



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11065.002714/2010-02</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2102-003.734 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de maio de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CALCADOS BEBECE LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/05/2010

PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal não constitui requisito de validade do lançamento por ser instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos de auditoria fiscal.

LIBERDADE DA ORGANIZAÇÃO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL. LIMITES. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA E PROPÓSITO NÃO NEGOCIAL. RECONSIDERAÇÃO DAS RELAÇÕES JURÍDICAS. VINCULAÇÃO DA MÃO-DE-OBRA À EMPRESA BENEFICIÁRIA DOS SERVIÇOS.

A organização empresarial de um conjunto de atividades sujeito a um controle comum na forma de empresas distintas deve corresponder à realidade econômica e ter propósito eminentemente negocial, sob pena de serem reconsideradas as relações jurídicas subjacentes e vinculada a mão-de-obra à empresa efetivamente beneficiária dos serviços sempre que identificados a falta de autonomia entre as empresas e o objetivo principal de redução de tributos que, conjugados, propiciem a determinação artificial das bases de cálculo desses tributos.

SIMPLES. GUIAS DE RECOLHIMENTO. DARF/DAS. APROVEITAMENTO. VEDAÇÃO.

É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. USO DE INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA. REDUÇÃO AO LIMITE LEGAL DE 100%.

Aplica-se a multa qualificada correspondente à duplicação do percentual da multa de ofício quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o percentual da multa de ofício a 100%, em razão da legislação superveniente mais benéfica.

*Assinado Digitalmente*

**Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Cleber Alex Friess** – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto[a] integral), Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleber Alex Friess (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Jose Marcio Bittes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ricardo Chiavegatto de Lima.

## RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração DEBCAD: 37.292.510-3 (fls. 03/25), lançado em 24/09/2010 referente A contribuições previdenciárias da empresa sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, apuradas por aferição indireta, para o financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) apurada por aferição indireta. (fls. 73).

O lançamento se refere aos fatos geradores de 01/2006 a 05/2010.

As bases de cálculo do período *não declaradas em GFIP*, foram apuradas por aferição indireta, com base na documentação da empresa Fabenni Calçados Ltda, CNPJ nº 93.657.138/0001-49, considerada a interposta pessoa, fornecedora de mão de obra à recorrente.

Além disso, discorreu a autoridade fiscal, nos itens 9.1 a 9.3 do relatório, terem sido aplicadas as seguintes multas:

Cód.	Descrição	Período	Classificação da Multa	GFIP
F1	FP AFERIÇÃO EMPREG	1/2006 a 11/2008	01-Multa de Ofício 75%	Não Declarado em GFIP
F2	FP AFERIÇÃO CONTR IND	1/2006 a 11/2008	01-Multa de Ofício 75%	Não Declarado em GFIP
F3	FP AFERIÇÃO EMPREG 150	12/2008 a 05/2010*	03-Multa qualificada 150%*	Não Declarado em GFIP
F4	FP AFERIÇÃO CONTR IND150	12/2008 a 05/2010*	03-Multa qualificada 150%*	Não Declarado em GFIP

Ainda conforme o relatório fiscal, *\*restou constatada a sonegação da contribuição previdenciária, apontado, pela autoridade fiscal como fato, em tese, de ilícito penal, para as competências de 12/2008 a 05/2010*, havendo comunicação ao Ministério Público Federal para eventual propositura de ação penal, em relatório à parte. Houve anexos ao relatório, sendo:

- Anexo 1 — Remuneração apurada por aferição indireta com base na folha de pagamento da empresa Fabenni Calçados Ltda;
- Anexo 2 — Relação de Empregados que migraram da Bebece para a Fabenni e da Fabenni para a Bebece;
- Anexo 3 — Relação de Notas Fiscais emitidas pela Fabenni Calçados Ltda;
- Anexo 4A — Planilha com a Comparação das Condutas para a Lavratura dos AIOP e AIOA Competências até 11/2008;
- Anexo 4 B — Planilha com a Comparação das Multas para a Lavratura dos AIOP e AIOA Competências até 11/2008.

O mesmo procedimento fiscal resultou na lavratura simultânea de 4 autos de infração, os quais destaco:

“10 - Na ação fiscal foram lavrados os documentos abaixo identificados, incluído o presente:

Typo Documento No. Documento Descrição

1. Auto de Infração 37.256.667-7 Omissão de fatos geradores declarados na GFIP
2. Auto de Infração 37.256.668-5 Não informou remuneração paga a todos os segurados na folha de pagamento

3. Auto de Infração 37.256.669-3 Contribuições da empresa sobre o total das remunerações pagas a empregados e contribuintes individuais apuradas por aferição indireta
4. Auto de Infração 37.256.670-7 Contribuições a Outras Entidades apuradas por aferição indireta”

Peço *venia* para reproduzir parte do relatório constante do acórdão recorrido:

“(…)

Constituíram fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações a empregados e contribuintes individuais, não declaradas em GFIP, no período de 01/2006 a 05/2010, apuradas por aferição indireta a partir da documentação da empresa Fabenni Calçados Ltda, CNPJ nº 93.657.138/0001-49, em específico de suas GFIPs e folhas de pagamento.

A fiscalização esclarece que a aferição indireta foi aplicada por ter sido identificada situação de dissimulação do fato gerador das contribuições previdenciárias na forma da vinculação da mão-de-obra efetivamente utilizada pelo contribuinte a uma empresa optante pelo regime simplificado de tributação, a Fabenni Calçados Ltda, com a finalidade de reduzir a tributação incidente (fl. 089), quando de fato as duas empresas seriam uma só. A fiscalização informa que a empresa Fabenni Calçados Ltda foi intimada a apresentar documentos por meio dos adequados Termo de Início da Ação - TIAF Fiscal e Termo de Intimação Fiscal – TIF (fl. 074).

Os elementos que determinaram a caracterização da mão-de-obra com empregados e contribuintes individuais efetivamente vinculados ao contribuinte foram os seguintes, dentre outros (fls. 074/089):

1. o objeto social da Fabenni está contido no objeto social do contribuinte, sendo que o CNAE cadastrado para ambas as empresas é o mesmo, 15.31.9.01- Fabricação de calçados de couro;
2. a empresa Fabenni é optante pelo Simples Federal e pelo Simples Nacional nos períodos de vigência desses regimes;
3. as duas empresas ocupam a mesma localização, com uma única entrada para os dois estabelecimentos, cujos endereços diferem apenas na numeração da mesma rua (nº 997 e nº 1001), e entre os quais não há separação ou divisória, ocupam o mesmo pavilhão contínuo, todos usam o mesmo uniforme com logotipo da Bebece;
4. as empresas usam o mesmo número telefônico, inclusive registrado nas notas fiscais de ambas;
5. não há entrada ou saída física de matérias primas ou produtos entre as empresas, que ocupam o mesmo pavilhão;

6. os sócios das duas empresas estão vinculados por relações de parentesco;
7. sócio da Bebece foi procurador da Fabenni antes de assumir lugar de sócio nessa empresa;
8. as empresas possuem o mesmo contador;
9. empregados da Bebece constam como responsáveis por atividades da empresa Fabenni (caso do preenchimento da GFIP);
10. há relevante migração de empregados entre as empresas, como por exemplo em 09/1997, quando 45 dos 63 empregados da Fabenni foram oriundos da Bebece;
11. a empresa Fabenni só passou a ter empregados a partir de sua inscrição no regime simplificado;
12. a fiscalização demonstra uma tendência consistente ao longo do tempo de migração proporcional do volume de mão-de-obra da empresa Bebece para a empresa Fabenni e simultaneamente um progressivo aumento do faturamento da empresa Bebece; a proporção de empregados em relação ao faturamento é desproporcional nas duas empresas: para cada um milhão faturado, a Fabenni usa da ordem de 50 empregados enquanto que a Bebece usa menos de 10 empregados, o mesmo se observando em relação à representatividade do custo da mão-de-obra em relação ao faturamento, de menos de 10% na Bebece e de mais de 50%, chegando a ultrapassar os 100% em alguns anos, na Fabenni;
13. a receita da empresa Fabenni advém exclusivamente da industrialização por encomenda prestada à Bebece e apresenta resultados que se contrapõem à finalidade lucrativa de qualquer empresa, pois seu custo de mão-de-obra é muito alto, ultrapassando o faturamento em diversos exercícios;
14. o faturamento registrado para a empresa Fabenni dá indícios de que ela tenha sido administrada de forma a ser mantida no regime simplificado, pois seu faturamento acompanha as alterações do limite estabelecido para o regime;
15. a empresa Fabenni possui valor irrisório de maquinário e não possui contratos de locação, cessão, leasing ou manutenção de equipamentos, situação incompatível com o funcionamento da empresa, com as atividades que desempenha, com o número de empregados e suas funções;
16. inexistem despesas administrativas registradas na contabilidade da empresas Fabenni e o custo de produção constitui-se basicamente de mão-de-obra e energia elétrica, esta última com valores proporcionalmente muito altos em relação ao faturamento (entre 15% e 46%); e
17. aportes financeiros da Bebece para a Fabenni associados a contas de despesa de salários, ausência de conta caixa ou conta bancária na contabilidade da Fabenni, caracterizando uma dependência financeira entre as empresas.

Foram efetuados os seguintes levantamentos que resultaram no lançamento tributário objeto da presente análise (fls. 096/097):

1. Levantamento F1 – remuneração a empregados no período de 01/2006 a 11/2008, período anterior à vigência da MP nº 449/2008;
2. Levantamento F2 – remuneração a contribuintes individuais nº período de 01/2006 a 11/2008, período anterior à vigência da MP nº 449/2008;
3. Levantamento F3 – remuneração a empregados no período de 11/2008 a 05/2010, a partir da vigência da MP nº 449/2008;
4. Levantamento F4 – remuneração a contribuintes individuais nº período de 11/2008 a 05/2010, a partir da vigência da MP nº 449/2008;

Conforme já mencionado na descrição dos levantamentos, foram aplicadas as multas de mora (24%), de ofício (75%) e de ofício qualificada (150%), conforme o caso, decorrente do lançamento de ofício realizado (fls. 007/025).

O contribuinte apresentou impugnação, em 26/10/2010, às fls. 599/639, com as considerações a seguir descritas. (...)” – destaques desta Relatora

A decisão de piso proferida em 13/11/2014 (fls. 903/918) negou provimento ao recurso, mantendo inclusive a qualificação da multa de ofício para as *competências 12/2008 a 05/2010*, inclusive 13º salário.

Nesse sentido, a DRJ ratificou o posicionamento da fiscalização, por entender existente a **dependência da empresa Fabenni em relação à empresa Bebece e o propósito meramente fiscal na formalização da atividade econômica** desenvolvida pelo conjunto das duas empresas (fls. 911/913), **vinculação dos trabalhadores da empresa Fabenni** como prestadores de serviço da recorrente, além de ocorrência de sonegação.

Houve interposição de recurso voluntário (fls. 922), reiterando as mesmas alegações da defesa, com destaques que reproduzo a seguir, no sentido de descaracterizar a cessão de obra (vedada ao regime fiscal simplificado), alegando a realização, em verdade, de industrialização por encomenda.

“3. Para suprir essa lacuna, bem como desobrigar as empresas do segmento a realizar investimentos que podem se revelar ociosos, e, no **caso específico da Requerente em muitas ocasiões esta situação se verifica vindo a compelir as mesmas a contratar serviços de industrialização por encomenda com empresas do mesmo ramo de atividades**, que dispõe de capacidade instalada subutilizada.

3.1 Esse o ponto da discussão que ensejou a lavratura do auto de infração, objeto do presente recurso voluntário, ou seja, a **contratação de industrialização por encomenda.**” - destaques desta Relatora

Constou também protocolo da recorrente informando o julgamento da ação de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 324, bem como do julgamento do

Recurso Extraordinário nº 958.252, que assentou a licitude da terceirização de atividade-fim ou meio, no sentido de subsidiar o julgamento do caso em tela (fls. 952).

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora.

O recurso voluntário de fls. 922/944 é tempestivo e possui os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Houve alegação de nulidade, em sede de preliminar, a ser analisada primeiramente, sendo após, verificada a matéria de mérito.

### PRELIMINAR DE NULIDADE

#### 1. Da nulidade por ausência de mandado de procedimento fiscal e erro no sujeito passivo

Alegou o recorrente que o auto de infração é nulo por erro na identificação de sujeito passivo incorreto na medida em que a folha de pagamento usada para a aferição da base de cálculo das contribuições previdenciárias é da empresa FABENNI, que foi a efetivamente fiscalizada.

Compulsando os autos, noto que constou às fls. 66 dos autos, que o início do Mandado de Procedimento Fiscal nº 1010700.2010.01294 se deu em 20/06/2010, em face da empresa ora recorrente, para verificação das contribuições sociais previstas no art. 11, parágrafo único, alíneas "a", "b" e "c", da Lei nº 8.212, de 24/07/1991 e contribuições por lei devidas a terceiros.

Constou ainda do relatório fiscal, a informação de que a empresa FABENNI, na condição de cedente da mão de obra em favor da autuada recorrente, foi intimada a apresentar as suas folhas de pagamento (fls. 74). Destaco:

“4.1.1 - A identificação dos segurados empregados e contribuintes individuais, a competência e a remuneração consta no **"ANEXO 1 - REMUNERAÇÃO APURADA POR AFERIÇÃO INDIRETA COM BASE NA FOLHA DE PAGAMENTO DA EMPRESA FABENNI CALÇADOS LTDA.**

4.1.2 - Além da autuada, a empresa FABENNI foi intimada a apresentar documentos conforme o Termo de Início da Ação Fiscal - TIAF, de 21/06/2010 e Termos de Intimação Fiscal nº 1 e 2, de 12/08/2010 e 14/09/2010, respectivamente.

4.1.3 - A partir dos elementos constantes neste relatório demonstraremos que a **empresa FABENNI, optante pelo SIMPLES, teve como propósito, a partir de 09/1997 criar uma situação jurídica com vistas a dissimulação** do fato gerador das contribuições previdenciárias relativas à empresa BEBECE.

**Estas 2 (duas) empresas de fato são uma só, a Bebece se utilizando da Fabenni para contratar empregados e reduzir a tributação sobre a remuneração.**” – destaques desta Relatora

Constou também que a análise e conclusão de que, em verdade, não se trataria de industrialização por encomenda dos produtos (como alega a recorrente) e sim, de locação de mão de obra de terceiro, afastando intencionalmente, o pagamento da contribuição previdenciária patronal, se deu a partir da verificação da contabilização da recorrente BEBECE, na condição de tomadora da mão de obra.

Do relatado acima e constante nos autos, não vislumbro, ser o auto de infração nulo, seja por ausência do MPF ou por erro no sujeito passivo.

Quanto ao MPF, não o considero ausente. Conforme fls. 75/76, a fiscalização foi realizada na empresa BEBECE, inicialmente, com a análise da documentação fornecida pela atuada, inclusive sua documentação contábil e fiscal.

Por meio dessa análise inicial e depois, fiscalização local, foi constatado que a empresa atuada não tem suficiência de sua escrituração contábil e fiscal (não retrata a realidade dos atos/fatos jurídicos), o que será tratado nas alegações de mérito. Destaco fls. 76:

“4.3 - Do estabelecimento:

4.3.1 - No dia 14/09/2010 comparecemos à **sede da fiscalizada** e solicitamos conhecer a linha de produção das empresas Bebece e Fabenni, visto que, pelo endereço de seus estabelecimentos elas estão lado a lado.

4.3.2 - A sede da Fabenni fica na Rua Henrique Juergensen, nº 997 e da Bebece, na mesma rua no nº 1001. Entramos através do portão do nº 997, mas quando adentramos na fábrica logo constatamos que não há divisória entre as duas empresas. Todo o pavilhão é contínuo com várias linhas de produção sem nenhuma identificação qual é a Bebece e qual é a Fabenni. Todos usavam uniformes azuis com o logotipo da Bebece. Questionados onde estavam os empregados da Fabenni foi nos apontado um setor onde havia empregados trabalhando com máquinas de corte e outros conferindo o material cortado. Ficou claro que os empregados da Fabenni se misturam com os empregados da fiscalizada e trabalham nas mesmas dependências utilizando as máquinas e equipamentos da fiscalizada.

**4.3.3 - Ficou claro também que a recepção e o administrativo da fiscalizada e da Fabenni funcionam nas mesmas instalações.**

4.3.4 - Ficou evidente que na **realidade as duas empresas são uma só**, a Fabenni executando uma fase de produção do calçado como se fosse um setor e não uma empresa autônoma como quer parecer.

4.3.5 - De fato, não se verifica a saída física dos produtos inacabados ou matéria prima para a Fabenni e nem dos produtos trabalhados da Fabenni para o estabelecimento da fiscalizada. A saída de tais produtos do estabelecimento só se dá diretamente para o adquirente.”

(...)

6. O ato de lançamento erroneamente identificando o sujeito passivo, ou seja, a Recorrente se encontra desprovido de validade, por conter erro insanável, uma vez que o procedimento fiscalizatório se baseou em dados da empresa FABENNI que foi efetivamente a fiscalizada, ao passo que a lavratura do auto de infração, ocorreu contra empresa diversa, BEBECÊ.

6.1 Assim sendo, tal pretensão revela-se infundada por ausência de elemento essencial que valide o auto de lançamento, ou seja, a identificação correta do contribuinte.” – destaques desta Relatora

Destaco que o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

Nesse sentido, se o sujeito passivo (empresa BEBECE) revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, apresentou impugnação e recurso, abrangendo não só outras questões preliminares como razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Entendo que restou comprovada a legitimidade do lançamento efetuado, por ato administrativo de ofício, os termos do art. 142, do CTN, cumprindo as formalidades legais dispostas em lei para sua efetivação, afastando-se, as preliminares arguidas.

É o que se depreende da Súmula CARF 171<sup>1</sup>, vinculante aos julgadores do CARF, nos termos do §13 do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

“Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.”

<sup>1</sup> Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021 cf. Acórdãos Precedentes: 9101-004.676, 9202-008.028, 9303-009.609, 1201-003.397, 1301-004.043, 1302-004.407, 1401-003.974, 1402-003.702, 2201-006.455, 2202-005.050, 2401-007.673, 2402-008.269, 3201-006.663, 3301-005.617, 3302-006.583, 3401-006.575 e 3402-007.198.

Conforme preceitua o Decreto 70.235/72, preceituam os artigos 59 e 60, destacados abaixo:

“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 consequência.

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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.”

Outrossim, quanto a alegação de erro do sujeito passivo, constato que a fiscalização, por exemplo, se debruçou na análise dos lançamentos contábeis da própria autuada, ora recorrente, empresa BEBECE. Não vislumbro a ocorrência de erro de sujeito passivo, na medida em que restou demonstrado, no decorrer da fiscalização, que a tomadora da mão de obra, em verdade, constituiu negócio jurídico com terceiro, para afastar a incidência das contribuições previdenciárias patronal.

Em razão dessa constatação, a autoridade fiscal desconsiderou o negócio jurídico praticado entre elas, o que resultou na “alocação” dos segurados prestadores de serviços de terceiros, na própria autuada, com base no parágrafo único do artigo 116 do CTN, o que será tratado adiante, no mérito.

Esse cenário não implica em erro do contribuinte e/ou nulidade do auto de infração. Percebe-se tal conduta, por meio da fiscalização documental da autuada, especificamente, das notas fiscais recebidas e contabilizadas, na condição de tomadora de serviço, por exemplo, da empresa Fabenni (fls. 151), relacionadas no “Anexo 3- relação de notas fiscais emitidas pela Fabenni Calçados Ltda.” - Cód. Conta 3.1.1.1.2.01.03.0018 154776; Conta ST. FAB. SOFT. CNN VILA ROCHA 112.43”

Dessa forma, não havendo nulidade preliminar, seja por falta de MPF ou erro de sujeito passivo, passo então a análise de mérito:

## MÉRITO

### 2. Da caracterização de vínculo dos seguros da empresa Fabenni com a recorrente BEBECE

A recorrente alega a nulidade da autuação em razão da fiscalização ter utilizado a folha de pagamento de uma terceira empresa, para aferir indiretamente, à base de cálculo das contribuições previdenciárias que seriam devidas pela recorrente.

Destaco:

“(…)

7. O voto de fls. insiste em buscar amparo para manutenção do lançamento mediante utilização de aferição indireta, que nada mais se caracteriza como arbitramento do crédito tributário, por ter havido no entendimento da Recorrida "irregularidade material de registros", o que a Recorrente repele de forma veemente, por não ter havido desqualificação dos atos, negócios jurídicos e documentos apresentados.

7.1 Não obstante a demonstração de nulidade do ato de lançamento, o mesmo não se sustenta em razão de ter sido constituído por arbitramento.

7.2 Quanto à aferição indireta, qual a vedação para sua utilização? Ou, qual o limite para sua aplicação? Pelo simples fato de a Recorrente manter escrituração contábil regular, tendo fornecido os respectivos documentos quando solicitados durante o procedimento fiscalizatório, bem como o processo administrativo ser regido pelo princípio da verdade real, não poderia ser constituído o crédito tributário nestes moldes.

8. Não se pode olvidar, que o ato de lançamento, é ato administrativo, em razão de sua emanção, devendo, portanto, atender aos requisitos de validade, estando elencados entre estes, a motivação, como pode ser comprovado pelo exame do art. 2º da Lei nº 9.784/99: (...)” – destaques desta Relatora

O recurso voluntário alega se tratar de distribuição das atividades da empresa, realizadas por industrialização por encomenda, ou em empresa terceira.

Com a devida *venia*, em que pesem as alegações trazidas, não me parecem ter razão. A meu ver, o que houve, em verdade, indicado pela autoridade fiscal, foi a desconsideração do negócio jurídico que se apresentou simulado, conforme o art. 116, § único do CTN, com base no princípio da primazia. Nesse entendimento, pela análise dos fatos e documentos, o que se verifica não é distribuição de distribuição de atividades em mais de uma empresa.

No mesmo sentido, destaco o art. 229, §2º do RPS (decreto 3048/99) que prevê a possibilidade de reclassificação dos negócios jurídicos simulados com fito de esconder a relação de emprego entre segurado e o real contratante.

E, nesse mesmo sentido, foi a decisão de piso ora recorrida (fls. 912):

“No caso concreto, a fiscalização identificou, a partir de todos os elementos fáticos disponíveis, que **houve uma prestação de serviços por parte dos trabalhadores para a empresa Bebece** (pessoas desempenhando atividades incluídas no objeto social dessa empresa, conforme ratificado pelo acórdão, no seu estabelecimento, usando equipamentos de sua propriedade e em número proporcional à receita resultante da atividade).

Portanto, nenhum dos argumentos apresentados na impugnação pode ser acatado, conforme será exposto a seguir.

O sujeito **passivo real da relação tributária é a empresa Bebece** e não a empresa Fabenni que formalmente aparece como contratante, pois os trabalhadores realizam atividades que são parte do processo industrial daquela empresa, no estabelecimento comum às duas empresas, usando os equipamentos da Bebece e o volume da mão-de-obra utilizada é compatível com a receita auferida por essa empresa, conforme demonstra a fiscalização em sua análise do faturamento e da mão-de-obra e que será mais profundamente explorada em momento posterior do presente voto.

A rejeição do impugnante à aferição indireta sob o argumento de que sua documentação estaria totalmente regular e teria sido disponibilizada não se sustenta, pois o fundamento da aferição, à qual o contribuinte se refere como arbitramento, não foi a irregularidade formal de sua documentação contábil e fiscal, mas a irregularidade material desses registros, por não refletirem a realidade do negócio conforme examinada pela fiscalização. Nesse sentido, a regularidade formal dos documentos e registros da empresa é irrelevante, pois é exatamente a estrutura formal adotada por ela que está sob questionamento.

Tem razão ao afirmar que o ônus da prova da existência de irregularidades na escrita contábil é da fiscalização, porém a fiscalização inequivocamente se desincumbiu desse ônus ao demonstrar a incompatibilidade entre a realidade negocial e sua formalização em relatório circunstanciado e fundamentado em inúmeros elementos de prova. Em especial, **a documentação formal da empresa Bebece deixou de registrar todos os fatos de interesse contábil e fiscal que foram indevidamente atribuídos à empresa Fabenni**, como no caso da mão-de-obra efetivamente utilizada na atividade principal daquela empresa e registrada como fato contábil desta. Por tudo isso, a aferição indireta foi utilizada dentro do seu escopo, nos termos do **art. 33, §6º, da Lei nº 8.212/1991: (...)**”

Este é também o entendimento majoritário das Turmas deste Tribunal, podendo destacar abaixo ementas:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PREVIDENCIÁRIO. SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO. PRIMAZIA DA REALIDADE.

Evidenciada a prática de simulação, da análise dos **atos praticados e circunstâncias indicativas da existência de duas empresas, com regimes tributários distintos, desenvolvendo mesma atividade econômica, com administradores comuns, unicidade de gestão empresarial**, implicando em confusão patrimonial e inclusão indevida em regime tributário diferenciado. **A autoridade fiscal pode desconsiderar os atos jurídicos simulados, devendo o correspondente tributo ser exigido da pessoa jurídica que efetivamente teve relação pessoal e direta com o fato gerador.**

LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SIMPLES NACIONAL. VEDAÇÃO.

É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional, por expressa previsão em norma procedimental.

Número da decisão: 2301-011.287

Assunto: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Tratando-se de dissídio interpretativo quanto a norma geral que prevê procedimento em caso de simulação, a demonstração de divergência independe da situação específica apreciada nos julgados em confronto, já que em ambos foi considerada ocorrida a simulação, sendo a norma geral objeto do apelo interpretada in abstracto, ou seja, sem qualquer consideração específica sobre as situações concretas.

PREVIDENCIÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS.

O art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, em que pese poder vir a sofrer restrições por outras normas, pode ser aplicado de forma imediata e direta pela Autoridade Tributária, mormente no caso das Contribuições

Previdenciárias, cuja legislação **já prevê a possibilidade de desconsideração de vínculo formal de empregado**, visando a aplicação do vínculo efetivamente existente

Número da decisão: 9202-010.125

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/08/2006

INOVAÇÃO DE QUESTÕES NO ÂMBITO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos dos artigos 16, inciso III e 17, ambos do Decreto n. 70.235/72, e, ainda, não se tratando de uma questão de ordem pública, deve o contribuinte em impugnação desenvolver todos os fundamentos fático-jurídicos essenciais ao conhecimento da lide administrativa, sob pena de preclusão da matéria, impondo seu não conhecimento.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO. POSSIBILIDADE.

**A desconsideração, pela autoridade fiscal, de ato ou negócio jurídico simulado**, praticado com abuso de direito ou forma é prevista no Art. 116, Parágrafo Único do CTN e não se confunde com a Desconsideração da personalidade jurídica. No mesmo sentido o art. 229, §2º do RPS, prevê a possibilidade de reclassificação dos negócios jurídicos simulados com fito de esconder a relação de emprego entre segurado e o real contratante.

Número da decisão: 2402-006.276

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

INOVAÇÃO DE QUESTÕES NO ÂMBITO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos dos artigos 16, inciso III e 17, ambos do Decreto n. 70.235/72, e, ainda, não se tratando de uma questão de ordem pública, deve o contribuinte em impugnação desenvolver todos os fundamentos fático-jurídicos essenciais ao conhecimento da lide administrativa, sob pena de preclusão da matéria, impondo seu não conhecimento.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO. POSSIBILIDADE.

A desconsideração, pela autoridade fiscal, de ato ou negócio jurídico simulado, praticado com abuso de direito ou forma é prevista no Art. 116, Parágrafo Único do CTN e não se confunde com a Desconsideração da personalidade jurídica. No mesmo sentido o art. 229, §2º do RPS, prevê a possibilidade de **reclassificação**

dos negócios jurídicos simulados com fito de esconder a relação de emprego entre segurado e o real contratante.

Número da decisão: 2402-006.275

Assim, por todas as razões acima, é plenamente cabível a aferição indireta.

### 3. Da compensação dos valores recolhidos pela empresa FABENNI

Apesar do assunto não ter entendimento uníssono, referente as contribuições previdenciárias, a meu ver, não assiste razão a recorrente dada a falta de previsão legal.

Explico: a previsão da norma que trata da compensação tributária federal é justamente, no sentido contrário, vedando a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional. Destaco:

“IN RFB 2055/2021 - Da Compensação de Contribuições Previdenciárias pelo Sujeito Passivo que Não Utilizar o e-Social para Apuração das Contribuições

Art. 84. O crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a”, “c” e “d” do inciso I do art. 2º apurado pelo sujeito passivo, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), **poderá ser utilizado na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes, observado o disposto no art. 89.**

(...)

§ 6º É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional.

Art. 85. **A compensação de que trata esta Seção deve ser informada em GFIP, na competência de sua efetivação**, ressalvado o disposto no parágrafo único.

Parágrafo único. A compensação de débitos da CPRB com os créditos a que se refere o art. 84 será efetuada **por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de utilização desse, do formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV**, observado o disposto no inciso II do caput do art. 26-A da Lei nº 11.457, de 2007.” - destaques desta Relatora

Dessa forma, a empresa que realizou o pagamento, considerado indevido, pelas vias adequadas, deverá solicitar a restituição ou compensação dos valores ali pagos, não se confundindo com o procedimento aqui instaurado para esta recorrente.

### 4. Da qualificação da multa no período de 12/2008 a 05/2010

Em seu recurso, o recorrente alega não se tratar de dissimulação, muito menos de simulação uma vez que a constituição de novas empresas se revela lícita e possível; que a Carta Constitucional assegura e incentiva a livre iniciativa, não discriminando pessoas ou fatos.

Da leitura do relatório fiscal, foram constatadas as seguintes situações (fls. 86/89):

1. Internamente, as duas empresas serem contínuas não havendo distinção o que é uma ou o que é a outra;
2. dentro do estabelecimento, os empregados das duas empresas utilizavam o mesmo uniforme com o logotipo da Bebece, sendo impossível identificar quem é empregado de quem;
3. havia confusão patrimonial, pois, era feito uso das mesmas máquinas e equipamentos da fiscalizada;

4- indicou-se que a Fabenni possuía 2 (dois) funcionários CB0 911305 — Mecânica Geral que migraram da Bebece, que foram dispensados de uma empresa e contratados, dias após, na outra, destacados a seguir:

Empregado	Adm.Bebece	Dem.Bebece	Adm.Fabenni
Delmar Batista da Rosa	03/05/1993	17/09/1999	21/09/1999
Gerson Soares Tormes	05/03/2001	29/10/2005	31/10/2005

5- contou-se haver confusão patrimonial, econômica e financeira, com destaques para a contabilidade entre as empresas, com contas de compensação entre elas. Destaco:

“(…)

4.7.6 -Também verificamos que a Fabenni não possui registro de despesas com manutenção de equipamentos e não foi constatado a existência de contrato de locação, cessão ou leasing de bens entre as empresas.

4.7.7 - Transcrevemos abaixo o Ativo Imobilizado em 31/12/2008 e 31/12/2009:

(…)

4.8.4 - Programa de Participação nos Resultados - Calçados Bebece Ltda - Fabenni Calçados Ltda -PPR - O instrumento que firmou o acordo de participação nos resultados entre a Bebece e Fabenni x Empregados x Sindicato diz que o Sr. ANALDO SLOVINSKI MORAES, Sócio Majoritário (95%) da Bebece e nenhuma participação na Fabenni, neste acordo representa as duas empresas, o que vem de encontro a nossa afirmativa de que as duas empresas de fato é uma só.

4.8.5 - Contabilidade da Fabenni - Conta "116-Banco do Brasil S.A. C/Salário" - Nesta conta contábil são registrados os pagamentos de salários e adiantamentos.

Constatamos que os aportes financeiros ou depósitos nesta conta são efetuados pela fiscalizada aos poucos, na medida da necessidade e a respectiva contrapartida são registradas na conta "302-Calçados Bebece Ltda".

4.8.6 - Contabilidade da Fabenni - Conta "302 - Calçados Bebece Ltda" - A auditoria constatou através da contabilidade que a Fabenni não possui caixa ou conta bancária própria para registro de seus recebimentos e pagamentos. Os recebimentos de receitas e pagamentos de despesas são contabilizados na conta "302 - Calçados Bebece Ltda" e através da verificação dos documentos constatamos que os pagamentos são efetuados pela Bebece. Para exemplificar, anexamos os comprovantes de pagamentos de Energia Elétrica de 20/02/2006 e 22/03/2007 debitados na conta da Bebece do Banco do Brasil, agência 3414-2, conta corrente nº 3.157-7.

4.8.7 - Contabilidade da Bebece - Conta "21101.1425 - Fabenni Calçados" Ltda - Nesta conta são registradas o aporte financeiro e pagamentos de despesas da Fabenni feito pela Bebece. São os registros da contrapartida descrito no item acima, na Bebece 4.8.8 - Diante dos fatos relatados e sabendo-se que toda a receita da Fabenni decorre dos serviços de industrialização prestados para a fiscalizada, percebe-se claramente a manipulação contábil praticada pelos administradores de ambas as empresas. O saldo credor da conta "302 - Calçados Bebece Ltda" em 31/12/2005 era de R\$1.073.496,28. Com o aumento do limite da receita bruta para enquadramento no SIMPLES no ano de 2006, a receita bruta da Fabenni cresceu 90% e esse saldo credor foi reduzido. Anexamos cópias dos livros razão dos anos 2005 a 2009 da Fabenni e Bebece para visualizar estes fatos. Tais registros demonstram a total dependência financeira da Fabenni em relação à Bebece. (...)"

6- ausência de despesas administrativas na empresa ou discrepância entre despesas de energia elétrica e faturamento; dentre outros.

A motivação acima exemplifica que não se trata de mero não recolhimento tributário ou ainda, planejamento fiscal permitido em lei dada a liberdade de organização econômica. Mas, a forma como o modelo comercial se estruturou não guarda relação com a realidade dos fatos, não sendo realmente, mera industrialização por encomenda como pretendeu aduzir a recorrente. Trata-se sim de artificialidade no negócio jurídico para fugir das incidências tributárias, de forma ardilosa, dolosa, intencional de simular.

Assim, entendo estar devidamente comprovada a motivação da multa de ofício qualificada, conforme dispõe os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, motivo pelo qual mantenho-a para as competências de 12/2008 a 05/2010, inclusive 13º salário.

Entretanto, em razão da legislação superveniente mais benéfica ao contribuinte, aplico a redução da multa qualificada ao limite de 100%, em conformidade com o disposto no vigente art. 14 da Lei nº 14.689/2023.

**Conclusão:**

Pelas razões acima expostas, voto por conhecer do recurso, rejeitar as preliminares de nulidade e no mérito, dar parcial provimento ao recurso para reduzir a multa qualificada ao limite de 100%, em conformidade com o disposto no vigente art. 14 da Lei nº 14.689/2023.

*Assinado Digitalmente*

**Vanessa Kaeda Bulara de Andrade**