



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

**Processo n°** 11065.724752/2011-92  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-003.214 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de julho de 2014  
**Matéria** Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento  
**Recorrente** CALÇADOS FURLANETTO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**DIREITO TRIBUTÁRIO. DESCRIÇÃO DA REALIDADE FÁTICA. COMPROVAÇÃO. INDÍCIOS CONVERGENTES.**

O Direito Tributário não é avesso à utilização da prova indiciária ou indireta para referendar a descon sideração de atos, fatos ou negócios jurídicos aparentes, desde que a comprovação resulte de uma soma de indícios convergentes que leve a uma encadeamento lógico suficientemente convincente da ocorrência do fato.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INTERPOSTA PESSOA OPTANTE DO SIMPLES. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE.**

O procedimento administrativo de caracterização da prestação de serviços por segurados à outra empresa que não aquela para o qual foi contratado tem por fundamento os princípios da primazia da realidade e da verdade material e encontra respaldo nos artigos 116, parágrafo único, e 149, VII, do CTN, sendo irrelevante qualquer procedimento de desconstituição, inaptidão ou exclusão da pessoa jurídica do SIMPLES.

**MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI N° 8.212/91.**

As multas previstas anteriormente no artigo 35 da Lei n° 8.212/91 ostentavam natureza mista, punindo a mora e a necessidade de atuação de ofício do aparato estatal (multa de ofício), de sorte que aqueles percentuais devem ser comparados com as disposições hoje contidas no artigo 35-A da Lei n° 8.212/91, para fins de apuração da multa mais benéfica (art. 106, II, c do CTN). Para fatos geradores ocorridos antes da alteração legislativa, aplicam-se as multas então estipuladas no artigo 35 da Lei n° 8.212/91, observado o limite máximo de 75%.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DO ELEMENTO SUBJETIVO.**

Sobre o imposto apurado em procedimento fiscal, incide multa de ofício qualificada (150%) sempre que o contribuinte, mediante uma das condutas dolosas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, busque defraudar o fisco. Art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, devendo a parcela recolhida na sistemática do SIMPLES pela contratada (ato simulado), correspondente à contribuição previdenciária patronal, ser aproveitada para abatimento do valor do débito lançado por meio do AI DEBCAD 37.328.557-4. Vencidos os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva e Liège Lacroix Thomasi, que entenderam pelo não aproveitamento das contribuições recolhidas para o SIMPLES em favor de pessoa jurídica distinta da Recorrente.

(assinado digitalmente)  
LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)  
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liège Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e André Luís Mársico Lombardi.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo o crédito tributário lançado.

Adotamos trecho, com destaques nossos, do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 784 e seguintes), que bem resume o quanto consta dos autos:

*Este processo nº 11065.724752/2011-92 compreende os Autos de Infração Debcad nº 37.328.557-4 e Debcad nº 37.328.558-2.*

*O Auto de Infração Debcad nº 37.328.557-4 refere-se ao lançamento, nas competências 01/2008 a 13/2008, das contribuições da empresa incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais, e das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados. O montante do crédito, consolidado em 17/11/2011, é de R\$ 589.823,89 (quinhentos e oitenta e nove mil, oitocentos e vinte e três reais e oitenta e nove centavos).*

*O Auto de Infração Debcad nº 37.328.558-2 refere-se ao lançamento das contribuições da empresa devidas a outras entidades e fundos (terceiros), nas competências 01/2008 a 13/2008, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados. O montante do crédito, consolidado em 17/11/2011, é de R\$ 122.654,07 (cento e vinte e dois mil, seiscentos e cinquenta e quatro reais e sete centavos).*

*O lançamento decorre da constatação da fiscalização quanto à existência de contratação simulada pela empresa Calçados Furlanetto Ltda de serviços de industrialização por encomenda da empresa terceirizada Calçados Rosely Ltda, ao invés de contratar diretamente seus próprios empregados. Desta forma, a empresa Calçados Furlanetto Ltda obtém o benefício do ingresso de sua mão-de-obra no sistema de tributação Simples, reduzindo sua carga tributária previdenciária e ainda usufruindo do benefício do creditamento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativamente aos serviços de industrialização por encomenda. O Relatório Fiscal de fls. 21 a 43 detalha a motivação para o lançamento, apresentada resumidamente a seguir:*

### **1) Da localização**

*Apesar de apresentarem em seus documentos domicílios diferentes (Calçados Furlanetto Ltda à Rua Henrique Juergensen, 909, e Calçados Rosely Ltda à Rua Henrique Juergensen, 939, ambas em Três Coroas, RS), as duas empresas estão localizadas dentro do mesmo parque fabril, pertencente à Calçados Furlanetto Ltda, e cedido em comodato à terceirizada. O parque fabril tem as seguintes características, verificadas pela fiscalização em uma visita in loco: uma única entrada com guarita e guarda; relógio ponto localizado na entrada e parte central dos dois galpões; prédio da administração; a moxarifado e depósito; fábrica – dois galpões contíguos com ligações internas entre os dois, com numerações na frente (nº 909 e 932); estacionamento para o pessoal da administração e outro para o pessoal da fábrica com entrada também pelo portão principal; fornecimento de água e energia de fontes únicas.*

*Com relação ao registro do ponto, a informação obtida é que anteriormente à incorporação existiam dois relógios, um para cada empresa.*

*Quanto ao endereço, a Prefeitura Municipal de Três Coroas havia informado em 15/03/2011, em resposta à solicitação da fiscalização, que não havia prédio industrial localizado na Rua Henrique Juergensen, nº 939 e, com relação à empresa Calçados Rosely Ltda, CNPJ nº 90.596.453/0001-15, que havia iniciado suas atividades de indústria de calçados em 17/10/1990 e encerrado em 21/10/2010, e que seu endereço era Rua Henrique Juergensen, 909. Posteriormente a Prefeitura Municipal de Três Coroas retificou seu ofício no ponto onde indicava que não havia prédio industrial na Rua Henrique Juergensen, 939, entregando cópia da carta de habite-se nº 46/2003 onde consta o referido prédio e o nome do dono, Calçados Furlanetto Ltda.*

## **2) Dos objetivos sociais**

*A empresa Calçados Furlanetto Ltda tem como objetivo social a industrialização, comercialização e beneficiamento de calçados, enquanto que a empresa Calçados Rosely Ltda tem como objetivo a industrialização e o beneficiamento de calçados. A empresa terceirizada atuava na mesma atividade empresarial da fiscalizada, executando seus serviços na atividade fim, o que contraria o entendimento jurisprudencial consolidado no inciso III da Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho (TST).*

## **3) Da organização societária e da Administração**

*As empresas Calçados Furlanetto Ltda e Calçados Rosely Ltda são compostas e comandadas exclusivamente por pessoas ligadas por laços familiares.*

## **4) Da dependência econômica e financeira**

*A empresa Calçados Rosely Ltda operava exclusivamente para a empresa Calçados Furlanetto Ltda, conforme verificado pela escrituração contábil e notas fiscais de prestação de serviço.*

*A fiscalização verificou ainda que a empresa Calçados Rosely Ltda recebia adiantamentos de valores para o seu custeio cotidiano, apesar do contrato de prestação de serviços de industrialização estipular que os pagamentos seriam efetuados mensalmente, no décimo quinto dia subsequente ao encerramento do mês.*

**5) Do pagamento de despesas**

*A escrituração contábil da empresa Calçados Rosely Ltda, anos de 2008 e 2009, não registrava despesas inerentes à atividade empresarial e em especial a industrialização e beneficiamento de calçados, tais como energia elétrica, água e esgoto, telefone, manutenção de máquinas e equipamentos, portaria e segurança, fornecimento de alimentação, transporte, manutenção de veículos, combustíveis, manutenção de instalações, despesas com resíduos, manutenção e conservação de prédios, seguro de vida de empregados, engenharia de segurança, segurança e medicina do trabalho, higiene e limpeza, etc.*

*As únicas despesas relevantes encontradas pela fiscalização foram as incorridas com a folha de pagamento.*

**6) Das reclamações trabalhistas**

*Os processos trabalhistas, na maioria dos casos, indicam como pólos passivos as empresas Calçados Furlanetto Ltda e Calçados Rosely Ltda.*

*Com base nos exemplos trazidos aos autos, a fiscalização verificou que o setor de RH das duas empresas era comum, e que a defesa das reclamadas foi realizada pelo mesmo escritório de advocacia.*

**7) Das atividades administrativas**

*As Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social –GFIP's das duas empresas foram enviadas pela mesma pessoa e pela mesma máquina. O responsável pelas duas empresas é o Sr. Luis Tizian – gerente de RH da Furlanetto, evidenciando que a administração do RH das duas empresas se confundia.*

*A fiscalização constatou que a empresa Rosely utilizava-se dos meios físicos e materiais da fiscalizada para consecução de suas atividades administrativas, tais como local de trabalho, computadores, mesas, material de expediente, Sistema – Folha10, Programa – SDP204, o que foi verificado pela escrituração contábil, onde inexistem despesas incorridas com estas rubricas para a realização das tarefas.*

*Analisando as folhas de pagamentos do mês de 12/2009 das duas empresas, a fiscalização verificou a ausência de determinados cargos/funções em uma e a presença na outra e vice-versa, tais como porteiro, recepcionista, técnico em segurança do*

**trabalho, gerente de produção e operações, gerente de RH e faxineiras.**

*Com base no exposto, e pelo princípio da primazia da realidade, foram constituídos em nome da empresa Calçados Furlanetto Ltda os créditos previdenciários e de terceiros relativos à folha de pagamento de salários e remunerações da empresa interposta Calçados Rosely Ltda, Os valores das remunerações que serviram de base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros foram obtidos por aferição indireta.*

***Sobre os valores das contribuições previdenciárias devidas na competência 12/2008 foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150%, uma vez que identificados pela fiscalização atos perpetrados que configuram sonegação, nos termos do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.***

*O Relatório Fiscal consigna que a supressão ou omissão de contribuição social previdenciária e qualquer acessório (a) mediante a omissão em folha de pagamento de salários da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária configura, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária tipificado no artigo 337- A do Código Penal, e (b) mediante as condutas previstas no artigo 1º da Lei nº 8.137/1990 constitui, em tese, crime contra a ordem tributária. Desta forma, seria efetuada comunicação ao Ministério Público Federal, em relatório à parte, para as providências cabíveis.*

*Cientificada pessoalmente das autuações em 29/11/2011 (fls. 3 e 11), a empresa apresentou impugnação em 22/12/2011 por meio do instrumento de fls. 606 a 630 (...)*

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 820 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese:

\* o lançamento baseia-se num conjunto de indícios, não havendo qualquer prova nos autos;

\* as constatações da fiscalização em diligências tomaram por base situação fática diferente daquela existente à época dos fatos geradores, pois se deram em data posterior à incorporação da Calçados Rosely Ltda. pela Calçados Furlanetto, ocorrida em 31/07/2010;

\* quanto à identidade de objetivos, discorda da afirmação fiscal de que não poderia ter contratado a Calçados Rosely Ltda. para industrializar e beneficiar calçados e afirma que a terceirização não se deu na atividade fim e que isto explica-se pelo processo de fabricação de calçados (cita explanação do SEBRAE a respeito), sendo que algumas etapas da fabricação se deram pela industrialização por encomenda à Calçados Rosely Ltda, conforme contrato de industrialização por encomenda acostado aos autos pela fiscalização;

\* assevera que as contratações se dão por demanda extraordinária de pedidos e que os calçados são, posteriormente, vendidos por seus representantes comerciais;

\* apesar das sócias da Calçados Rosely Ltda. serem esposas dos sócios da Calçados Furlanetto Ltda., nada impede tal constituição societária. Outrossim, nada impede que uma das sócias da Calçados Rosely Ltda. seja também sócia da Calçados Furlanetto Ltda., sendo de se considerar que a Calçados Rosely existia desde 1986, ou seja, muito antes da própria existência da primeira regulamentação do SIMPLES federal (Lei nº 9.317/96);

\* quanto ao fato de que, no período de 2008 a 2010 a Calçados Rosely Ltda. conseguiu apenas um cliente, aduz ser prática normal no mercado que se fature apenas para quem esteja disposto a pagar o melhor preço pelos serviços e que entre as empresas estabelecesse, assim, uma relação de confiança mútua quanto ao cumprimento das condições contratadas;

\* no que se refere ao pagamento de despesas com base contratual, defende a liberdade de pactuação e que as partes acertaram entre si que determinadas despesas seriam de responsabilidade da recorrente, conforme contrato de comodato (doc. 03 da impugnação);

\* afirma que as reclamatórias trabalhistas ajuizadas em face de ambas as empresas nada provam quanto ao alegado, pois é corriqueiro que se proponha ação contra todas as empresas sempre que se tenha notícia de algum vínculo comercial e que houve alguns deslizes no sentido de procurar auxiliar a Calçados Rosely Ltda., possibilitando que um preposto seu representasse a Calçados Rosely Ltda.;

\* quanto à identidade de endereço IP das GFIP's do ano de 2009, afirma tratar-se de fato incontestável e que se deu pela proximidade dos estabelecimentos e pela péssima situação financeira da Calçados Rosely Ltda.;

\* no que tange às diferenças de quadro funcional, aduz que o fato de não haver determinados cargos em uma empresa e a presença na outra é prova de que constituíam duas empresas absolutamente distintas, inclusive na sua formação de quadro funcional;

\* impossibilidade de aplicação de multa qualificada pela inexistência de dolo específico;

\* solicita a aplicação da retroatividade benigna, por força da Lei nº 11.941/09;

\* alega a necessidade de compensação dos valores recolhidos no SIMPLES nacional.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

**Provas indiciárias da simulação/dissimulação.** Afirma a recorrente que o lançamento baseia-se num conjunto de indícios, não havendo qualquer prova nos autos.

Ocorre que o conjunto de indícios tem força probatória. Com efeito, o Direito Tributário não é avesso à utilização da prova indiciária ou indireta para referendar a desconsideração de atos, fatos ou negócios jurídicos aparentes, desde que a comprovação resulte de uma soma de indícios convergentes que leve a uma encadeamento lógico suficientemente convincente da ocorrência do fato. O que não se aceita são meras suspeitas ou indícios relativamente isolados ou não concatenados não bastam para a desconstituição de negócios jurídicos de aparência lícita. Vejamos em qual caso se enquadra o contexto relatado e comprovado nos autos.

Quanto à localização dos estabelecimentos, as considerações constantes dos autos servem apenas para demonstrar a viabilidade e, portanto, incrementar a probabilidade da existência de uma confusão no controle gerencial, financeiro e administrativo das empresas, de sorte que, mesmo a verificação *in loco* tendo ocorrido após a incorporação de uma empresa pela outra e ainda que penda controvérsia a respeito da localidade constituir um ou dois endereços separados (n<sup>os</sup> 909/939), o fato é que são, no mínimo, pode-se considerar os estabelecimentos contíguos, que dividiam uma série de repartições (única entrada com guarita e guarda; relógio ponto localizado na entrada e parte central dos dois galpões; prédio da administração; almoxarifado e depósito; fábrica – dois galpões contíguos com ligações internas entre os dois, com numerações na frente (n<sup>o</sup> 909 e 932); estacionamento para o pessoal da administração e outro para o pessoal da fábrica com entrada também pelo portão principal) e que havia fornecimento comum de água e luz para ambos os estabelecimentos. E, claro, o fato de que o local foi cedido a título gratuito à empresa Calçados Rosely Ltda. pela recorrente.

No que tange aos objetivos sociais, em que pese seu esforço, não logrou demonstrar a especialização do trabalho desenvolvido, de forma a elidir a afirmação fiscal de que desenvolvia a própria atividade fim da recorrente. Aliás, é de se considerar que ora a recorrente afirma que a Calçados Rosely Ltda. desenvolvia parte do processo produtivo, ora afirma que a contratação se dava em razão do caráter extraordinário da demanda (mesmo a contratação tendo ocorrido durante largo período e em que pese a sua afirmação, que nos parece verídica, de que o setor encontrava-se em crise).

A organização societária também é outro indício da confusão no controle gerencial, financeiro e administrativo das empresas. Saliente-se que não se considerou a estrutura societária isoladamente, mas sim diante de um contexto, com muitas outras circunstâncias concatenadas e direcionadas a demonstrar a veracidade das conclusões fiscais. Não se discorda que é lícita a constituição societária por parentes e tampouco que a Calçados Rosely existia desde 1986, ou seja, muito antes da própria existência da primeira regulamentação do SIMPLES federal (Lei n<sup>o</sup> 9.317/96), mas, da forma como apresentada a estrutura societária, mas não se pode negar o valor probatório - ainda que no campo da prova indireta ou indiciária - enquanto elemento que viabiliza ou ao menos facilita situações de **simulação ou de conluio.**

Quanto à dependência econômica e financeira restou demonstrado que a empresa Calçados Rosely Ltda operava exclusivamente para a empresa Calçados Furlanetto Ltda. e que a empresa Calçados Rosely Ltda recebia adiantamentos de valores para o seu custeio cotidiano, apesar do contrato de prestação de serviços de industrialização estipular que os pagamentos seriam efetuados mensalmente, no décimo quinto dia subsequente ao encerramento do mês. Apesar da afirmação da recorrente de que se trata prática normal no mercado, em razão da relação de confiança mútua quanto ao cumprimento das condições contratadas, novamente não se nega a prova enquanto indício, principalmente da confusão patrimonial entre as empresas.

Da mesma forma o pagamento de despesas. Foi verificado que a escrituração contábil da empresa Calçados Rosely Ltda, anos de 2008 e 2009, não registrava despesas inerentes à atividade empresarial e em especial a industrialização e beneficiamento de calçados, tais como energia elétrica, água e esgoto, telefone, manutenção de máquinas e equipamentos, portaria e segurança, fornecimento de alimentação, transporte, manutenção de veículos, combustíveis, manutenção de instalações, despesas com resíduos, manutenção e conservação de prédios, seguro de vida de empregados, engenharia de segurança, segurança e medicina do trabalho, higiene e limpeza, etc. As únicas despesas relevantes encontradas pela fiscalização foram as incorridas com a folha de pagamento.

Aqui sim não se pode negar ser incomum que empresas contratem o pagamento de despesas inerentes ao seu processo produtivo, de sorte que a liberdade de pactuação não é justificativa suficiente para elidir as conclusões fiscais de confusão no controle gerencial, financeiro e administrativo das empresas.

As reclamações trabalhistas também denotam que as empresas eram tidas como uma só pelos próprios empregados. São frágeis as afirmações recursais no sentido de que é corriqueiro que se proponha ação contra todas as empresas sempre que se tenha notícia de algum vínculo comercial e que houve alguns deslizos no sentido de procurar auxiliar a Calçados Rosely Ltda., possibilitando que um preposto seu representasse a Calçados Rosely Ltda. Trata-se sim de elemento contundente e que reforça ainda mais a desordem instituída na separação das empresas, a tal ponto que, em juízo, não só eram representadas pelos mesmos advogados como, por vezes, davam seu depoimento pessoal por intermédio do mesmo preposto.

No que se refere às atividades administrativas, não foi devidamente refutado o fato de que o setor de RH das duas empresas era comum, restando incontroverso o fato de que as GFIP's das duas empresas foram enviadas pela mesma pessoa e pela mesma máquina (o responsável pelas duas empresas é o Sr. Luis Tizian – gerente de RH da Furlanetto). Outro elemento de destaque foi a utilização dos meios físicos e materiais da recorrente para consecução de suas atividades administrativas, tais como local de trabalho, computadores, mesas, material de expediente, Sistema – Folha10, Programa – SDP204, o que foi verificado pela escrituração contábil, onde inexistem despesas incorridas com estas rubricas para a realização das tarefas.

Diante de tal contexto, não ostenta grande valor a alegação recursal de que as diferenças de quadro funcional (existência de determinados cargos em uma empresa e não na outra) constituiriam prova de que as empresas são absolutamente distintas. O que se depreende dos autos é que as empresas comungavam do mesmo porteiro, recepcionista, técnico em segurança do trabalho, gerente de produção e operações, gerente de RH e faxineiras.

Em suma, dos indícios invocados, extrai-se a ocorrência de ato simulatório consistente na utilização da empresa Calçados Rosely Ltda, enquadrada na sistemática de recolhimento do Simples Nacional, para a alocação de seus próprios empregados.

Com efeito, em atenção aos princípios da primazia da realidade e da verdade material, pode ocorrer de as relações que se mostrem existentes no campo meramente formal sejam desconsideradas por não refletirem, em substância, a realidade dos fatos. E nem se diga que não há amparo no Direito Tributário para a conduta adotada pela autoridade fiscal.

Segundo Orlando Gomes, ocorre simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiro (*Introdução ao Estudo do Direito – 7ª Edição*). O Código Civil Brasileiro de 2002 considera nulo o negócio jurídico simulado e assim apresenta as hipóteses em que resta ocorrida a simulação:

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

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

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

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

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

Note-se que o conceito de simulação, que, em síntese, consiste em fingir negócio jurídico inexistente, envolve a concepção de dissimulação, que consiste na prática de negócio jurídico para ocultar, encobrir ou disfarçar um negócio jurídico existente. E, 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.

No caso em tela, a simulação ocorreu por intermédio daquilo que se denomina de abuso de forma jurídica, incorrendo a recorrente em modalidade de evasão fiscal (art. 149, VII, e 116, § único, do CTN). Portanto, na presença de simulação, a auditoria fiscal tem o dever-poder de não permanecer inerte, pois tais negócios são inoponíveis ao fisco no exercício da atividade plenamente vinculada do lançamento:

### **CTN**

*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;*

*Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

(...)

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

Sendo assim, resta legítimo o procedimento administrativo de caracterização da prestação de serviços por segurados à outra empresa que não aquela para o qual foi contratado, tendo por fundamento os princípios da primazia da realidade e da verdade material e encontrando respaldo nos artigos 116, parágrafo único, e 149, VII, do CTN.

**Aproveitamento de créditos.** A recorrente, alternativamente, requer a compensação dos pagamentos efetuados na sistemática do SIMPLES com os valores lançados.

Com efeito, a autoridade fiscal, para fim específico, superou o negócio jurídico simulado (prestação de serviços por segurados para empresa de “fachada”) para aplicar a lei tributária ao negócio jurídico dissimulado (prestação de serviços por segurados para a recorrente), de sorte que entendo que a parcela recolhida na sistemática do SIMPLES pela contratada (ato simulado), correspondente à contribuição previdenciária patronal, deve ser aproveitada para abatimento do valor do débito lançado por meio do AI DEBCAD 37.328.557-4.

Quanto ao AI referente a contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos, não há que se falar em dedução de recolhimentos efetuados, uma vez que as empresas que aderiram ao SIMPLES não recolhem contribuição a Terceiros.

**Multas. Direito Intertemporal.** Quanto à multa, solicita a recorrente a aplicação da retroatividade benigna, por força da Lei nº 11.941/09;

O art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na época dos fatos geradores, assim dispunha a respeito das **multas de mora, aplicáveis, inclusive, nas hipóteses de lançamento de ofício:**

*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) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*

*b) sete por cento, no mês seguinte;*

*c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do*

- vencimento da obrigação;
- 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) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;
- c) vinte 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;
- d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;
- 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).*

**III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:**

- a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;
- b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;
- c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;
- d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.
- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; *(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- b) setenta por cento, se houve parcelamento; *(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).**
- d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).**

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá

*um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.(Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo.(Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

(destaques nossos)

Verifica-se dos trechos destacados que a multa prevista anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 era aplicável em diversas situações, inclusive no lançamento de ofício (“créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento”) e com percentuais que avançavam não só em relação ao tempo de mora como também em razão da fase processual ou procedimental (lançamento, inscrição em dívida ativa, ajuizamento da execução fiscal, etc.). Nesse sentido, conclui-se que, a despeito de ser intitulada de multa de mora, **punia não só a prática do atraso, mas também a necessidade de movimentação do aparato estatal** que cumpria o dever de ofício de se mobilizar para compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo, agora, acompanhado da denominada multa de ofício.

Ora, multa de mora pressupõe o recolhimento espontâneo pelo contribuinte e a multa de ofício tem como premissa básica a atuação estatal. Destarte, se o dispositivo reuniu duas hipóteses de naturezas jurídicas distintas, pouco importa a denominação utilizada pelo legislador (“multa de mora”), sendo de se reconhecer, conforme o caso, de que instituto jurídico efetivamente está se tratando.

Isso importa no caso em comento porque os dispositivos legais que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias sofreram profundas alterações pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Pode-se afirmar, de pronto, que a legislação ora vigente faz distinção mais precisa entre multa de mora e multa de ofício, não incidindo no equívoco terminológico da redação vigente à época dos fatos geradores.

É sabido que em razão do que dispõe o art. 144 do CTN, vigora com intensidade no Direito Tributário o princípio geral de direito intertemporal do *tempus regit actum*, de sorte que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Ocorre que, apesar do princípio de direito intertemporal citado, o art. 106, II, 'c' do CTN, prevê a retroatividade benigna em matéria de infrações tributárias:

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

(...)

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

(...)

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

Portanto, é preciso reconhecer que se aplica a lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, exceto se nova legislação cominar penalidade menos severa.

Importa-nos aqui, não a multa de mora, que continua prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 61 da Lei nº 9.430/96, mas a multa de ofício, hoje estabelecida no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

**Lei nº 8.212/91:**

*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).*

**Lei nº 9.430/96:**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

(...)

Se cotejarmos os percentuais de multa previstos no antigo artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com o percentual de multa previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, concluiremos que, a princípio, a multa prevista na legislação pretérita, vigente à época dos fatos geradores, é menor e, portanto, mais benéfica que a multa estabelecida na novel legislação.

Sendo assim, entende-se que deveria a autoridade fiscal lançadora ter comparado a multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com a multa hoje prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Se tivesse efetuado tal comparativo, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91.

Todavia, a autoridade fiscal, aplicando o Parecer PGFN CAT nº 443/2009, efetuou comparativo considerando, a soma da sanção decorrente de infração à obrigação principal (recolhimento do tributo) com a sanção decorrente de infração à obrigação acessória (declaração em GFIP), como se ambas tivessem sido substituídas pela multa de ofício ora estipulada no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Assim, foi levada ao equívoco de que a legislação superveniente seria mais benéfica (multa de ofício de 75%).

Como a sanção por descumprimento de obrigação principal e a sanção por descumprimento de obrigação acessória têm natureza distintas, o comparativo sempre deve ser feito entre sanções decorrentes de infrações às obrigações principais ou entre sanções decorrentes de infrações às obrigações acessórias, nunca mesclando ou somando umas e outras.

Como afirmado, se tivesse procedido na forma proposta, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 para todas as competências. E afirma-se “a princípio”, pois, em certas circunstâncias, ainda que eventuais e futuras, os percentuais antes previstos no artigo 35 podem se mostrar mais gravosos, na hipótese de crédito inscrito em dívida ativa, após o ajuizamento da ação fiscal (antigo artigo 35, III, alíneas *c* e *d*, da Lei nº 8.212/91). Portanto, apenas nestas situações específicas é que a aplicação da novel legislação deve prevalecer.

**Multa Qualificada. Competência 12/2008.** Alega a recorrente a impossibilidade de aplicação de multa qualificada pela inexistência de dolo específico.

Vejamos o dispositivo legal que trata da multa aplicada:

*Artigo 44 da Lei nº 9.430/1996:*

*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;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

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

*independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

(...)

Este artigo trata, portanto, da imputação de penalidades pelo lançamento de ofício, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, ou contribuições. Destacou-se a denominada multa de ofício (75% ou 150%).

Essas multas são aplicáveis em procedimento de fiscalização, quando se apure a insuficiência, ou o não recolhimento, de tributos e contribuições por parte do sujeito passivo da obrigação tributária. Portanto, correta a postura adotada pela autoridade fiscal no sentido de que o lançamento estava sujeito à multa de ofício (75% ou 150%).

Especificamente quanto à qualificação da multa em 150%, cumpre ressaltar que restou comprovado nos autos a conclusão fiscal no sentido de que houve a ocorrência de ato simulatório consistente na utilização da empresa Calçados Rosely Ltda, enquadrada na sistemática de recolhimento do Simples Nacional, para a alocação de seus próprios empregados.

Este abuso de forma foi caracterizado pela demonstração de que a recorrente simulou, fingiu negócio jurídico inexistente, tendo por fundamento os princípios da primazia da realidade e da verdade material e encontrando respaldo nos artigos 116, parágrafo único, e 149, VII, do CTN. Ora, evidente a presença do elemento subjetivo.

Acrescente-se que a recorrente não apresenta nenhuma razão, por absurda que fosse, para ter cometido, de forma não intencional, um deslize dessa grandeza. Apenas tenta negar a configuração da simulação.

Destarte, a multa deve ser mantida.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL devendo a parcela recolhida na sistemática do SIMPLES pela contratada (ato simulado), correspondente à contribuição previdenciária patronal, ser aproveitada para abatimento do valor do débito lançado por meio do AI DEBCAD 37.328.557-4. Quanto à multa pelo descumprimento de obrigação principal, devem ser aplicadas as disposições do art. 35, II, da Lei nº. 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive.

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Processo nº 11065.724752/2011-92  
Acórdão n.º **2302-003.214**

**S2-C3T2**  
Fl. 866

---

CÓPIA