



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

Processo n° 17437.720178/2011-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2403-002.983 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente ARROZEIRA BOM JESUS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

NULIDADE. Possuindo o Auto de Infração todos os requisitos necessários à sua formalização, nos termos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, e não sendo verificadas as hipóteses enumeradas no artigo 59, o lançamento não é nulo.

ÔNUS DA PROVA. A impugnante tem o ônus da prova acerca daquilo que alega.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

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 beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

MULTA QUALIFICADA.

A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que caracterizada a prática de ato com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária.

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA.
ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nova Lei limitou a multa de mora a 20%.

A multa de mora, aplicada até a competência 11/2008, deve ser recalculada, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. EXCLUSÃO

Se à época dos fatos geradores a multa de ofício não existia para o tributo em questão, ela deve ser excluída do lançamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para, até a competência 11/2008, excluir a multa de ofício e determinar o recálculo da multa de mora, artigo 35, nas competências em que foi aplicada. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão das multas.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Ewan Teles Aguiar - Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Ewan Teles Aguiar, Marcelo Magalhães Peixoto e Elfes Cavalcante Lustosa Aragão Elvas.

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário**, fls. 653-694, apresentado contra **Acórdão nº 10-44.179 – 7ª Turma** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Pelotas - RS, fls. 624-644, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo os créditos tributários exigidos, oriundos de descumprimento de obrigação tributária legal principal, DEBCAD 37.356.831-2 no valor de R\$ 303.195,75 e DEBCAD 37.356.833-9 no valor de R\$ 74.118,56.

Conforme Relatório Fiscal, fls. 28-58, com Anexos às fls. 59-62, o lançamento refere-se a as contribuições sociais a cargo da empresa destinadas à Seguridade Social (incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados contribuintes individuais e segurados empregados; e para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho – RAT), e contribuições sociais incidentes sobre as remunerações de segurados empregados não recolhidas em época própria e destinadas a outras Entidades

Do lançamento

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito na empresa Arrozeira Bom Jesus Ltda., foram lavrados os seguintes Autos de Infração – AI:

AI DEBCAD nº 37.356.8312: no valor de R\$ 303.195,75 (trezentos e três mil, cento e noventa e cinco reais e setenta e cinco centavos), consolidado em 14/10/2011, referente a contribuições previdenciárias patronais, incluindo as contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT, incidentes sobre a remuneração, aferida indiretamente, de segurados empregados; e parte patronal incidente sobre a remuneração, aferida indiretamente, de contribuintes individuais, todos constantes das folhas de pagamento da empresa São João Comercial de Cereais Ltda., CNPJ nº 06.981.392/000101, nas competências 07/2007 a 12/2008, incluídas as Gratificações Natalinas (13º salários) dos anos de 2007 e 2008;

AI DEBCAD nº 37.356.8339: no valor de R\$ 74.118,56 (setenta e quatro mil, cento e dezoito reais e cinquenta e seis centavos), consolidado em 14/10/2011, referente a contribuições para outras entidades e fundos: Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação FNDE (SalárioEducação), Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária – INCRA, Serviço Social da Indústria – SESI, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial SENAI e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, tendo como base de cálculo a remuneração, aferida indiretamente, de segurados empregados constantes das folhas de pagamento da empresa São João Comercial de Cereais Ltda., nas competências 07/2007 a 12/2008, incluídas as Gratificações Natalinas.

No Relatório Fiscal a autoridade lançadora consigna, inicialmente, que a autuada tem como objeto social o beneficiamento de arroz, comércio e transporte rodoviário de cereais, e “desde sua constituição, até a competência 08/2005 apurou seus impostos e tributos com base no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições SIMPLES.”

Que, a “partir do mês de setembro do ano calendário de 2005, em razão da receita bruta da sociedade ter ultrapassado o limite estabelecido pela legislação, o contribuinte passou a recolher impostos e tributos com base no lucro presumido sendo que, a partir do ano calendário de 2007, com base no Lucro Real.”

Informa, ainda, que a “administração da sociedade ARROZEIRA BOM JESUS LTDA é exercida exclusivamente por Cláudio Zemieski Brandeburski.”. Que foi lavrado Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF para a empresa São João Comercial de Cereais Ltda., localizada no mesmo endereço da autuada, com a atividade econômica de secagem e beneficiamento de cereais, que utiliza as mesmas instalações e equipamentos que a Arrozeira Bom Jesus Ltda.

Que a “ciência do TIPF foi dada por Cláudio Zemieski Brandeburski, na qualidade de Administrador da empresa SÃO JOÃO COMERCIAL DE CEREAIS LTDA”.

A São João Comercial de Cereais Ltda. iniciou suas atividades em 01/09/2004 e, em 19/07/2007, houve alteração contratual estabelecendo que o “objeto da empresa será o COMÉRCIO DE CEREAIS E SUBPRODUTOS DE ARROZ, EMPACOTAMENTO E EMPILHAMENTO DE CEREAIS.” Em visita à “empresa e com base na análise dos registros contábeis, foi constatado, que o contribuinte não deixou de realizar atividades de secagem e beneficiamento de arroz.”

O Relatório Fiscal informa, ainda, que desde o início de suas atividades, a São João Comércio de Cereais “apurou seus impostos e tributos sempre com base no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições SIMPLES.”

Da impugnação

A empresa impugnou tempestivamente a exigência. A ciência dos Autos de Infração ocorreu em 07/11/2011, enquanto as impugnações foram apresentadas em 06/12/2011.

Aponta máculas ao lançamento, começando pelos aspectos **formais**:

a) “*INEXISTÊNCIA DE ESPECIFICAÇÃO DO FUNDAMENTO JURÍDICO-POSITIVO PARA O EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA PARA DESCONSIDERAR ATOS, NEGÓCIOS E PERSONALIDADES JURÍDICAS*”, afirmando que “não tendo havido no corpo do auto de infração impugnado a indicação expressa da norma jurídica que autoriza ao agente fiscal a desconsideração de atos, negócios e personalidades jurídicas, devesse declarar a nulidade do documento fiscal e, por decorrência, considera-se nula também a autuação realizada.”;

b) “*INEXISTÊNCIA DE COMPETÊNCIA PARA DESCONSIDERAR ATOS, NEGÓCIOS JURÍDICOS E PERSONALIDADES JURÍDICAS PARA FINS TRIBUTÁRIOS EM DECORRÊNCIA DA AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN*”, identificada como “a única norma jurídica existente e válida com aptidão para subsidiar juridicamente o exercício pela fiscalização tributária da competência para desconsiderar atos, negócios e personalidades jurídicas”, ressaltando não ter sido, tal dispositivo legal, mencionado no Auto de Infração impugnado.

Afirma que “o agente fiscal que formalizou o auto de infração impugnado desbordou do âmbito de atuação que lhe é outorgado pela ordem jurídica, devendo, pois, ser reconhecida a inaptidão do ato de desconsideração”, com a declaração de nulidade do lançamento;
e

c) “*INEXISTÊNCIA DE ESPECIFICAÇÃO DO MOTIVO JURÍDICO E DA MOTIVAÇÃO FÁTICA SUFICIENTE PARA A FORMAÇÃO JURÍDICA DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO*”, afirmando que a função específica do “ato administrativo é exatamente a identificação e descrição pormenorizada do fato ocorrido, para que, com isso, seja possível, na hipótese de identidade conceitual entre tal fato e o evento previsto no antecedente da norma de tributação, a realização da subsunção particular, quando então é realizada a incidência específica, com todas as repercussões daí decorrentes: mensuração do fato, aplicação da alíquota, identificação do sujeito passivo e mensuração final do crédito tributário.”

Entendem que o Auto de Infração sob ataque “*Restringiu-se indicar alguns fatos que considerou indiciários de evasão fiscal e, com base nisso, sem conectá-los logicamente e desconsiderando os verdadeiros fundamentos econômicos das operações realizadas entre a impugnante e a São João Comercial de Cereais Ltda., lavrou a autuação.*”

“*Sendo assim, o auto de infração impugnado, por não ter trazido, expressa, clara e minuciosamente, a identificação e descrição concreta: (i) dos fatos que, conectados entre si e não relacionados com qualquer fundamento econômico negocial, justificassem a desconsideração dos negócios jurídicos e da personalidade jurídica, (ii) do fato acontecido, (iii) a identificação do momento de ocorrência de tal fato, (iv) do local de ocorrência do fato em não preencher o pressuposto de validade que exige a motivação dos atos administrativos, motivo pelo qual deve ser reconhecida a nulidade absoluta de seus termos.*”

Na parte dois, as impugnações tratam da **inocorrência do suporte fático** para a desconsideração dos negócio e da personalidade jurídica, posto que inexistente qualquer ato simulado a justificar a autuação, já que “*Os fatos mais relevantes mencionados pelo agente fiscal no relatório de fiscalização foram os seguintes: (i) a impugnante e a São João Comercial de Cereais Ltda. teriam sido constituídas e instaladas no mesmo imóvel, com a mesma atividade sob uma única administração e de propriedade de um mesmo núcleo familiar; (ii) o imóvel em que se desenvolve o beneficiamento de arroz pela São João Comercial de Cereais Ltda. e os equipamentos industriais utilizados para tal desiderato teriam sido cedidos gratuitamente pela impugnante; (iii) os pagamentos de despesas de água, energia elétrica, telefone e aluguel de todos os prédios que compõem o imóvel em que as empresas desenvolvem as suas atividades não foram segregados e foram assumidos integralmente pela impugnante; e (iv) houve migração dos empregados da impugnante para a São João Comercial de Cereais Ltda.*”

Afirma que essas circunstâncias, ainda que “*combinadas, não têm o condão de confirmar o indício de evasão fiscal e, com isso, servir de subsídio para a desconsideração dos negócios e da personalidade jurídica mantidos por ambas as empresas em questão.*”

Afirma que o fato das duas empresas “*terem sido constituídas e instaladas no mesmo imóvel, com a mesma atividade, sob uma única administração e sob propriedade de um mesmo núcleo familiar não predica qualquer fraude ou simulação não servindo nem mesmo para torná-las integrantes de um mesmo grupo empresarial.*” Alegam não ser verdade que dividam o “mesmo imóvel: embora o terreno e a propriedade sobre os prédios sejam unos, há mais de um prédio e o desenvolvimento da atividade operacional da impugnante e da São João Comercial de Cereais Ltda. ocorrem de modo nitidamente separado e em imóveis distintos.”

Informa que as duas empresas “*têm atuação distinta: a impugnante atua como indústria tomadora e de caráter preponderantemente comercial, com pouca produção em linhas industriais próprias e atuação concentrada na área comercial de venda a terceiros, e a São João Comercial de Cereais Ltda. atua como indústria prestadora, com muita produção em linha de produção própria e atuação quase inexistente na área comercial.*”

Quanto ao mesmo administrador, afirmam tratar-se de razão de “ordem prática envolvendo o mercado de arroz e a própria origem do negócio relacionado a São João Comercial e Cereais Ltda.: como a intenção, ao criar tal empresa, era especializá-la na transformação e beneficiamento, sem marca própria, de arroz, e, com isso, conseguir atuar sobre parcela da produção de outras empresas situadas no Estado, com destaque para atacadistas ou varejistas, e sendo o Sr. Cláudio Brandeburski bastante conhecido pelo potencial mercado consumidor do produto, possuindo atuação comercial destacada, a ideia foi exatamente apresentá-lo como administrador, embora não sócio, apto a assinar eventuais contratos de beneficiamento, para dar mais credibilidade para a sociedade recém iniciada.” E, antes de um “desejo de burlar o pagamento de tributos, significou a sincera tentativa de apoiar o início do negócio próprio de membros da família.”

Expõem que **o fato de ambas as empresas serem propriedade de um mesmo núcleo familiar**, antes de indicar qualquer intenção dolosa, evidencia a falta de malícia na “conformação dos negócios”, deixando de adotar “estruturas sociais e operacionais bem mais complexas, que dificultassem qualquer fiscalização.”

Quanto ao imóvel e equipamentos de beneficiamento do arroz terem sido cedidos gratuitamente pela impugnante, não pode ser considerado como evasão fiscal, já que o comodato gratuito “guarda nexos diretos com o contrato de industrialização por encomenda mantido pelas duas empresas. Para além da questão familiar representada pelo interesse de que o novo negócio fosse exitoso, era fundamental, sob o aspecto de custos operacionais, que a São João Comercial de Cereais Ltda. estivesse fisicamente perto da impugnante e que pudesse realizar a industrialização por encomenda do arroz adquirido por esta sem custos de transporte e com preferência sobre eventuais outras sociedades do mesmo ramo. Por essa razão, nada mais natural que oferecer espaço físico, estrutura tecnológica e outras facilidades para garantir um custo operacional mais baixo na terceirização da industrialização.”

Mesmo raciocínio para os pagamentos das despesas de água, energia elétrica, telefone e aluguel de todos os prédios que “compõem o imóvel em que as empresas desenvolvem as suas atividades não terem sido segregados e tenham sido assumidos integralmente pela impugnante”, pois “a Arrozeira Bom Jesus tornou-se naturalmente a principal encomendante da São João Comercial de Cereais Ltda., então era interesse direto daquela não apenas que esta se mantivesse próxima, como também que os custos industriais não se elevassem a ponto de repercutir sobre o preço do serviço de industrialização contratado.”

Afirmam que a migração de empregados da Arrozeira Bom Jesus Ltda. para a São João Comercial de Cereais Ltda. não serve para fundamentar qualquer desconsideração dos negócios e da personalidade jurídica das empresas, pois “com o passar do tempo e o aprofundamento do relacionamento comercial entre as empresas, optou-se, por uma questão de racionalização das atividades como forma de otimização dos resultados a partir da atuação especializada, por dividir atividade das referidas sociedades de forma a complementá-las: (i) a impugnante passou a atuar como indústria tomadora e de caráter preponderantemente comercial, com pouca produção em linhas industriais próprias e atuação concentrada na área comercial de venda a terceiros; e (ii) a São João Comercial de Cereais Ltda. passou a atuar como indústria prestadora, com muita produção em linha de produção própria e atuação quase inexistente na área comercial. Nesse contexto, criou-se uma dinâmica de relação jurídica que pode ser assim descrita: (i) a Arrozeira Bom Jesus Ltda. adquiria o arroz diretamente do produtor rural; (ii) a seguir, remetia o produto para beneficiamento pela São João Comercial de Cereais Ltda.; (iii) após tal processo, a beneficiadora transferia as mercadorias industrializadas para a encomendante, remunerando-se das sobras; (iv) quando necessário, a Arrozeira Bom Jesus Ltda. complementava o processo industrial, e, quando desnecessário, realizava a venda para terceiros.” Frisam que “nenhuma norma jurídica existente, válida e eficaz, dentro da ordem jurídica pátria, impede que sociedades empresárias dividam parcialmente estruturas físicas ou de pessoal, tenham atividades correlatas, pertençam a parentes e mantenham relação comercial. Talvez se possa concluir que, mais preocupadas com o ritmo das atividades empresariais do que com a formatação jurídica das operações, as empresas tenham errado por não haverem, eventualmente, formalizado tais ajustes comerciais, porém não se pode afirmar que

desbordaram da realidade cotidiana dos relacionamentos empresariais. Todas as operações são claras e nunca houve a tentativa, ainda que mínima, de sonegá-las ao conhecimento e controle do Fisco, o que infirma o próprio caráter malicioso que buscou ser identificado pelo auto de infração.”

Entendem que, a partir dos dados fornecidos à Auditoria Fiscal pela Arrozeira Bom Jesus Ltda., deve ser aplicada, pela proporcionalidade, razoabilidade e pela regra do artigo 112 do Código Tributário Nacional – CTN, a presunção de boa fé e a interpretação mais favorável ao contribuinte. Invocam, citando o artigo 2º, parágrafo único e inciso VI, da Lei nº 9.784/1999, a adequação entre os meios e os fins, no procedimento e no processo administrativo.

Expõem extenso arrazoado acerca da proporcionalidade e da razoabilidade aplicadas “à interpretação das normas jurídicas, dos fatos e da relação entre ambos, no seio da atividade administrativa, é condição para a validade dos atos específicos.”

Afirmam que “*é desproporcional e irrazoável a interpretação positivada no auto de infração impugnado, no sentido de que, a partir dos fatos mencionados, teria havido evasão fiscal por parte do impugnante: não se deve ignorar que o indício é fundamento para o instauramento de procedimento de fiscalização, porém não serve de única causa para a autuação, sobretudo nas hipóteses em que envolve sanção grave. Na hipótese, porém, a Fiscalização tornou o indício fato concreto e, invertendo a lógica própria das interpretações dos fatos e atos jurídicos, presumiu a má-fé e o dolo, quando, em termos efetivos, a ordem da equação é inversa, isto é, devesse sempre presumir a boa-fé.*”

Entendem que deve ser reconhecida a inexistência de qualquer simulação e ser considerada nula a autuação sob ataque.

Na terceira parte, as impugnações, elencam “*diversos equívocos na identificação dos valores levantados pela Fiscalização, razão pela qual devesse revisar a mensuração da dívida, alegando ilegalidade da tributação das verbas pagas a título de indenização para empregados e administradores, quando pagas como auxílio-condução, auxílio-creche, auxílio-transporte, auxílio-alimentação, auxílio-doença, férias não gozadas, licença-prêmio não gozada, aviso prévio indenizado, abono assiduidade, terço constitucional de férias gozadas e não gozadas e adicional por hora-extra.*”

A por fim as impugnações trazem a **inconformidade com a aplicação da multa qualificada**, com a explanação da “*inexistência de suporte fático para a qualificação da multa em vista da previsão do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/99 e ausência de motivação suficiente para a formação jurídica do fato ilícito.*”

Afirmam que as autuações não cumpriram as exigências da legislação, não trazendo comprovação de dolo, fraude ou sonegação “para justificar a imposição da multa de mora de 150% (cento e cinquenta por cento).”

Ainda, que o artigo 112 do CTN determina que “*a lei tributária que define a infração, ou lhe comine penalidades, deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte.*”

“*E é exatamente nesse contexto que agiu equivocadamente a Fiscalização: embora os indícios tenham servido para instaurar validamente o procedimento de fiscalização, não deram ensejo a qualquer comprovação inequívoca no sentido de que a impetrante agiu com dolo, de modo que, forte no postulado da razoabilidade e na regra do art. 112 do CTN, se deve aplicar, na*

compreensão do fato e das demais circunstâncias que o envolvem, a presunção de boa-fé e a interpretação mais favorável da situação do impetrante.”

Considera deva ser reformado o Auto de Infração para a anulação da multa agravada, por falta de subsídio fático e jurídico. Requerem:

“(i) invalidar o auto de infração impugnado, reconhecendo, sucessivamente, a ocorrência dos seguintes vícios formais: (a) inexistência de especificação do fundamento jurídico positivo para o exercício da competência administrativa para desconsiderar atos, negócios e personalidades jurídicas; (b) inexistência de competência administrativa para desconsiderar atos, negócios jurídicos e personalidades jurídicas para fins tributários em decorrência da ausência de regulamentação por lei ordinária do parágrafo único do art. 116 do CTN; (c) inexistência de fundamentação por intermédio da especificação do motivo jurídico e da motivação fática suficiente para a formação jurídica do fato jurídico tributário;

(ii) na hipótese de não ser admitido o pedido anterior e quaisquer dos seus subitens, invalidar o auto de infração impugnado, reconhecendo o vício material da inexistência de qualquer ato simulado a justificar a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica que geraram a presente autuação;

(iii) na hipótese de não serem admitidos os pedidos dos itens (i) e (ii), invalidar parcialmente o auto de infração impugnado, reconhecendo a obrigatoriedade de excluir-se da base de cálculo do principal e da multa as contribuições calculadas sobre as remunerações pagas as verbas de natureza indenizatória (auxílio-condução, auxílio-creche, auxílio-transporte, auxílio-alimentação, primeiros quinze dias de auxílio-doença, férias não gozadas, licença prêmio não gozada, aviso prévio indenizado, abono assiduidade não gozado, um terço de férias gozadas e não gozadas e adicional relativo às horas-extras (...)

(iv) também na hipótese de não serem admitidos os pedidos dos itens (i) e (ii), invalidar parcialmente o auto de infração impugnado, reconhecendo a inexistência de suporte fático para a qualificação da multa em vista da previsão do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e a ausência de motivação suficiente para a formação do fato ilícito.

A impugnante protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas.”

A impugnação ao Auto de Infração DEBCAD nº 37.356.831-2 traz como argumento, ainda, a “necessidade de abatimento dos valores pagos a título de contribuição previdenciária pela São João Comercial de Cereais Ltda.”, posto que, “Se o raciocínio empregado é no sentido de que o eventual ônus tributário deve ser transferido para a impugnante, então, por decorrência lógica, o possível bônus tributário também o deve, razão pela qual deve ser abatido do valor apurado, além dos valores indicados no item ‘a’, da Parte III, *supra*, também as parcelas pagas a título de CPP pela São João Comercial de Cereais Ltda. Em virtude da relação de emprego com os mesmos empregados cuja prestação de serviços serve de hipótese de incidência para a autuação levada a efeito e cuja folha de salários serve de base de cálculo para a apuração do montante devido.”

Assim, entende que “a exigência de pagamento das contribuições em questão em duplicidade (na sistemática do SIMPLES NACIONAL e na sistemática geral) deve ser considerado inválida, com a consequente apuração de novo montante de tributo e a alteração da base de cálculo da multa fixada.”

Requer “abater-se do montante apurado também as parcelas pagas a título de CPP pela São João Comercial de Cereais Ltda. em virtude da relação de emprego com os mesmos empregados cuja prestação de serviços serve de hipótese de incidência para a autuação levada a efeito e cuja folha de salários serve de base de cálculo para a apuração do montante devido”.

A DRJ manteve integralmente os Autos de Infração, com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

NULIDADE.

Possuindo o Auto de Infração todos os requisitos necessários à sua formalização, nos termos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, e não sendo verificadas as hipóteses enumeradas no artigo 59, o lançamento não é nulo.

ÔNUS DA PROVA.

A impugnante tem o ônus da prova acerca daquilo que alega.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PRAZO.

É de nenhum efeito o protesto genericamente formulado no tocante à produção de provas.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL.

É prevista a intimação do sujeito passivo apenas no domicílio tributário, assim considerado o do endereço, pelo contribuinte fornecido, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

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 beneficiária do trabalho dossegurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

SIMPLES. COMPENSAÇÃO.

É vedada, pelas normas que regem a matéria, a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido para o Simples Nacional.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

MULTA QUALIFICADA.

A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que caracterizada a prática de ato com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária.

Inconformada com a decisão da DRJ, a Contribuinte apresenta **Recurso Voluntário**, que reitera os argumentos que haviam sido deduzidos quando da Impugnação.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Ewan Teles Aguiar, Relator

A) PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação nos autos.

B) DAS QUESTÕES PRELIMINARES**AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO**

A recorrente foi autuada pelo não recolhimento de contribuições patronais, nas competências janeiro de 2007 a dezembro de 2008, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados e a segurados contribuintes individuais, contratados através de empresa interposta, no caso, a empresa **São João Comercial de Cereais Ltda.**

A Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001 – que, dentre outras alterações, incluiu o parágrafo único ao artigo 116 do CTN –, nada há a examinar, posto que foram os fundamentos legais para o lançamento, conforme exposto nos Fundamentos Legais do Débito – FLD, bem assim como confirmado por alegação do autuado em suas razões.

No presente caso, o Auto de Infração foi lavrado por autoridade administrativa competente, com a correta identificação do sujeito passivo, do cálculo do tributo devido, da matéria tributável e do fato gerador dos lançamentos em tela.

Os Autos de Infração permitiram ao autuado entender as infrações que lhe estão sendo imputadas. Os fatos vêm suficientemente descritos no Relatório Fiscal, permitindo verificar-se não só quais as contribuições objeto do lançamento, mas também o porquê de tais exações haverem sido lançadas.

Identifica, além das contribuições objeto do lançamento, os procedimentos iniciais adotados e bem assim as verificações efetuadas a partir dos dados fornecidos pela autuada; os levantamentos que compõem o auto de infração; os fatos geradores do crédito; e os documentos anexados ao auto de infração.

Nesse contexto, cabe examinar o Relatório Discriminativo do Débito – DD e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, que possibilitam verificar todos os elementos exigidos para que o lançamento seja válido. O DD identifica, por competência, as bases de cálculo e as alíquotas consideradas no lançamento; as contribuições apuradas em relação a essas bases de cálculo.

Aponta, ainda, para cada competência, as contribuições devidas, objeto do lançamento, os percentuais e valores das multas incidentes e os juros aplicados. Ao final do DD consta o total do débito, com a discriminação das contribuições, juros e multa devidos. O FLD informa ao contribuinte os dispositivos legais que fundamentam o lançamento efetuado,

de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, inclusive no que pertine à sujeição passiva da autuada em relação à contribuição lançada, identificando os atos legais aplicados no lançamento, por tipo de contribuição lançada e acréscimos legais correspondentes (Fundamentos Legais do Débito, Fundamentos Legais das Rubricas e Fundamentos Legais dos Acréscimos Legais).

Tem-se, dessa maneira, como suficientemente identificados, nas peças de autuação, o sujeito passivo, a matéria tributável, a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, o débito consolidado, as bases de cálculo utilizadas, os critérios utilizados para calcular o montante do tributo devido, o período lançado, e a origem dos valores considerados devidos pela autoridade lançadora. Desta forma, o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, a nulidade apontada.

B) DO MÉRITO

(i) inoccorrência do suporte fático suficiente à desconsideração dos negócios jurídicos e da personalidade jurídica;

Deve ficar absolutamente claro que não houve a desconsideração da personalidade jurídica das empresas envolvidas.

O que houve foi a constatação, pela Fiscalização, conforme o Relatório Fiscal e o conjunto probatório, de que a recorrente utilizou-se da mão-de-obra declarada pela **São João Comercial de Cereais Ltda.** – empresa optante pelo Simples – com a finalidade específica de evitar o pagamento das contribuições previdenciárias patronais e para outras entidades e fundos, devidas e incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores por ela contratados.

Considerando que a atividade de lançamento é vinculada, constatado o não recolhimento das contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos, a autoridade fiscal tem o dever de lançar as exações, com base na legislação vigente, sob pena de responsabilidade funcional.

(ii) equívoco na mensuração do crédito;

A recorrente alega o equívoco mas não consegue se contrapor e superar as informações trazidas no Relatório Fiscal, vejamos:

*100. As bases de cálculo das contribuições apuradas nos **Autos de Infração DEBCAD nº 37.356.8312 e 37.356.8339**, que se encontram no Relatório anexo Discriminativo do Débito DD, correspondem às remunerações mensais pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais contratados pela empresa **São João Comercial de Cereais Ltda.**;*

*101. As contribuições objeto de lançamento são decorrentes da análise das informações contidas nas folhas de pagamento, Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social GFIP e nos registros efetuados na contabilidade das empresas **São João Comercial de Cereais Ltda.**, e **Arrozeira Bom Jesus Ltda.***

*121. Os elementos que serviram de base para os lançamentos deste processo foram: 121.1. Folhas de pagamentos das empresas **Arrozeira Bom Jesus Ltda** e **São João Comercial de Cereais Ltda.**; 121.2. Contabilidade das empresas **Arrozeira Bom Jesus Ltda** e **São João Comercial de Cereais Ltda.**; 121.3. Guias*

de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações a Previdência social GFIP, obtidas no Sistema GFIP WEB da Receita Federal do Brasil.”

Tem-se, pois, que não tendo trazido aos autos qualquer início de prova da alegação de equívoco na mensuração do crédito tributário lançado, a empresa não se desincumbiu do ônus, que lhe competia, de fazer prova de que os valores lançados incidiram sobre os pagamentos em questão.

Assim, não podem ser aceitos os argumentos da recorrente.

(iii) inaplicabilidade da multa qualificada;

Ficando configurada a utilização de interposta pessoa, não se pode dar outro tratamento que não a aplicação da penalidade de 150%.

Houve, no caso, a verificação pela Auditoria Fiscal, nos termos do Relatório Fiscal e demais elementos de prova carreados aos autos, de que a recorrente utilizou-se da mão-de-obra declarada pela São João Comercial de Cereais Ltda. – empresa optante pelo Simples – com a finalidade específica de evitar o pagamento das contribuições previdenciárias patronais e para outras entidades e fundos, devidas e incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores por ela contratados.

Assim, não podem ser aceitos os argumentos da recorrente.

(iv) das multas de ofício de mora;

No que se referem à multa de mora aplicada, mister se faz tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea e decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

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

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

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos até 11/2008, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 11/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento.**

CONCLUSÃO

Voto sentido de CONHECER e PROVIMENTO PARCIAL ao recurso determinando a exclusão da multa de ofício até a competência 11/2008 e o recálculo da multa de mora, nas competências em que foi aplicada, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Ewan Teles Aguiar