



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18088.000650/2008-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.467 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de maio de 2023
Recorrente ESCRITÓRIO DELTA CONTÁBIL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2002 a 30/09/2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SIMULAÇÃO. O lançamento é efetuado de ofício pela autoridade administrativa quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. As contribuições sociais pagas com atraso ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC.

MULTA DE MORA. PREVISÃO LEGAL. As contribuições sociais pagas com atraso, relativas a fatos geradores anteriores a 04/12/2008, ficam sujeitas a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, salvo se a penalidade superveniente, trazida pela Medida Provisória nº 449 e convertida na Lei 11.941/2009, for mais benéfica para o sujeito passivo.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. É vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade, de lei em vigor

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade (Súmula Carf nº 2), rejeitar as preliminares, afastar a decadência e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

João Mauricio Vital – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Mauricio Dalri Timm do Valle, Joao Mauricio Vital (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Alfredo Jorge Madeira Rosa.

Relatório

Trata-se de crédito tributário constituído pela fiscalização contra o sujeito passivo acima identificado, no valor de R\$ 58.480,73, às contribuições destinadas aos Terceiros (Incra, Salário-Educação, Senac, Sesc e Sebrae).

Constituíram fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais a serviço do sujeito passivo. As remunerações pagas foram extraídas das Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP e Folhas de Pagamento da empresa Delta Data Ltda, haja vista que, por se tratar de empresa interposta do sujeito passivo, os empregados e contribuintes contratados pela Delta Data Ltda foram considerados como contratados pelo sujeito passivo.

Em decorrência da Representação Administrativa encaminhada pela Delegacia Regional do Trabalho, a empresa Delta Data Ltda foi excluída do sistema de tributação pelo SIMPLES (Sistema de Pagamentos de Impostos e contribuições de Microempresa e Empresas de Pequeno Porte), em 26/08/2008, mediante Ato Declaratório nº 26/2008, com efeitos da exclusão a partir de 01/01/2002, em razão do exercício de atividade (escritório de contabilidade) a qual é vedada à opção pelo SIMPLES.

Em auditoria fiscal realizada nas empresas Escritório Delta Contábil e Delta Data Ltda, a autoridade lançadora constatou que os trabalhadores a serviço da Delta Data Ltda na realidade estavam a serviço do Escritório Delta Contábil. A empresa Delta Data Ltda era uma empresa interpost o Escritório Delta Contábil para contratar trabalhadores com evasão de tributos federais.

Os fatos relatados pela autoridade lançadora a justificar o procedimento adotado foram os seguintes:

- As duas empresas tem como sede o mesmo endereço.
- O número de telefone para contato da empresa Delta Data é atendido por funcionário do Escritório Delta Contábil.
- Os sócios das duas empresas possuem grau de parentesco: o Sr. Mário Zafallon (sócio administrador da Escritório Delta) é irmão do Sr. Marcos Roberto Zafallon (sócio administrador da Escritório Delta e do Delta Data) e de Márcia do Carmo Zafallon (sócia da Delta Data). O Sr. Mário Zafallon (suposto pai dos sócios das duas empresas) tem procuração com amplos poderes para representar tanto a Delta Contábil com a Delta Data.
- A empresa Delta Data não possui faturamento suficiente para sustentar a atividade exercida. Ao longo do período de 2003 a 2005, os gastos mensais da empresa com remunerações pagas a trabalhadores são, em sua maioria, superiores ao seu faturamento. A partir de 2004, a empresa Delta Data apenas registrou despesas com salários, pró-labores e alguns ônus tributários, não havendo registros de outros gastos essenciais ao exercício de sua atividade, tais como luz, telefone, provedores de *internet*, aluguel, materiais de expediente, de limpeza e de informática.

- A movimentação dos trabalhadores das duas empresas comprova a relação próxima entre elas. Em 1997, a Sra. Márcia do Carmo Zafallon deixou de ser empregada do Escritório Delta Contábil para ser sócia da empresa Delta Data. Em 1998, o Sr. Cassiano da Silva Merlos e, em 2005, o Sr. Rogério Bonacorsi, deixaram de ser empregados do Escritório Delta Contábil para serem empregados da empresa Delta Data. Em 1997, a empresa Delta Data registrava apenas um trabalhador, enquanto o Escritório Delta Contábil registrava seis trabalhadores.. Em 1998, houve o efeito inverso, a primeira registrou cinco trabalhadores e a segunda, nenhum.

- No período de 2003 a 2008, as empresas Delta Data e Escritório Delta tiveram os mesmos tomadores de serviços, salvo em relação a um tomador, que tinha como responsável pela sua contabilidade um empregado do Escritório Contábil.

- No cadastro da RFB, a empresa Delta Data Ltda constava com o código CNAE 4789007 — comércio varejista de equipamentos para escritório (atividade principal), e comércio varejista de móveis (atividade secundária), alterada em 07/2008 para o CNAE 47610003 — comércio varejista de artigos de papelaria (atividade principal), mantida a atividade secundária. A partir de 2005, a empresa inseriu em seu contrato social a atividade de contabilidade, mas não solicitou a alteração de seu cadastro junto à RFB. Contudo, no local onde funcionava a empresa, constatou-se a inexistência de quaisquer móveis ou materiais de papelaria em exposição para venda, nem pessoas transacionando. Havia apenas trabalhadores executando atividades de escritório. Pela análise de documentos apresentados pela empresa (folhas de pagamento, livros de Registro dos Empregados, livros Caixa e notas fiscais), constatou-se, inclusive para período anterior a 2005, a inexistência de trabalhadores na condição de vendedor e de quaisquer valores gastos na aquisição de material para revenda, havendo apenas receita de prestação de serviços.

O sujeito passivo apresentou impugnação, alegando, em suma, o seguinte:

Decadência - O prazo para a constituição do crédito previdenciário é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, sendo inconstitucional o prazo estabelecido pelo artigo 45 da Lei nº 8.212/91. Contudo, o presente crédito foi constituído em 12/2008, quando portanto já decadente o direito de constitui-lo em relação ao período de 12/2002 a 12/2003.

Nulidade do Lançamento - Em 25/08/2008, através do Despacho Decisório 13851.000086/2006-03, a empresa Delta Data Ltda foi excluída do SIMPLES, sob a justificativa de que estaria exercendo suas atividades no mesmo endereço da empresa Escritório Delta Contábil e que seus empregados estariam a exercer funções típicas de escritório de contabilidade. A empresa Delta Data apresentou recurso, ainda não julgado, contra referida decisão.

Contudo, em que pese a existência de recurso administrativo, a suspender os efeitos da decisão de exclusão do SIMPLES, o Fisco iniciou procedimento fiscal em face da impugnante, valendo-se de argumentos que estavam sendo discutidos em processo pendente de julgamento. Ao adotar tal postura, em que inclusive chega a considerar como empregados da impugnante os empregados da empresa Delta Data, cometeu nulidade insanável. A permanecer tal situação, corre-se o risco de decisões contraditórias: o presente Auto de Infração ser mantido e a exclusão do SIMPLES ser julgada improcedente.

Impossibilidade de Desconsideração da Personalidade Jurídica - A existência de duas empresas no mesmo endereço não implica simulação ou qualquer espécie de fraude o lesão ao Fisco. Transcreve ementa de acórdão do Conselho de Contribuintes e do TRF 4ª Região nesse sentido.

Os empregados da empresa Delta Data jamais poderiam exercer atividades privativas de contador, sendo equivocada a premissa adotada pelo Fisco de que elas exerciam atividades típicas de escritório contábil. Os serviços executados pela empresa consistiam apenas em digitação de informação e dados (atividade complementar e harmônica).

A prática adotada pela impugnante tinha por objetivo permitir a execução dos trabalhos sem que ela viesse a ter problemas com o Conselho Regional de Contabilidade, que impede a contratação de leigos. Trata-se de prática usual e correta. Existem no mercado várias empresas que prestam tais serviços aos escritórios de contabilidade. A única diferença, em relação a empresa Delta Data, é que ela estava localizada no mesmo endereço da impugnante, o que é permitido, haja vista que se tratam de atividades complementares e visam racionalizar o trabalho e todo o sistema de informação.

Impossibilidade da Lei nº 8.212/91 definir empregados e empregador - Tendo em vista que a Constituição Federal se utiliza das definições de empregador e empregado dada pelo direito privado (CLT), a lei tributária (Lei nº 8.212/91) não poderia alterar, como alterou, referidas definições, sob pena de violação ao artigo 110 do CTN.

Incompetência do INSS para decidir sobre relação de emprego - O INSS não tem respaldo legal para decidir sobre relação de emprego, quanto mais para enquadrar determinado trabalhador como empregado ou não, posto que a Constituição Federal prevê que compete a Justiça do Trabalho dirimir controvérsias a respeito das relações de emprego.

Ausência de elementos caracterizados da ocorrência do fato gerador - A autoridade fiscal não demonstrou os elementos caracterizadores da ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas, restringindo-se ao argumento de que os empregados de uma pessoa jurídica distinta pertenciam a impugnante. A autoridade lançadora deveria individualizar cada um dos pagamentos efetuados por nome do trabalhador, valor pago e competência e não simplesmente mencionar os livros contábeis da empresa do qual extraiu o total das remunerações supostamente pagas. Assim procedendo, deixou de atender ao disposto no art. 142 do CTN, cerceamento o direito de defesa da impugnante.

Prevalência do princípio da verdade material - Em observância ao princípio da verdade material, a autoridade lançadora não poderia haver presumido que pessoas jurídicas distintas tenham conduzido suas atividades empresárias em simulação, quando amplamente demonstrado que são atividades compartilhadas e admitidas pelo ordenamento jurídico. Transcreve doutrina.

Multa - A multa foi aplicada em razão da autoridade fiscal entender que o contribuinte teria deixado de recolher corretamente o tributo, relativamente as verbas de sucumbência, repassadas aos advogados autônomos. Contudo, tais verbas não constituem fato gerador do tributo pretendido. Sendo indevida a contribuição, não deve subsistir a multa aplicada. E ainda que assim não fosse, a multa aplicada é exorbitante, devendo ser limitada ao percentual de 2%, por analogia a multa prevista no artigo 52 da Lei nº 9.298/96.

Taxa SELIC - A utilização da taxa SELIC para débitos tributários é inconstitucional, violando os princípios constitucionais da legalidade tributária, anterioridade tributária e indelegabilidade de competência tributária.

Ainda, a lei ordinária não poderia estabelecer juros de mora superiores a 1% ao mês, haja vista o disposto no artigo 161, § 1º do CTN. Por fim, conforme prevê o artigo 193, §3º da Constituição Federal, a taxa de juros reais não pode ser superior a 12% ao ano.

Requer a procedência da impugnação, para acolher a prejudicial de mérito relativa a decadência, a preliminar de mérito relativa a existência de discussão administrativa prévia e o mérito relativo a nulidade da autuação.

A DRJ Ribeirão Preto, na análise da peça impugnatória, manifestou o seu entendimento no sentido de que :

Decadência - Consoante disposto no artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212, o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

No entanto, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal editou enunciado de súmula vinculante, publicado no Diário Oficial da União 20/06/2008, declarando a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212.

Por outro lado, consoante artigo 29 da Lei nº 11.417/2006, que disciplina a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, o enunciado de súmula, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Portanto, havendo pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial), aplica-se a regra prevista no artigo 150, §4º do CTN; inexistindo pagamento antecipado, ou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (independentemente de pagamento antecipado), aplica-se a regra prevista no artigo 173, I do CTN.

No caso em tela, ante a comprovação da ocorrência de simulação praticada pelo sujeito passivo, deve ser aplicada a regra prevista no artigo 173, I do CTN. Assim sendo, e considerando que o presente crédito previdenciário, relativo a fatos geradores ocorridos no período de 12/2002 a 09/2008, foi constituído, pela formalização do lançamento tributário, devidamente notificado ao sujeito passivo em 03/12/2008, não há que se falar em decadência, posto que a Fazenda Pública constituiu o crédito dentro do prazo legal.

Observa-se que o lançamento das contribuições incidentes sobre os fatos geradores ocorridos no mês de dezembro pode ser efetuado somente a partir do mês de janeiro do exercício seguinte, haja vista que a obrigação de recolhimento das contribuições previdenciárias tem vencimento no mês subsequente ao da ocorrência do respectivo fato gerador (Lei nº 8.212/91, artigo 30, I. "b").

Nulidade do lançamento - A empresa Delta Data Ltda foi excluída do sistema de tributação pelo SIMPLES (Sistema de Pagamentos de Impostos e contribuições de Microempresa e Empresas de Pequeno Porte), em 26/08/2008, mediante Ato Declaratório nº 26/2008, com efeitos da exclusão a partir de 01/01/2002, em razão do exercício de atividade a qual é vedada à opção pelo SIMPLES. Desta decisão foi interposto recurso tempestivo pela empresa Delta Data Ltda, o qual aguarda julgamento.

A impugnante alega que, por ter sido apresentado recurso contra a decisão que excluiu a empresa Delta Data Ltda do SIMPLES, estando o processo pendente de julgamento, não poderia ser autuada com base em elementos de fato que estão sendo discutidos naquele outro processo.

O argumento não deve ser acatado. Tratam-se de processos com objetos distintos. Um tem por objeto a exclusão da empresa Delta Data Ltda do SIMPLES, em razão do exercício de atividade a qual é vedada à opção pelo SIMPLES (atividade de escritório); e outro tem por objeto a constituição do crédito tributário em relação ao Escritório Delta Contábil, relativo às contribuições devidas sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, ainda que, formalmente, contratados pela empresa Delta Data Ltda (ocorrência de simulação).

Por outro lado, ainda que se entenda pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário ante a apresentação de recurso administrativo em processo de exclusão do SIMPLES, este não impede a Fazenda Pública de fiscalizar e proceder ao lançamento, que constitui atividade vinculada e obrigatória da autoridade administrativa, sob pena de responsabilidade funcional, consoante disposto no parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Desconsideração da personalidade jurídica - em auditoria fiscal realizada nas empresas Escritório Delta Contábil e Delta Data Ltda, a autoridade lançadora constatou que os trabalhadores a serviço da Delta Data Ltda na realidade estavam a serviço do Escritório Delta Contábil. A empresa Delta Data Ltda era uma empresa interposta do Escritório Delta Contábil para contratar trabalhadores com evasão de tributos federais.

Entre fatos relatados pela autoridade lançadora para justificar o procedimento adotado constam os seguintes: as duas empresas tem como sede o mesmo endereço; os sócios das duas empresas possuem grau de parentesco, sendo ambas representadas pelo Sr. Mário Zafallon; a empresa Delta Data não possui faturamento suficiente para sustentar a atividade exercida; a empresa Delta Data Ltda constava no cadastro da RFB como comércio varejista, mas exercia atividade de escritório de contabilidade, sendo que, somente a partir de 2005, inseriu em seu contrato social a atividade de contabilidade.

A impugnante argumenta que os empregados da empresa Delta Data jamais poderiam exercer atividade privativa de contador; que os serviços executados pela empresa Delta Data consistiam apenas em digitação de informação e dados; que a prática adotada pela impugnante tinha por objetivo permitir a execução dos trabalhos sem que ela viesse a ter problemas com o Conselho Regional de Contabilidade, que impede a contratação de leigos; que se trata de prática usual e correta, havendo no mercado várias empresas que prestam tais serviços aos escritórios de contabilidade e que a única diferença, em relação a empresa Delta Data, é que esta estava localizada no mesmo endereço da impugnante, o que é permitido, haja vista que se

tratam de atividades complementares e harmônicas e visam racionalizar o trabalho e todo o sistema de informação.

Tais argumentos não devem ser acatados. Conforme apurado pela autoridade lançadora, ambas as empresas exerciam atividade de escritório de contabilidade, que não se restringe a atividade privativa de contador, abrangendo outras atividades auxiliares.

Apesar da impugnante alegar que a empresa Delta Data Ltda apenas lhe prestava serviços de digitação, não foi isso o apurado em diligência. O fato das duas empresas exercerem suas atividades num mesmo endereço é apenas um dos indícios relatados pela autoridade lançadora para justificar o procedimento adotado. Assim, ele não deve ser analisado isoladamente. Por outro lado, o conjunto de indícios relatados pela autoridade lançadora convergem para a conclusão de que a Delta Data Ltda era sim apenas uma empresa interposta do Escritório Delta Contábil.

Fato gerador - Os fatos geradores das contribuições lançadas foram as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais a serviço do sujeito passivo. Aduz a impugnante que a autoridade fiscal não demonstrou a ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas, restringindo-se ao argumento de que os empregados de uma pessoa jurídica distinta (cuja decisão ainda está pendente de julgamento administrativo) pertenciam a impugnante. Diz que a autoridade lançadora deveria individualizar cada um dos pagamentos efetuados por nome do trabalhador, valor pago e competência e não simplesmente mencionar os livros contábeis da empresa do qual extraiu o total das remunerações supostamente pagas.

O argumento não procede. As remunerações pagas foram extraídas das GFIPs e Folhas de Pagamento da empresa Delta Data Ltda, haja vista que, por se tratar de empresa interposta do sujeito passivo, os empregados e contribuintes individuais contratados pela Delta Data Ltda foram considerados como contratados pelo sujeito passivo.

Por outro lado, no campo "Observação" do Relatório de Lançamentos é informado, por competência, o valor da remuneração paga e o nome (inclusive com o número do PIS) dos respectivos segurados beneficiários.

Haja vista essas informações, bem como considerando o fato de que as Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP e as Folhas de Pagamento foram elaboradas pelo próprio sujeito passivo, ainda que por meio da empresa interposta Delta Data Ltda, não há que se falar em ocorrência de cerceamento ao direito de defesa.

Princípio da verdade material - Argumenta ainda a impugnante, que a autoridade lançadora não poderia presumir que pessoas jurídicas distintas tenham conduzido suas atividades empresárias em simulação, quando amplamente demonstrado que são atividades compartilhadas e admitidas pelo ordenamento jurídico.

O argumento não deve ser acatado. A autoridade lançadora ao considerar o Escritório Delta Contábil e a Delta Data Ltda como uma única empresa, com base em vários elementos indiciários, procedeu em observância ao princípio da primazia da realidade, de acordo

com o qual a realidade constatada deve prevalecer sobre a aparência formal que atos e contratos possam oferecer.

Por outro lado, o procedimento adotado pela autoridade lançadora está amparado no disposto no artigo 149, VII do Código Tributário Nacional, de acordo com o qual o lançamento deve ser efetuado de ofício quando se comprova que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação.

Definição de empregado pela legislação previdenciária - A impugnante aduz que a Lei nº 8.212/91 não poderia alterar, como alterou, a definição de empregado dada pelo direito privado (CLT), sob pena de violação ao artigo 110 do CTN. Contudo, o artigo 12, I da Lei nº 8.212/91, que traz a definição de empregado, encontra-se em plena vigência, sendo vedado, a esta autoridade julgadora, afastar, por inconstitucionalidade, a sua aplicação, por força de expressa vedação normativa, constante no artigo 26-A do Decreto 70.235/72.

Enquadramento de trabalhador como segurado empregado - A impugnante alega que ao Fisco não é permitido decidir sobre relação de emprego, quanto mais enquadrar determinado trabalhador como empregado ou não, posto que se trata de competência da Justiça do Trabalho.

O argumento não procede. Conforme já afirmado acima, a autoridade lançadora ao considerar o Escritório Delta Contábil e a Delta Data Ltda como uma única empresa e os empregados e contribuintes individuais contratados pela Delta Data Ltda como segurados a serviços do Escritório Delta Contábil, procedeu em observância ao princípio da primazia da realidade, de acordo com o qual a realidade constatada deve prevalecer sobre a aparência formal que atos e contratos possam oferecer. Este procedimento está amparado no disposto no artigo 149, VII do Código Tributário Nacional, de acordo com o qual o lançamento deve ser efetuado de ofício quando se comprova que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação.

Juros de mora - A impugnante argumenta que a utilização da taxa SELIC para débitos tributários é inconstitucional; que a lei ordinária não poderia estabelecer juros de mora superiores a 1% ao mês (artigo 161, § 1º do CTN); e que a taxa de juros reais não pode ser superior a 12% ao ano (artigo 193, §3º da Constituição Federal). Contudo, a alegação é impertinente ao presente Auto de Infração, no qual apenas foi aplicada multa por descumprimento de uma obrigação acessória.

Penalidade aplicada - A impugnante aduz que não sendo devida a contribuição previdenciária, ante a não ocorrência de fatos geradores respectivos, a multa de mora, por ser acessória, é indevida. E, ainda que assim não fosse, a multa de mora aplicada é exorbitante, devendo ser limitada ao percentual de 2%, por analogia a multa prevista no artigo 52 da Lei nº 9.298/96. Tais argumentos não devem ser acatados, posto que no presente Auto de Infração não foi aplicado a alegada multa de mora, mas sim apenas multa por descumprimento de uma obrigação acessória, na forma prevista no art. 32, § 5º da Lei n. 8.212/1991, combinado com o artigo 284, inciso II do Regulamento da Previdência Social - RPS.

Penalidade aplicada - Retroatividade Benigna - Haja vista que a Medida Provisória nº 449, em vigor desde 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, introduziu modificações na penalidade a ser aplicada para a apresentação de declaração inexata de

contribuições. Para os casos de falta de recolhimento e de apresentação de declaração inexata de contribuições, a multa a ser aplicada passou a ser no percentual de 75% (multa de ofício).

Consoante disposto no artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional, existindo lei que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do ato, a lei deve ser aplicada retroativamente, beneficiando o contribuinte.

Assim, e considerando que a multa de ofício abrange também a penalidade para a falta de recolhimento de contribuições (multa de mora), que é definida conforme a fase processual do lançamento tributário, a apuração da penalidade mais benéfica ao autuado somente poderá ser efetuada no momento do pagamento ou do parcelamento (artigo 2º, §4º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009).

Pelo exposto, vota a DRJ pela improcedência da impugnação e manutenção do crédito tributário exigido.

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando o quanto alegado anteriormente, não trazendo argumento ou documento novo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Preliminar – Nulidade

No presente processo houve o atendimento integral a todos requisitos específicos da notificação fiscal - houve o regular lançamento, procedimento administrativo por meio do qual o órgão que administra o tributo qualificou o sujeito passivo, consignou o valor do crédito tributário devido, o prazo para recolhimento ou apresentação de impugnação ao lançamento, bem como a disposição legal infringida, constando a indicação do cargo e o número de matrícula do chefe do órgão expedidor.

Verifica-se, pois, que a nulidade do lançamento somente poderia ser declarada no caso de não constar, ou constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito à defesa. Fato esse que não ocorreu em nenhuma hipótese no processo em análise.

A descrição dos fatos é um dos requisitos essenciais à formalização da exigência tributária, mediante o procedimento de lançamento. Por meio da descrição, revelam-se os motivos que levaram ao lançamento, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados e/ou produzidos e a conclusão a que chegou a autoridade fiscal.

Seu objetivo é, primeiramente, oportunizar ao sujeito passivo o exercício do seu direito constitucional de ampla defesa e do contraditório, dando-lhe pleno conhecimento do desenrolar dos fatos e, após, convencer o julgador da plausibilidade legal da notificação, demonstrando a relação entre a matéria consubstanciada no processo administrativo fiscal com a hipótese descrita na norma jurídica.

É necessário, portanto, que o auditor-fiscal relate com clareza os fatos ocorridos, as provas e evidencie a relação lógica entre estes elementos de convicção e a conclusão advinda deles. Não é necessário que a descrição seja extensa, bastando que se articule de modo preciso os elementos de fato e de direito que levaram o auditor ao convencimento de que a infração deve ser imputada ao contribuinte. TUDO isto foi devidamente atendido pelas autoridades fiscais.

Assim, resta claro que não houve qualquer arbitrariedade ou atitude sorrateira por parte da autoridade fiscal. Pelo contrário. O procedimento fiscal sempre primou pela transparência e oportunidade de colaboração do contribuinte.

Ademais, não houve também qualquer ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, inciso LV da CF/88). Ao contrário, o recorrente teve resguardado o seu direito à reação contra atos que lhe foram supostamente desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerceu o direito à ampla defesa, cujo conceito abrange o princípio do contraditório.

A observância da ampla defesa ocorre quando é dada ou facultada a oportunidade à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vista a demonstrar a sua razão no litígio.

Como muito bem esclarecido na decisão de piso, apesar de a Recorrente alegar que por ter sido apresentado recurso contra a decisão que excluiu a empresa Delta Data Ltda do SIMPLES, não poderia ser autuada com base em elementos de fato que estão sendo discutidos naquele outro processo, tal argumento não deve ser acatado.

Como explicitado, Tratam-se de processos com objetos distintos. Um tem por objeto a exclusão da empresa Delta Data Ltda do SIMPLES, em razão do exercício de atividade a qual é vedada à opção pelo SIMPLES (atividade de escritório); e outro tem por objeto a constituição do crédito tributário em relação ao Escritório Delta Contábil, relativo às contribuições devidas sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, ainda que, formalmente, contratados pela empresa Delta Data Ltda (ocorrência de simulação).

Desta forma, quando a Administração Pública antes de decidir sobre o mérito de uma questão administrativa dá à parte contrária a oportunidade de impugná-la da forma mais ampla que entender, o que aconteceu no processo em epígrafe, não está infringindo, nem de longe, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório

Resta muito claro, pois, que o contribuinte teve todos os seus direitos de defesa devidamente reservados e garantidos, o processo fiscal cumpriu todas as suas etapas, a notificação fiscal está completa e clara, e o contribuinte teve acesso a tudo. Assim, não merece acolhimento esta preliminar levantada.

Preliminar - Ilegalidade/Inconstitucionalidade

Com relação às alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade, saliente-se que não são suscetíveis de apreciação na via administrativa quaisquer arguições de inconstitucionalidade de leis tributárias ou fiscais, isso porque as autoridades administrativas, enquanto responsáveis pela execução das determinações legais, devem sempre partir do pressuposto de que o Legislador tenha editado leis compatíveis com a Constituição Federal. Noutras palavras, as autoridades administrativas não podem negar aplicação às leis regularmente emanadas do Poder Legislativo. O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário (art. 102 da Constituição Federal, de 1988).

A autoridade tributária, tanto a lançadora quanto a julgadora, encontra-se cingida aos estritos termos da legislação fiscal, estando impedida de ultrapassar tais fronteiras para examinar questões outras como as suscitadas na impugnação em tela, uma vez que às autoridades tributárias cabe apenas cumprir e aplicar a lei

A competência julgadora do CARF deve ser exercida com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando julgada pelo Plenário do STF a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, é que deverá ela merecer a consideração de inconstitucional pela instância administrativa. A súmula CARF Súmula nº 2 é muito clara e objetiva nesse sentido. Vejamos : **O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.**

Preliminar – Decadência.

O termo inicial da contagem do prazo decadencial refere-se ao momento em que se deu a efetiva ocorrência do fato gerador.

No caso sob análise, a contagem da decadência do crédito previdenciário, ante a comprovação da ocorrência de simulação praticada pelo sujeito passivo, deve ser aquela prevista no artigo 173, I do CTN cujo fato gerador ocorreu em 12/2002 (competência mais remota deste lançamento), poderia ser constituído pela Fazenda Pública até 31/12/2008. Em relação a competência 12/2002, o cumprimento desta obrigação só poderia ser exigido a partir de 01/2003.

Constata-se dos autos, que o presente crédito previdenciário foi constituído em 03/12/2008, pela formalização do lançamento tributário devidamente notificado ao sujeito passivo. Portanto, não há que se falar em decadência, posto que a Fazenda Pública constituiu o crédito dentro do prazo legal.

Mérito

Desconsideração da personalidade jurídica e lançamento da obrigação acessória

Conforme Relatório Fiscal, a autoridade lançadora constatou que os trabalhadores a serviço da Delta Data Ltda na realidade estavam a serviço do Escritório Delta Contábil. A empresa Delta Data Ltda era uma empresa interposta do Escritório Delta Contábil para contratar trabalhadores com evasão de tributos federais.

Vale dizer, ambas as empresas exerciam atividade de escritório de contabilidade, que não se restringe a atividade privativa de contador, abrangendo outras atividades auxiliares.

Apesar de a Recorrente alegar que a empresa Delta Data Ltda apenas lhe prestava serviços de digitação, não foi isso o apurado em diligência. O fato das duas empresas exercerem suas atividades num mesmo endereço é apenas um dos indícios relatados pela autoridade lançadora para justificar o procedimento adotado. Assim, ele não deve ser analisado isoladamente. Por outro lado, o conjunto de indícios relatados pela autoridade lançadora convergem para a conclusão de que a Delta Data Ltda era sim apenas uma empresa interposta do Escritório Delta Contábil.

Entre fatos relatados pela autoridade lançadora para justificar o procedimento adotado constam os seguintes: as duas empresas tem como sede o mesmo endereço; os sócios das duas empresas possuem grau de parentesco, sendo ambas representadas pelo Sr. Mário Zafallon; a empresa Delta Data não possui faturamento suficiente para sustentar a atividade exercida; a empresa Delta Data Ltda constava no cadastro da RFB como comércio varejista, mas exercia atividade de escritório de contabilidade, sendo que, somente a partir de 2005, inseriu em seu contrato social a atividade de contabilidade.

Conforme apurado pela autoridade lançadora, ambas as empresas exerciam atividade de escritório de contabilidade, que não se restringe a atividade privativa de contador. Apesar da impugnante alegar que a empresa Delta Data Ltda apenas lhe prestava serviços de digitação, não foi isso o apurado em diligência pela fiscalização.

Ademais, merece repetir que as remunerações pagas foram extraídas das GFIPs e Folhas de Pagamento da empresa Delta Data Ltda, haja vista que, por se tratar de empresa interposta do sujeito passivo, os empregados e contribuintes individuais contratados pela Delta Data Ltda foram considerados como contratados pelo sujeito passivo.

Por outro lado, no campo "Observação" do Relatório de Lançamentos é informado, por competência, o valor da remuneração paga e o nome (inclusive com o número do PIS) dos respectivos segurados beneficiários. Haja vista essas informações, bem como considerando o fato de que as GFIPs e as Folhas de Pagamento foram elaboradas pelo próprio sujeito passivo, ainda que por meio da empresa interposta Delta Data Ltda, não há que se falar em ocorrência de cerceamento ao direito de defesa.

Apenas por amor ao debate, entendo que merece trazer a baila o entendimento do professor Sergio Andre Rocha segundo o qual, em seus diversos artigos, livros e estudos, deixa muito claro que o planejamento tributário é essencialmente uma questão PRÁTICA. Querer pagar menos NÃO é importante nem é ato punível por si só. O importante é se foi legítimo ou não. Em outras palavras, um Planejamento Tributário ilícito é aquele que se vale atos artificiais que distorçam os propósitos objetivos das formas jurídicas.

Não há equívoco ou ilegitimidade alguma em buscar-se uma economia tributária lícita. Tal afirmativa vem inclusive da ministra Carmem Lúcia, quando da análise do alcance do art. 116 do CTN. Sustenta a ministra que a busca por economia tributária é assegurada pela própria Constituição Federal, que garante a proteção ao patrimônio, a liberdade contratual, a autonomia da vontade e o livre exercício de atividade econômica.

No entanto, quando identificada uma divergência objetiva entre o ato formalizado e a realidade fática, estamos diante de simulação, ato ilícito que pode e deve ser desconsiderado pelas autoridades fiscais. Atos e negócios jurídicos explicitamente artificiais, praticados com distorção de sua causa típica com a finalidade exclusiva de economia tributária caracterizam atos e negócios jurídicos simulados, alvo de autuação devida pelas autoridades fiscais.

De fato, em uma situação em que se identifique a falta de congruência entre o que foi formalizado juridicamente e a realidade fática, sempre estará evidente que a prática do ato foi motivada exclusivamente pelo objetivo de economia tributária.

Nada obstante, não se pode, a partir dessa constatação, passar à compreensão de que o motivo ou a motivação não tributária sejam decisivos para se sustentar a ilegitimidade do planejamento tributário realizado pelo contribuinte. Todo planejamento tributário, e até mesmo os atos evasivos, têm uma finalidade comum: evitar o recolhimento, reduzir o montante devido ou postergar o pagamento do tributo. Ou seja, a finalidade é sempre a mesma. Como o próprio nome indica, um planejamento é um ato ou uma série de atos pensados e coordenados para se alcançar um fim. Logo, a legitimidade dos atos do planejamento tributário não pode ser encontrada na finalidade buscada, mas nos meios empregados.

Assim, haverá situações em que o ato ou negócio jurídico será orientado por razões exclusivamente tributárias e, ainda assim, deverá ser aceito e respeitado pela fiscalização, diante da ausência de simulação, ou seja, pelo simples fato de haver congruência entre a realidade fática e forma jurídica adotada. Argumenta-se que a única razão para a realização desse tipo de operação seria o tratamento fiscal mais vantajoso. Que seja! Nada mais intuitivo e humano.

No presente caso, observando o caso prático, entendo que houve uma desvirtuação dos atos, com intuito simulatório. Assim, entendo que deve ser mantido o lançamento.

No que se refere a aplicação da multa e Selic, vale frisar logo de início que aos tributos federais, a partir de 1º de janeiro de 1996, a taxa SELIC passou a ser o índice de juros e correção monetária a ser aplicado desde o pagamento indevido, por força do art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95. Além disso, fulcral mencionar a Súmula Carf 108, que não traz dúvida acerca da aplicação do juros sobre o valor da multa. Vejamos:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vale dizer, para os tributos federais deve ser aplicada a taxa Selic (instituída pela Lei nº 9.250/95) e não mais o regramento previsto no Código Tributário Nacional, haja vista que ele próprio abre espaço para que cada ente da federação legisle de forma distinta quanto aos seus tributos.

O termo inicial da fluência tanto da correção monetária quanto dos juros de mora, nos tributos federais, após 1º de janeiro de 1996, será a data do recolhimento indevido.

A Súmula CARF de número 4 não traz nenhum ponto de dúvida em relação à sua aplicação. Vejamos:

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

No que tange à multa, em que pese a multa não seja tributo, mas sim penalidade que tem por fim coibir o cometimento de infrações, ainda que, hipoteticamente, fosse aplicável a questão de confisco, não compete a esta instância administrativa sopesar a exigência tributária: se é ou não demasiada. Essa tarefa assiste ao Legislador e ao Poder Judiciário.

No âmbito do Poder Executivo, deve a autoridade fiscalizadora apenas cumprir a determinação legal, de forma vinculada e obrigatória, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas.

Apenas a título de ratificação, o STJ já se manifestou diversas vezes no sentido de que é legal o arbitramento realizado pelo Fisco, quando o contribuinte não apresenta documentos hábeis a afastar a infração.

A multa de ofício de 75% não se confunde com a multa de mora. Esta decorre do não pagamento no prazo do tributo. A multa de ofício é aplicada quando, em decorrência de fiscalização, é lavrado auto de infração, apurado o quantum devido e efetuado o lançamento de ofício. Inteligência do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Ademais, conforme determinado no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, de 27/12/96, nos lançamentos de ofício serão aplicadas as multas de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, quando das ocorrências de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, no que tange à multa de 75%, em face do lançamento de ofício, a respectiva penalidade não pode ser reduzida nem dispensada, pois foi expressamente determinada pela legislação de regência.

Ratifico e reitero todos os demais pontos asseverados e concluídos na decisão de piso, da qual adoto o entendimento completo.

Desta feita, com fulcro nos festejados princípios supracitados, e baseando-se nas argumentações e documentações apresentadas ao longo dos autos do presente processo, entendo que devem ser rejeitadas as preliminares e no mérito NEGO provimento ao Recurso Voluntário e entendo que deve ser mantido o lançamento fiscal nos moldes efetuados.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e no mérito NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal