



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10865.723498/2016-31
ACÓRDÃO	2302-004.115 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DIPEL PEÇAS E SERVIÇOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2011 a 31/12/2013

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que formal ou documentalmente possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva responsável pela remuneração aos segurados que lhe prestaram serviços por meio de empresas interpostas, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

MULTA QUALIFICADA.

Cabível a aplicação da multa qualificada quando demonstrada a situação fraudulenta praticada pelo sujeito passivo com o objetivo de redução ilegal do recolhimento dos tributos.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

APROVEITAMENTO DE RECOLHIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

O recolhimento efetuado por uma empresa não aproveita a outra, para fins de compensação. A compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional é vedada, conforme dispõe a legislação tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho Veloso Filho, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Reproduzo trecho do Relatório constante da decisão de piso (e-fls. 690/702), que bem descreve o processo:

Do lançamento

Este processo abrange os Autos de Infração relativos:

a) ao lançamento em competências compreendidas entre 08/2011 e 13/2013 das contribuições da empresa incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, e das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados. O montante do crédito, constituído em 08/12/2016, é de R\$ 2.463.556,40 (dois milhões, quatrocentos e sessenta e três mil, quinhentos e cinquenta e seis reais e quarenta centavos);

b) ao lançamento nas competências 08/2011 a 13/2013 das contribuições da empresa devidas a outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados. O montante do crédito, constituído em 08/12/2016, é de R\$ 621.401,81 (seiscentos e vinte e um mil, quatrocentos e um reais e oitenta e um centavos).

A autoridade lançadora detalha no “Relatório do Auto de Infração” de fls. 69 a 112 as razões que a levaram a concluir que a empresa Dipel Peças e Serviços Ltda. fracionou irregularmente suas atividades por meio da utilização das empresas interpostas JP Nacarato Peças e Serviços - EPP e D Gomes Serviços Administrativos

Eireli, com a finalidade exclusiva de obtenção indevida de tratamento tributário simplificado e favorecido.

Resumidamente, a fiscalização constatou que:

a) a empresa principal Dipel Peças e Serviços Ltda. foi constituída em 02/03/1989, tem como forma de tributação o lucro real e possui uma receita bruta e uma movimentação financeira bem elevadas em relação às empresas JP Nacarato Peças e Serviços - EPP e D Gomes Serviços Administrativos Eireli;

b) a empresa interposta JP Nacarato Peças e Serviços - EPP foi constituída em 24/08/2004 com a razão social de Campel Peças e Serviços Ltda. - EPP, ingressou no Simples Nacional em 01/07/2007 e foi excluída em 31/12/2015 por Ato Administrativo praticado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB. Em 19/12/2015 alterou a denominação para JP Nacarato Peças e Serviços - EPP;

c) a empresa interposta D Gomes Serviços Administrativos Eireli foi constituída em 09/05/2012, mesma data de seu ingresso no Simples Nacional, de onde foi excluída em 31/12/2014. Retornou ao Simples Nacional em 01/01/2015 e foi novamente excluída em 31/12/2015, por Ato Administrativo praticado pela RFB;

d) as três empresas mantêm a mesma atividade econômica, ou seja, “comércio por atacado de peças e acessórios novos para veículos automotores”;

e) as empresas Dipel Peças e Serviços Ltda., JP Nacarato Peças e Serviços - EPP e D Gomes Serviços Administrativos Eireli localizavam-se de fato no mesmo endereço – Via Anhanguera, s/nº, Km 146, no mesmo prédio, apenas separadas por salas, conforme visita efetuada ao local;

f) as empresas tem como sócios e são administradas por integrantes do mesmo grupo familiar. A empresa Dipel tem como sócios Paulo Roberto Padilha, com 35% do capital, e Érica Nacarato (com 65% do capital), filha de José Paulo Nacarato e Dulce Gomes Nacarato; a empresa JP Nacarato tem desde 24/11/2014 como titular José Paulo Nacarato (100% do capital); a empresa D Gomes, constituída em 09/05/2012, tem como titular Dulce Gomes Nacarato (100% do capital);

g) O Sr. Valmir Duque de Oliveira passou a integrar a empresa Dipel como sócio em 14/03/2008, com 3% do capital, retirando-se em 11/07/2008. Em 06/03/2009 passou a integrar a empresa JP Nacarato como sócio administrador, com 50% do capital social, retirando-se em 24/11/2014;

h) existe troca de administradores e sócios de uma empresa para outra empresa, alternando períodos de administração numa e noutra, configurando confusão gerencial;

i) em 08/02/2002 a empresa Dipel, por meio de sua sócia Érica Nacarato, nomeou José Paulo Nacarato como procurador, conferindo-lhe amplos, gerais e ilimitados poderes para representá-la em todos os atos que demandassem sua presença, anuência, outorgas e assinatura, etc., praticando todos e quaisquer atos necessários ou convenientes para a administração dos direitos e interesses dela

mandante. Ou seja, a mesma pessoa é responsável pela administração das duas empresas, principal e interposta, configurando clara confusão gerencial;

j) nos logotipos das folhas de pagamento consta o nome da empresa Dipel ao lado do nome das empresas Campel e D Gomes, o que confirma a ligação das empresas entre si;

l) em números médios em 2013, a média do quantitativo de empregados na empresa Dipel teve uma queda de 122 para 88, enquanto que na JP Nacarato aumentou de 29 para 63 e na D Gomes aumentou de 1 para 89, o que leva a crer que a maioria dos empregados estão registrados nas empresas interpostas com o objetivo de usufruir dos favores fiscais do Simples Nacional;

m) o responsável pela remessa das informações das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIPs é a mesma pessoa nas três empresas, Sr. José Paulo Nacarato, com o mesmo número de telefone para contato;

n) existem processos de reclamações trabalhistas de um só empregado como reclamante, e a empresa principal e mais uma ou as duas interpostas como reclamadas, ou as duas interpostas como reclamadas, fortalecendo a conclusão de que se trata de uma única empresa;

o) a movimentação financeira da empresa JP Nacarato é maior que a receita bruta em um mesmo exercício (2013), o que sugere faturamento superior ao declarado, além dos limites estabelecidos para o Simples, aplicando-se a presunção da omissão de receita;

p) apesar de não haver um mútuo contábil formalizado, em 2011 a empresa JP Nacarato, então Campel, recebeu alguns aportes financeiros em forma de empréstimos, tendo em vista seu faturamento anual ser inferior à movimentação financeira e ao total da folha de pagamento nesse ano e inferior à movimentação financeira no ano de 2013;

q) as notas fiscais de serviços das empresas JP Nacarato e D Gomes são endereçadas somente à empresa Dipel, concluindo que estas empresas nada mais são do que prestadoras de mão-de-obra.

Com base nos fatos apurados, a fiscalização concluiu que os trabalhadores formalmente vinculados às empresas JP Nacarato Peças e Serviços Ltda. e D Gomes Serviços Administrativos Eireli se revestiam na realidade da condição de segurados empregados e contribuintes individuais de responsabilidade da empresa Dipel Peças e Serviços Ltda. Assim, efetuou o lançamento de ofício das contribuições devidas, tanto as previdenciárias como as destinadas a outras entidades e fundos, em nome da Dipel Peças e Serviços Ltda.

Em razão da conduta dolosa do contribuinte, foi aplicada ao lançamento a multa de ofício qualificada de 150% prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996.

O lançamento foi impugnado e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 6ª Turma da DRJ/POA, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificada do acórdão, a recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo (e-fls. 861/872), repisando as alegações veiculadas em sua impugnação, em breve síntese:

- a) a empresa JP Nacarato foi constituída em 2004 para fazer os serviços de manutenção e reparação de caminhões, ônibus e outros veículos pesados. A Dipel, com seu crescimento, contratou a JP Nacarato com a finalidade de prestar serviços à Dipel na área de oficina mecânica, como demonstra o contrato de prestação de serviços realizado em setembro de 2004 e agosto de 2011;
- b) após esse período, já enfrentando um início de crise, para que não houvesse demissões, e vendo uma possibilidade de prosperar, decidiu terceirizar alguns setores da empresa, implementando definitivamente a terceirização que já existia na área de oficina;
- c) o crescimento do número de funcionários se deu pela criação das filiais de Rio Verde (em 2009), São José dos Campos (em 2010), Contagem (em 2012), Altamira, Betim e Campinas (em 2013). Todos os mecânicos e funcionários das oficinas dessas unidades foram contratados pela JP Nacarato;
- d) os contratos de prestação de serviços que anexa demonstram claramente que somente houve contratação de funcionários da oficina mecânica, sendo um setor certo e determinado da empresa;
- e) a atividade principal da Dipel era, na época, a venda de peças; a oficina era sua atividade secundária. Portanto, a JP Nacarato prestou serviços em sua área meio;
- f) no período apurado no auto de infração a empresa D Gomes tinha como atividade econômica prestação de serviços administrativos, tendo sido contratada pela Dipel para fornecimento de funcionários da área administrativa da empresa, conforme contrato de prestação de serviços que anexa, em um momento de crise e investimento, possibilitando ao sujeito passivo passar de 136 para 240 funcionários, entre próprios e terceirizados;
- g) sendo uma terceirização lícita, requer seja afastada a ilegalidade em relação aos funcionários da empresa D Gomes Serviços Administrativos Eireli;
- h) em relação à multa do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, a terceirização encontra-se dentro dos limites traçados na Súmula 331 do TST, em setores secundários, não havendo que se falar em fraude. Não houve sonegação. O auto não identificou se houve ou não dano ao erário público, uma vez que a empresa interposta recolheu o Simples e parte de sua arrecadação para a Previdência

Social a cargo da pessoa jurídica. Não ficou claro no auto o dolo e a intenção de fraudar ou prejudicar o erário. A administração da Dipel buscou, por meio da terceirização, a manutenção de 240 empregos. A multa imposta é incapacitante de pagamento;

- i) devem ser deduzidos os valores recolhidos no Simples pelas empresas JP Nacarato Peças e Serviços Ltda. e D Gomes Serviços Administrativos Eireli, referente à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica do período de 08/2011 a 13/2013, para não haver duplicidade de recolhimento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

A recorrente repisa idênticas alegações de mérito àquelas veiculadas em sua impugnação.

Defende, em síntese, que não houve a interposição de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, em patente simulação, para favorecer-se de regime tributário mais vantajoso, e sim, a terceirização lícita de setores meio da empresa, não havendo ilegalidade em suas ações. Motivo pelo qual, inclusive, deve ser afastada a multa qualificada (150%) aplicada no lançamento.

Além disso, solicita o aproveitamento dos valores recolhidos no Simples pelas empresas JP Nacarato Peças e Serviços Ltda. e D Gomes Serviços Administrativos Eireli, no período autuado.

Não obstante, compreendo que a decisão de piso enfrentou, corretamente, os argumentos trazidos pela recorrente. Concordo com a decisão de piso e seus fundamentos, motivo pelo qual adoto como razão de decidir do presente voto, mediante a reprodução do seguinte trecho (art. 114, § 12 do RICARF):

Do mérito

Trata-se de lançamento das contribuições previdenciárias patronais e das devidas a outras entidades e fundos, em razão da prestação de serviços por segurados empregados e contribuintes individuais à empresa Dipel Peças e Serviços Ltda., embora estivessem formalmente vinculados às empresas JP Nacarato Peças e Serviços Ltda. e D Gomes Serviços Administrativos Eireli.

A impugnação do sujeito passivo está centrada na alegação de que teria procedido à terceirização lícita de setores meio da empresa, não havendo ilegalidade em suas ações.

De fato, não existe proibição na contratação de uma empresa por outra para prestação de serviços diversos, mas este não é o caso dos autos.

A fiscalização reuniu um conjunto de fatos, muitos não contestados pelo sujeito passivo, que a levou a concluir pela existência de fracionamento irregular da empresa Dipel Peças e Serviços Ltda. mediante a utilização das empresas interpostas JP Nacarato Peças e Serviços Ltda. e D Gomes Serviços Administrativos Eireli, optantes pelo Simples Nacional, com o objetivo de reduzir o pagamento dos tributos incidentes sobre a mão-de-obra, tais como:

a administração das empresas por integrantes do mesmo grupo familiar, a confusão gerencial e patrimonial; a localização das empresas no mesmo endereço – Via Anhanguera, s/nº, Km 146, no mesmo prédio, apenas separadas por salas; a atuação na mesma atividade econômica; a utilização de logotipos nas folhas de pagamento com o nome da empresa Dipel ao lado das empresas Campel e D Gomes; a diminuição no número de empregados da Dipel em 2013, em contraponto ao aumento do número de empregados nas empresas JP Nacarato e D Gomes; a remessa das informações das GFIPs pela mesma pessoa nas três empresas, com o mesmo número de telefone para contato; a existência de processos de reclamações trabalhistas em que constam a empresa principal e uma ou duas das interpostas como reclamadas; e o recebimento de empréstimos sem formalização pela empresa JP Nacarato em 2011.

Com relação à confusão gerencial, verifica-se que o Sr. José Paulo Nacarato foi um dos sócios fundadores da Dipel Peças e Serviços Ltda., tendo se retirado formalmente da sociedade em 27/01/1998, quando foi admitida a sua filha Érica Nacarato.

Observa-se que em 08/02/2002 a empresa Dipel, por meio de sua sócia Érica Nacarato, nomeou seu pai José Paulo Nacarato como procurador, conferindo-lhe amplos, gerais e ilimitados poderes para representá-la em todos os atos que demandassem sua presença, anuência, outorgas e assinatura, etc., praticando todos e quaisquer atos necessários ou convenientes para a administração dos direitos e interesses da mandante.

A sócia administradora da empresa Campel Peças e Serviços Ltda. - EPP até 24/11/2014, quando foi admitido José Paulo Nacarato, era a Sra. Maria Adélia da Silva Providelli Vermelho, CPF nº 016.389.908-83, que figura como testemunha em vários documentos relacionados à empresa Dipel. É o que se verifica, por exemplo, das Alterações e Consolidações do Contrato Social juntadas às fls. 173 a 187 dos autos, firmadas em 07/01/2013 e 20/02/2013, respectivamente, e do Termo de Aditamento e Contrato de Locação para Fins Comerciais firmado em 01/03/2011 (fls. 345 a 349).

O Sr. Valmir Duque de Oliveira passou a integrar a empresa Dipel como sócio em 14/03/2008, retirando-se em 11/07/2008. Em 06/03/2009 passou a integrar a empresa Campel como sócio administrador, com 50% do capital social, retirando-se em 24/11/2014, juntamente com a Sra. Maria Adélia da Silva Providelli Vermelho.

A ficha cadastral da Junta Comercial do Estado de São Paulo juntada às fls. 392/394, relativa à empresa Campel Peças e Serviços Ltda. (atualmente JP Nacarato Peças e Serviços), demonstra que desde 10/08/2011 o seu endereço é o mesmo que, no período de 04/01/2010 a 04/08/2011, pertencia à filial CNPJ 60.140.720/0003-46 da empresa Dipel:

Avenida Doutor Hipólito Pinto Ribeiro, 405 – Vila Nova – Limeira.

A sócia administradora da empresa D Gomes é a esposa de José Paulo Nacarato, titular da JP Nacarato, que sucedeu a empresa Campel, e mãe de Érica Nacarato, sócia da Dipel.

É nítida, portanto, a confusão gerencial entre as empresas, cujos sócios são ligados por laços de parentesco e/ou atuam em mais de uma empresa.

De acordo com o relato da fiscalização, a remessa das informações das GFIPs era feita pela mesma pessoa nas três empresas, com o mesmo número de telefone para contato. Além disso, existiam processos de reclamações trabalhistas em que constavam a empresa principal e uma ou duas das interpostas como reclamadas, corroborando a conclusão de que se tratava de uma empresa fracionada irregularmente para obtenção de vantagens tributárias.

As notas fiscais de prestação de serviços das empresa Campel e D Gomes eram endereçadas somente à Dipel, o que também indica que aquelas empresas foram utilizadas como interpostas para a contratação de trabalhadores.

A empresa Dipel tinha como objeto social, no período do lançamento, as seguintes atividades: (a) 4530-7/01 - comércio por atacado de peças e acessórios novos para veículos automotores; (b) serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores (de caminhões, ônibus e outros veículos pesados), CNAE 4520-0/01 (Oficina Mecânica – esta subclasse compreende: a manutenção e reparação de caminhões ônibus e outros veículos, incluindo suas partes, peças e equipamentos (novos ou reconicionados)); (c) o comércio exterior de importação e exportação de peças e acessórios novos para veículos automotores, CNAE 4530-7/03. Em 20/02/2013 incluiu a atividade de transporte rodoviário de cargas em geral, exceto de produtos perigosos, intermunicipal, interestadual e internacional, CNAE 4930-2/02.

Observa-se do Aditamento de Contrato de Prestação de Serviços juntado pelo sujeito passivo às fls. 576 a 578, firmado em 08/08/2011 entre a empresa Dipel e a empresa Campel, que o seu objeto era a prestação de serviços de manutenção e reparação de caminhões, ônibus e outros veículos pesados (Oficina Mecânica – CNAE 45.20-0/01), incluindo suas partes, peças e equipamentos (novos ou

recondicionados), reparações mecânicas, hidráulicas, elétricas e de injeção eletrônica, além de outras de qualquer tipo. Como se vê do documento trazido aos autos pelo sujeito passivo, o serviço a ser prestado estava inserido no objeto social da empresa Dipel que consta dos contratos sociais, não merecendo guarida a alegação de que prestava serviços em área meio da empresa, a oficina, já que sua atividade principal era a venda de peças. O fato dos serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores constarem do contrato social como atividade secundária não significa, ao contrário do entendimento do sujeito passivo, que se trate de atividade meio da empresa. Não se trata de prestação de serviços de apoio, nem de acréscimo extraordinário de serviços, mas sim da necessidade permanente de empregados para cumprimento da própria atividade empresarial da Dipel, conforme consta de seu objeto social.

Outra constatação é que, de acordo com o contrato, todas as informações, equipamentos, ferramentas e peças para a realização do serviço, com a especificação dos detalhes necessários à perfeita consecução do serviço, e a forma como ele deveria ser entregue, eram de responsabilidade da Dipel. Na prática, portanto, quem dirigia os serviços dos trabalhadores contratados junto à Campel era a empresa Dipel.

O sujeito passivo admite, em sua impugnação, que todos os mecânicos e empregados das oficinas das filiais de Rio Verde, São José dos Campos, Contagem, Altamira, Betim e Campinas foram contratados pela JP Nacarato.

A empresa Campel Peças e Serviços Ltda., conforme demonstrou a fiscalização, recebeu aportes financeiros em 2011 na forma de empréstimos, sendo possível identificar o registro em 30/09 de pagamento do empréstimo de Érica Nacarato, no valor de R\$ 64.000,00 (fls. 119).

Estes fatos demonstram que não se tratava de mera terceirização lícita, e que a empresa Campel não era efetivamente uma empresa independente, prestando serviços para a empresa Dipel, mas sim era uma parte da empresa Dipel, como concluiu a fiscalização.

(...)

No que diz respeito à D Gomes, o sujeito passivo afirma que esta empresa foi contratada para fornecimento de funcionários de sua área administrativa, conforme contratos de prestação de serviços que anexa.

De acordo com a cláusula 1ª, o objeto do contrato era o fornecimento de mão de obra pela contratada nas áreas administrativa e serviços gerais, conforme constante do Anexo I (documentos às fls. 627 a 667). No entanto, verifica-se pelo Anexo I aos contratos que as atividades exercidas pela D Gomes junto à Dipel eram bem mais amplas, extrapolando o seu objeto social, que era a prestação de serviços administrativos de rotina a empresas clientes, sob contrato, tais como: serviços de recepção, planejamento financeiro, arquivamento, preparação de material para envio por correio, etc.; os centros de prestação de serviços às

empresas ou escritórios virtuais, CNAE 8211300. A contratação pela Dipel abrangia a colocação de pessoas nas áreas de administração, financeiro/cobrança, contábil/fiscal, T.I., R.H., faturamento de peças, faturamento de serviços, logística externa, cadastro, compras e marketing, e até na área de vendas (vendedor de peças e vendedor de serviços).

Observa-se das Notas Fiscais de Serviços Eletrônica - NFS-e juntadas aos autos às fls. 489 a 528 que o email ali indicado é o mesmo, adélia.adm@dipelzf.com.br, tanto pelo prestador dos serviços (D Gomes) como pelo tomador (Dipel). Além disso, o código do serviço prestado – 17.02 – inclui apenas datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, ed, e não todos os serviços que teriam sido contratados junto à Dipel, e que constam da folha de pagamento da D Gomes, como vendedor e entregador.

Portanto, não há como se admitir que se trate apenas de terceirização da atividade meio ou de uma terceirização lícita, como alegou a impugnante.

A autoridade administrativa possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos eivados de vícios, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora, que não pode ficar adstrita aos aspectos formais dos atos e fatos.

É certo que o sujeito passivo, ao encontrar-se diante de vários caminhos lícitos, pode optar por aquele que lhe seja mais vantajoso. Este espaço de escolha decorre da premissa de que ninguém pode ser obrigado a adotar a opção que lhe implica em maior ônus fiscal e encontra-se respaldado na legalidade consagrada pelo artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal.

No entanto, esta liberdade de escolha não vai além dos limites traçados pelo ordenamento jurídico, e é justamente na quebra da legalidade que deve a fiscalização se pautar quando atribui a responsabilidade pelos tributos apurados a sujeito diverso daquele que seria responsável à luz das formalidades com as quais se revestem os atos e negócios jurídicos praticados.

No caso sob análise a fiscalização identificou a simulação de uma situação com o objetivo único de reduzir encargos tributários ilegalmente. O contribuinte não está aplicando a legislação à situação fática, mas simulando uma estrutura organizacional para obter benefícios fiscais. Assim, diante das circunstâncias evidenciadas, em razão da primazia da verdade sobre a forma, a autuada é responsável pelo cumprimento das obrigações vinculadas às contribuições sociais incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores que lhe prestaram serviços, ainda que formalmente vinculados a outra empresa.

Da multa qualificada

A multa qualificada de 150% está definida na legislação tributária. O artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991 remete ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, cujo caput, , inciso I e § 1º assim dispõem:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e de declaração inexata; (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 são a seguir transcritos:

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.

O conceito de dolo encontra-se estabelecido no artigo 18, inciso I, do Decreto-Lei n.º 2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal, que define o crime doloso como aquele “em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo”.

No caso sob exame restou constatado que a empresa Dipel Peças e Serviços Ltda. utilizou-se das empresas Campel (JP Nacarato) e D Gomes com a finalidade específica de evitar o pagamento das contribuições previdenciárias patronais e das devidas a outras entidades e fundos, incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores contratados por meio destas, na condição de empresas interpostas. Vislumbra-se, neste caso, a prática da fraude, que levou à sonegação das contribuições devidas.

É importante destacar que não se está julgando se houve, ou não, a prática de crime, competência essa atribuída ao Poder Judiciário, mas tão somente se foram preenchidos os requisitos estabelecidos em lei para a aplicação do aumento de multa previsto no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996.

Considerando o conjunto de elementos trazidos aos autos, justifica-se a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, incidente sobre as contribuições não recolhidas pela autuada.

Do pedido para dedução do valor recolhido no Simples Nacional

O pedido para que seja juntado ao auto de infração o valor recolhido, destacado a Previdência Social a cargo da pessoa jurídica das empresas JP Nacarato Peças e Serviços Ltda. e D Gomes Serviços Administrativos Eireli do período apurado, deve ser indeferido, por desnecessário à solução da lide.

Os fatos geradores das contribuições previdenciárias e destinadas a outras entidades e fundos foram apurados por meio das folhas de pagamento e declarações nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIPs, e compõem a base de cálculo do lançamento.

As contribuições descontadas dos segurados empregados não fizeram parte da autuação, tendo a fiscalização esclarecido no Relatório Fiscal que tais valores foram declarados nas GFIPs e recolhidas em GPS - Guias da Previdência Social.

Por falta de amparo legal, não é possível o aproveitamento da contribuição previdenciária patronal recolhida na sistemática do Simples Nacional por outra empresa.

O lançamento tem como sujeito passivo a empresa Dipel Peças e Serviços Ltda. que é, neste contexto, a devedora perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB em relação às contribuições apuradas pela fiscalização.

A compensação somente é admissível quando duas pessoas – no caso, de um lado, o contribuinte que recolheu indevidamente determinada contribuição, e, de outro, a Fazenda Pública, detentora de um crédito tributário contra esse mesmo contribuinte – são, simultaneamente, credor e devedor uma da outra.

É o que estabelecem tanto o artigo 368 da Lei nº 10.406, de 10/01/2002 (Código Civil), quanto o artigo 170 do CTN:

Código Civil Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

CTN Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Não há, portanto, como compensar débitos da impugnante com supostos créditos das empresas JP Nacarato Peças e Serviços Ltda. e D Gomes Serviços Administrativos Eireli.

Frise-se, ainda, que o § 7º do artigo 84 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17/07/2017, publicada no DOU de 18/07/2017, veda expressamente a compensação das contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123/2006.

Assim, não há que se falar em compensação de créditos supostamente existentes em favor das empresas JP Nacarato Peças e Serviços Ltda. e D Gomes Serviços

Administrativos Eireli, com vistas à quitação de débitos da empresa Dipel junto à Fazenda Pública.

1.1 MULTA QUALIFICADA – RETROATIVIDADE BENIGNA

Entretanto, apesar da improcedência dos argumentos levantados pelo recorrente, verifica-se que o art. 44 da Lei n. 9.430/96 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23, passando a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Como se vê, a alteração legislativa promovida estabelece que a multa qualificada deverá ser lançada no montante de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício. A multa de 150% passa a ser aplicável apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É nesse sentido o que determina, inclusive, o Parecer SEI n. 3950/2023/MF.

Deste modo, deve-se aplicar a retroação da multa da Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo-a ao percentual de 100% (cem por cento).

2 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo