



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



**Processo nº** 11065.724154/2011-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-009.706 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de novembro de 2021  
**Recorrente** POLYU POLIURETANOS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

**SIMULAÇÃO. PESSOA INTERPOSTA. DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO. NULIDADE. AUTUAÇÃO PROCEDENTE.**

Quando a autoridade fiscal constata por diversos elementos de prova que interposta pessoa foi criada com o intuito de omitir o fato gerador, deixando de recolher os valores das contribuições previdenciárias devidas, deve ser desconsiderado o negócio jurídico praticado para fins da tributação correta e adequada ao caso, considerando a simulação prática.

**DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. FISCO E INTERESSADO.**

A prova nesse caso deve ser atribuída a quem acusa o ilícito praticado, diante do que dispõe o artigo 9º do Decreto 70.235/72, onde a autuação deverá estar instruída com todos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O fisco ao realizar o procedimento adequado com todas as provas necessárias para a comprovação dos fatos ocorridos, repassa ao interessado a obrigação de comprovar as alegações do seu direito, o que não ocorreu no presente caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Maurício Vital, Wesley Rocha, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Mon (suplente convocado(a)), Fernanda Melo Leal, Flávia Lilian Selmer Dias, Letícia Lacerda de Castro, Maurício Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2301-009.706 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11065.724154/2011-13

## Relatório

Trata-se de crédito lançado em desfavor de *POLYU POLIURETANOS LTDA.*, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa e à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (DEBCAD n.º 51.006.0676), e aos Terceiros (DEBCAD n.º 51.006.0684).

O Relatório fiscal encontra-se nas e-fls. 27/40.

Após decisão do Recurso Especial o processo retorna para julgamento a esse colegiado, diante da seguinte conclusão da Câmara Superior:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora), Ana Paula Fernandes, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação da multa qualificada, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora), Ana Paula Fernandes e João Victor Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora), Ana Paula Fernandes, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação da multa qualificada, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora), Ana Paula Fernandes e João Victor

Assim, a matéria devolvida a esse colegiado diz respeito à análise da multa qualificada, que por sua vez tinha sido julgado procedente pela DRJ de origem, afastada por decisão de segunda instância no CARF, e anulada a decisão no que tange a essa matéria pela Câmara Superior.

Diante dos fatos narrados, é o presente relatório.

## Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado são tempestivos e também de competência dessa Turma. Assim, passo a analisá-lo.

### DA DELIMITAÇÃO DA LIDE

Conforme já narrado a instância Superior decidiu por devolver a matéria sobre a multa qualificada lançada nos autos, tendo o voto vencedor no Acórdão n.º **9202008.388**, de 21 de novembro de 2019, lançado da seguinte maneira:

Não obstante os substanciosos argumentos da ilustre relatora, deles ouso dissentir no que concerne ao conhecimento do recurso e à necessidade em se demonstrar os requisitos da relação de emprego nos casos em que a Fiscalização identifica a existência de interposta pessoa.

Quanto ao conhecimento, defende a Relatoria não haver similitude fática entre as situações envolvidas, aqui e lá.

Não vejo desta forma. Ambos os casos, este e o retratado no acórdão 2302003.158, tratam da clássica situação onde empresas optantes pelo SIMPLES são constituídas no

intuito de alojar, ao menos formalmente, a mão de obra que produz riqueza a empresa diversa. Vale dizer, são empresas que funcionam como se interpostas pessoas fossem, no que tange ao vínculo trabalhista.

No caso dos autos, teria havido a constituição da empresa ISOTEC INDUSTRIA DE COMPONENTES PARA CALÇADOS LTDA, então optante pelo SIMPLES, para, de forma dissimulada, abrigar os segurados que prestavam serviços ao sujeito passivo.

Por sua vez, no acórdão paradigmático n.º 2302003.158, as empresas HERTA INDÚSTRIA CERÂMICA LTDA. EPP e DARCI POSSAMAI E CIA. LTDA, de igual sorte optantes pelo SIMPLES, teriam sido constituídas para que fossem nelas alocados os segurados que prestavam serviços àquele sujeito passivo então autuado, a saber, CERÂMICA RAINHA LTDA.

Tem-se, com isso, inegável tratarem na origem de situações fáticas similares, sobre as quais, levando-se em conta o mesmo arcabouço normativo, foram dadas diferentes soluções. Qualquer outra distinção que por ventura haja entre um caso ou outro, a exemplo de quando teria havido a constituição das empresas interpostas ou se formalmente empresas do mesmo grupo ou não, mostra-se, a meu ver, meramente acidental, não apresentando relevância no que pertine à questão de fundo.

Com efeito, encaminhado por conhecer do recurso interposto.

Quanto ao mérito, o acerto do tratamento dado aos casos, que foi considerado pela Relatora como indicativo de ausência de similitude fática, é justamente o que se procura uniformizar neste julgado.

Em outras palavras: uma vez demonstrada a interposição de pessoa com intuito de, ao menos formalmente, abrigar a folha de pagamento que deveria estar a cargo da empresa que efetivamente dela se vale para produção de sua riqueza, haveria ou não a necessidade de se demonstrar a existência do vínculo laboral entre esta última e os respectivos trabalhadores?

Pondo de outra forma, vejamos o exemplo a seguir:

A folha de pagamento está, formalmente, alocada à empresa "A", optante do SIMPLES, fazendo crer a existência de regular relação de trabalho entre eles. (empresa e trabalhadores da folha).

Demonstrado, por diversos motivos, que a empresa "B" é quem, de fato, se vale da folha de pagamento em questão, após concluir que a empresa "A" teria sido constituída apenas para furtar-se à contribuição nos moldes, entre outros, do artigo 22, I, da Lei 8.212/91, o que haveria, em verdade, é um mero reposicionamento do sujeito passivo real, no caso a empresa "B", que tomará o lugar da empresa "A" na relação originalmente constituída e inquestionável.

Note-se que tal circunstância é substancialmente distinta daquela aventada pelo acórdão recorrido ao invocar as disposições do § 2º do artigo 229 do RPS.

No caso dos autos, não está, a rigor, havendo desconsideração da natureza do vínculo pactuado, mas sim de ajuste em um dos pólos da relação trabalhista, de forma a bem retratar o que se tem na realidade. Daí entender este Conselheiro pela desnecessidade, *in casu*, de que seja demonstrado pelo Fisco a existência dos requisitos da relação de emprego, se o que houve, em verdade, foi o aproveitamento do objeto da relação originalmente constituída, mantidas as suas características.

Dito isso, analisamos a decisão da DRJ e do Turma que julgou o RV no CARF sobre o tema multa qualificada:

#### Decisão da DRJ

##### Da Multa Aplicada . Do dolo

“A multa incidente sobre as contribuições lançadas foi aplicada, conforme consta do anexo FLD, com suporte no artigo 35-A da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991,

incluído pela Medida Provisória n.º 449, de 04 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, combinado com o artigo 44, inciso I, e seu parágrafo 1.º da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007. O artigo 44, inciso I, e seu parágrafo 1.º da Lei n.º 9.430/96 rezam, “in verbis”:

*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;*

*[...]§ 1.º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, supra referidos, estabelecem, “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 imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

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

O conceito de dolo encontra-se estabelecido no artigo 18, inciso I, do

Decreto-Lei n.º 2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal, que define o crime doloso como aquele “em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo”. Em relação ao crime em que o agente quis o resultado, diz-se que houve dolo direto; no tocante àquele em que o agente assumiu o risco de produzi-lo, dolo eventual.

Na lição de Julio Fabbrini Mirabete (*in* Manual de direito penal. São Paulo, Atlas, 1990. 5ª edição. Vol. 1, págs. 138/139), “o Código Penal Brasileiro adotou a teoria da vontade quanto ao dolo direto e a teoria do assentimento ao conceituar o dolo eventual”. Pela teoria da vontade, concernente ao dolo direto, “age dolosamente quem pratica a ação consciente e voluntariamente. É necessário para a sua existência, portanto, a consciência da conduta e do resultado e que o agente a pratique voluntariamente”; pela teoria do assentimento, ou do consentimento, relativa ao dolo eventual, “faz parte do dolo a previsão do resultado a que o agente adere, não sendo necessário que ele o queira. Para a teoria em apreço, portanto, existe dolo simplesmente quando o agente consente em causar o resultado ao praticar a conduta”.

No caso em tela, restou constatado que a impugnante utilizou-se da empresa Isotec com a finalidade (dolo direto) de evitar o pagamento das contribuições previdenciárias e sociais devidas e incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores contratados através desta, na condição de empresa interposta. É o que se pode concluir à vista de todo o procedimento adotado pela impugnante, aqui considerado não só o estabelecimento no mesmo local da empresa, a migração de trabalhadores de uma para outra, quanto o faturamento daquela comprometido quase que exclusivamente com os custos de mão-de-obra, a prestação de serviços de forma quase exclusiva e ininterrupta por parte da empresa interposta.

Além disso, há que se considerar todos os procedimentos e informações prestados perante órgãos públicos – enquadramento cadastral adotado, contratos sociais, contrato de locação de prédio e de sublocação, contrato de comodato de máquinas, cadastros em órgãos públicos, folhas de salários, escriturações contábil independente, contratação de segurados feitas por cada uma das empresas – com vistas a manter a aparência de empresas independentes.

**Vislumbra-se, no caso, a ocorrência de conluio (previsto no artigo 73 da Lei n.º 4.502/64) entre as empresas Polyu e Isotec para a prática de fraude (definida no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64), consistente na contratação e pagamento de remuneração de trabalhadores através de empresa interposta, com o objetivo de evitar o pagamento das contribuições devidas sobre a remuneração dos trabalhadores assim contratados; e de sonegação (definida no artigo 71, inciso I, da Lei n.º 4.502/64), na medida em que todo o procedimento adotado pela impugnante e pela empresa Isotec, inclusive no que respeita às informações prestadas pelo contribuinte, levou a Secretaria da Receita Federal do Brasil a acreditar que a impugnante estava em dia com suas obrigações tributárias, mascarando a situação irregular em que se encontrava, somente identificada após o trabalho de fiscalização.**

Uma vez preenchidos os requisitos estabelecidos em lei no parágrafo 1.º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, cabe o aumento de multa previsto, razão pela qual mantém-se a multa qualificada de 150% no lançamento, que não poderá ser reduzida, como quer a impugnante.

Frise-se que o presente Auto de Infração trata de situação específica envolvendo **somente** as empresas **Polyu e Isotec**, razão pela qual as situações trazidas pela impugnante e relativas a outras empresas não serão aqui analisadas”.

O Acórdão da Turma Ordinária do CARF afastou a multa qualificada, nos seguintes termos (voto vencido e voto vencedor transcrito):

#### Voto vencido

A recorrente insurge-se ainda contra a qualificação da multa, entendendo que não ocorreu as hipóteses dos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502/64, devendo, no caso da manutenção do auto, ser retificado o lançamento. Entretanto, a fiscalização fundamentou a aplicação da multa qualificada nos referidos dispositivos legais, uma vez que restou comprovada a simulação, já que a conduta adotada pela recorrente foi no sentido de ocultar a ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido, a Lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/2009, autoriza a utilização das multas e juros aplicados aos débitos lançados por meio dos AIs em tela.

Cabe destacar, ainda, que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Nesse sentido, o ilustre jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004.314) colaciona valorosa lição: “o tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente.

poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica

**Portanto, entendo que deverá ser mantida a multa tal como aplicada pela Autoridade Fiscal ao tempo do lançamento sob exame”.**

#### Voto vencedor

Com todo respeito à excelsa relatora, a quem muito admiro, divirjo de sua conclusão sobre o mérito da questão e sobre a qualificação da multa.

Quanto ao mérito da questão, a fiscalização desconsiderou o vínculo previdenciário de segurados com a empresa que os contratou e os considerou como segurados empregados do sujeito passivo.

Para a fiscalização, as empresas construíram um esquema para reduzir sua carga tributária, com ingresso no Sistema Simples de Tributação.

A legislação previdenciária possui regra para a desconsideração de vínculos previdenciários.

**Decreto 3.048/1999:**

*Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:*

...

*§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social **constatar** que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as **condições referidas no inciso I do caput do art. 9º**, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e **efetuar o enquadramento** como segurado empregado.*

...

*Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:*

*I como empregado:*

*a) aquela que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;*

Portanto, a legislação determina que o Fisco desconsidere o vínculo pactuado e enquadre os segurados como segurados empregados, desde que se demonstre e comprove as condições do segurado empregado.

Essas condições são: subordinação jurídica, personalidade do empregado, não-eventualidade e onerosidade.

Pois bem, no relatório fiscal há vários informes sobre a interdependência entre as empresas citadas, mas não há demonstração das condições que caracterizam os segurados de uma empresa como de outra.

Assim sendo, deve ser dado provimento ao recurso, no mérito.

Nas descrições do Fisco poderíamos, interpretando e acusando, subsumir condutas relatadas à legislação citada, mas iríamos de encontro ao devido processo legal, pois não nos cabe acusar, mas sim manter imparcialidade e decidir os casos presentes nos autos.

(...)

Portanto, como o Fisco não subsumiu as condutas relatadas ao disposto na Lei 4.502/1964, a multa deve ser desqualificada, retornando a seu percentual de setenta e cinco por cento.

Entretanto, conforme se verifica do relatório fiscal de e-fls. 26 e seguintes, diversos foram os fatos que levaram à fiscalização compreender que houve simulação e consequente intenção de ocultação tributos, desde as empresas fiscalizadas estarem atuando no mesmo ramo e no mesmo local físico, com identifica estrutura, até sócios que se confundiam na atuação de ambas as empresas, até funcionários alocados para trabalhar na transição de uma para a outra, dentre outros elementos dos autos. Clara está a situação posta nos autos.

Diante das circunstâncias de ocultação de fatos para evitar o recolhimento do tributo devido, não resta outra alternativa senão manter a multa qualificada.

No caso dos autos, verifico que o fisco realizou o procedimento de provar a irregularidade praticada de forma ampla e a recorrente não obrou afastar as constatações feitas pelas fiscalizações.

Em razão dos fatos estarem bem descritos na diligência fiscal, que espelham na verdade o relatório fiscal.

Como se constata do processo, diversos foram os elementos que levaram a fiscalização a entender como "simulação" os atos jurídicos práticos pela recorrente e interposta pessoa jurídica, a fim de não recolher o tributo exigido.

Os fatos estão embasados de forma discriminada no relatório fiscal e nos documentos apresentados, além das constatações apuradas, e que, como se verifica do recurso, a contribuinte não obrou afastar os indícios verificados, e também não trouxe elementos que pudesse contestar a apuração da Fazenda, como, por exemplo, ter praticado negócios jurídicos exclusivamente entre a empresa terceira interposta e a recorrente.

Aqui, tem-se que atrai para o caso o artigo 149, inciso VII, do CTN, *in verbis*:

" Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação".

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

No presente processo, os indícios foram diversos, o que configura ao final a simulação praticada, em *causa simulandi* por meio de interposta pessoa, gerando efeitos concretos perante o fisco, e consumando a intenção entre as partes envolvidas no evento.

Assim, verifico que a Contribuinte não obrou afastar as provas e elementos trazidos pela fiscalização, onde conclui-se pela configuração de simulação nos negócios jurídicos práticos, com o intuito de evitar os fatos geradores do tributo exigido.

## **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito à multa qualificada, relativo à matéria devolvida a essa colegiado para julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Relator

