



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11065.003163/2010-96
Recurso n° 000.001 Voluntário
Acórdão n° 2403-001.688 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente VIA UNO S/A CALÇADOS E ACESSÓRIOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2006 a 28/02/2010

SIMULAÇÃO. FORMA DE EVADIR-SE DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS.

A simulação não é aceito como forma de planejamento tributário com vistas a reduzir a carga tributária da empresa. Manobra considerada ilegal.

MULTA.

Recálculo da multa para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, “c” do CTN.

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO.

Não há cerceamento de defesa para o indeferimento de requerimentos genéricos de produção de prova.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora até a competência 11/2008, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei no 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Carolina Wanderley Landim, Ivacir Julio de Souza, Marcelo Magalhães Peixoto, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Maria Anselma Coscrato dos Santos.

CÓPIA

Relatório

1. Trata-se de crédito lançado contra o contribuinte, por meio do Auto de Infração - AI nº 37.284.251-8, cuja notificação ocorreu em 25/11/2010 (fl. 1 da numeração digital), por ter deixado de recolher contribuições para outras entidades e fundos, no caso: Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação – FNDE (Salário-Educação), Instituto Nacional de Reforma Agrária – INCRA, Serviço Social da Indústria – SESI, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados nas competências de 11/2006 a 02/2010, no valor de **R\$ 701.672,62 (setecentos e um mil, seiscentos e setenta e dois reais e sessenta e dois centavos)**.

2. Segundo o Relatório Fiscal de fls. 69/102 da numeração digital, *verbis*:

“4.1 FATOS AFERIÇÃO INDIRETA:

4.1.1 ESCOPO DA AUDITORIA FISCAL:

*A empresa VIA UNO S/A Calçados e Acessórios - possuía a denominação social de **BISON Indústria de Calçados Ltda** até 12/07/2010 - está estabelecida na Rua Ícaro, 2777, bairro Canudos, em Novo Hamburgo, RS, estando a sua **atividade econômica principal enquadrada no código 15.31-9-01** da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, que a define como **'Fabricação de calçados de couro'**. O estabelecimento matriz abriga o **ALMOXARIFADO** da empresa, enquanto os estabelecimentos filiais - em número de três até fevereiro/2010 - abrigam: **ADMINISTRAÇÃO/FABRICA DE AMOSTRAS**, **DEPÓSITO no município de Campo Bom** e **DEPÓSITO no município de Serrinha, na Bahia**.*

*Em passado recente, evidenciamos que **essa empresa possuía muitas filiais destinadas à fabricação de calçados, empregando milhares de trabalhadores**, a fim de atender a demanda de calçados nos mercados interno e externo. Informações prestadas pela empresa nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP mostram **uma redução de 94% em sua força de trabalho própria nos últimos cinco anos**, passando de 5027 segurados em janeiro de 2005, para 300, em janeiro de 2010.*

*Visando elucidar essa brutal redução dos segurados a sua disposição, realizamos **auditoria fiscal restrita em uma de suas filiais que operava no município de Salvador do Sul, RS**, uma vez que, concomitante ao desaparecimento dessa, novas empresas surgiram naquele local e absorveram toda a sua mão-de-obra, fato esse que passaremos a analisar.*

*Em virtude da ação fiscal ter como escopo o exame do período de novembro/2006 a fevereiro/2010, todos os fatos descritos ao longo do presente relatório fazem referência à antiga denominação social que a empresa possuía na época: **BISON Indústria de Calçados Ltda**.*

(...)

4.1.4 CONCLUSÃO FISCAL:

A empresa BISON dissociou a mão-de-obra utilizada no seu processo produtivo para outras empresas criadas exclusivamente para esse objetivo. O surgimento dessas empresas ocorreu concomitantemente ao desaparecimento da sua filial, da qual vieram os trabalhadores e as máquinas e equipamentos. As matérias primas utilizadas são de propriedade da empresa BISON, que, em operações triangulares, chegam às empresas que produzem os calçados.

As empresas que surgiram continuam a desempenhar o mesmo papel da filial que substituíram, sem qualquer interrupção na linha de produção, com os seus trabalhadores desempenhando as mesmas funções e operando as mesmas máquinas e equipamentos, alguns deles, inclusive, integrando o quadro societário dessas novas empresas, onde os calçados produzidos continuam a abastecer o mercado com a marca VIA UNO da empresa BISON.

Amostra na consecução dos resultados das novas empresas, quando avaliadas individualmente, revela uma enorme desproporção entre a produção dessas e seus quantitativos de trabalhadores e máquinas e equipamentos, contudo, vemos ao longo deste relatório, que esse quantitativo beneficia a todas as empresas, assim como as despesas comuns.

*Diante de todos os fatos descritos neste relatório, entendemos que as empresas simulam uma situação que não aparenta a realidade dos fatos apurados, a fim de utilizar tratamento tributário diferenciado com o propósito de evadir as contribuições previdenciárias patronais, onde **deixa de existir parte de uma empresa tributada pelo lucro real e surgem novas empresas enquadradas em regime de tributação diferenciado, atualmente, denominado de SIMPLES NACIONAL.***

Assim, estamos aferindo indiretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias da empresa BISON, atualmente com a denominação social de VIA UNO, com base nos valores contidos nas folhas de pagamento das empresas SOFT, FLEXSHOES e WOOD, conforme disposição no artigo 149, inciso VII do CTN, Lei 5.172, de 25/10/66; artigo 33, parágrafos 3º e 6º da Lei 8.212, de 24/07/1991; artigos 233 e 235 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/1999.

Ressaltamos que o escopo da presente auditoria fiscal teve abrangência restrita ao município de Salvador do Sul, cumprindo determinação para a verificação exclusiva da relação entre as empresas SOFT, FLEXSHOES, WOOD e uma das filiais da empresa BISON, atualmente VIA UNO, que ali funcionava. Todas as evidências colhidas nos papéis de trabalho serão encaminhadas ao planejamento fazendário para adoção de medidas que possam resguardar o interesse público, haja vista indícios de que essa prática também tenha sido adotada nas demais filiais localizadas em outros

municípios. MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Documento assinado digitalmente em 10/01/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 10/01

/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 17/02/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 21/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DA IMPUGNAÇÃO

3. Inconformada com o lançamento, a empresa contestou o presente Auto de Infração, por meio do instrumento de fls. 115/155.

DA DECISÃO DA DRJ

4. Após analisar os argumentos da Recorrente, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre-RS, por meio da 7ª Turma da DRJ/POA, prolatou o Acórdão nº 10-33.301 de fls. 232/250, julgando procedente o lançamento, indeferindo assim o pleito do impugnante.

“Assunto: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2006 a 28/02/2010

Auto de Infração - AI 37.284.249-6

1. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. *A constitucionalidade e a legalidade das leis são vinculadas para a Administração Pública.* **2. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.** *No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.* **3. RECOLHIMENTO. APROVEITAMENTO.** *Não há que se falar em recolhimento de contribuição quando não efetuado no CNPJ da autuada.* **4. MULTA DE OFÍCIO.** *É correta a incidência da multa de ofício de 75%, sobre o valor das contribuições apuradas quando mais favorável ao contribuinte.* **5. MULTA QUALIFICADA.** *A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que caracterizada a prática de conluio com os objetivos de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária e de reduzir o montante das contribuições devidas.* **6. JUROS.** *A inclusão de contribuições em lançamento fiscal dá ensejo à incidência de juros equivalentes à taxa Selic, conforme legislação aplicável à espécie.* **7. CORREÇÃO MONETÁRIA.** *Não incide correção monetária nos valores lançados no presente auto de infração, tendo sido ela extinta para fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1995.* **8. DILIGÊNCIA E PERÍCIA.** *Considera-se não formulado pedido de diligência ou perícia feito em desacordo com a determinação contida na legislação vigente.* **9. COMUNICAÇÃO PROCESSUAL.** *A comunicação processual será feita ao sujeito passivo em seu domicílio tributário, conforme legislação disciplinadora da matéria.*

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

DO RECURSO

Ainda Inconformada, a empresa interpôs, tempestivamente (fls. 254 do AR e 256 do protocolo), Recurso Voluntário (fls. 256/312), requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, com os seguintes argumentos:

1 – Preliminarmente

Ilegitimidade passiva

Alega a Recorrente ter sido autuada, haja vista ter sido considerado como o responsável tributário pelo recolhimento das contribuições previdenciárias dos segurados empregados e contribuintes individuais, incidente sobre as folhas de pagamento das empresas Indústria de calçados Soft Ltda, Indústria de calçados Flexshoes Ltda e Indústria de calçados Wood Ltda.

A fiscalização afirma que existe uma simulação, que seria uma espécie de conluio entre as empresas referidas com o intuito de tirar proveito de um enquadramento fiscal diferenciado, para evadir as contribuições previdenciárias de segurados empregados e contribuintes individuais.

Teria sido enfatizado no relatório fiscal que houve a redução do número de funcionários da empresa autuada e o fato dos mesmos funcionários terem sido absorvidos pelas empresas Soft, Flexshoes e Wood, que atualmente prestam serviço à Via Uno, além de estarem instaladas no mesmo pavilhão onde anteriormente funcionava a filial da autuada, a empresa Bison.

Ocorre que, a Autuada, ora Recorrente, insurge-se alegando que as afirmações constantes no auto de infração não se encontram fundamentadas em qualquer elemento de prova, o que seriam meras suposições e que todas as negociações entre as empresas estão devidamente contabilizadas, bem como, que não haveria qualquer indício de que a Via Uno seria a verdadeira empregadora dos trabalhadores contratados pelas empresas prestadoras de serviços, assumindo como se fossem suas, parte da folha de pagamentos da autuada, no intuito de se beneficiar pela opção do sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte – SIMPLES NACIONAL.

Alega a Recorrente que o fato de existir uma dependência no faturamento mensal entre as empresas prestadoras de serviços e a tomadora de serviços não quer dizer que indique uma atuação fraudulenta ou uma simulação, haja vista existir uma relação comercial, resguardada por um contrato entre estas empresas.

Assim, o Recorrente não pode ser considerado como responsável pelas contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais das empresas que lhe prestam serviço, eis que não haveria qualquer responsabilidade em relação aos mesmos.

Além do que, aceitar esta solidariedade configuraria ofensa ao princípio da segurança jurídica, da verdade material e da legalidade tributária, eis que as empresas arroladas são empresas regularmente constituídas, com seus próprios sócios e diretores, com empregados regularmente contratados, estando perfeitamente em dia com suas obrigações fiscais e previdenciárias.

Das limitações constitucionais ao poder de tributar fiscal – princípios - Verdade material

Alega o Recorrente que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário e

que para se alcançar esse objetivo o julgador deve buscar a verdade material, verificando o que é realmente verdade, independentemente do alegado e provado pelo sujeito passivo.

No caso, aduz ter havido o descumprimento do princípio em questão pelo procedimento fiscal que apurou o crédito tributário, pois os argumentos utilizados pela fiscalização foram fundados em suposições e conclusões tendenciosas.

Que o fato das empresas prestadoras de serviços e a empresa autuada possuírem o mesmo médico, mesmo engenheiro de segurança e mesmos procuradores, não pode corroborar a tese da fiscalização de conluio e simulação entre as empresas, um mesmo uma confusão patrimonial ou societária entre as mesmas.

Princípio da segurança jurídica

Neste tópico alega o Recorrente que, a manutenção do auto de infração fere o princípio da segurança jurídica, uma vez que o mesmo encontra-se eivado de nulidades, em face de que estaria fundamentado em suposições teóricas da fiscalização, que sem justificativa legal autuou a empresa, ora Recorrente, ao pagamento de contribuição previdenciária já adimplida pelas empresas prestadoras de serviço, verdadeiras responsáveis tributárias pelo tributo em questão.

Do princípio da primazia da realidade

O Recorrente aduz que ocorre entre ela e as empresas que lhe prestam serviços não mais é do que uma relação comercial, não havendo qualquer intenção de infringir o direito dos trabalhadores, muito menos de provocar qualquer terceirização ilícita de mão-de-obra.

Que não foi produzida qualquer prova de irregularidade na contabilidade, quadro societário e ações intentadas pelas indústrias Soft, Wood e Flexshoes, não havendo que se falar em simulação para fraudar a previdência social.

Requer neste tópico a desconsideração do auto de infração, para torna-lo nulo, em face do princípio da primazia da realidade, por não ter havido qualquer ato ilícito, com o objetivo de sonegar o recolhimento das contribuições previdenciárias, uma vez que foram devidamente recolhidas pelas indústrias, verdadeiras empregadoras e repassadas ao INSS.

Nulidade do auto de infração - ilegitimidade passiva da impugnante Via Uno S/A Calçados e Acessórios

A Recorrente insurge-se contra o pagamento dos valores relativos às contribuições previdenciárias dos segurados empregados e contribuintes individuais, acrescidos de juros e multa, por não ter havido o recolhimento em época própria.

Afirma que não existe respaldo na legislação fiscal para isso, em face de que as empresas arroladas no auto de infração são totalmente diversas da empresa tomadora daqueles serviços, que são as verdadeiras responsáveis pelos recolhimentos previdenciários de seus funcionários.

Que se houvesse de ser imputada alguma cobrança e autuação que fosse realizada em nome das próprias empresas que sofreram a fiscalização, eis que elas que recolhem seus impostos e contribuições através do regime especial – SIMPLES NACIONAL e sendo assim qualquer irregularidade deveria ser a elas imputadas.

Alega ainda que as indústrias arroladas no auto de infração também mantêm prestação de serviços com outras empresas, como exemplo a West Coast e que também faz industrialização por encomenda, prova de que isso é comum no setor calçadista.

Com relação ao fato da Via Uno ter encerrado suas atividades na unidade salvador sul, alega estar investindo na área de franquias e lojas de venda de seus produtos, e assim vê-se que a empresa mudou o foco de sua atuação. Assim, passou ao invés de industrializar ou comprar os produtos já prontos, encomendar a fabricação de sapatos e assim investir mais nas vendas, o que lhe teria trazido aumentos significativos.

Do mérito

Da alteração dos objetivos sociais da empresa autuada

A Recorrente esclarece que não houve simulação para fins de sonegação fiscal, e sim alteração do objetivo social da empresa autuada, decorrente da consolidação da marca Via Uno no mercado nacional e necessidade e intenção de difundir a referida marca no comércio varejista.

Por esse fato a empresa teria resolvido fechar suas filiais e investir na abertura de franquias e filiais com dedicação exclusiva à área de vendas.

Salienta que a manutenção da fabricação de calçados nos objetivos sociais da empresa não pode ser entendida como simulação, pois nada obsta legalmente essa permanência de atividade em contrato social, mesmo sem ser desenvolvida. Alega ser excesso de rigor a obrigatoriedade da exclusão no contrato social da atividade não mais exercida, sob pena da empresa ser autuada por simulação com o objetivo de sonegação fiscal.

Da regularidade das empresas prestadoras de serviço

A empresa autuada alega que a negociação realizada está devidamente documentada, sendo uma relação de trato comercial entre empresas prestadoras de serviços e uma contratante, mas sem qualquer vínculo de dependências entre elas.

Ocorre que, estas empresas prestadoras de serviço, com exceção da Calçados Wood Ltda, foram constituídas por ex funcionários da empresa Bison, antiga filial industrial da Via Uno, o que ocasionou a estranheza por parte da fiscalização.

Ocorre que seria normal o interesse dos funcionários da Bison, se aproveitar da possibilidade de adquirir as máquinas da empresa que iria fechar e passar a administrar seu próprio negócio, já que possuíam experiência para isso.

Alega ainda que a fiscalização em nenhum momento apontou irregularidades na escrita fiscal das indústrias de calçados que prestam serviços à Via Uno, limitando-se a autuar esta pelo fato de que a mesma possuía tributação pelo lucro real e após ter encerrado suas atividades, ter se instalados três empresas no mesmo local que são tributadas pelo SIMPLES NACIONAL.

Do planejamento tributário – diferença entre evasão e elisão fiscal

O autuado, neste tópico, tenta demonstrar que houve a necessidade de se fazer um planejamento tributário em sua empresa, em decorrência da alta carga tributária sofrida no país, o que é um direito seu, amparado pela constituição federal.

Assim, esclarece o que seria elisão fiscal e evasão. A Elisão seria decorrente da lei, permitindo a economia de tributos, através de incentivos fiscais ou podendo resultar de lacunas ou brechas existente na própria lei, como exemplo uma empresa que muda de município que tem um ISS menor, para pagar um valor mais baixo do referido tributo.

A evasão fiscal seria a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são empregados meios ilícitos como sonegação, fraude ou simulação, para escapar do pagamento de tributos.

Assim, no caso em questão o fisco não teria demonstrado qualquer irregularidade no planejamento tributário adotado pela Via Uno S/A, uma vez que todas as negociações entre as empresas foram devidamente contabilizadas, não tendo sido encontrada qualquer irregularidade na relação comercial entre as mesmas.

Da multa aplicada

Não concorda a empresa com a aplicação da multa aplicada, prevista na lei nº 9.430/96, art.44, I e § único, conforme termos do relatório fiscal.

Aduz o autuado que, a fiscalização alega ter aplicado a multa mais benéfica, nos termos do art. 106, II, letra “c” do Código Tributário Nacional – CTN, bem como que, a partir de 12/2008 teria sido aplicada a multa de 150% nos termos dos arts 71 e 73 da lei nº 4.502/64.

Da impossibilidade da cobrança de multa de ofício

Não concorda a empresa autuada com a pesada multa no percentual de 150% imposta pela fiscalização.

Alega que não houve qualquer comprovação de que tenha havido fraude no caso em análise e que por isso deveria ser excluída qualquer cobrança sobre esta rubrica.

Da diligência e perícia

Neste tópico aduz que no acórdão recorrido foi indeferido a produção de diligências e perícia, alegando não ter sido preenchidos os requisitos em seu pedido formulado na impugnação.

Assevera que o princípio da ampla defesa deve ser observado no processo administrativo, sob pena de nulidade.

Alega ainda que a fundamentação para a realização da diligência postulada restou amplamente demonstrada ao longo da impugnação ao auto de lançamento, uma vez que a fiscalização deixou de diligenciar nos comprovantes de contribuições previdenciárias recolhidas pelas empresas prestadoras de serviço documentos imprescindíveis para a análise da autuação.

Ao final requer, a reforma total da decisão de primeira instância para declarar nulo de pleno direito o auto de infração nº 37.284.249-6, acolhendo as preliminares arguidas, ou, alternativamente, seja dado provimento ao recurso voluntário.

OUTRAS INFORMAÇÕES

Conforme registro de fl. 255, o processo em tela está apensado ao processo principal de número **11065.003161/2010-05**.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme consta nas fls. 254 e 256 o Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DO MÉRITO

A Recorrente levantou várias questões preliminares antes de entrar no mérito, contudo, verifico que elas estão diretamente ligadas ao objeto da lide, razão pela qual, passa-se a analisá-lo.

A Fiscalização autuou a Recorrente, nos termos do art. 149, VII do CTN, do art. 33, parágrafos 3º e 6º da Lei n. 8.212/91 e dos arts. 233 e 235 do Decreto n. 3.048/91, por entender que:

“(...) as empresas simulam uma situação que não aparenta a realidade dos fatos apurados, a fim de utilizar tratamento tributário diferenciado com o propósito de evadir as contribuições previdenciárias patronais, onde deixa de existir parte de uma empresa tributada pelo lucro real e surgem novas empresas enquadradas em regime de tributação diferenciado, atualmente, denominado de SIMPLES NACIONAL.”
(destaques no original)

A Recorrente, por outro lado, sustenta que:

“Não obstante o redirecionamento das atividades da empresa autuada para a exploração de franquias e lojas próprias da marca para venda, insta frisar o planejamento tributário realizado pela mesma, de forma lícita e admitida por lei.”

Nesse diapasão, mister se faz analisar o que vem a ser Elisão Fiscal e Evasão Fiscal, o lícito com o ilícito, o planejamento tributário legal com a fraude e/ou simulação, para, em seguida, analisar o caso concreto.

Nas palavras de Marcelo Magalhães Peixoto¹, *in verbis*:

“Elisão Fiscal, portanto, é a redução tributária legal, lícita, pois a mesma elide o surgimento do fato jurídico tributário, eliminando a ocorrência do respectivo fato gerador; ou ainda, reduz o impacto tributário, mutilando parcialmente o critério quantitativo da Regra Matriz de Incidência Tributária, ou, posterga a ocorrência do fato jurídico tributário descrito no antecedente normativo para um período posterior, dando nesse

último um ganho temporal, vale dizer, um maior prazo para efetuar o cumprimento da obrigação tributária.

Destarte, a Elisão é o fruto obtido do Planejamento Tributário lícito. É o resultado da prática de atos ou negócios jurídicos, ou a sua não prática, com vistas a elidir, reduzir ou postergar o surgimento da obrigação tributária.

Evasão fiscal, ao contrário, é a redução tributária ilegal, ilícita, pois, por meio dessa, o contribuinte se evade da obrigação tributária já nascida, agindo de maneira oposta aos ditames de nosso ordenamento jurídico. Poderá ocorrer a indevida redução do ônus tributário de uma obrigação tributária, em relação ao seu exato montante previsto em lei.

Portanto, a Evasão Fiscal (que sempre será ilegítima) é a fuga total ou parcial da obrigação tributária já existente pela anterior ocorrência do fato gerador previsto em lei, ou que está prestes a acontecer.”

A Elisão Fiscal busca evitar ou minorar a carga tributária incidente sobre o contribuinte, por meio de operações lícitas, utilizadas, principalmente, para esse fim. Por outro lado, a Evasão Fiscal é ilícita, pois visa ocultar do Fisco a ocorrência de fatos geradores por meio de operações fraudulentas.²

Para Hermes Marcelo Huck³, *verbis*:

“A elisão, em algumas de suas formas, pode ser enquadrada como abuso de direito. Estruturas elisivas, nas quais o agente utiliza-se de formas jurídicas anormais, insólitas ou inadequadas, com o fito único de escapar ao tributo, têm sido consideradas abusivas. O abuso na utilização da forma jurídica é equiparável ao que no direito anglo-americano se tem chamado de business purpose test, ou seja, o teste da finalidade comercial, pelo qual busca-se desconsiderar o negócio jurídico constituído sem qualquer objetivo senão o de pagar o imposto que seria devido, não fosse adotada a forma jurídica anormal, insólita ou inadequada.”

Conforme destacado alhures; para a Fiscalização, houve simulação por parte da Recorrente. O conceito de simulação advém do Direito Civil, mais especificamente no art. 167, § 1º, do Código Civil, *in verbis*:

“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;

² *Idem, ibidem.* Pág. 65. Documento assinado eletronicamente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

³ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997. Pág. 138.

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.” (sem destaques no original)

Feitas as considerações, passa-se a analisar o caso concreto.

Em que pesem os esforços da Recorrente no sentido de tentar descaracterizar a simulação à qual está lhe sendo imputada no presente Auto de Infração, mister se faz destacar alguns pontos de convencimento, no sentido de fato houve simulação:

Houve uma redução significativa no quadro de funcionários da Recorrente, que passou de 5.027 segurados em janeiro de 2005, para 300, em janeiro de 2010, ou seja, redução de 94%. Esse fato despertou a atenção da Receita Federal que iniciou o processo de fiscalização.

Segundo fls. 69/102 do Relatório Fiscal, a Recorrente, até 12/07/2010, tinha como denominação social **BISON Indústria de Calçados Ltda.**, estando a sua atividade econômica principal enquadrada no código 15.31-9-01 da Classificação Nacional de Atividade Econômica – CNAE, que define como “*Fabricação de calçados de couro*”, estabelecida na Rua Ícaro, 2.777, bairro Canudos, em Novo Hamburgo, RS.

A Fiscalização verificou que até fevereiro de 2010 o Estabelecimento matriz abrigava o almoxarifado da empresa, enquanto que as três filiais abrigam a administração/fábrica de amostras, depósito no município de Campo Bom e depósito no município de Serrinha-BA.

A Fiscalização se ateu a filial que operava no município de Salvador do Sul-RS, que, segundo a Fiscalização, no momento do desaparecimento dela, novas empresas surgiram no local e absorveram toda a sua mão-de-obra.

Para a Fiscalização, os funcionários da **Indústria de Calçados SOFT Ltda.** – CNPJ n. 08.375.654/0001-01; **Indústria de Calçados FLEXSHOES Ltda.** – CNPJ n. 08.371.787/0001-00 e **Indústria de Calçados WOOD Ltda.** – CNPJ n. 07.048.083/0001-38, na verdade eram funcionários da **VIA UNO S/A** – CNPJ n. 94.324.340/0001-11, ora Recorrente.

As citadas empresas à época da Fiscalização estavam localizadas onde antes funcionava a filial da Recorrente, no Distrito Industrial de Salvador do Sul-RS, na Rua Adolfo Hermes, n. 99, salas A, B e C, de acordo com a ordem acima. A atividade econômica principal enquadrada no código 15.31-9-01 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, que a define como “*Fabricação de calçados de couro*”.

A **Indústria de Calçados SOFT Ltda.** e a **Indústria de Calçados FLEXSHOES Ltda.** iniciaram as suas atividades em 01/10/2006, já nos endereços acima, conforme Contratos Sociais constantes nas fls. 314/317 e 321/324 do Processo Principal de n. **11065.003161/2010-05**, respectivamente.

Da análise dos citados Contratos Sociais, verifica-se que o Objeto Social das duas empresas são os mesmos, qual seja:

“A sociedade tem como objeto explorar isolada, alternada ou cumulativamente as seguintes atividades:

- Fabricação de calçados de couro;
- Comércio atacadista de calçados;
- Serviço de costura e acabamento em calçados.”

A **Indústria de Calçados WOOD Ltda.**, que iniciou as suas atividade com a denominação **Indústria de Calçados Jacoby Ltda.**, sediada na Rua Anita Garibaldi, n. 51, Vila Nova, Salvador do Sul-RS (endereço da residência e domicílio dos sócios, que são pai e filho), iniciou a sua atividade em 01/10/2004, conforme Contrato Social constante nas fls. 328/332 do Processo Principal de n. **11065.003161/2010-05**.

Em 07/12/2006, por meio da 1ª Alteração Contratual, mudou sua denominação para **Indústria de Calçados WOOD Ltda.** e sua sede para o endereço citado alhures.

Na afirmação da Fiscalização constante na fl. 73, *in verbis*:

“O espaço de 2.200 m², antes utilizado pela filial da empresa BISON, transforma-se em dois de 1.100 m², cedidos às empresas SOFT e FLEXSHOES. Nesse local, sem qualquer interrupção na linha de produção, continuam os mesmos trabalhadores desempenhando as mesmas funções e operando as mesmas máquinas e equipamentos. A única diferença que existe agora é (sic) as empresas ali estabelecidas: deixa de existir a filial da empresa BISON, tributada pelo lucro real, e surgem as empresas SOFT, FLEXSHOES e, posteriormente, a WOOD, todas enquadradas no sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte – SIMPLES, atualmente, denominado Regime Especial Unificado de Arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte – SIMPLES NACIONAL.” (destaques no original)

As afirmações transcritas acima foram devidamente comprovadas por meio de fotos constantes no Anexo III de fls. 350/370, do Processo Principal de n. **11065.003161/2010-05**.

Todos os sócios da **Indústria de Calçados SOFT Ltda., Indústria de Calçados FLEXSHOES Ltda. e Indústria de Calçados WOOD Ltda.**, já foram empregados da **BISON Indústria de Calçados Ltda.** Havendo casos, inclusive, de pessoas que são sócias de uma empresa e empregado da outra, tais como: José Roberto Kochhann, Gabriel Schmidt e Aline Danieli Erthal. Há casos, outrossim, de pessoas que são sócias de várias empresas, tais como: Alexandre Braum, Paulo José Jacoby. Essas informações foram devidamente comprovadas por meio dos Contratos Sociais, folhas de pagamento e GFIP das empresas.

Ademais, restou comprovado que as citadas empresas que sucederam a **BISON Indústria de Calçados Ltda.**, não dispunham de uma receita uniforme, visando não ultrapassar o limite do SIMPLES NACIONAL, como exemplo temos o caso da **Indústria de Calçados SOFT Ltda.**, que no mês de julho de 2007 já acumulava lançamentos no valor de R\$ 2.245.731,80, montante próximo ao limite máximo permitido de R\$ 2.400.000,00, apropriando, nos 5 meses seguintes, mais R\$ 86.481,75, encerrando o ano com a receita bruta total de R\$ 2.332.213,55.

Por outro lado, a **Indústria de Calçados WOOD Ltda.**, a partir de agosto de 2007, passa a obter um aumento expressivo em suas receitas, onde num único mês a sua soma

ultrapassa tudo o que já havia sido contabilizado durante o ano, com lançamento a partir de abril de 2007.

Nesse sentido, segue o entendimento da hodierna doutrina⁴, *in verbis*:

“Quanto à utilização de interpostas pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES para concentrar a mão de obra necessária ao processo produtivo das empresas originárias, o lançamento da contribuição patronal se dá em face da conduta simulada que se verifica.

(...)

Escudada no princípio da verdade material e pelo poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado pelas partes, a Administração, ao verificar a ocorrência de simulação, pode superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária aos verdadeiros participantes do negócio, pois, de acordo com o art. 118, inciso I do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.”

Por esses motivos, conclui-se que de fato houve simulação por parte da Recorrente, razão pela qual deve o lançamento ser mantido.

Como restou comprovada a simulação, as matérias preliminares restaram prejudicadas.

DA DILIGÊNCIA E PERÍCIA

A recorrente fez requerimentos genéricos pela produção de provas, inclusive pericial, sem, ao menos fundamentá-los, bem como, sem atender aos requisitos constantes no art. 16 do Decreto n. 70.235/72, com destaque ao inciso IV, §§ 1º, 4º e 5º, *verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

(...)

⁴ Contribuições previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Autenticado digitalmente em 21/02/2013 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO (coordenadores) – São Paulo: MP Ed., 2012. P. 158/159.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

A DRJ indeferiu a produção de prova pericial em face do não atendimento da legislação supracitada. Ocorre que para que seja deferida a produção de prova pericial, mister se faz que realmente haja necessidade da sua produção, que nos autos haja algum ponto controvertido que precise ser esclarecido. Nesse sentido, lecionam Marcos Vinícios Neder e Maria Teresa Martínez López (Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 3ª edição, Dialética, 2010, pág. 295), *verbis*:

“De fato, a perícia tem sido muito utilizada para esclarecer dúvidas técnicas, como, por exemplo, a composição química de determinado produto, para dirimir dúvidas quanto à melhor classificação fiscal para fins de cobrança do IPI. No caso de documentos fiscais, em que pairam dúvidas sobre a ocorrência de falsificação, a perícia é igualmente necessária quando somente um técnico especializado puder se manifestar sobre a matéria, indicando os elementos que o levaram a sua conclusão.”

E complementa na página 296, *verbis*:

“Caso a autoridade julgadora entenda ser desnecessária a perícia, tem o dever de, expressamente, motivar sua recusa sob pena de ser declarada a nulidade da decisão de primeira instância.”

Nesse sentido segue a jurisprudência, *verbis*:

Acórdão n. 104-21.032, sessão de 13/9/05. Ementa: PAF – Pedido de Realização de Diligência e Perícia – Indeferimento – A diligência e a perícia não se prestam para produzir provas de responsabilidade das partes ou colher juízo de terceiros sobre a matéria em litígio, mas a trazer aos autos elementos que possam contribuir para o deslinde do processo. Devem ser indeferidos os pedidos prescindíveis para o desfecho da lide. Publicado no DOU em 18/4/06.

Apesar de não coadunar com o entendimento da DRJ, verifico que a Recorrente não demonstrou elementos suficientes para a necessidade da realização de prova pericial.

DA MULTA APLICADA

Documento assinado digitalmente em 08/02/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO em 08/02/2013

Autenticado digitalmente em 10/01/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 10/01/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 17/02/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 21/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A multa aplicada teve por base o artigo 35-A, combinado com o art. 44, inciso I e § 1º da Lei n. 9.430, de 27.12.96, ambos com redação da MP n. 449 de 04.12.2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27.05.2009, a qual dispõe que nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei n. 9.430, de 1996.

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

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

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

Ocorre que, no presente caso, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei n. 9.430/96 em comparativo com a multa aplicada com base na redação do artigo 35-A da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica ao contribuinte.

Para tanto, mister fazer alguns esclarecimentos.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

*Art. 35. **Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

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 nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).4 (sem destaques no original)

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento.**

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

DA MULTA QUALIFICADA

Por fim, importante perceber que o fiscal, nas competências posteriores a 11/2008 aplicou a multa qualificada, tendo o recorrente alegado que é inaplicável o percentual de 150% por não restar comprovada a existência de fraude, no caso em concreto.

Ocorre que o art. 44, parágrafo primeiro, da Lei n. 9.430, de 1996, expressa que o percentual de 75%, da multa que trata o inciso I, do caput do referido, será duplicada, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, *in verbis*:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

Do cotejo entre os fatos ocorridos e tidos como fundamentos para decisão, constantes no mérito do presente voto, e as previsões normativas supracitadas, tem-se que correta foi a aplicação da penalidade qualificada.

CONCLUSÃO

Do exposto, voto pelo **provimento parcial** do presente Recurso Voluntário, para determinar o recálculo da multa, de mora até a competência 11/2008, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei no 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto