



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11065.001415/2009-17  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.319 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de outubro de 2022  
**Recorrente** LOTUS CALCADOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. SIMULAÇÃO.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documental, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva responsável pelo trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

O lançamento é efetuado e revisto de ofício quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS OPTANTES PELO SIMPLES PARA REDUÇÃO DE TRIBUTAÇÃO DESTINADA AO FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL.

Cabível a aplicação da multa qualificada quando constatado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo utiliza de interpostas pessoas optantes pelo SIMPLES para redução de tributos, havendo enquadramento em hipótese listada em um dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LIMITE EM 20%.

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa em 20%, em relação aos lançamentos de contribuições sociais decorrentes de obrigações principais realizados pela Administração Tributária em trabalho de fiscalização que resulte em constituição de crédito tributário concernente ao período anterior a Medida Provisória 449, de 3 de dezembro de 2008.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS OPTANTE PELO SIMPLES. APROVEITAMENTO DOS VALORES RECOLHIDOS NA SISTEMÁTICA SIMPLIFICADA.

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício, após a caracterização da interposição de pessoas optantes pelo Simples, utilizadas para redução da tributação de financiamento da seguridade e da previdência social, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos efetuados na sistemática simplificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para que se observe o cálculo da multa mais benéfica, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa em 20% e para que sejam deduzidos eventuais recolhimentos de contribuição previdenciária efetuados durante o período do lançamento na sistemática simplificada. Vencida a conselheira Sonia de Queiroz Accioly que deu provimento em menor extensão.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente). Ausente o conselheiro Samis Antonio de Queiroz, substituído pelo conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino. Ausente, momentaneamente, a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

## Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 1.234/1.279), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 1.213/1.228), proferida em sessão de 29/08/2011, consubstanciada no Acórdão n.º 10-33.959, da 6.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS (DRJ/POA), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

AI Debcad n.º 37.199.873-5

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. SIMULAÇÃO. MULTAS DE MORA E DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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

O lançamento é efetuado e revisto de ofício quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

As contribuições sociais pagas com atraso ficam sujeitas à multa de mora de caráter irrelevável.

A partir da edição da MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, que alterou a legislação e acrescentou o artigo 35-A à Lei n.º 8.212/1991, as multas no lançamento de ofício passaram a ser aplicadas nos termos do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, nas situações que envolvam falta de pagamento ou recolhimento e ausência ou inexactidão da declaração.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Cabível a aplicação da multa qualificada quando constatado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

## Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos, foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de crédito tributário referente às contribuições da empresa incidentes sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais e às contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados.

Conforme o relatório DAD — Discriminativo Analítico de Débito (fls. 04 a 25), o Auto de Infração compõe-se dos seguintes levantamentos:

ND1 — Folha de pagamento de contribuintes individuais não declarada em GFIP, competências 01/2004 a 11/2008;

ND2 — Folha de pagamento de contribuintes individuais não declarada em GFIP, competência 12/2008;

NDG — Folha de pagamento de empregados não declarada em GFIP, competências 01/2004 a 11/2008;

NG2 — Folha de pagamento de empregados não declarada em GFIP, competências 12/2008 e 13/2008.

Segundo o Relatório Fiscal do Auto de Infração de fls. 60 a 66, o sujeito passivo utilizou mão-de-obra de empresas optantes pelo sistema SIMPLES de tributação simplificada Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte. A fiscalização relata que:

- estas empresas não têm patrimônio;
- verificou estreita relação entre a Lótus e as empresas interpostas. O Sr. Adão Acker foi funcionário da empresa até 30/03/2001, e a empresa Adão Acker iniciou suas atividades em 01/02/2001. A Sra. Solange tem ligação familiar com o Sr. Lauro Henrique Matte, administrador e preposto da Lótus;
- as notas fiscais-faturas emitidas pela empresa Solange Regina Moraes, do n.º 01 a 32, e pela empresa Adão Acker, n.º 001 a 010, e 286 a 319, são exclusivamente para a Lótus Calçados Ltda;
- na Justiça do Trabalho na cidade de Sapiranga, onde tramitam ações trabalhistas contra a empresa Lótus, os reclamantes citam nas petições as empresas Lótus Calçados Ltda, Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte, numa clara alusão de que se trata do mesmo grupo econômico;

• o Sr. Ethevaldo Arthur Konrath, sócio-administrador da Lótus, participa de diversas operações com as empresas Solange Regina de Moraes Matte e Adão Acker, através de empréstimos com notas promissórias, na tentativa de viabilizar o Caixa das empresas, conforme pode ser observado nas planilhas que anexa, extraídas do livro razão destas últimas empresas.

A empresa Lótus Calçados Ltda, conforme o Relatório Fiscal, deixou de informar na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP os segurados que eram indevidamente registrados nas sociedades empresárias Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte. Deixou de recolher a contribuição patronal e o seguro acidente do trabalho/grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados empregados, bem como não informou nem recolheu as contribuições incidentes sobre a folha de pagamento dos contribuintes individuais. Os empregados e contribuintes individuais foram caracterizados como segurados vinculados à Lótus, e os débitos relativos às contribuições previdenciárias foram lançados para esta empresa, responsável pela mão-de-obra.

Foi aplicada a multa de 75% para as competências 01/2004 a 11/2008.

Para as competências 12/2008 e 13/2008 foi aplicada a multa de 150%, em virtude da constatação de que a empresa Lótus utilizou-se de empresas interpostas, optantes pelo sistema Simples de tributação simplificada, com a finalidade de omitir e/ou reduzir a contribuição previdenciária.

No item 2.2.16 do Relatório Fiscal está consignado que foi emitida uma Representação Fiscal para Fins Penais a ser encaminhada ao Ministério Público Federal, pela verificação de fatos que, em tese, configuram a prática de ilícito previsto nas legislações previdenciária e penal.

O montante do crédito, consolidado em 30/06/2009, é de R\$ 3.760.481,94 (três milhões, setecentos e sessenta mil, quatrocentos e oitenta e um reais e noventa e quatro centavos).

### **Da Impugnação ao lançamento e realização de diligência em primeira instância**

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, a qual também relatou a realização de diligência em primeira instância, pelo que peço vênha para reproduzir:

Cientificado pessoalmente da autuação em 08/07/2009 (fls. 01), o sujeito passivo apresentou impugnação tempestiva em 05/08/2009, por meio do instrumento de fls. 180 a 222, cujos argumentos estão sintetizados a seguir.

Em relação aos empréstimos com notas promissórias efetuados pelo sócio-administrador da Lótus Calçados Ltda, Sr. Ethevaldo Arthur Konrath, às empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte, entende que não há nenhuma ilegalidade no patrocínio destas operações, já que não houve sonegação ou desvio de receita, seja a que título for.

Apresenta informações sobre os seus atos constitutivos, da empresa Solange Regina Moraes Matte, relatando que esta foi instituída em 2005, com o objetivo social da promoção da mão-de-obra no ramo de corte e acabamento de calçados, e iniciou suas atividades em 01/04/2005, e da empresa Adão Acker, relatando que foi instituída em 01/02/2001 com idêntico objetivo social, ou seja, promoção da mão-de-obra de corte e de acabamento de calçados. Informa que ambas as empresas são consideradas microempresas ou empresas de pequeno porte e fazem parte do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições, tanto pelo teor da Lei nº 9.317/1996 como pela Lei Complementar nº 123/2006.

A impugnante insurge-se contra a alegação de que agiu com dolo, fraude ou má-fé, já que tanto ela como as empresas Adão Acker ME e Solange Regina Moraes Matte ME foram constituídas de acordo com a lei, não sonegaram nenhuma informação fiscal e/ou tributária e, enquanto atuaram no mercado, adimpliram todos os impostos federais que tiveram fato gerador através do exercício de suas atividades econômicas. Assim, entende que deve ser declarada empresa não reincidente, primária, e por não ter incorrido em nenhuma circunstância agravante, as penalidades impostas devem ser expungidas, reduzidas ou atenuadas.

Informa que todos os trabalhadores até então registrados sob a responsabilidade das empresas Adão Acker ME e Solange Regina Moraes Matte ME foram demitidos, passando à responsabilidade exclusiva da impugnante, em ato que constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada, porquanto corrigiu, no prazo de impugnação, a falta que, em tese, incidiu.

O sujeito passivo relata que se dedica, exclusivamente, ao fabrico de calçados femininos no mercado nacional e internacional.

Alega que, por o seu produto agregar mão-de-obra especializada, passou a administrar de forma pontual sua mão-de-obra na fabricação de calçados. A impugnante informa que passou a contratar mão-de-obra especializada através da seleção e administração das microempresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte, em seus endereços constantes nos documentos que as constituíram.

Acrescenta que durante muitos anos essas duas microempresas contribuíram de forma decisiva com a impugnante com o fito de concretização dos objetivos administrativos traçados pelos componentes da sociedade, a tal ponto de esta ter sido destacada por vários lojistas europeus e norte-americanos como titular de mão-de-obra dita de excelência.

Além destas duas microempresas de tributação simplificada, a impugnante relata ter contratado mão-de-obra de vários agentes econômicos, identificados como Atelier de Calçados, como revelam os registros contábeis em seu livro razão, em vários serviços de mão-de-obra das várias fases da fabricação de sapatos, e que igualmente contribuíram com o resultado da qualidade da fabricação de calçados produzidos pela Lótus.

Entende que o contrato com as microempresas em tudo se equipara com os dos demais agentes econômicos que no período da ação fiscal foram por idênticas razões contratados, e que não foram alvo de ação fiscal pela Receita Federal do Brasil.

Argumenta que a microempresa Adão Acker ME operava de forma individual, independente e técnica, visando apenas a seleção, contratação e administração de mão-de-obra especializada, sem gerência ou ingerência da impugnante. Relata que esta microempresa prestou serviços de mão-de-obra para a empresa Via Uno da cidade de Novo Hamburgo, no ano de 2005, percebendo-se pelo teor das notas fiscais acostadas com a impugnação que estes serviços prestados não se resumiam única e exclusivamente a um tipo de mão-de-obra, mas sim de várias, certificando-se a ausência de exclusividade e provando-se que a mão-de-obra produzida era e é mesmo especializada, tanto assim que a vendeu para outra organização industrial de idêntico ramo econômico. Avalia que não o fez para outras empresas certamente por razões técnicas e porque o trabalho junto à impugnante o absorvia dentro dos limites de seus trabalhadores, que eram poucos.

Em relação à microempresa Solange Moraes Matte ME, certifica que a mão-de-obra selecionada por ela e comprada pela impugnante não era igual à de Adão Acker ME, já que se especializou na confecção de cabedais traçados e outros detalhes para apresentação de maior sofisticação dos calçados produzidos.

Rechaça as ilações quanto à estreita relação da titular da microempresa Solange Regina Moraes Matte ME com Lauro Henrique Matte, administrador e preposto da Lótus junto da Justiça Especializada do Trabalho. Relata tratar-se de marido e mulher, mas nega ter havido qualquer relação entre o labor deste junto à impugnante com sua mulher titular da microempresa que gerenciava e administrava, contratada em virtude da alta qualificação e do conhecimento técnico de que a mesma é titular. Sustenta que a titular da microempresa selecionava os trabalhadores, os treinava e administrava sozinha e distante da fábrica Lótus Calçados Ltda, no seu domicílio que era, conforme

demonstram os documentos inclusos, na rua Bento Gonçalves, nº 152, Bairro Santa Fé, ao passo que a sede industrial da impugnante era na Avenida Senador Alberto Pasqualini, nsº 90 e 110, no centro da cidade de Sapiranga.

Alega não poder aceitar o descrédito por estreita ligação espúria entre a Lótus Calçados Ltda e as microempresas Adão Acker ME e Solange Regina Moraes Matte ME, sob o fundamento de que, ao contratar a mão-de-obra destas, o fez dentro dos parâmetros da lei e da ordem jurídica vigente, com critérios eminentemente técnicos, não havendo impedimento de um agente econômico contratar mão-de-obra da forma e modo como procedeu.

Quanto às reclamações trabalhistas, aduz que os feitos trabalhistas atuais contém no pólo passivo das demandas a empregadora microempresária e muitas vezes até vinte agentes econômicos, possuindo pedidos de subsidiariedade e/ou de solidariedade jurídica, obrigando as tomadoras de serviço a verem-se declaradas responsáveis por eventuais inadimplementos das obrigações sociais e trabalhistas.

Acredita que não há que se falar em dolo, conluio ou má-fé entre as interpostas e a impugnante, já que o objetivo precípuo e único era a produção de calçados com técnica de mão-de-obra diferenciada, razão pela qual esses fatos não podem operar como de interesse econômico pela via de "grupo econômico".

Cita que as notas fiscais de mão-de-obra vendida à Via Uno, Tecnealce Componentes para Calçados Ltda, Cromasinos Galvanoplastia Ltda e Box Palmilha Ltda, dentre outras, são a prova mais robusta de que a microempresa Adão Acker ME não prestou serviços com exclusividade absoluta para a impugnante, desqualificando assim a pecha de constituição de "grupo econômico".

O sujeito passivo argumenta que desconhecia que do ponto de vista fiscal e tributário era vedada a compra de mão-de-obra ao figurino dos contratos mantidos com as microempresárias Adão Acker ME e Solange Regina Moraes Matte ME.

E ainda que nunca recebeu orientação da Receita Federal do Brasil sobre a vedação da compra de mão-de-obra de empresas cadastradas no Simples Nacional, de tributação simplificada, mas que, no exato momento em que foi autuada, rompeu os contratos então mantidos com as microempresárias, passando a assumir o ônus da imposição fiscal e tributária a ela determinada pela legislação pertinente. Registra que todos os trabalhadores vinculados às microempresárias Adão Acker ME e Solange Regina Moraes Matte ME foram pelas mesmas despedidos e, ato contínuo, todos passaram a constar como empregados da suplicante Lótus Calçados Ltda, fazendo parte integrante de sua folha de pagamento. Alega que esse fato, aliado ao seu desconhecimento do teor exato da lei, é fator determinante para que o dolo seja expungido do Auto de Infração ora guerreado.

Argumenta que os endereços das microempresárias constantes dos atos constitutivos não coincidem com o seu, estando ausente a relação de causa e efeito de modo a não concluir-se pelo conluio.

A impugnante acredita que, por ter a microempresária Adão Acker ME prestado serviços de mão-de-obra especializada para a empresa Via Uno e outras, evidencia o "não caráter de exclusividade" apontado no Auto de Infração, bem como derruba o entendimento de que atuou como agente econômico que contratou mão-de-obra e dela se utilizou fazendo uso da tributação simplificada do sistema Simples.

Em relação à multa aplicada pela falta de pagamento, falta de declaração ou de declaração inexata no percentual de 24%, solicita sua redução ao patamar mínimo, levando em consideração inclusive sua iniciativa de rescindir os contratos com as empresas superpostas, bem como porque desconhecia o teor da lei, e não recolheu o tributo em virtude da vigência dos contratos com as microempresárias antes referidas, cuja mão-de-obra comprada entendia regular e plenamente dentro dos parâmetros jurídico-legais vigentes.

Peticiona redução do valor do Auto de Infração em R\$ 843.397,63, correspondente aos valores das contribuições efetuadas pelas microempresárias, sendo R\$ 608.467,76 por Adão Acker ME e R\$ 234.929,87 por Solange Regina Moraes Matte ME. Requer a correção nos mesmos moldes que os valores do Auto de Infração, incidindo juros moratórios na forma da lei.

Insurge-se contra a multa aplicada no percentual de 150% em relação às competências 12/2008 e 13/2008, por não haver falar em agir sonegador, fraude ou tampouco conluio entre a impugnante e as microempresárias Adão Acker ME e Solange Regina Moraes Matte ME, cujo agir é o mesmo das dezenas de agentes econômicos outros que na cadeia produtiva se houveram de forma absoluta em agregar mão-de-obra ao produto final do fabrico de sapatos femininos.

Requer o cancelamento em caráter definitivo das penalidades ou a atenuação da multa e/ou das penalidades aplicadas pela correção da falta no prazo referido no caput do artigo 656 da Instrução Normativa nº 3, de 14/06/2005 e alterações.

Argumenta que é primária e jamais incorreu em circunstância agravante de espécie alguma, sendo justo que a multa seja atenuada em 50%, por ter corrigido a falta e se posto dentro dos padrões do figurino jurídico-legal ordenado.

#### DOS PEDIDOS

Requer, ao final, o provimento da impugnação com a finalidade de cancelar em caráter definitivo todas as penalidades aplicadas.

Caso contrário, requer seja dado provimento ao pedido secundário, consistente na redução das penalidades, notadamente da multa e dos demais encargos, em face dos fatos descritos na defesa, no que mesmo assim a decisão não estará conforme a lei e os ditames da Justiça.

Anexa os documentos de fls. 225 a 1160.

#### DA DILIGÊNCIA

Em razão dos argumentos e documentos apresentados, os autos foram encaminhados à autoridade autuante (fls. 1167 a 1168), para manifestação quanto às razões que levaram à caracterização como segurados empregados os trabalhadores registrados originalmente pelas empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte, bem como a vinculação entre os empréstimos concedidos pela pessoa física Ethevaldo Arthur Konrath às citadas empresas.

A autoridade autuante manifestou-se às fls. 1171 a 1172 repisando os argumentos trazidos no Relatório Fiscal do Auto de Infração de fls. 60 a 66, e às fls. 1175 a 1178 (relatório complementar à diligência), esclarecendo que:

- analisando a GFIP declarada pela Lotus na competência março/2001 e a declarada pela Adão Acker na competência abril/2001, percebeu que ocorreu uma migração dos funcionários da Lótus para a recém constituída Adão Acker;
- as terceirizadas não têm patrimônio, como elas próprias declaram;
- no livro Razão destas empresas não se verifica nenhum lançamento que denote custos com manutenção de fábrica, somente os valores pagos a título de mão-de-obra;
- verificou pagamentos em valores bastante expressivos em dinheiro, com simples recibos;
- ficou evidente que, ao longo de suas existências, tanto a empresa Adão Acker quanto a Solange Regina Moraes Matte receberam aportes financeiros da Lótus Calçados, demonstrando sua dependência econômica;
- ocorreu apenas uma contratação simulada pela Lótus das empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte em lugar dos seus próprios funcionários. Assim, a Lótus reduz o custo de sua mão-de-obra por meio da contratação de empresas constituídas de forma irregular apenas para ingressar no sistema de tributação Simples, reduzindo por conseguinte suas contribuições previdenciárias e ainda usufruindo do benefício do crédito das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativamente aos serviços de industrialização por encomenda;
- os supostos serviços de industrialização por encomenda, prestados pela Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte, são na realidade os custos relativos à própria folha de pagamento da Lótus Calçados Ltda;
- que a própria empresa informa, em sua impugnação, que teria "corrigido a falta", registrando os trabalhadores das empresas Adão Acker e Solange Maria Moraes Me, no seu quadro de empregados;
- os empréstimos concedidos pela pessoa física Ethevaldo Arthur Konrath são empréstimos feitos para Regina Moraes Matte e Adão Acker através de notas promissórias, em valores redondos, sem nenhum outro documento que justifique estas despesas;

• conclui que os serviços de industrialização por encomenda, prestados pela empresa Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte, eram na prática um artifício para omitir a contribuição previdenciária por meio de empresas optantes pelo sistema Simples.

#### DA MANIFESTAÇÃO QUANTO À DILIGÊNCIA

A empresa autuada manifestou-se, às fls. 1184 a 1209, em relação à diligência complementada pelo relatório de 08/06/2011, ratificando os argumentos anteriormente trazidos aos autos, por ocasião da primeira impugnação.

### **Do Acórdão de Impugnação**

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita.

### **Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF**

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

Consta nos autos Termo de Apensação deste feito ao Processo n.º 11065.001413/2009-10 (e-fl. 1.281) e 11065.001414/2009-64 (e-fl. 1.282).

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

### **Voto**

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

### **Admissibilidade**

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 21/09/2011, e-fl. 1.232, protocolo recursal em 11/10/2011, e-fl. 1.234, e despacho de encaminhamento, e-fl. 1.284), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

### **Mérito**

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e refere-se a exigência de contribuições da empresa incidentes sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais e às contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados.

#### **- Interposição de pessoas**

A defesa sustenta que não ocorreu a interposição de pessoas, sendo essencial para sua atividade produtiva os serviços de mão-de-obra que teriam sido contratados das pessoas equiparadas à jurídica do SIMPLES, Adão Acker e Solange Regina, de forma correta, legítima e necessária. Diz que, também, contratava mão-de-obra com outros agentes econômicos, sendo comum a terceirização no setor.

Pois bem. Analisando os autos não assiste razão ao recorrente nesse capítulo.

Ora, a despeito da bem articulada argumentação, inexistente demonstração quanto ao afirmado pela defesa, não sendo a retórica suficiente para afastar o lançamento sustentado em elementos específicos e concretos expostos nos autos.

Veja-se. Consta na acusação fiscal, e é demonstrado na documentação de suporte, que os levantamentos partem de folhas de pagamento de contribuintes individuais e de empregados não declaradas em GFIP. Outrossim, consta que o sujeito passivo utilizou mão-de-obra de pessoas equiparadas à jurídica do SIMPLES (Adão Acker e Solange Regina) sem patrimônio social e foi constatado e demonstrado que:

- havia estreita relação entre o sujeito passivo e as interpostas pessoas, considerando que o Sr. Adão Acker foi funcionário do sujeito passivo, até 30/03/2001, e iniciou suas atividades em 01/02/2001, enquanto a Sra. Solange tem ligação familiar com o administrador e preposto do sujeito passivo;
- as notas fiscais-faturas emitidas pela pessoa equiparada à jurídica Solange Regina, nsº 01 a 32, e pela pessoa equiparada à jurídica Adão Acker, nsº 001 a 010, e 286 a 319, são exclusivamente para o sujeito passivo;
- na Justiça do Trabalho, onde tramitam ações trabalhistas contra o sujeito passivo, os reclamantes citam, nas petições, o sujeito passivo e as pessoas equiparadas à jurídica Adão Acker e Solange Regina, indicando-se clara alusão de que se trata do mesmo grupo econômico;
- o sócio-administrador do sujeito passivo participa de diversas operações com as pessoas equiparadas à jurídica Adão Acker e Solange Regina, o que se observa por meio de empréstimos com notas promissórias em valores redondos, o que viabiliza, do ponto de vista meramente formal, o

Caixa das pessoas equiparadas à jurídica, conforme pode ser observado a partir dos livros razão de cada uma delas.

Compulsando os autos, é possível comprovar, em suma, que o sujeito passivo deixou de informar nas GFIP os segurados que eram indevidamente registrados nas sociedades equiparadas à jurídica Adão Acker e Solange Regina, de modo que deixou de recolher a contribuição patronal e o seguro acidente do trabalho/grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados empregados, bem como não informou nem recolheu as contribuições incidentes sobre a folha de pagamento dos contribuintes individuais.

Também, é possível concluir que restou demonstrado que os empregados e contribuintes individuais foram caracterizados como segurados vinculados ao sujeito passivo, e os débitos relativos às contribuições previdenciárias foram lançados para o mesmo como responsável pela mão-de-obra.

A decisão de piso bem analisa toda a questão acerca da interposição de pessoas e o recorrente não desconstitui com argumentos objetivos e documentais o que é explicado pela DRJ. Deste modo, considerando que o recurso é reiterativo da impugnação, adoto as razões de decidir da decisão vergastada, por ser de clareza solar, pelo que, doravante, entendo suficiente transcrevê-las, haja vista minha concordância com os fundamentos bem postos naquele *decisum*, logo, com base no § 1.º do art. 50, da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), peço vênua para expor os trechos daquela decisão onde estão consignados os motivos determinantes, que entendo irreparáveis e os quais reputo consistentes e válidos, não tendo o recorrente infirmado tais fundamentos de modo específico, mantendo mera retórica ao replicar os seus argumentos já esposados originalmente na impugnação, *verbo ad verbum*:

Trata-se de auto de infração em que foram lançadas as contribuições patronais incidentes sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais por serviços prestados à empresa Lótus Calçados Ltda, embora estivessem formalmente vinculados às empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte.

O Contrato Social da empresa Lótus Calçados Ltda e as demais alterações, documentos juntados aos autos às fls. 226 a 245, demonstram que o seu objeto social compreende as seguintes atividades: (a) a indústria e comércio de calçados em geral e de suas partes em suas diferentes modalidades, de artefatos de couro, borracha ou material plástico, sintéticos ou similares, bem como sua exportação ao exterior, e (b) a importação de matérias-primas e auxiliares, maquinaria e equipamentos necessários aos seus fins.

Para cumprir seu objeto social, o sujeito passivo utilizava mão-de-obra contratada das empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte, optantes pelo sistema/regime de tributação simplificada. Estas empresas, segundo os requerimentos de empresário juntados pela empresa atuada às fls. 246 a 248, tinham como objeto social (a) serviço de corte e acabamento de calçados, (b) indústria de calçados de couro e (c) comércio varejista de calçados.

A fiscalização reuniu um conjunto de indícios e fatos, descritos a seguir, para concluir que houve simulação quando da contratação das empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte, sendo os supostos serviços por industrialização por encomenda na realidade os custos relativos à própria folha de pagamento da empresa Lótus Calçados Ltda:

- 1) conforme declaração das próprias empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte, estas não possuem patrimônio;

- 2) no livro razão destas empresas não se verifica nenhum lançamento que denote custos com manutenção de fábrica, somente os valores pagos a título de mão-de-obra;
- 3) existia ligação entre as empresas em questão, tendo o Sr. Adão Acker sido empregado da empresa Lótus até 30/03/2001, e a empresa Adão Acker iniciado as atividades em 01/02/2001, e tendo a Sra. Solange Regina Moraes Marte ligação familiar com o Sr. Lauro Henrique Malte, administrador e preposto da empresa Lótus;
- 4) as notas fiscais de nº 01 a 32 emitidas pela empresa Solange Regina Moraes Matte são exclusivamente para a empresa Lótus;
- 5) as notas fiscais de nº 001 a 010 e 286 a 319 emitidas pela empresa Adão Acker são exclusivamente para a empresa Lótus;
- 6) na Justiça do Trabalho de Sapiroanga tramitam ações trabalhistas onde os reclamantes citam as três empresas: Lótus Calçados Ltda, Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte;
- 7) o Sr. Ethevaldo Arthr Konrath, sócio-administrador da empresa Lótus, participa de diversas operações com as empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte, através de empréstimos com notas promissórias, tentando viabilizar o caixa das empresas. Estes aportes financeiros demonstram sua dependência econômica;
- 8) houve migração de funcionários da empresa Lótus para a empresa Adão Acker, recém constituída, conforme análise das GFIP's das empresas referentes a março/2001 e abril/2001;
- 9) foram verificados pagamentos em valores bastante expressivos em dinheiro, com simples recibos.

Havendo suspeitas de condutas que visem suprimir as contribuições devidas, a fiscalização está legitimada a buscar a verdade material em observância ao princípio da primazia da realidade.

Preceitua o Código Civil quanto à simulação:

*Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

*§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

*I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;*

*II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*

*III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*

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.

Para tanto, a fiscalização deve buscar todos os elementos de prova em Direito permitidos, tanto as obtidas diretamente como as chamadas provas indiretas.

A questão das presunções como meio de prova, e a admissibilidade da prova indiciária, foi abordada por Maria Rita Ferragut, em sua obra "*Presunções no Direito Tributário*", Editora Dialética, São Paulo, 2001, pg. 13, 50, 91-92, 105-106, quando ensina:

*As presunções vêm adquirindo cada vez mais importância em nosso sistema jurídico, por se constituírem em eficiente meio contra as fraudes fiscais, já que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas.*

(...)

*A prova indiciária é uma espécie de prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de fatos secundários, indiciários, a existência ou a inexistência do fato principal. Para que ela exista, faz-se necessária a presença de indícios, a combinação dos mesmos, a realização de inferências indiciárias e, finalmente, a conclusão dessas inferências.*

(...)

*A utilização das presunções para a instituição de tributos é uma forma de atender ao interesse público, já que essas regras são passíveis de evitar que atos que importem evasões fiscais deixem de provocar as consequências jurídicas que lhe seriam próprias não fosse o ilícito. É, nesse sentido, instrumento que o direito coloca à disposição da fiscalização, para que as obrigações tributárias não deixem de ser instauradas em virtude da prática de atos ilícitos pelo contribuinte, tendentes a acobertar a ocorrência do fato típico.*

(...)

*Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados, simulados.*

Nesse sentido, conjugando os indícios e fatos apontados, a fiscalização concluiu acerca da existência de contratação simulada das empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte pela empresa Lótus Calçados Ltda em lugar dos seus próprios funcionários, com o objetivo de reduzir o custo de sua mão-de-obra. Assim, entendeu que todos os empregados e contribuintes individuais das duas empresas são, na realidade, para fins previdenciários, vinculados à empresa Lótus Calçados Ltda.

Concluindo desta forma, a fiscalização efetuou o lançamento de acordo com os preceitos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional — CTN. O inciso VII do artigo 149 do CTN dispõe que o lançamento seja efetuado e revisto de ofício quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. E, em razão da atividade vinculada e obrigatória da autoridade administrativa, esta deve, sob pena de responsabilidade funcional, constituir o crédito tributário ao verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação e da falta de pagamento do tributo correspondente (artigo 142, § único do CTN).

Quanto aos fatos apontados, verifica-se que, de acordo com declaração da empresa Lótus Calçados em GFIP's, constantes dos sistemas informatizados da Previdência Social, em 30/03/2001 todos os seus empregados foram demitidos, incluindo o Sr. Adão Acker, havendo, conforme relata a fiscalização, migração de funcionários para a empresa Adão Acker, cuja abertura ocorreu em 01/02/2001 (Requerimento de Empresário de fls. 247).

Pelos mesmos documentos declaratórios (GFIP's) é possível verificar que a partir de abril/2001 e até 02/05/2006, quando admitiu o Sr. Lauro Henrique Matte, identificado pela impugnante como administrador e preposto junto à Justiça do Trabalho, a empresa Lótus Calçados Ltda ficou sem qualquer empregado. O negócio da empresa, ou seja, a produção de calçados, passou a ser totalmente desenvolvido por trabalhadores vinculados a outras empresas. Após, somente em 01/02/2007 a empresa autuada admitiu outro trabalhador, Sr. Ivandro André Bach.

(...)

Outra situação constatada pela fiscalização foi a existência de diversas operações entre o Sr. Ethevaldo Arthur Konrath, sócio-administrador da Lótus Calçados Ltda, com as empresas Adão Acker ME e Solange Regina Moraes Matte ME, por meio de empréstimos com Notas Promissórias, com o objetivo de tentar viabilizar o caixa das empresas.

A empresa autuada não contesta a alegação, apenas entende que não houve nenhuma ilegalidade nestas operações, já que ausentes a sonegação ou desvio de receita.

Os documentos trazidos aos autos, considerando o período da ação fiscal (janeiro de 2004 a dezembro de 2008) comprovam que a empresa Solange Regina Moraes Matte, cujo início das atividades ocorreu em 01/04/2005, e que emitiu a primeira nota fiscal somente em 30/09/2005, recebeu empréstimos já a partir de 01/07/2005, e pelo menos até 01/12/2008. Para a empresa Adão Acker estão registrados empréstimos de 01/01/2004 a 31/05/2008.

As planilhas apresentadas, extraídas da contabilidade das empresas Solange Regina Moraes Matte e Adão Acker, demonstram a necessidade contínua destas de aporte financeiro, e o registro de devolução somente de parcela dos valores emprestados pelo sócio-administrador da Lótus Calçados Ltda., Sr. Ethevaldo Arthur Konrath.

Estas evidências, acrescidas do fato de que as empresas não possuem imóveis ou veículos no ativo imobilizado (declarações de fls. 155 e 156), da declaração da empresa Adão Acker de que as contas de água e luz são pagas pelo locador do imóvel (declaração de fls. 176), e da inexistência de lançamentos nos razão contábeis das empresas de custos com manutenção das fábricas corroboram as conclusões da fiscalização quanto à dependência econômica das interpostas.

Em relação à negativa pela impugnante de que tenha havido qualquer relação entre o labor do Sr. Lauro Henrique Matte, administrador e preposto da empresa Lótus, com sua esposa, titular da empresa Solange Regina Moraes Matte, é de se registrar que

a constatação da fiscalização consiste, na verdade, de um indício, que assume maior relevância no contexto dos demais fatos e indícios apurados.

Quanto ao entendimento de que as notas fiscais de mão-de-obra vendida à Via Uno, Tecnicálce Componentes para Calçados Ltda, Cromasinos Galvanoplastia Ltda e Box Palmilha Ltda, dentre outras, são a prova mais robusta de que a microempresa Adão Acker não prestou serviços com exclusividade absoluta à impugnante, verifica-se que os próprios documentos acostados aos autos pela empresa Lótus Calçados Ltda (notas fiscais de fls. 495 a 791) permitem inferir realidade diversa da alegada.

Segundo demonstram as citadas notas fiscais, referentes a abril e maio de 2005, a empresa Via Uno tem como razão social Bisou Indústria de Calçados Ltda. As empresas Tecnicálce Componentes para Calçados Ltda, Cromasinos Galvanoplastia Ltda e Box Palmilha Ltda, citadas pela impugnante, além da Cartomapi Indústria e Comércio de Embalagens Ltda, Grafobras Ind. Gráfica e Editora Ltda, Metalúrgica do Vale Ltda, Agnaldo Machado Lírio, Linhasita Indústria de Linhas para Coser Ltda, Killing S/A Tintas e Adesivos, Vinhedos Papéis, Art Pel Componentes para Calçados Ltda enviaram material para a empresa Adão Acker ME por conta e ordem da empresa Bison Indústria de Calçados Ltda (Via Uno).

A aparência que a impugnante pretendia demonstrar é de que, no ano de 2005, a empresa Adão Acker, no pleno exercício de sua atividade empresária, prestava serviços para a empresa Via Uno, entre outras.

Embora não conste dos autos as notas fiscais emitidas pela empresa Adão Acker referentes a este período, não parece haver dúvidas de que esta prestou serviços para a empresa Bison Indústria de Calçados Ltda (Via Uno), que remetia pessoalmente ou por meio de diversas outras empresas o material necessário para a industrialização por encomenda. Ocorre que em todas as notas fiscais emitidas pela empresa Tecnicálce Componentes p/ Calçados Ltda (fls. 498, 509, 538, 559, 633, 653 e 654) consta a informação de que o destinatário da remessa para industrialização, por conta e ordem da empresa Bison Indústria de Calçados Ltda (Via Uno), era a empresa Adão Acker Me — Calçados Lotus, o que demonstra que a empresa Adão Acker não estava agindo de forma individual e independente, como quis fazer crer a impugnante. Mesmo ao prestar serviços para a empresa Via Uno, a empresa Adão Acker o estava fazendo vinculada à empresa Lotus.

Este fato evidencia a ligação existente entre as duas empresas, bem como reforça as conclusões obtidas pela fiscalização ao deparar-se com uma estrutura real do negócio diversa da aparência formal, configurando verdadeira simulação.

Já a empresa Solange Regina Moraes Matte prestou serviços exclusivamente à impugnante em todo o período abrangido pela fiscalização, a partir de seu início, conforme se verifica das notas fiscais sequenciais por ela emitidas de 30/09/2005 a 17/11/2008 (fls. 90 a 120).

Embora entendimento em contrário da impugnante, o fato de as empresas estarem localizadas em endereços diferentes não tem o condão de desconstituir os indícios e fatos apurados pela fiscalização, tomados em seu conjunto, que apontam para a existência de simulação na contratação de trabalhadores por meio das empresas interpostas.

Admissível, portanto, diante do cenário que se apresenta, o entendimento adotado pela fiscalização no sentido de que as empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte não são, para fins de apuração de contribuições previdenciárias, empresas independentes, com mão-de-obra própria, prestando serviços à atuada. Tendo bem presente o princípio da primazia da realidade, aplicável à relação previdenciária, assim como à trabalhista, segundo o qual os fatos devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, a fiscalização efetuou o lançamento das contribuições devidas em nome da empresa Lótus Calçados Ltda, em relação à qual restou configurada a condição de efetiva responsável pelo trabalho dos segurados supostamente contratados pelas empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte.

A empresa atuada não trouxe aos autos qualquer elemento capaz de descaracterizar a existência da simulação imputada pela fiscalização. Ao contrário, em razão da situação irregular demonstrada, a empresa Lotus Calçados Ltda assumiu a responsabilidade sobre todos os empregados das empresas Adão Acker e Solange

Regina Moraes Matte, que foram por elas demitidos, e os incluiu em sua folha de pagamento, conforme ela mesma declara em sua impugnação.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

**- Inconformismo com a multa de 150%**

A defesa argumenta que, se mantida a autuação, não deve permanecer a multa de 150%, aplicada para as competências 12/2008 e 13/2008 (posteriores a MP 449), pois inexistiria fraude, má-fé ou conluio, tendo sido realizados atos à luz da legislação e sempre com registros formais e declarados, sem haver caracterização de grupo econômico.

De início, afirmo que, para as competências 12/2008 e 13/2008, é possível, em tese, aplicar-se a multa agravada de 150% (75% x 2), do § 1º do art. 44 da Lei 9.430, face a MP n.º 449, quando se observar sonegação, fraude ou conluio (Lei 4.502, arts. 71, 72 e 73).

Pois bem. Para o caso concreto observo que a fiscalização bem delineou a situação específica de fraude com utilização de interpostas pessoas equiparadas à jurídica optantes do SIMPLES, a fim de reduzir a tributação de financiamento da seguridade social, conforme se vê no capítulo anterior, de modo que, ao meu sentir, foi acertada a aplicação.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

**- Inconformismo com a multa de ofício ordinária e retroatividade benigna**

A defesa pontua que a multa deve receber a retroatividade benigna da Medida Provisória n.º 449. Sustenta, ainda, que a multa sequer é de 75%, pois, por interpretação, deve-se chegar ao patamar dos 50%, a teor das semânticas dos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430.

Observo que, ante a vigência da MP 449, mesmo diante da interposição de pessoas, aplicou-se a multa de 75% para as competências 01/2004 a 11/2008.

Pois bem. Equivoca-se o recorrente ao pleitear a multa de 50%, uma vez que não é a utilizada para o caso de lançamento de ofício decorrente de ato administrativo lavrado por autoridade da administração tributária por circunstância praticada pelo sujeito passivo.

De toda sorte, como houve mudança legislativa, aplica-se a retroatividade benigna, que beneficia o recorrente para as competências 01/2004 a 11/2008 com multa limitada a 20%, até melhor do que a multa de 50%.

Veja-se. A questão é que com a Medida Provisória n.º 449 exsurtiu novo parâmetro para a multa aplicada. A temática vem sendo decidida com rotina por este Colendo Colegiado, a teor dos Acórdãos CARF ns.º 2202-008.961 e 2202-008.994, que ora cito a título exemplificativo.

Como a mudança legislativa proporcionada pela Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, passou-se a aplicar a

multa mais benéfica, prevalecendo a mais vantajosa, seja a da legislação atual ou a da legislação pretérita, importando que se observe o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN<sup>1</sup>.

Deve-se ressaltar, outrossim, que houve a revogação da Súmula CARF n.º 119, em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021. Este fato ocorreu para convergência com a jurisprudência do STJ, que já pacificou a matéria conferindo tratamento diverso do preconizado naquele enunciado sumular, o que motivou o cancelamento da súmula.

Aliás, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já incluiu o tema em lista de dispensa de contestar e recorrer, na forma do enunciado do tema 1.26, alínea ‘c’, com amparo nas conclusões do Parecer SEI n.º 11.315/220/ME e Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, nos seguintes termos:

#### Tema 1.26

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI n.º 11315/2020/ME

Diante da revogação da Súmula n.º 119 do CARF, não há motivos para deixar de observar a jurisprudência pacífica do STJ quanto à aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos procedidos pela Administração Tributária constituindo crédito tributário após início de fiscalização das obrigações principais:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b, e c, do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

---

<sup>1</sup> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Sendo assim, com parcial razão o recorrente, para determinar que se observe o cálculo da multa mais benéfica, se cabível, na forma da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa em 20%.

**- Aproveitamento/Deduções dos pagamentos efetuados no SIMPLES pelas interpostas pessoas identificadas no lançamento**

A defesa discorre sobre a necessidade de, em mantida a autuação, aproveitar-se os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas equiparadas do SIMPLES, reduzindo-se o montante exigido.

Pois bem. Nesse particular, entendo assistir razão ao recorrente como medida de evitar o locupletamento sem causa justa em favor da Fazenda Nacional, que já fará jus as diferenças com as devidas multas e correções. Ademais, por ocasião do lançamento, deve-se analisar todo o espectro fático envolvido e não apenas elementos que se queira tomar em favor do Fisco.

Ora, entendo que na determinação dos valores a serem lançados de ofício, após a caracterização da interposição de pessoas optantes pelo Simples, utilizadas para redução da tributação de financiamento da seguridade e da previdência social, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos efetuados na sistemática simplificada pela interposta pessoa. A própria autuação observa todo o contexto fático e a primazia da realidade para autuar, de modo que não pode desprezar os recolhimentos efetuados, sendo, contudo, apurado em liquidação do julgado os efetivos recolhimentos realizados pelas interpostas pessoas e confirmado que não houve restituições ou compensações sob alegação de recolhimento indevido, apurando-se os pagamentos que podem ser aproveitados para deduzir do lançamento na completude dos fatos.

Demais disto, em apreciação anterior da matéria por esse Colegiado foi decidido em sessão de 03/12/2021 o seguinte, na forma do Acórdão CARF n.º 2202-009.121, cujo relator foi o eminente Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, a saber: *“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto aos argumentos de defesa que discutem a manutenção da autuada nos regimes do Simples Federal e Simples Nacional e irregularidades dos atos de exclusão e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para que sejam compensados dos valores lançados, as contribuições da mesma natureza recolhidas pela contribuinte na sistemática dos regimes do Simples Federal e Simples Nacional, dentro do período de apuração objeto da autuação.”*

Sendo assim, com razão o recorrente nesse capítulo para que sejam deduzidos eventuais recolhimentos efetuados na sistemática simplificada.

**Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para determinar que se observe o cálculo da multa mais benéfica, se cabível, na forma do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa em 20%, bem como para que sejam deduzidos eventuais recolhimentos de contribuição previdenciária efetuados durante o período do lançamento na sistemática simplificada, sendo,

contudo, apurado em liquidação do julgado os efetivos recolhimentos realizados pelas interpostas pessoas e confirmado que não houve restituições ou compensações sob alegação de recolhimento indevido, apurando-se os pagamentos que podem ser aproveitados para deduzir do lançamento na completude dos fatos. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para que se observe o cálculo da multa mais benéfica, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa em 20%, bem como para que sejam deduzidos eventuais recolhimentos de contribuição previdenciária efetuados durante o período do lançamento na sistemática simplificada.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros