dispositivos legais encimados, tem a obrigação de caracterizar como segurado empregado qualquer trabalhador que preste serviço ao contribuinte nestas condições, fazendo incidir, conseqüentemente, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor daqueles.

Entrementes, não basta que a autoridade lançadora inscreva no Relatório Fiscal da Notificação tais requisitos, quais sejam, **subordinação, remuneração e não eventualidade**. Deve, em verdade, deixar explicitamente comprovada a existência dos pressupostos legais do vínculo empregatício, sob pena de improcedência do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo, e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora, ao proceder a caracterização dos prestadores de serviços (funcionários da pessoa jurídica desconsiderada) como segurados empregados e contribuintes individuais da autuada, foi muito feliz em sua empreitada, demonstrando e comprovando, no entendimento deste Conselheiro, os requisitos legais necessários à configuração do vínculo empregatício, acima elencados, consoante se positiva do Relatório Fiscal da Autuação, de onde peço vênha para transcrever excerto de maneira a elucidar a questão:

“[...]”

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS DA INTRODUÇÃO

Dos 180 empregados registrados atualmente na ICAVI LTDA – cerca de 75% deles estiveram registrados de 2009 a 2011 na empresa vinculada, constituída na forma do SIMPLES NACIONAL com o objetivo de afastar as contribuições patronais destinadas à seguridade social.

Essa firma foi constituída pelos administradores da sociedade em nome de um empregado, sendo totalmente controlada por eles através do seu financeiro como será demonstrado a seguir.

[...]

DOS PRESSUPOSTOS NECESSÁRIOS À CONDIÇÃO DE EMPREGADO

Em decorrência dos fatos relatados, esta fiscalização entende que os empregados da empresa vinculada atendem aos pressupostos necessários à caracterização de segurados empregados da ICAVI S/A, comandados por ela através de seus administradores, conforme o disposto no art. 3.º da CLT e no art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212/91 como segue:

PESSOALIDADE

Os empregados são admitidos pessoalmente por meio de um contrato de trabalho, ainda que formalizado por intermédio de outra pessoa jurídica.

Os contratos de trabalho são pessoais, ou seja, os empregados não podem se fazer substituir nas funções desempenhadas, tendo de prestá-las pessoalmente.

NÃO-EVENTUALIDADE

Os serviços prestados pelos empregados registrados na vinculada estão diretamente ligados à atividade fim da empresa-mãe.

SUBORDINAÇÃO

Vários itens deste relatório demonstram a subordinação existente entre os empregados da vinculada e o administrador da empresa-mãe em que aqueles se colocavam em estado de sujeição ao empregador, na medida em que este tem o direito de dirigir e fiscalizar a prestação dos trabalhos e dispor dos serviços contratados como melhor lhe aprouver.

A jornada de trabalho é diária, sendo controlada por meio de cartões-ponto e definida por turnos, com horários certos de entrada, intervalo para refeições e saída.

Todos os envolvidos trabalhavam sob a subordinação da empresa-mãe e com o intuito de atingir as metas por ela determinadas.

ONEROSIDADE

Os empregados são remunerados mensalmente e constam em folha de pagamento, ainda que a formalização desses vínculos empregatícios aconteça por intermédio da empresa vinculada.

O que podemos ver nos documentos de caixa é que as despesas de ambos CNPJs são pagas pela administração da sociedade, através do seu financeiro que controla todo o negócio. [...]"

Como se observa das constatações encimadas, a autoridade lançadora se desincumbiu do ônus de comprovar os requisitos da relação laboral entre os funcionários e/ou sócios das empresas prestadoras de serviços com a contratante, ora autuada, na forma que a legislação de regência exige, mais precisamente o artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 – Regulamento da Previdência Social, possibilitando, assim, a desconsideração da personalidade jurídica daquelas empresas com o fito reclassificar o vínculo entre tais funcionários com a recorrente.

Em que pese também a alegação de que a Prisma seja empresa economicamente independente e prestar serviços a outras pessoas, os documentos ofertados não são capazes de rechaçar a fundamentação adotada pelo auditor, restando claro a caracterização.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, no mérito, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância, inclusive aquela em que suscita a independência econômica, entre outras, da Prisma.

Constata-se, assim, que o fiscal autuante, ao promover o lançamento, agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação que regula o tema, demonstrando circunstanciadamente os fatos que ensejaram a constituição do crédito previdenciário, impondo a manutenção da autuação em sua integralidade.

DA MULTA QUALIFICADA

Insurgem-se, os autuados, contra a qualificação da multa aplicada afirmando a inocorrência de qualquer das situações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e a ausência de atuação dolosa.

Sem razão os recorrentes!

A qualificação da multa aplicada foi fundamentada pelo auditor fiscal na disposição contida no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, entendendo pela ocorrência de fraude, com vistas à redução ou supressão do tributo devido.

Em que pese este Conselheiro ter o entendimento de que a simples desconsideração da personalidade jurídica de empresas enquadradas no regime de tributação especial do SIMPLES, por si só, não tem o condão de ensejar a qualificação da multa, devendo

haver a devida comprovação das condutas, os fatos constantes no relatório fiscal são aptos a justificar a tipificação prevista no artigo mencionado, uma vez que o sujeito passivo, de fato, simulou situação inexistente, ao qual sabidamente não fazia jus.

A autoridade autuante justifica a qualificação da multa da seguinte forma:

"A conduta a ser analisada no presente caso é: simular a contratação de empregados por empresas do SIMPLES (a através de interpostas pessoas) constituídas em separado para que o montante do faturamento de ambas permaneça dentro do limite instituído por lei e com o objetivo de afastar as contribuições patronais destinadas à seguridade social e aos terceiros/outras entidades.

Numa análise objetiva dos fatos aqui apurados frente aos dispositivos legais em comento, não há como não deixar de enquadrar a simulação na contratação de empregados por uma outra pessoa jurídica com o objetivo de afastar as contribuições patronais sobre a folha de pagamento na definição de fraude contida no art. 72 da Lei 4.502/64, já transcrito".(grifei)

Considerando os fatos expostos e todos os elementos trazidos aos autos e já apreciados nos tópicos anteriores, considera-se demonstrada a ocorrência da conduta descrita no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964 a justificar a qualificação da multa, prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, considerando-se improcedentes as alegações da defesa sobre o tema.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Insurge-se quanto aplicação dos juros sobre a multa.

Relativamente à matéria, entendo assistir razão à Recorrente. Isso porque o artigo 61 da Lei nº 9.430 não prevê a incidência de juros sobre a multa de ofício, mas apenas a da multa de mora sobre o débito decorrente de tributos e contribuições.

Dessa forma, merece guarida a pretensão da contribuinte, consoante restou muito bem explicitado no voto vencido do Acórdão nº 9202-01.806, o qual me filio, da lavra do Conselheiro Gustavo Lian Haddad, exarado pela 2ª Turma CSRF nos autos do processo nº 10768.010559/2001-19, de onde peça vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

"[...]

Assim, no mérito, a discussão no presente recurso está limitada à incidência dos juros moratórios equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — SELIC sobre a multa de ofício.

Tal discussão já foi examinada pelo antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em diversas oportunidades, sendo que três posições/entendimentos restaram assentados sobre o tema, quais sejam:

- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC;

- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados à razão de 1% ao mês; e

- de que não é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Tanto a primeira quanto a segunda tese admitem a incidência dos juros sobre a multa de ofício por entenderem que o artigo 161 do Código Tributário Nacional assim autoriza, divergindo, no entanto, sobre a possibilidade desses juros serem calculados pela SELIC (Lei nº 9.430/1996) ou à razão de 1% ao mês nos termos do enunciado do §1º do Código Tributário Nacional – CTN (1% ao mês).

Data máxima vênua, entendo que nenhuma das duas posições é a que mais se coaduna com o ordenamento vigente (não em suas disposições isoladas, mas em seu conjunto).

Sobre a incidência de juros de mora o citado artigo 161 do CTN determina:

“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.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.” (original sem grifo)

O dispositivo acima referido autoriza a incidência de juros sobre o “crédito não integralmente pago”.

“Crédito”, por sua vez, é definido no artigo 139 do CTN, que assim dispõe:

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

Obrigação tributária, por fim, vem definida no art. 113, verbis:

“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 a penalidade pecuniária.”

A questão a ser enfrentada é a possibilidade dos juros de mora incidirem sobre a multa de ofício, aplicada pela autoridade fiscal proporcionalmente ao tributo lançado, considerando a expressão “penalidade pecuniária” incluída no parágrafo 1º art. 113.

A meu ver a expressão “penalidade pecuniária” ali referida é a penalidade decorrente da inobservância de determinada obrigação acessória (de fazer ou não fazer), que se converte em obrigação principal nos termos do parágrafo 3º do mesmo artigo 113. Tal expressão jamais poderia ser interpretada como a penalidade pecuniária exigida em conjunto com o tributo não pago, até porque ficaria desprovida de sentido no contexto do dispositivo.

Se a penalidade (no caso a multa do ofício) já estivesse incluída na expressão “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora nos termos do artigo 161 do mesmo CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante no referido dispositivo no sentido de que o crédito deve ser exigido “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Outrossim, com base nessa mesma interpretação, poderia-se, inclusive, cogitar da possibilidade de incidência de penalidade (multa) sobre crédito tributário que já englobasse tributo e multa, o que obviamente caracterizaria um non senso jurídico.

Ademais, cumpre observar que o conceito de juros advém do direito privado e, conforme preceitua o artigo 110 do CTN, quando as categorias de direito privado estão apenas referidas na lei tributária deve o aplicador se socorrer do direito privado para compreendê-las.

No âmbito do direito privado os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado. Já a multa não serve para repor ou indenizar o capital alheio, mas para sancionar a inexecução da obrigação.

Assim, se os juros remuneram o credor (no caso o Fisco) pela privação do uso de seu capital devem eles incidir somente sobre o que tributo não recolhido no vencimento, e não sobre a multa de ofício, que tem caráter punitivo.

A vocação da multa, já suficiente severa, é punir o descumprimento, enquanto a dos juros é remunerar o capital não recebido pelo Estado. Dizer que a multa deve ser “corrigida” é ignorar que a legislação tributária brasileira extinguiu a correção monetária desde 1995, sendo preocupação frequente

das administrações tributárias que se seguiram evitar a indexação automática própria dos regimes inflacionários que foram extremamente prejudiciais à economia brasileira.

Com base no raciocínio acima exposto, entendo que o CTN não autoriza a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada proporcionalmente ao tributo, ficando prejudicada a discussão acerca do índice aplicável.

Por outro lado e à guisa de argumentação, ainda que se entendesse que o CTN autoriza a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, mister se faz analisar a legislação ordinária em vigor no período em que a multa exigida foi aplicada.

Nesse sentido, argumenta-se que a exigência de juros sobre a multa aplicada proporcionalmente estaria amparada no art. 61, §3º da Lei n. 9.430/1996, que assim estabelece:

“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

(...)

§ 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.”

Do exame do dispositivo resulta que os débitos a que se refere o § 3º são aqueles decorrentes de tributos e contribuições mencionados no caput.

Decorrente é aquilo que se segue, que é conseqüente. De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Em outras palavras, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata.

Os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas, não se confundindo nos termos do art. 3º do CTN. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, da violação do dever de pagar o tributo no prazo legal.

Ao utilizar a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” a Lei nº 9.430/96 somente pode estar aludindo a débitos não lançados, visto que está normatizando a incidência sobre estes da multa de mora, sendo ilógico entender que ali se contém a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Ademais, caso a expressão “débitos” constante do art. 61 contemplasse o principal e a multa de ofício, seria imperioso admitir que a multa de ofício, caso não paga no vencimento, sofreria também o acréscimo de multa de mora, tendo em vista que o caput do dispositivo expressamente dispõe que “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1 de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculados a taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.”

Realmente, este seria o resultado da interpretação do parágrafo 3º do art. 61 de forma isolada, sem se atentar ao que determina o “caput”. Seguindo este raciocínio ter-se-ia que admitir que também sobre os juros de mora, que se incluiriam nos “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições”, novamente pudessem ser exigidos juros e multa de mora, o que indica data vênua a improcedência da interpretação.

Assim, qualquer que seja a ótica sob a qual se interpretam os dispositivos - literal, teleológica ou sistemática – entendo que a melhor exegese é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo disciplina os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.

O parágrafo único do art. 43 do mesmo diploma legal - Lei 9.430/1996 - é absolutamente coerente com a interpretação do art. 61 desenvolvida acima e corrobora a conclusão. Prevê o referido dispositivo a incidência de juros de mora sobre as multas e os juros cobrados isoladamente, verbis:

“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”.

Ora, se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do artigo 61 contemplasse também a multa de ofício, não

haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 supra transcrito, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do artigo 61.

Em face das considerações acima, concludo que não há, seja em lei complementar (CTN) seja na legislação ordinária, interpretação possível a amparar conclusão diversa, merecendo ser excluída da exigência a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Os fundamentos acima também foram adotados pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos, no Acórdão n. 9101-00.722, de 08 de novembro de 2010, Relatora a Conselheira Karem Jurendini Dias, que concluiu pela não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO -
INAPLICABILIDADE –*

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.

No presente caso, os paradigmas apresentados pela Recorrente concluíram que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício, limitando-os entretanto ao patamar mensal de 1% ao mês.

Embora o entendimento manifestado no presente voto resultaria em provimento do recurso voluntário em maior extensão (exclusão completa da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício), deve o resultado ater-se ao limite da pretensão recursal ora examinada, devendo o recurso ser conhecido e provido nesta extensão.”

Em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, impõe-se afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício na forma aplicada nos presentes autos, por absoluta falta de previsão legal.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine*, em consonância parcial com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado.

Acompanho o Relator quanto às demais questões, porém, com a *maxima venia*, divirjo quanto aos juros de mora sobre a multa de ofício.

Para melhor análise da questão, vejamos, primeiramente, o que dispõe a Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), a esse respeito:

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.

[...]

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.

(Grifo nosso)

Conforme se observa nos dispositivos transcritos acima, a multa lançada de ofício (penalidade pecuniária) constitui uma obrigação principal da qual decorre o crédito tributário, estando este sujeito a juros de mora quando não pago no vencimento. Logo, não há como se afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Em outras palavras, como a multa de ofício integra o crédito tributário e este está sujeito a juros de mora por inadimplência, obviamente, a multa de ofício também está sujeita a juros de mora.

Nesse sentido é a Solução de Consulta nº 47 da Cosit, de 04/05/2016:

Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício.

Dessa forma, não há como se afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Conclusão

Isso posto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira