



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721033/2018-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-009.570 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 4 de outubro de 2021
Recorrente CONGRESERV CONCRETO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA - Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA - Constatada as hipóteses descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, a multa de ofício terá seu percentual duplicado.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. CABIMENTO - Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

LEGITIMIDADE. INTERESSE DE AGIR. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. A impugnante não possui interesse de agir, nem legitimidade de parte, para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco à pessoa física, que não interpôs impugnação.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA OU JUDICIAL. NÃO VINCULANTE. A autuada não juntou nos autos posição que vincule as decisões prolatadas por este colegiado.

LANÇAMENTO. PERSONALIDADE JURÍDICA. DESCONSIDERAÇÃO. INOCORRÊNCIA. RECONHECIMENTO DA RELAÇÃO TRABALHO. A desconsideração da personalidade jurídica se constitui fenômeno decorrente de pronunciamento judicial, tendo cabimento em situações específicas, não adequadas ao ato administrativo de lançamento. Não configura desconsideração da personalidade jurídica o afastamento que se faz em relação ao contrato civil de prestação de serviços, reconhecendo-se a condição de segurado empregado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar, e no mérito, por maioria de votos em negar provimento ao recurso. Vencidos os

conselheiros Wesley Rocha, Fernanda Melo Leal (relatora) e Mauricio Dalri Timm do Valle, que deram parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de 150% para 75%. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Maurício Vital.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocado(a)), Fernanda Melo Leal, Flavia Lilian Selmer Dias, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente)

Relatório

O lançamento em questão refere-se aos seguintes autos de infração:

- 1 – Contribuições patronais – **R\$ 24.696.756,42;**
- 2 – Outras Entidades e Fundos – **R\$ 4.538.391,05;**
- 3 – Contribuições dos segurados – **R\$ 1.349.680,50.**
- 4 – Multa Isolada por Compensação com Falsidade da Declaração – **R\$ 5.407.298,43.**

Tudo, conforme RELATÓRIO FISCAL DO AUTO DE INFRAÇÃO de fls. 2083/2195.

A autuada apresentou sua IMPUGNAÇÃO, fls. 2329/2392, asseverando, em apertada síntese, que:

1 – Optou, em 2015, pelo recolhimento da contribuição previdenciária com base na Receita Bruta. Entretanto, a fiscalização considerou indevida a opção, sob o argumento de que a Lei nº 12.546/2011, não permitia, em razão do serviço prestado referir-se a empreitada ou subempreitada, não podendo ser considerado como de construção civil. Todavia, a mesma fiscalização no processo nº 19515-720.709/2018-91 – que versa sobre o recolhimento das

contribuições ao PIS e a COFINS, para não reconhecer como válida a opção efetuada pela impugnante de recolher tais contribuições pelo regime não cumulativo – entende que a sua atividade é a de construção civil.

2 – A fiscalização deveria ter aproveitado os pagamentos existentes, lançando somente a diferença, sem deixar o valor recolhido como um crédito a ser compensado. *Não há nenhuma lógica em adotar tal entendimento.*

3 – Não é devida a multa qualificada, uma vez que não houve dolo, ou qualquer conduta no intuito de sonegar tributos devidos. Houve, no máximo, uma opção indevida pelo recolhimento pela Receita Bruta.

4 – Relativamente ao SAT, o enquadramento foi de acordo com o CNAE fiscal de comércio varejista, por entender ser o mais adequado. A fiscalização entende que sua atividade é de serviço de concretagem, portanto, de construção civil, o que exige alíquota de 3%; não de 1%, o que demonstra que o lançamento é totalmente im procedente.

Ilegitimidade passiva

5 – Quanto à afirmação de que NAGILA, REDESERV e TRANS-SERV seriam interpostas pessoas jurídicas utilizadas para simular a prestação de serviços, não há comprovação. Ao contrário, são pessoas jurídicas devidamente constituídas, com funcionários registrados, os quais lhe prestavam serviços. Sua relação jurídica com elas era puramente comercial, suportada por contrato e notas fiscais de prestação de serviços. Assim, não pode ser responsabilizada por eventuais omissões ou erros por parte das três empresas citadas.

6 – A autoridade fiscal deveria ter excluído a NAGILA e a TRANS-SERV do regime do SIMPLES e lançado os valores devidos contra elas; não contra a Impugnante. No caso da REDESERV, o mesmo raciocínio se aplica por ela ser optante do Lucro Presumido. A NAGILA e a TRANS-SERV teriam violado o disposto no artigo 14, inciso IV, da Lei 9.317/96; não a Impugnante, não podendo esta ser o sujeito passivo da obrigação tributária.

Efetiva prestação de serviços efetuada pela NAGILA, REDESERV e TRANS-SERV

7 - Para que o fisco federal pudesse adequadamente lavrar um Auto de Infração contra a IMPUGNANTE, deveria, antes, ter comprovado satisfatória, plena e cabalmente, que o serviço prestado pela NAGILA, REDESERV e TRANS-SERV não ocorreu. O contrário afronta os princípios da verdade material e da legalidade.

Desconsideração da PJ – violação Artigo 50 do Código Civil

8 – Ao lavrar o presente AIIM, foi desconsiderada a personalidade jurídica das empresas NAGILA, REDESERV e TRANS-SERV para tributar as contribuições previdenciárias na pessoa da IMPUGNANTE. De acordo com o artigo 50 da Lei n. 10.406, de 10.01.2002 (Código Civil), a desconsideração da personalidade jurídica de sociedades legalmente constituídas requer a prévia emissão de decisão judicial que a autorize.

Desconsideração das Prestadoras de Serviço

9 – A autoridade fiscal desconsiderou vários pagamentos efetuados pela IMPUGNANTE para sociedades prestadoras de serviço, por entender que as mesmas seriam, na verdade, empregados da própria IMPUGNANTE, o que não corresponde à realidade dos fatos.

Impossibilidade de se Presumir a Existência de suposto Vínculo entre a Impugnante e as Contratantes, sob pena de invasão da competência da Justiça do Trabalho

10 – A Justiça do Trabalho é competente para o reconhecimento e julgamento de relações de emprego. Sob a égide da redação conferida ao artigo 114 da CF/88, a jurisprudência emanada de nossas Cortes de justiça firmou o entendimento de que a autoridade administrativa não poderia invadir a competência da Justiça do Trabalho para declarar a existência de vínculo empregatício, diverso do originalmente pactuado entre o tomador e o prestador de serviços.

Ocorre que, para lavrar o auto de infração ora guereado, a autoridade fiscal estabelece a premissa de que a IMPUGNANTE, e não as empresas prestadoras de serviço, seria a contribuinte da contribuição previdenciária. Assim, a autoridade fiscal desconsiderou a relação pactuada entre duas pessoas jurídicas, para pressupor e presumir suposto vínculo de trabalho existente entre pessoa física e a pessoas jurídica contratante do serviço, o que, no caso em concreto, não é admissível, uma vez que é impossível a IMPUGNANTE figurar como empregadora, à luz das leis que regem a relação de emprego.

Artigo 129 da Lei n.º 11.196/05

11 – Para pôr fim às discussões sobre o regime tributário aplicável às sociedades constituídas para a prestação de serviços de caráter pessoal, o artigo 129 da Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005, expressamente esclareceu que elas devem ser tributadas tão somente como pessoas jurídicas.

Deve-se ressaltar que, desde a edição do artigo 129 da Lei n.º 11.196/05, para que a autoridade fiscal possa desconsiderar a prestação de serviços ofertados por uma pessoa jurídica, ela deve antes observar as disposições havidas no artigo 50 da Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. Assim, deve antes efetuar a desconsideração da personalidade jurídica da prestadora de serviços, conforme demonstrado no item 2.6, vale dizer, somente por meio de decisão judicial. Ora, como se sabe, tal sistemática não foi observada no caso em concreto, pois simplesmente se presumiu que as pessoas jurídicas prestadoras de serviço eram empregados da IMPUGNANTE, dando margem a lançamento de supostos valores devidos. *Colaciona o entendimento do o entendimento do então Secretário da Receita Federal EVERARDO MACIEL.*

Dessa forma, nos termos do artigo 129 da Lei n.º 11.196/05, para que a autoridade lançadora pudesse considerar a prestação de serviço como se fosse efetuado por empregado, ela deveria ter observado o disposto no artigo 50 da Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, ou seja, somente através de autorização por meio de decisão judicial.

Inexistência de Fundamento legal para a desconsideração dos serviços prestados pelas pessoas jurídicas à Impugnante

12 – O direito positivo brasileiro não admite a tese de que a lei tributária pode ou deve ser interpretada segundo critérios econômicos. Tanto é assim que, recentemente, as

autoridades fiscais confessaram publicamente que a legislação em vigor não lhes oferecia instrumentos suficientes para impedir os "planejamentos fiscais" lícitos e levaram o Congresso a promulgar a Lei Complementar n.º 104/2001, que alterou o CTN, mediante a introdução de parágrafo único ao art. 116, do seguinte teor.

O referido dispositivo não é autoaplicável, já que ele próprio faz menção à necessidade de uma lei ordinária para que passe a ter aplicação. Nesse sentido, confira-se o entendimento do professor MARCO AURÉLIO GRECO. Colaciona excertos da citada doutrina.

A regulamentação da LC n.º 104/2001 chegou a ser objeto dos artigos 13 e seguintes da Medida Provisória (MP) n.º 66, de 29 de agosto de 2002. A Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda explicitava que os atos e negócios definidos na MP n.º 66/02, "embora lícitos", buscariam "*tratamento tributário mais favorecido*". Todavia, os artigos 13 a 19 da MP n.º 66/02 não foram convertidos em lei (apenas parte da MP n.º 66/02 foi convertida na Lei n.º 10.637, de 30.12.2002).

Não tendo os artigos 13 e 14 da MP n.º 66/02 sido convertidos em lei, tem-se que a eventual economia tributária auferida em razão da opção por determinado modelo lícito de operação não é suficiente, por falta de previsão legal, para que essa operação seja considerada ilegítima. Nesse sentido, já era o entendimento manifestado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme se observa dos seguintes acórdãos. *Transcreve excertos de Acórdãos da CSRF*.

Não há que se falar na aplicação do artigo 50 da Lei n.º 10.460, de 10 de janeiro de 2002, uma vez que haveria necessidade de autorização judicial para desconsiderar a pessoa jurídica das prestadoras de serviço. Portanto, não podem ser desconsiderados os contratos celebrados com a IMPUGNANTE e as sociedades prestadoras de serviço, meramente por presunção da autoridade fiscal.

Ausência de Simulação

13 – Deve-se ressaltar que a Lei n.º 7.713/88 - Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (arts. 45 e 150) alberga normas gerais aplicáveis à auferição de rendas e proventos de qualquer natureza. Ademais, a indigitada norma não tem o condão de proibir a prestação de serviços intelectuais por intermédio de uma pessoa jurídica, não podendo ser aplicada ao caso concreto sob o fundamento de que houve simulação.

O direito brasileiro apenas consagra como limite à liberdade fiscal dos contribuintes a validade dos atos jurídicos pelos quais essa liberdade se exerce. Disso se extrai que, no caso de tal liberdade se haver exercido por intermédio da prática de atos válidos, não será possível ao Estado formular qualquer pretensão tributária ao abrigo de uma outra ordem de limitações, expressa numa cláusula geral interpretativa.

O Código Civil brasileiro, especificando esse conceito geral, enumera, no seu art. 167 § 1º, três formas típicas de simulação dos atos jurídicos: (i) quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas a quem, realmente, se conferem ou transmitem (a chamada "interposição fictícia de pessoas"); (ii) quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; (iii) quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.

Quando ocorre simulação, aí sim, o ato é inválido e a autoridade fiscal poderia tributar consoante a verdadeira natureza da operação real que se pretendeu ocultar sob as vestes da operação simulada.

No caso *sub examine*, podemos observar que não houve por parte da IMPUGNANTE nenhuma intenção de ocultar a tributação auferida, seja por uma pessoa física, seja por uma pessoa jurídica, ela simplesmente fez a contratação que era permitida pela legislação tributária, e acabou sendo penalizada de forma injusta e arbitrária por essa conduta.

Podemos concluir que a contratação da pessoa jurídica e os contratos por ela celebrados com os tomadores de serviços não podem configurar-se como simulados, mormente em face da jurisprudência do Conselho de Contribuintes nesta matéria. O acórdão paradigmático, em matéria de simulação, no âmbito do Conselho de Contribuintes, é o Acórdão (unânime) n.º 101- 93.616, da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, de 20 de setembro de 2001, de que foi Relatora a Conselheira SANDRA MARIA FARONI, cuja ementa assim dispõe...

Verifica-se que nenhuma restrição legal, contratual ou de outra natureza existe à celebração de um contrato de sociedade para a constituição de pessoa jurídica destinada à prestação de serviços.

Multa De Ofício Qualificada

14 – Foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150%, por entender que a IMPUGNANTE teria infringido os artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, em conjunto com a Lei n.º 8.137/90.

Há nos autos apenas meras presunções suscitadas pela autoridade fiscal, as quais não podem ser levadas em consideração, uma vez que não foi comprovado o dolo, a fraude ou a simulação, essas, sim, as condutas ensejadoras da aplicação da multa de ofício qualificada.

É de se ressaltar que somente é justificável a exigência da multa qualificada quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa

15 – Não bastassem os vários argumentos indicados nos tópicos acima, no bojo das preliminares – os quais, por si sós, são suficientes para afastar a exigibilidade do ora guerreado crédito tributário –, ressalta a IMPUGNANTE que, caso parte ou todo o auto de infração em apreço receba o julgamento procedente, não devem ser aplicados os juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Segundo o CTN, as obrigações tributárias têm natureza principal ou acessória. O art. 113, §1º, do CTN dispõe que as obrigações tributárias principais são aquelas de natureza pecuniária, e que envolvem, portanto, o pagamento de tributos em dinheiro ou em outro meio de troca. Já as obrigações tributárias acessórias são aquelas que derivam de meros deveres administrativos cuja finalidade é controlar os fatos relevantes pertinentes ao surgimento das obrigações principais, nos termos do art. 113, § 2º, do CTN.

Ora, de acordo com o CTN, se apenas a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento da obrigação acessória é que se converte em obrigação principal, apenas essa penalidade insere-se no conceito de crédito tributário de que trata o art. 139 do CTN, abaixo transcrito:...

Tal conclusão é de extrema importância, no tocante à base de incidência dos juros de mora, uma vez que o art. 161 do CTN é expresso no sentido de que apenas o “crédito” não pago no vencimento é que deverá ser acrescido de juros de mora.

Diante do exposto, se considerarmos que (I) apenas as penalidades por descumprimento de obrigações acessórias se convertem em obrigação principal e (II) apenas a obrigação principal constitui crédito tributário, torna-se insofismável a conclusão de que somente as penalidades por descumprimento de obrigações acessórias são acrescidas de juros de mora se não forem pagas no prazo legalmente estabelecido.

Isso significa que as multas aplicadas nos lançamentos de ofício (nos termos do art. 44 da Lei n.º 9.430/96), por não decorrerem do descumprimento de obrigações acessórias, não podem constituir o crédito tributário. A consequência disso é que tais multas não sofrem nem poderão sofrer a incidência dos juros de mora, já que o art. 161 do CTN é expresso no sentido de que apenas o “crédito tributário” não pago no vencimento é que será acrescido de juros de mora.

Esse entendimento vem sendo adotado por esse Egrégio Tribunal Administrativo, conforme se verifica dos trechos relevantes das decisões abaixo Ressalte-se, outrossim, que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já pacificou o entendimento quanto à não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício (Acórdão CSRF/02-03.133), conforme se extrai do resultado do julgamento do processo n.º 18471.001680/2004-30.

Colaciona ementas do CARF e trecho do Acórdão da CSRF citado. Uma vez não sendo a multa de ofício parte integrante do crédito tributário, mas apenas uma penalidade por infração à lei tributária, requer a IMPUGNANTE que, caso alguma parte do auto de infração seja mantida – hipótese admitida apenas para efeitos de argumentação –, seja afastada a incidência dos juros SELIC sobre a respectiva multa de ofício, pelos motivos acima aduzidos.

Exclusão das responsabilidades dos Administradores

16 – A autoridade exatora procedeu à inclusão dos administradores da IMPUGNANTE, os Srs. FÁBIO GONZALES NOVAIS e MARCELO GONZALES NOVAIS, como corresponsáveis perante o lançamento tributário em apreço.

Não foi imputada qualquer conduta antijurídica aos administradores que ensejasse essa corresponsabilidade tributária. A única justificativa que a autoridade fiscal oferta para dar guarida à corresponsabilidade tributária é o fato de eles serem administradores da IMPUGNANTE.

É por essas razões que a IMPUGNANTE pleiteia a exclusão da corresponsabilidade dos administradores. Não há que se falar na aplicação dos artigos 124 e 135 do CTN ao presente caso, sob pena de homenagearmos a absurdez: em primeiro lugar – para responsabilizar o administrador, é necessário transcender a pessoa jurídica por ele administrada e

comprovar que a pessoa física agiu na intenção da infração, o que não foi feito pela autoridade fiscal; em segundo lugar – não houve a comprovação efetiva da conduta dolosa ou culposa por parte da IMPUGNANTE, a qual justificaria a aplicação dos artigos 124 e 135 do CTN. Além do mais, ad *argumentandum tantum*, em momento algum, a fiscalização embasou o lançamento com espeque nas referidas normas legais. Trata-se de crasso vício.

À luz da análise dos autos, a autoridade fiscal não logrou demonstrar a conduta dolosa ou culposa por parte dos administradores da IMPUGNANTE, o que poderia justificar adequadamente o lançamento. Diante do impasse, a hesitação e o açodamento levaram a autoridade exatora a equívocos, o maior deles, o de que a IMPUGNANTE teria se utilizado de uma interposta pessoa jurídica para simular a prestação de serviços (mas, acintosamente, sem descrever, em momento algum, qual foi a conduta inadequada dos administradores.

Nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a única forma de os débitos de uma pessoa jurídica alcançarem a pessoa física administradora está na hipótese de se ficar demonstrado inequivocamente que o administrador agiu com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos. Colaciona excertos de julgado do STJ.

O Supremo Tribunal Federal, no RE 562.276, estabeleceu verdadeiro regramento à matéria, em sede de repercussão geral (art. 543-B do CPC), pelo qual o sócio só se responsabiliza quando atua com excesso de poderes, extrapolando suas obrigações previstas no contrato social da empresa, o que no caso dos autos não se verificou. Transcreve excertos do julgado citado.

O CARF já se manifestou a respeito da matéria, entendendo que não caberia a responsabilidade solidária em casos análogos ao caso dos administradores da IMPUGNANTE, conforme podemos verificar nos acórdãos abaixo transcritos. Colaciona ementas de Acórdãos do CARF.

Ao final, requer o cancelamento do lançamento

A DRJ Campo Grande, na análise da impugnatória, manifestou seu entendimento da seguinte forma:

=> **do recolhimento da contribuição previdenciária com base na receita bruta:** alega a Impugnante que optou, em 2015, pelo recolhimento da contribuição previdenciária com base na Receita Bruta. Entretanto, a fiscalização considerou indevida a opção, sob o argumento de que a Lei nº 12.546/2011, não permitia, em razão do serviço prestado referir-se a empreitada ou subempreitada, não podendo ser considerado como de construção civil. Todavia, a mesma fiscalização no processo nº 19515-720.709/2018-91 – que versa sobre o recolhimento das contribuições ao PIS e a COFINS, para não reconhecer como válida a opção efetuada pela impugnante de recolher tais contribuições pelo regime não cumulativo – entende que a sua atividade é a de construção civil.

Ressalta-se que a Impugnante afirma que **optou**, em 2015, pelo recolhimento da contribuição previdenciária com base na Receita Bruta.

Entretanto, verifica-se, conforme esclarece, de forma cristalina, o Relatório Fiscal, que, somente, a partir de 01/12/2015, com a alteração do Art. 7º da Lei 12.546 pelo Art. 1º da Lei

13.161 de 31/08/2015, a adoção do regime de apuração da contribuição previdenciária sobre a receita bruta passou a ser opcional. Portanto, até 30/11/2015, não era cabível à Impugnante a adoção de tal enquadramento.

Considera-se, ainda, a incompatibilidade com a atividade de “execução de obras por empreitada ou subempreitada” desenvolvida pela Impugnante, o que restou evidenciado diante dos fatos trazidos, com riqueza de detalhes, através do referido Relatório Fiscal, às fls. 2083/2195.

=> da ausência de compensação, pela auditoria, dos valores recolhidos indevidamente: reclama a contribuinte que a fiscalização deveria ter aproveitado os pagamentos existentes, lançando somente a diferença.

A esse respeito, esclarece-se que falta amparo legal para o aproveitamento de recolhimento indevido, por ocasião da apuração de créditos tributários. No caso em tela, restou comprovado que a atividade da empresa não permite que seja efetuado o recolhimento segundo a previsão da Lei 12.546/2011. Assim, todo recolhimento havido nessa forma foi indevido.

Dessa forma, a partir do momento do recolhimento indevido, a empresa passa a ter um crédito passível de restituição ou compensação. Como tal, sujeito à legislação quanto aos procedimentos para o gozo do direito, merecendo destaque a Instrução Normativa RFB nº 1300, de 20 de novembro de 2012, vigente até 17 de julho de 2017 quando foi revogada pela Instrução Normativa nº 1717.

=> da diferença da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho-gilrat: alega a Impugnante que o enquadramento foi de acordo com o CNAE fiscal de comércio varejista, por entender ser o mais adequado. A fiscalização entende que sua atividade é de serviço de concretagem, portanto, de construção civil, o que exige alíquota de 3%; não de 1%, o que demonstra que o lançamento é totalmente improcedente.

De acordo com o artigo 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, é de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, conforme § 5 de tal artigo. Atividade preponderante é aquela que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. É o que determina o § 3º acima.

De acordo com o quadro demonstrativo, exemplificativo, no Relatório Fiscal, às fls. 2100, a soma do número de trabalhadores da Impugnante vinculados diretamente à prestação do serviço de concretagem é absolutamente maior do que o total dos demais.

Portanto, é incontestado o reenquadramento realizado pela fiscalização, aplicando a alíquota de 3% e lançando a diferença devida pela contribuinte.

=> da simulação. intuito de fraude/sonegação. multa qualificada : Argumenta a impugnante que a desconsideração da personalidade jurídica de sociedades legalmente constituídas – como é o caso da REDESERV – requer a prévia emissão de uma autorizativa decisão judicial, nos termos do art. 50 da Lei n.º 10.406, de 10.01.2002 (Código Civil).

Com referência aos pagamentos para sociedades prestadoras de serviço, considerados pela Fiscalização, na verdade, como remuneração a empregados da Contribuinte, argui a Impossibilidade de se Presumir a Existência de suposto Vínculo entre a IMPUGNANTE e as contratantes, sob pena de invasão de Competência da Justiça do Trabalho.

Contudo, em que pesem as alegações, todas as observações da Fiscalização, no que se refere aos pagamentos à REDESERV, apontam na direção do que está efetivamente afirmado, em seu Relatório: "*...as escriturações contábeis das duas pessoas jurídicas, em todo o período examinado, demonstram que a movimentação financeira entre elas tem um objetivo definido que é realizar o pagamento de remuneração às pessoas físicas destacadas, principalmente aos administradores da CONCRESERV: os senhores MARCELO e FÁBIO...*".

Diante de toda a descrição da situação de fato, reputa-se acertada a constatação da Fiscalização quanto aos pagamentos realizados às Pessoas jurídicas, que, como demonstrado no RF onde foram descritas todas as condutas praticadas pela empresa, levaram à conclusão de que parte dos serviços prestados pelos prestadores de serviços (pessoa jurídica) ocultam verdadeiras relações empregatícias com a empresa fiscalizada. Assim é que o RF traz farta descrição que comprovam a efetiva intenção da Fiscalizada em remunerar as pessoas físicas dos sócios das PJ contratadas.

Ressalte-se, sobre a controvérsia suscitada, que a consecução de todo e qualquer negócio jurídico privado, ainda que existentes regras de conduta exaradas pelo Estado, enquadra-se no escopo da manifestação da vontade dos participantes envolvidos, de maneira que não se pode definir os efeitos de uma eventual pactuação, modificação, rescisão ou distrato de um negócio particular. No entanto, o que se deve analisar é se os efeitos fiscais a serem oponíveis ao fisco podem subsistir.

Neste passo, importa frisar ainda que há muito se encontra sedimentada a separação entre o Direito Tributário e o Direito Privado enfeixada pelo art. 109 do CTN, no que toca os efeitos fiscais da obrigação tributária principal, que não podem ser modificados pelos institutos típicos de convenção entre partes contratantes.

Tal instrumento (Contrato) prevalece no âmbito das relações entre as partes convenientes, não tendo força modificativa sobre normas de ordem pública consignadas em lei, que com ela sejam incompatíveis. Neste sentido, o disposto no art. 118 do CTN.

Frise-se que o art. 123 do Código Tributário Nacional – CTN é claro ao proibir que convenções particulares suprimam a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias e, também, da responsabilidade pelo pagamento de tributos. Ocorre que a impugnante é tributada mediante a sistemática do lucro real, assim, a condicionante a ser observada diz respeito ao fato de o contrato apresentado poder ser oponível a terceiros; e a Receita Federal configura-se um terceiro perante mutuante e mutuário.

O artigo 221 do Código Civil, abaixo transcrito, indica o alcance do instrumento particular, neste caso do contrato. Face à não comprovação da efetiva prestação de serviços das PJ contratadas, na questão, por pertinente, acrescenta-se abaixo jurisprudência do CARF, desde a época em que se denominava Conselho de Contribuintes

Como visto, os contratos de prestação de serviços constituem nítidos negócios jurídicos, no sentido de que cabe à autonomia da vontade disciplinar-lhe os efeitos, daí advindo a máxima *pacta sunt servanda*. Nesse sentido, o que a fiscalização fez, e o fez com esmero e detalhamento, foi desconsiderar os efeitos destes contratos de prestação de serviços e não a constituição das mesmas.

Estas continuam existindo em todos os seus efeitos legais, mas, para o efeito tributário, as relações de prestação de serviços não se lhe imputam, às pessoas jurídicas, mas sim às pessoas físicas a ela vinculadas que prestaram serviços nesta condição à Contribuinte autuada.

No que toca à necessidade de edição de novo instrumento legislativo que o venha a regular, melhor sorte não assiste ao contribuinte. É óbvio que em muitas situações exige-se um regramento específico que determine critérios em relação aos quais há que se ter um tratamento diferenciado quanto à conduta adotada pelo contribuinte em seu planejamento tributário. Ocorre, contudo, que no caso dos autos, não há maiores complexidades e aspectos técnicos a serem previstos, pois a situação material já se encontra prevista na Lei nº 8.212/91 (citada de forma reiterada no Relatório Fiscal), enquanto uma prestação de serviços feita por pessoas físicas, na qualidade de segurados empregados da pessoa jurídica, de forma que, havendo o reconhecimento de que não houve uma efetiva prestação de serviços pela pessoa jurídica, mas sim pelos segurados a ela vinculados, desnecessário se torna outra qualificação.

A respeito dos questionamentos da impugnante sobre a desconsideração da Personalidade jurídica das PJ, e da Existência de suposto Vínculo empregatício entre a IMPUGNANTE e as contratantes, entendo que o Auto de Infração em questão não pretender adentrar nessas searas.

À vista disto, no tocante à efetiva desconsideração da personalidade jurídica, como bem salientado pelo próprio contribuinte, tal procedimento somente se permite após pronunciamento judicial específico. Neste caso, porquanto, tal expediente diz respeito, exclusivamente, à questão da responsabilidade civil quando da confusão patrimonial entre pessoa jurídica e pessoa física. Ocorre, contudo, que a situação posta nos autos, não efetivou a desconsideração da personalidade jurídica.

Evidentemente, o procedimento da desconsideração da personalidade jurídica, quanto ao seu cabimento material, pressupõe a invasão coativa no patrimônio de terceiro alheio à relação jurídica. Como deflui da essência do ato administrativo de lançamento, este não possui esta finalidade, de forma que somente posteriormente, em sede de execução judicial poder-se-ia cogitar da adoção deste procedimento, e, neste momento, sob a tutela do Poder Judiciário. Assim, não haveria como, de fato, a fiscalização proceder à desconsideração da personalidade jurídica do prestador de serviço.

O que se tem, efetivamente, no caso dos autos é o reconhecimento por si só da condição de segurado empregado em relação a pessoas físicas que prestaram serviços ao contribuinte, prestação esta dissimulada sob a forma de um contrato entre pessoas jurídicas.

Portanto, não houve, propriamente, uma desconsideração da personalidade jurídica, mas sim, o afastamento do contrato de prestação de serviços entre a Contribuinte e a empresas interpostas, para reconhecer a pessoalidade das pessoas físicas a esta vinculadas no que tange à prestação de serviços.

Assim, este procedimento, além do próprio artigo 118, inciso I, do CTN, encontra sua legitimidade em outras duas previsões bastante peculiares no âmbito do direito tributário, quais sejam, o artigo 229 § 2o do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto no 3.048/99, e o artigo 116, parágrafo único, do CTN.

O procedimento adotado pela fiscalização encontra o devido amparo legal, seja no tocante à máxima lei tributária (Código Tributário Nacional - CTN), seja no tocante à legislação previdenciária (Lei nº 8.212/91), não configurando, em sua essência, a desconsideração da personalidade jurídica tal qual prevista no direito privado pátrio (Código Civil e Código de Defesa do Consumidor). Basta, apenas, verificar se, materialmente, a realidade dos fatos se amolda aos ditames seja do artigo 229, § 2o. do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto no 3.048/99.

Outrossim, o CARF tem aceito a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional – CTN, conforme ementas abaixo transcritas. Portanto, considerando que não houve uma efetiva “desconsideração da personalidade jurídica” da empresa prestadora de serviço, mas sim, a constatação de simulação de negócios jurídicos sob a adoção de uma pessoa jurídica para encobrir a evidente prestação de serviços pelas pessoas físicas, adotando-se a fórmula prevista no artigo 116, parágrafo único, do CTN, e o artigo 229, § 2o do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto no 3.048/99, e não se aplicando o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, entendo como correto o lançamento levado a efeito pela fiscalização.

Com referência à alegação de invasão de Competência da Justiça do Trabalho, também não é o que ocorre nos autos. Embora os diversos ramos do direito sejam relativamente autônomos, são interdependentes. Como visto acima, o próprio Código Tributário Nacional, permite o agir da autoridade tributária na busca da realidade, afastando a situação jurídica aparente, para fins tributários. O Direito Tributário por vezes se vale das construções elaboradas por outros segmentos do direito para, sobre elas, estruturar as relações e imputação tributárias.

Por sua vez, a caracterização de segurado empregado pela legislação previdenciária encontra paralelo na legislação trabalhista ao tratar da relação empregatícia, motivo pelo qual a autoridade autuante também faz referências aos dispositivos da CLT em seu Relatório Fiscal, fato que não macula ou deixa de prover os lançamentos de fundamentação legal. Basta verificar que a atuação fiscal possui embasamento legal tributário, cuja legislação é descrita tanto nos Autos de Infração, quanto no Relatório da fiscalização.

Não se trata de ações oriundas de resolução de conflitos de relação de trabalho, constitucionalmente atribuídas à Justiça do Trabalho, mas de relação tributária, entre Sujeito Ativo e a Contribuinte.

A competência da Justiça do Trabalho, prevista no art. 114 da Constituição Federal, não exclui a competência da RFB para a constituição dos créditos tributários relativos às contribuições previdenciárias decorrentes da relação de emprego ou trabalhista.

Neste sentido, é imperioso observar que o ato administrativo da Receita Federal tem repercussões tributárias e previdenciárias apenas, dele não decorrendo consequências de resolução de conflitos trabalhistas.

Com referência à alegação de que tratavam-se de prestadores de serviços intelectuais, esta também não encontra respaldo nos autos, vez que a Impugnante sequer comprovou a efetiva prestação dos serviços contratados.

No presente caso não há dúvidas quanto à capitulação legal dos fatos, como dispõe o art. 112 do CTN. A adotar de forma indiscriminada o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, a qualquer prestação de serviços, como se intelectuais fossem, inclusive em mão de obra alocada em atividade-fim (cuja terceirização é vedada), em situação em que há relação empregatícia, tornaria inviável todo um sistema trabalhista/previdenciário constitucionalmente/legalmente constituído.

Diante dos fatos narrados no Relatório Fiscal, a Fiscalização entendeu presente, no caso concreto, o evidente intuito de fraude, além de sonegação e conluio, definidos em lei e necessário à qualificação.

No caso, o evidente intuito de fraude/sonegação ficou caracterizado em função dos fatos, narrados no Relatório Fiscal. Constata-se que as conclusões da Fiscalização foram baseadas em amplo trabalho investigativo, constante em diligências, depoimentos e consultas a sistemas, cujos resultados são descritos no Relatório e constantes da farta documentação anexada ao Processo. De sua parte, a Impugnante questiona as conclusões da Fiscalização, contudo não apresenta documentação comprobatória de suas afirmações.

As atitudes sustentadas pelo contribuinte, verificadas e relatadas pela auditoria fiscal, prejudicaram a administração tributária no seu desiderato, qual seja a promoção da arrecadação em favor do Erário.

Tal exasperação da multa, para 150%, alicerça-se no fato de que as **ações, livres e conscientes** do contribuinte, revelaram evidências de sonegação, com intuito de reduzir, de forma fraudulenta, o imposto a pagar.

À luz da legislação pertinente, constitui hipótese de qualificação da multa de ofício a prática de sonegação, fraude ou o conluio, ou seja, ações ilícitas definidas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502, de 1964.

As multas punitivas encontram-se previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (citados no § 1º do art. 44 acima, em destaque) definem os casos de sonegação, fraude e conluio.

Portanto conclui-se que, conforme Relatório Fiscal, restou devidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, fato esse definido em lei como suficiente para autorizar a qualificação da multa de ofício lançada, no percentual de 150%.

=> **da incidência de juros sobre a multa de ofício.** Na impugnação apresentada, a Empresa contesta a incidência de juros sobre as multas de ofício, sustentando a falta de disposição legal para essa exigência.

Conforme pode ser constatado, o auto de infração mostra que os juros moratórios foram calculados apenas sobre o valor do tributo devido e não sobre a multa. Portanto, não há no

caso em tela qualquer referência à cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada, mesmo porque impossível cogitar à época do lançamento se o valor referente à mencionada penalidade não seria recolhido pelo contribuinte.

Em que pese ainda não haver litígio instaurado quanto à aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício não recolhida até a data de seu vencimento, é oportuno esclarecer, inicialmente, que a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício já vencida decorre de determinação legal.

Constata-se que a legislação determina que, sobre 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, incidirão juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, 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.

Por outro lado, é verdade que a multa de ofício não está inserida no conceito de tributo consoante disposto no art. 3º do CTN. Entretanto, também é verdade que o § 1º do art. 113 do CTN, reconhece que multa de ofício tem natureza de obrigação tributária. Já o artigo 139 do CTN estabelece que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal.

Por fim, cabe enfatizar que o acréscimo de juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento está também previsto no art. 161 do CTN. Portanto, da interpretação dos dispositivos acima transcritos, depreende-se que a penalidade pecuniária, a despeito de não ser tributo, faz parte do crédito tributário e, por conseguinte, deve receber o tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário. Conclui-se, assim, que devem incidir juros moratórios sobre o valor da multa de ofício não paga até o seu vencimento.

Cabe enfatizar que a interpretação de que é regular a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício exigida foi acolhida, recentemente, pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do CARF. Também deve ser destacado que, no âmbito do Poder Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão, já legitimou a incidência dos juros sobre a totalidade do crédito tributário, aí incluída a multa de ofício. Portanto, não deve ser acolhida a argumentação apresentada pela impugnante relativa a essa matéria.

=> **da solidariedade passiva dos sócios.** A Impugnante afirma que não estão presentes os requisitos fáticos e legais para que se traga à lume a solidariedade do sócio, mesmo que o auto em si seja mantido. Contudo, apresentou argumentos que tratam da atribuição de responsabilidade a terceiro que *são totalmente impertinentes, posto que não possui mandato deste para representá-lo*. Portanto, deixamos de conhecer os argumentos relativos a responsabilidade solidária passiva.

Conforme já citado, os Responsáveis Solidárias não apresentaram impugnação em seu próprio nome, ficando assim configurada a REVELIA em relação ao lançamento. Vale reiterar que a existência de Sujeito Passivo que não tenha impugnado tempestivamente o lançamento que trate de responsabilidade solidária culminará com a preclusão do seu direito de fazê-lo, tornando-se o mesmo revel.

Nesse sentido, temos firme jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), entre elas o Acórdão 2201-002.758.

=> **do alcance da doutrina e da jurisprudência.** A Impugnante cita doutrinas e julgados administrativos e dos Tribunais Federais com o intuito de fundamentar as suas teses. Assim, cabe-nos esclarecer que a doutrina e a jurisprudência, mesmo sendo esta administrativa, somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

Desta forma, quanto às decisões trazidas aos autos, é de se observar o disposto no artigo 506, do Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, que estabelece que a “*sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros*”. Não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, a interessada não pode usufruir os efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são “*inter partes*” e não “*erga omnes*”.

Portanto, as decisões ordinárias do Poder Judiciário, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. A Administração Pública está pautada pelo princípio da legalidade, que significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não pode se afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar.

Cumpra acrescentar que as decisões administrativas, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos e somente se aplicam à questão em análise e vinculando as partes envolvidas naqueles litígios. Acórdãos das instâncias administrativas eventualmente citados em peça de contestação não integram a legislação tributária, inexistindo efeito vinculante. As decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa são fontes secundárias de Direito Tributário e somente vinculam a administração quando a lei lhes atribuir eficácia normativa.

Porém, no âmbito do Decreto nº 70.235, de 1972, não há norma legal que atribua a tais decisões esse efeito. Assim, em que pese a indiscutível respeitabilidade das decisões emanadas desses órgãos e a sua plena eficácia e força impositiva para as partes envolvidas nos respectivos processos judiciais e administrativos, a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, a lei ordinária, ou ato infralegal não estabelecem, como regra geral, a obrigatoriedade de aplicação das decisões dos tribunais judiciais e administrativos pelas autoridades administrativas de julgamento.

A competência do julgador administrativo está restrita a averiguar a conformidade dos atos praticados pelos agentes administrativos às normas da própria Administração, as quais são veículos de transmissão do conteúdo e sentido das leis para a aplicação pela administração. Os parâmetros e critérios de julgamentos estão limitados ao âmbito administrativo e não há subordinação do julgador administrativo às decisões administrativas ou judiciais sem força vinculante expressa.

Diante de todo o exposto e considerando tudo mais que dos autos consta, voto no sentido de indeferir os pedidos formulados e considerar IMPROCEDENTE a impugnação, mantendo o crédito lançado em sua totalidade.

Em sede de Recurso Voluntário, a contribuinte segue sustentando as mesmas alegações já trazidas e sustentadas na impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernanda Melo Leal, Relatora.

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

NULIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Alega a recorrente a nulidade do auto de infração, uma vez que não houve obediência aos procedimentos fiscais legais, bem como a fiscalização não teria observado a requisitos necessários do Mandado de Procedimento Fiscal -MPF. Alega também que é nulo o auto de infração, uma vez que não teria respeitado os princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório, e que não teria sido determinado a matéria tributável, havendo mácula no lançamento fiscal consoante o fato gerador, por descumprimento do devido processo legal Com isso, verifica-se que as causas de nulidades no processo administrativo fiscal se limitam as que estão elencadas no artigo 59, do Decreto 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Por sua vez, o art. 60 da referida Lei, menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

No presente caso, verifica-se que a recorrente teve ciência de todo os fatos que estavam sendo apontados, pois respondeu a todo questionamento da fiscalização, bem como indicou elementos solicitados para as conclusões do lançamento. Apresentou defesa e recurso,

bem como teve ciência dos demais atos. Registra-se que é pelo processo administrativo fiscal que a Fazenda Pública se utiliza para cobrar legalmente seus créditos, sendo eles de natureza tributária ou não.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento, lavrando-se o auto de infração, e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, independente da ação judicial manejada, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72., conforme dispositivos in verbis:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional"

DECRETO n.º 70.235/72.

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente: I a qualificação do autuado; II o local, a data e a hora da lavratura; III a descrição do fato; IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo (rito processual). O PAF – Processo Administrativo Fiscal se inicia pelo ato da fiscalização realizada pela autoridade administrativa, que realiza as atividades necessárias para obter as informações necessárias na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN, conforme transcrição abaixo:

"Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas".

Assim, a autoridade administrativa tem o poder-dever de realizar diligências que entender devidas para verificar o levantamento de todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes.

Apesar das ações de fiscalização possuírem caráter investigatório e inquisitório, realizando procedimentos unilaterais, de obediência obrigatória, que não é absoluta, o desfecho do PAF alberga os princípios da ampla defesa e contraditório, pois existe nele a possibilidade do contribuinte se manifestar, impugnar, apresentar provas, e contestar todo o apontamento realizado. O PAF, como em diversos procedimentos, é constituído de fases, e nesse sentido existe uma espécie de fase não contenciosa.

Nesses termos, verifica-se que o lançamento está formalmente adequado, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre que determina a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária. Portanto, revela-se inviável falar em nulidade, não se configurando qualquer óbice ao desfecho da demanda administrativa, uma vez que não houve elementos que possam dar causa à nulidade alegada.

No presente caso, verifica-se que a recorrente teve ciência de todos os fatos que estavam sendo apontados, pois respondeu a todo questionamento da fiscalização, bem como indicou elementos solicitados para as conclusões do lançamento, não ocorrendo o cerceamento de defesa, pois o AI possui o indicativos dos critérios adotados, quantum autuado, bem como dos elementos que constituíram a infração e que foram inclusive objeto de questionamentos por parte do recorrente. Assim, não assiste razão a recorrente.

DA CPRB

Neste item eu ratifico e reitero integralmente a decisão de piso. Alega a Impugnante que optou, em 2015, pelo recolhimento da contribuição previdenciária com base na Receita Bruta. Entretanto, a fiscalização considerou indevida a opção, sob o argumento de que a Lei nº 12.546/2011, não permitia tal enquadramento. O Relatório Fiscal aduz que somente a partir de 01/12/2015, com a alteração do Art. 7º da Lei 12.546 pelo Art. 1º da Lei 13.161 de 31/08/2015, a adoção do regime de apuração da contribuição previdenciária sobre a receita bruta passou a ser opcional. Portanto, até 30/11/2015, não era cabível à Impugnante a adoção de tal enquadramento.

A empresa através do item 8 do TIF de 26/01/2018, foi instada a justificar o lançamento em DCTF e o correspondente recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, em conformidade com o Art. 7º da Lei 12.546/2011. A autuada deveria apresentar ainda as bases de cálculo utilizada no cálculo da contribuição devida. A fiscalização na análise dos documentos declaratórios de créditos, constatou que a empresa no ano de 2015, e apenas nesse ano, teria realizado a apuração da contribuição na forma estabelecida pela Lei mencionada.

A CONGRESERV em 08/02/2018 afirmou que o recolhimento na forma declarada em DCTF ocorreu por uma opção da empresa “pela desoneração da folha de pagamento recolhendo o INSS sobre a receita bruta.”.

Considerando o esclarecimento prestado e a falta de previsão na lei, até 11/2015, de que o regime de apuração fosse um ato volitivo do contribuinte, a fiscalização, no item 8 do TIF de 15/02/2018, solicitou que a autuada esclarecesse o fundamento legal para a opção realizada apenas no ano de 2015.

No dia 27/02/2018, a autuada apresentou a seguinte justificativa “A empresa se utilizou do item IV do artigo 7º da Lei 10.546/2011, descritos abaixo: IV – as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433, 439 da CNAE 2.0.” (Sic).

O único CNAE que poderia vincular a fiscalizada ao recolhimento da contribuição na forma determinada pelo Art. 7º da Lei 10.546 - se fosse o caso no período de 01/04/2013 a 03/06/2013 e de 01/11/2013 a 30/11/2015 - seria o da classe 43.9, subclasse 4399-1/99. As notas explicativas do referido CNAE, entretanto, ressaltam que a referida classe não compreende “a execução de obras por empreitada ou subempreitada” que é o caso do serviço de construção civil da CONCRESERV. Portanto, não se pode acolher o pleito da Impugnante.

Da ausência de compensação, pela auditoria, dos valores recolhidos indevidamente

Reclama a contribuinte que a fiscalização deveria ter aproveitado os pagamentos existentes, lançando somente a diferença. Repito o entendimento da decisão de piso no sentido de que falta amparo legal para o aproveitamento de recolhimento indevido, por ocasião da apuração de créditos tributários.

No caso em tela, restou comprovado que a atividade da empresa não permite que seja efetuado o recolhimento segundo a previsão da Lei 12.546/2011. Assim, todo recolhimento havido nessa forma foi indevido. Dessa forma, a partir do momento do recolhimento indevido, a empresa passa a ter um crédito passível de restituição ou compensação. Como tal, sujeito à legislação quanto aos procedimentos para o gozo do direito, merecendo destaque a Instrução Normativa RFB nº 1300, de 20 de novembro de 2012, vigente até 17 de julho de 2017 quando foi revogada pela Instrução Normativa nº 1717.

Da diferença da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho-gilrat

Alega a Impugnante que o enquadramento foi de acordo com o CNAE fiscal de comércio varejista, por entender ser o mais adequado. A fiscalização entende que sua atividade é de serviço de concretagem, portanto, de construção civil, o que exige alíquota de 3%; não de 1%.

Como dito na decisão de piso, é de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante - aquela que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. É o que determina a lei.

De acordo com o Relatório Fiscal, às fls. 2100, a soma do número de trabalhadores da Impugnante vinculados diretamente à prestação do serviço de concretagem é absolutamente maior do que o total dos demais.

Portanto, é inconteste o reenquadramento realizado pela fiscalização, aplicando a alíquota de 3% e lançando a diferença devida pela contribuinte.

DA ALEGACÃO DE ILEGITIMIDADE PASSIVA

O objeto do presente lançamento fiscal consiste na apuração da contribuição previdenciária da quota patronal, devida e não recolhida à Previdência Social, incidentes sobre o

total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês aos segurados empregados, decorrente de fato gerador não declarado em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, antes do início da ação fiscal na empresa Conereserv Concretos S/A, período de 01/2012 a 12/2016.

Aduz a recorrente que não houve a devida comprovação de que a empresa NAGILA seria uma interposta pessoa jurídica utilizada pela Recorrente para simular a prestação de serviço, pelo contrário, a NAGILA apresenta-se como uma pessoa jurídica devidamente constituída, com funcionários rigorosamente registrados, prestando serviços à Recorrente. Ocorre que a fiscalização constatou as seguintes situações:

“(…) 5.2. O objeto do presente lançamento fiscal consiste na apuração da contribuição previdenciária da quota patronal, devida e não recolhida à Previdência Social, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês aos segurados empregados, decorrente de fato gerador não declarado em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, antes do início da ação fiscal na empresa Conereserv Concretos S/A, período de 01/2012 a 12/2016.

5.3. Vale ressaltar que o lançamento da contribuição previdenciária na Conereserv Concretos S/A é sobre a remuneração dos segurados empregados informados nas GFIP da Nagila Matias Novais - ME, empresa constituída como interposta da Conereserv para simular a terceirização de prestação de serviços, ou seja, a Nagila prestou serviços à Conereserv, para tanto constituiu formalmente a empresa “Nagila Matias Novais - ME” com inscrição no CNPJ sob nº 11.695.413/0001-54, fez a opção ao Simples Nacional, emitiu nota fiscal de prestação de serviços com valores abaixo do limite da tabela da opção do Simples Nacional, informou na GFIP a opção dos Simples, deixando de recolher a contribuição previdenciária patronal, inclusive GILRAT e terceiros, fato que em tese, configurou no crime de Sonegação da Contribuição Previdenciária e crime contra a Ordem Tributária, previstos no artigo 337-A, inciso I do Código Penal e no artigo 1º, inciso I e II da Lei nº 8.137, de 27/12/1990.

5.4. A seguir passo a expor os motivos que comprovam que a Nagila Matias Nogueira Novais - ME é uma interposta da Conereserv Concretos S/A:

5.4.1. Dos Livros Diário e Razão (2012 e 2013)

Da análise dos livros contábeis Diário e Razão apresentados pelo contribuinte dos anos de 2012 e 2013, nas contas nº 10004-7 1101010100- Caixa e nº 10018-9 1101020800 – Bco Itaú S/A C/C, não consta movimentação financeira suficiente e necessária para a operacionalidade da empresa. A seguir transcrevemos as contas Caixa e Bancos dos Livros Caixa 2012 e 2013:

No ano de 2012 não houve movimentação financeira por meio de instituições financeiras. Então os valores que constam na conta nº 10004-7 1101010100- Caixa de recebimento da fatura do mês de prestação de serviços totalizado de R\$ 1.303.502,42 ocorreram em espécie? Observa-se que não constam todos os pagamentos necessários para o funcionamento normal de uma empresa prestadora de serviços. Somente alguns pagamentos de adiantamento, de salários, de empréstimos.....e os outros pagamentos necessários ao dia a dia de uma empresa? Quem está os pagando?

No ano de 2013 também não consta pagamentos necessários ao funcionamento de uma empresa normal na contabilidade. Identifica-se somente um lançamento na conta nº 10018-9 1101020800 – Bco Itaú S/A C/C, indicando “valor ref. Ajuste resultados exercícios anteriores no valor de R\$ 3.004,82”, o que significaria esse lançamento? Enquanto que na DIMOF consta informação de movimentação no valor de R\$ 756.758,64 (a débito) e R\$ 801.763,05 (a crédito).

Conclui-se que a contabilidade apresentada à fiscalização não reflete a realidade dos fatos contábeis. Não há veracidade nos lançamentos contábeis, ou seja, é uma contabilidade com conteúdo imprestável. (...)

5.4.7. Das Outras Informações

A empresa Nagila Matias Nogueira Novais - ME foi constituída em 30/12/2009, com capital social de R\$ 5.000,00 e que permanece no mesmo valor até a presente data.

A empresa constituída prestou serviços exclusivamente para empresa CONCRESERV Concreto & Serviços Ltda., fornecendo a mão-de-obra, na maioria na função de motorista de caminhão betoneira e de outros serviços necessários na fabricação do concreto usinado e de argamassa, assim os supostos funcionários da Nagila exerceram as mesmas funções dos empregados da Conceserv.

A sala onde a empresa alega estar sediada se localiza dentro da indústria de usina de concreto, na filial da Conceserv, o de CNPJ 06.262.453/0003-34, no Parque Novo mundo, na capital de São Paulo.

Apresentou o contrato de sublocação de imóvel para fins comerciais como sublocatária da Conceserv. O valor da locação seria de R\$ 900,00 mensais. Nos livros Contábeis da locadora e da locatária não consta lançamento contábil do valor referente ao aluguel. Solicitado no Termo de Intimação Fiscal datado de 20/07/2017 documentos de comprovação dos pagamentos de sublocação da sala 02, entretanto nada foi apresentado.

A proprietária da empresa Nagila é esposa do sócio e diretor-presidente da Conceserv, sr. Fábio Gonzales Novais.

Com intuito de obter documentos e subsidiar a fiscalização solicitamos a abertura de diligência vinculada na empresa Conceserv. Amparado pelo TDPF-Diligência nº 08.1.90.00-2017-00833-5 solicitamos a apresentação do Contrato de Seguro de Vida, Contrato de Plano de Saúde e outros. Dentre os documentos apresentados o Contrato de Seguro de Vida em Grupo realizado com a MetLife- Metropolitan Life Seguros e Previdência Privada S.A, a empresa Conceserv Concreto S/A é “estipulante” e a Nagila Matias Nogueira Novais - ME é “subestipulante”, assim todos os supostos funcionários da Nagila são segurados da apólice de seguros realizados com a Conceserv. A Conceserv ao invés de efetuar o pagamento da fatura de prestação de serviços diretamente a Nagila, realizou os pagamentos das despesas desta, tais como o recolhimento da GRRF- Guia de recolhimento rescisório do FGTS, DARF e outras despesas. O Contador de ambas empresas é o sr. Marcelo Padovezi, CRC 1SP236680. No dia 18/04/2017 compareceu a Defis e prestou esclarecimentos que: os pagamentos da Folha de Pagamento e outros pagamentos de responsabilidade da Nagila são realizados pela Conceserv e que foram contabilizados na conta de adiantamentos de fornecedor, isto é, na conta contábil nº 110212090010709 – Contas a Pagar-Adiantamentos. Justificou que se trata de adiantamento de futura prestação de serviços a ser realizado pela “Nagila”. Dentre os princípios que norteiam o processo administrativo tributário, encontra-se o da verdade material, como meio garantidor da certeza do crédito tributário, no qual se deve buscar a realidade dos fatos. A despeito da apresentação formal de sociedades empresárias aparentemente distintas, constatou-se a efetiva existência de uma única empresa, sujeito passivo deste lançamento. As existências meramente formais da pessoa jurídica NAGILA MATIAS NOGUEIRA Novais - ME somente pode ser justificada como artifício para obtenção indevida do tratamento tributário simplificado e favorecido, instituído pela Lei Complementar nº 123/06 (Simples Nacional). Inquestionável que a pessoa jurídica NAGILA MATIAS NOGUEIRA Novais - ME é, de fato, pessoa jurídica inexistente. Diante do exposto nos itens anteriores, podemos constatar que na realidade quem dirige as operações da empresa são os dirigentes da Conceserv.

A Nagila Matias Nogueira Novais - ME é uma interposta da Conceserv. Constituída unicamente com o objetivo de simular a contratação de prestação de serviços de terceiros para assim deixar de recolher as contribuições previdenciárias patronal/GILRAT e de terceiros

usufruindo do favorecimento da tributação diferenciada da opção do Simples Nacional. Ficou claro que não dispõe de patrimônio e capacidade operacional financeira para desempenhar o objeto da empresa. O único objetivo foi de fraudar e causar prejuízo a Fazenda Nacional”.

Assim, diante do fato da recorrente não conseguir afastar as acusações fiscais, não apresentar provas de suas alegações recursais, e não desconstituir o apontamento fiscal, em razão das diversas informações prestadas pela autoridade administrativa, entendo correta a decisão de primeira instância, e afastar a pretensão de ilegitimidade passiva da recorrente.

DA EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EFETUADA PELA NAGILA

Alega a recorrente que por uma série de questões específicas e desenvolvimento de projetos para os quais é contratada, tem por necessidade contratar ou subcontratar empresas especializadas para edificar as obras em que presta serviço.

Nesse contexto, não cabe à administração pública avaliar como e quais serviços devem ser desenvolvidos para projetos identificados no auto de infração, mas sim os elementos que levam à conclusão sobre a prestação de serviço ou não, para tão somente identificar o fato gerador do tributo. Com isso, entendo que com os elementos trazidos aos autos, correta foi a interpretação da fiscalização, uma vez que os serviços prestados pela empresa Nagila foram de forma exclusivas à recorrente, e também por não haver fluxo de caixa capaz de cobrir todas as operações da contribuinte, deixando de recolher de certa forma o tributo devido.

A DRJ de origem se pronunciou de forma correta nesse ponto. Ademais, o livro caixa da empresa não estaria registrado nos órgãos competentes, requisitos necessários para manter a contabilidade de maneira adequada, correta e qualitativa. Assim, não assiste razão a recorrente, devendo manter-se o levantamento feito pela fiscalização.

DA DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA – VIOLAÇÃO AO ARTIGO 50 DO CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO

No presente caso foi aplicado dispositivos do Código Tributário Nacional, e legislação específica de tributos federais, não devendo ser aplicado o disposto do artigo em questão que em verdade aplica-se aos sócios da empresa atuada, diante da norma especial aplicada ao caso concreto.

Assim, afastar a pretensão do citado artigo 50 do CCB.

DA MULTA QUALIFICADA APLICADA

Foi aplicada ao processo multa qualificada de 150% ao presente caso. A multa qualificada está prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. Referidos dispositivos tratam das figuras da sonegação, fraude e conluio, nos seguintes termos:

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

Conforme relatório fiscal, os elementos que induziram a qualificação da multa foram os abaixo transcritos:

“Efetuada a menção aos dispositivos legais e, considerando os fatos apurados durante o trabalho fiscal e descritos neste Relatório, a fiscalização reitera as ações da fiscalizada que determinaram a qualificação da multa, em conformidade com o § 1º do Art. 44 da Lei 9.430. A análise dos atos praticados pela autuada e seus administradores com o objetivo de reduzir ou evitar o reconhecimento das contribuições previdenciárias devidas seguirá a mesma divisão realizada para descrição das infrações aplicadas no Auto de Infração. Ratifica-se que as ações da fiscalizada que determinam a qualificação da multa de ofício foram descritas anteriormente, buscando a fiscalização neste tópico resumir os fatos devidamente apurados.”

Nesse tópico, tendo a não concordar com a DRJ de origem, uma vez que a justificativa ESPECÍFICA para a qualificação da multa, no tópico específico para tal, não fora determinante.

Como se sabe, a teoria dos motivos determinantes é utilizada para a situação em que os fundamentos de fato de um ato administrativo são indicados pela motivação, hipótese na qual a validade do ato depende da veracidade dos motivos alegados.

Portanto, a denominada teoria dos motivos determinantes consiste em explicitar que a administração pública está sujeita ao controle administrativo e judicial relativo à existência e à pertinência ou adequação dos motivos que ela declarou como causa determinante da prática de um ato. Tal teoria aplica-se aos atos vinculados e discricionários. Saliente-se que a aludida teoria teria aplicação mesmo que a motivação do ato não fosse obrigatória, mas tenha sido efetivamente realizada pela administração.

Para que haja agravamento (qualificadora), deve haver por parte da fiscalização evidente intuito de fraude. No caso, os elementos que levaram à fiscalização à agravar a multa foram exatamente o descrito acima, e não outros elementos, conforme citado pela no relatório fiscal. Nesse sentido, cito a Súmula CARF n.º 14: “A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”.

Assim, é de suma importância que a fiscalização identifique de forma integral ou ao menos remeta as informações que levaram a qualificar a multa, a fim de que não haja cerceamento do direito de defesa. O contribuinte tem o direito de saber exatamente porque está sendo acusado e quais condutas foram praticadas para que aí possa realizar de forma integral sua defesa, privilegiando os princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório. Conforme se constata do Acórdão n.º 2401-005.719, de 11 de setembro de 2018, de relatoria do Conselheiro Rayd Santana Ferreira, da 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, da 2ª Seção, o elemento fraude deve estar bem descrito no relatório fiscal, com elementos que possam levar à conclusão de que evidências levantadas são àquelas que ensejam a aplicação de multa qualificada, conforme ementa transcrito abaixo:

“MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO. De conformidade com a legislação tributária,

especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em meras suposições sobre o tema no Relatório Fiscal”.

Caberia, portanto, à fiscalização a caracterização de mais elementos que pudesse imputar o consilium fraudis, no que diz respeito ao animus fraudulento, ou também o animus simulandi por parte da contribuinte.

Em conteúdo didático, produzido pelo jurista Fábio Piovezan Bozza, que já foi Conselheiro deste Tribunal, verifica-se que: "dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la" (in Planejamento Tributário e Autonomia Privada. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, página 199).

Cumprido esclarecer que, quando há a acusação de uma simulação, existe a distribuição do ônus da prova. Nesse sentido, é o que diz o disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/72, in verbis:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”.

Em que pese o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito ser do interessado/contribuinte, percebe-se que com o dispositivo acima citado o legislador quis que nos casos de caracterização de ilícitos houvesse uma espécie de "distribuição do ônus da prova", a fim de que a fiscalização tivesse também que suportar o encargo de provar com elementos indispensáveis à comprovação do ilícito ocorrido. Nesse sentido, esse Conselho Administrativo já decidiu:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2000 DIREITO CREDITÓRIO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. No processo administrativo de restituição e compensação de créditos tributários, incumbe ao contribuinte provar o fato constitutivo do seu direito (a certeza e liquidez do direito creditório) e, ao Fisco, para indeferir o pleito, provar fatos que evidenciem a inexistência do direito afirmado pelo contribuinte ou que constituam impedimento, modificação ou extinção desse direito.” Acórdão de julgamento n.º 1402-002.484, em 12/04/2017.

Portanto, entendo ser caso de aplicação do art. 112 do CTN, onde utiliza-se de dispositivo mais favorável ao acusado quando restar dúvidas quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade do fato a determinado caso concreto, conforme dispositivo transcrito abaixo:

"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.

Assim, tendo em vista não ser possível concluir pela aplicabilidade dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, não existindo elementos suficientes para aplicar o dispositivo referente à prática de "simulação" ou "conluio", afasto a incidência da multa qualificada, reduzindo o percentual de 150% para o patamar de 75%, referente à multa de ofício.

DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA

Nesse sentido aplico a súmula CARF n.º 108, in verbis: Súmula CARF n.º 108 Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

DA RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES

Aduz a recorrente que a autoridade fiscal teria incluído os sócios administradores como corresponsáveis perante o lançamento tributário. Entretanto, eles apenas constam do relatório fiscal, para fins de registro e futuros desdobramentos fiscais, sendo que no momento não estão como responsáveis pelo crédito fiscal.

Assim, aplico a Súmula CARF n.º 88, assim transcrita:

“Súmula CARF no 88: A Relação de Corresponsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa”.

Assim, diante de tudo o quanto exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito dar **PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, a fim de desqualificar a multa de 150% para 75%, mantendo as demais disposições fiscais do auto de infração.

É como voto.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal

Voto Vencedor

João Maurício Vital, redator designado.

Respeitosamente, divirjo da relatora quanto à qualificação da multa. A conduta do contribuinte, sobejamente descrita no relatório fiscal (e-fls. 2083 a 2194), não deixa dúvida alguma sobre a sua intenção fraudulenta.

Observe-se que a própria relatora, ao tratar da ilegitimidade passiva, admitiu, como fundamento de sua decisão, que o contribuinte não refutou as acusações que constam dos itens 5.3 e 5.4 do Relatório Fiscal. São justamente os itens em que a Autoridade Lançadora descreve a simulação perpetrada pela recorrente, que constituiu e utilizou-se de interposta pessoa jurídica para reduzir o valor da contribuição previdenciária a pagar. Utilizou-se do subterfúgio de transferir seus empregados à nova empresa, optante pelo Simples, mas mantendo consigo todas as relações financeiras e operacionais que caracterizam o vínculo direto entre os empregados e as atividades da recorrente.

A conduta da recorrente, ao meu ver, se amolda exatamente ao que dispõe o art. 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.

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

Ora, o § 1º do art. 44 da lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina que, constatada a hipótese do art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, é imperativa a duplicação do percentual da multa, qualificando-a.

Conclusão

Voto por rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital – Redator designado