



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.724981/2014-50
ACÓRDÃO	2004-000.211 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARMINA CALÇADOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/11/2011

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ. INOCORRÊNCIA.

Não está o julgador obrigado a responder a todas as questões suscitadas pela parte, quando existentes suficientes motivos para a prolatação de sua decisão.

Há obrigatoriedade de enfrentamento tão-somente das questões capazes de infirmar o lançamento do crédito tributário.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA

O procedimento de fiscalização ocorreu de forma regular, cumpridos todos os requisitos constantes do art. 11 do Decreto nº 70.235/1972 e ausentes quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do mesmo diploma.

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE. DIGESTO TRIBUTÁRIO. COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

A atribuição de responsabilidade, devidamente consubstanciada em Termo de Sujeição Passiva Solidária, é ato próprio da autoridade lançadora, vinculada à Receita Federal do Brasil.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS PREVIDENCIÁRIOS. RESPONSABILIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE INTERESSE COMUM. SÚMULA CARF Nº 210.

Nos termos da Súmula CARF nº 210, cuja observância é obrigatória, as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº

8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

O art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212/1991 autoriza a aferição indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA PELA AUTORIDADE FAZENDÁRIA. RECLASSIFICAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS. POSSIBILIDADE.

No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos, desde que de forma fundamentada.

PROVA DOCUMENTAL. DILIGÊNCIAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. COMPROVAÇÃO. ART. 30, IX, DA LEI N. 8.212/91. ART. 124 DO CTN.

Comprovada a ocorrência de simulação e confusão patrimonial, há de ser reconhecida a existência do grupo econômico de fato, com a consequente imputação de responsabilidade solidária.

SANÇÃO APLICADA. AFRONTA AO NÃO CONFISCO. SÚMULA CARF Nº 2.

As alegações alicerçadas na suposta afronta ao princípio constitucional do não confisco esbarra no verbete sumular de nº 2 do CARF, que reafirma a competência exclusiva do Poder Judiciário para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA QUALIFICADA. DESCRIÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. SIMULAÇÃO. CONLUÍO. APLICABILIDADE.

Comprovada a ocorrência das situações previstas no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 há de ser a multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. Lei nº 14.689/2023.

A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que reduziu o percentual da multa de ofício qualificada de 150% para 100% deve ser aplicada por força do disposto na al. “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA. CRÉDITO DE TERCEIROS. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os pedidos de compensação e restituição ostentam rito próprio, não se afigurando possível a sua análise no bojo de processo de lançamento de crédito tributário, especialmente quando o crédito a que se pretende compensar é oriundo de terceiros.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Recursos Voluntários dos sujeitos passivos e rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento para reduzir a multa de 150% para 100% em função da retroatividade benigna. Vencido o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, que deu provimento em maior extensão para o aproveitamento dos créditos no Simples.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Cleberson Alex Friess (Substituto Integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Cleberson Alex Friess.

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos por CARMINA CALÇADOS LTDA. e por JJ WILBERT & CIA LTDA., na qualidade de responsável solidário, contra o acórdão, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR), que julgou *improcedente* as impugnações apresentadas, mantendo-se a exigência de R\$944.937,70 (novecentos e quarenta e quatro mil, novecentos e trinta e sete reais e setenta centavos), em razão do não recolhimento de contribuições previdenciárias parte patronal (segurados empregados, contribuintes individuais e SAT/RAT).

Segundo o relatório fiscal (f. 77/97), o crédito previdenciário teve como base de cálculo as remunerações indiretamente aferidas de segurados empregados e contribuintes

individuais presentes nas folhas de pagamento e nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP do responsável solidário, a JJ WILBERT & CIA LTDA – ME.

Após a realização de diligências e da análise de prova documental, concluiu ter ficado

evidenciado que o “planejamento tributário” abusivo utilizado pela CARMINA, com a utilização da empresa WILBERT optante pelo Simples Nacional, teve como propósito criar uma situação jurídica com vistas a dissimulação do fato gerador das contribuições previdenciárias de responsabilidade da empresa CARMINA. As constatações relatadas ao longo deste relatório revelam a intenção da empresa em reduzir a tributação através do artifício de utilizar empresa optante pelo Simples Nacional.

O sujeito passivo em sua impugnação (f. 358/386) alega, *em sede preliminar*, **i)** a insubsistência do lançamento por vícios na motivação; **ii)** a necessidade de afastamento da autuação por ausência de prévio ato declaratório de exclusão do SIMPLES; **iii)** a ausência de comprovação da ocorrência do fato gerador. *No mérito*, defende que **i)** não houve regulamentação do disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN; **ii)** a fiscalização “não traz elementos fáticos convincentes de artificialismo nas operações comerciais realizadas”; e, **iii)** “a desconsideração das relações de trabalho mantidas pela empresa WILBERT (...) carece de fundamentação técnica, porquanto pautada em interpretações equivocadas da legislação trabalhista.” *Subsidiariamente*, afirmou **i)** a impossibilidade de aplicação da multa qualificada, uma vez que ausente dolo específico; **ii)** ter a sanção cariz confiscatório; e, **iii)** ser necessária a “compensação dos valores recolhidos pela empresa desconsiderada pela fiscalização.”

A responsável solidária, ao seu turno (f. 519/), aduz, *preliminarmente*, a ausência de competência da autoridade fazendária, ao argumento de ser a competência exclusiva para tanto da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *No mérito*, alega **i)** ter falhado a fiscalização em demonstrar o interesse comum, conforme exigido pelo inc. I do art. 124 do CTN; **ii)** ser imprescindível a edição de lei complementar para atribuição de responsabilidade tributária ao grupo econômico; e, **iii)** não ser possível imputação de responsabilidade, pois “a fiscalização tributária não comprovou a realização conjunta do fato gerador entre as empresas responsabilizadas.” (f. 526) *Subsidiariamente*, pede a desqualificação da multa de ofício.

Ao apreciar as razões de defesa declinadas em ambas as peças impugnatórias, prolatado o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/11/2011

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais que prestam serviços à empresa.

SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO.

Para custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. CONTRATAÇÃO DE EMPREGADOS POR INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que formal ou documentalmente possam oferecer. A sociedade que contrata empregados mediante interposta pessoa jurídica é responsável pelo pagamento das contribuições previdenciárias decorrentes destas relações de emprego. Não houve desconsideração da personalidade da interposta pessoa jurídica, mas apenas a caracterização de simulação na contratação da empresa criada, exclusivamente, para beneficiar a autuada.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Há nos autos um robusto conjunto probatório a indicar que a empresa autuada e a interposta pessoa jurídica, colocadas na condição de devedoras solidárias, compõem o mesmo grupo econômico, o qual, nos termos do art. 2º da CLT, pode ser caracterizado como uma reunião de empresas, cada uma delas com personalidade jurídica própria, porém submetidas a uma relação de controle, administração ou direção de outra. A responsabilidade solidária das empresas integrantes do mesmo grupo econômico decorre da disposição expressa do inciso IX, do art. 30 da Lei 8.212, de 1991. (f. 920)

Às f. 967 consta que o sujeito passivo

teve ciência dos documentos relacionados abaixo por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, **ciência esta realizada por seu procurador 495.791.000-63 - EVAN CARLO MACHADO PIOLY DOS SANTOS, na data de 16/05/2016 10:43:53**, data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72. (sublinhas deste voto)

A responsável solidária, de igual forma,

teve ciência dos documentos relacionados abaixo por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, **ciência esta realizada por seu procurador 495.791.000-63 - EVAN CARLO MACHADO PIOLY DOS SANTOS, na data de 16/05/2016 13:10:59**, data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72. (f. 968; sublinhas deste voto)

Em **15 de junho de 2016** a responsável solidária apresentou recurso voluntário (f. 976/989), apresentando, *preliminarmente*, pedido de decretação de nulidade da decisão da DRJ, sob a alegação de que questões relevantes não teriam sido analisadas. Replicou, *ipsis litteris*, as razões de defesa trazidas em sede de impugnação.

Às f. 991/1.024 o sujeito passivo apresentou, em **14 de junho de 2016**, suas razões de insurgência recursal, procedendo da mesma forma que a responsável solidária: pediu a decretação da nulidade da decisão recorrida e, nas folhas seguintes, transcreveu as alegações já apresentadas em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relatora

Ambos os recursos são tempestivos e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento.

I – DAS PRELIMINARES

I.1 – DA NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ

O sujeito passivo e a responsável solidária afirmam que teriam os julgadores de piso negligenciado argumentos trazidos em sede de impugnação. Em verdade, em inúmeras passagens, noto haver inconformismo com o deslinde ofertada DRJ, e não omissão, como sustenta. Confira-se, a título exemplificativo, o seguinte excerto:

Importante salientar, também, que, ao contrário do que constou na decisão recorrida, não houve a indispensável subsunção normativa dos fatos, nem no relatório fiscal, nem no relatório denominado Fundamentos Legais do Débito (“FLD”), os quais não indicam quais os dispositivos legais que deram sustentação à desqualificação/requalificação das operações comerciais havidas entre as empresas CARMINA e WILBERT.

Aduz ainda que,

nas questões de mérito apresentadas, a recorrente relatou diversos fatos, documentalmente comprovados nos autos, quer pela documentação juntada pela própria fiscalização, quer pela recorrente, e, analisando-se os autos, inclusive pela WILBERT, aptos a ensejar a desconstituição do lançamento, não analisados pela primeira instância.

Da leitura da decisão recorrida entendo terem os julgadores, ao analisar a documentação carreada, se convencido dos elementos trazidos pela autoridade lançadora para fins de manutenção da exigência do crédito tributário.

Friso ainda que, conforme autoriza a jurisprudência consolidada do col. Superior Tribunal de Justiça¹ permitido dar enfoque às questões imprescindíveis à resolução da controvérsia em apreço, de forma que alegações e considerações não relevantes, principalmente aquelas de natureza meramente narrativas, desamparadas por provas, sequer precisam ser postas sob escrutínio.

Há o dever de enfrentar tão-somente as questões capazes de infirmar o lançamento, sendo prescindível abordar temáticas incapazes de modificar o deslinde ofertado. **Não vislumbrando a mácula suscitada, rejeito-a.**

I.2 – DA AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO & DA NÃO COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Após transcrever uma série de dispositivos legais e colacionar entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, sustenta que

[a] autoridade lançadora (...) deixou de observar pelo menos 4 (quatro) princípios que norteiam o processo administrativo, eis que deixou de **motivar** adequadamente o lançamento, em total afronta ao direito da **ampla defesa e do contraditório** do contribuinte, ferindo, ainda, a **segurança jurídica** que deve nortear os atos administrativos, razão pela qual deverá ser declarada a insubsistência da autuação. (destaques no original)

Todavia, observa-se que, no auto de infração, estão explicitadas as infrações supostamente cometidas, bem como o enquadramento legal de cada uma delas. Não há que se falar, pois, em cerceamento de defesa, inclusive porque, desde sua impugnação, os recorrentes demonstram ter pleno conhecimento de qual infração lhe estava sendo imputada, o que lhe permitiu contraditá-la.

Falharam em demonstrar que o lançamento foi feito ao arrepio dos requisitos incrustados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 ou que tenham ocorrido quaisquer das causas de nulidade prevista no art. 59 daquele mesmo diploma. **Rejeito, pois, a alegação de nulidade do auto de infração.**

I.3 – DA AUSÊNCIA DE PRÉVIO ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES

O sujeito passivo, CARMINA CALÇADOS, começa narrando que “a WILBERT [cuja responsabilidade tributária foi atribuída] foi regularmente constituída, com observância das normas legais e trâmites exigidos pela legislação de regência, estando sujeita ao regime de tributação do SIMPLES.” Finaliza concluindo que, se está a empresa “perfeitamente enquadrada no SIMPLES (...) deve[ria] ser aberto procedimento específico de exclusão, sob pena de nulidade do feito.”

¹ A título exemplificativo, cf.: EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag. 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP, EDcl no nº MS 21.315.

Se, nos termos do verbete sumular de nº 172 do CARF “a pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado”, entendo que a matéria arguida pelo sujeito passivo não lhe diz respeito, e sim ao responsável.

De toda sorte, ainda que tivesse legitimidade para suscitar tal alegação, como bem asseverado pela DRJ,

não houve a desconsideração da personalidade jurídica da empresa WILBERT. O lançamento apenas deu nova qualificação fiscal ao negócio jurídico, retirando-lhe os efeitos próprios do ato aparente (separação da unidade negocial em dois CNPJ distintos) para atribuir-lhe os efeitos próprios do negócio jurídico real (existência de um único empreendimento negocial de fato). O ato de lançamento opera efeitos no plano tributário, não atingindo a validade dos atos de constituição da empresa WILBERT, isso explica o fato, no primeiro momento, de a fiscalização ainda não ter feito a exclusão dessa interposta pessoa do SIMPLES.

Rejeito, por essas razões, a alegação.

I.4 – DA AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FAZENDÁRIA PARA ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Arguida ainda, em sede preliminar, a competência exclusiva da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para fins de atribuição da responsabilidade solidária. Adiro às razões declinadas no acórdão de nº 9101-003.969 deste eg. Conselho, que bem sumariza os motivos pelos quais não merece guarida a preliminar:

A interpretação sistemática ao CTN nos permite fazer a seguinte análise:

- i) sendo o lançamento tributário um ato privativo da autoridade administrativa que dentre outros elementos tem por objeto a identificação do sujeito passivo (art. 142);
- ii) considerando que o sujeito passivo da obrigação pode ser o responsável que não o contribuinte (art.121, II) e
- iii) considerando que o art. 135 prevê hipóteses de responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário.

Podemos concluir que a verificação de responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário e conseqüente imputação de tal responsabilidade através do Termo de Sujeição Passiva Solidária é ato próprio da autoridade lançadora que é o auditor da Receita Federal do Brasil.

Em outras palavras, temos que a responsabilidade tributária é uma hipótese de sujeição passiva nos termos do art 121 do CTN o que autoriza que a

autoridade fiscal execute o ato administrativo de constituir o crédito tributário (art. 142) em face do responsável.

Não acolho a preliminar.

II – DO MÉRITO

Antes de analisar as razões de defesa, calha traçar algumas balizas para nortear a análise da autuação.

Em **primeiro lugar**, importante aclarar serem dois os incs. do art. 124 do CTN que arrolam aqueles solidariamente obrigados ao recolhimento do tributo: **i)** o inc. I que menciona “as pessoas que tenham *interesse comum* na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (**solidariedade de fato**); e, **ii)** o inc. II que indica “as pessoas expressamente designadas em lei (**solidariedade jurídica**).

A despeito de haver a alegação de ser imprescindível a demonstração de interesse comum, certo estar tal requisito ausente quando diante da responsabilidade tributária aqui imputada. Transcrevo os dispositivos que alicerçam a responsabilidade tributária em esboço:

CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Lei nº 8.212/1991

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei.

Editado, inclusive, verbete sumular, de nº 210, cuja observância é obrigatória, que reforça o entendimento ora esposado:

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

Em **segundo lugar**, o inc. IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91, que não foi afastado por ilegalidade ou inconstitucionalidade pelo Poder Judiciário, determina que “as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei.” Alegações de que teria de ser a responsabilidade atribuída por lei complementar devem ser direcionadas ao Poder Judiciário, falecendo este eg. Conselho de competência para declará-la.

Em **terceiro lugar**, veio a constitucionalidade da norma geral antielisiva (parágrafo único do art. 116) ser cancelada pelo Guardião da Constituição no bojo da ADI nº 2.446, nos idos do ano de 2022.

De toda sorte, convém rememorar que, de acordo com o § 2º do art. 229 do RPS,

[s]e 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.

Assim, a autorização contida no § 2º do art. 229 do RPS, conjugado com as previsões contidas no art. 142 e 149 do CTN, evidenciada a possibilidade de reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos. Isso porque, no exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária, desde que de forma fundamentada, desconsiderar situações que, embora previstas no papel, não se descortinam na realidade.

Com tais premissas em mente, passa-se analisar os elementos probatórios contidos nestes autos.

II.1 – DA FALTA DE COMPROVAÇÃO DO ARTIFICIALISMO DA ESTRUTURA OPERACIONAL & DA INEXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO

Com tais premissas em mente, passa-se analisar os elementos probatórios contidos nestes autos.

O sujeito passivo, na tentativa de afastar os achados da fiscalização, diz que

[n]ão há dúvidas que o julgador deve ater-se aos fatos, pelo conjunto probatório trazido no lançamento, deste concluindo se corretos os efeitos apontados no ato de ofício. E o presente caso não traz elementos fáticos convincentes de artificialismo nas operações comerciais realizadas, além de inexistir vedação legal para que uma empresa encomende a outra a industrialização de seus produtos.

Nesse contexto, há de se observar que a CARMINA é de fato uma indústria calçadista, cuja produção dos calçados é terceirizada, isto é, as etapas do

proce,,so de fabricação são deslocadas para outras empresas, dentre elas a WILBERT, por meio da industrialização por encomenda.

Já a WILBERT, atualmente, tem atividade semelhante a da recorrente, dedicando-se, preponderantemente, à industrialização por conta e ordem de terceiros. Preponderantemente porque continua fabricando e comercializando produção própria, consoante se depreende dos documentos já acostados aos autos. Assim, ao contrário do quer fazer crer a fiscalização, a relação jurídica existente entre as empresas não era de mera intermediação de mão de obra. Pelo contrário, as empresas firmaram contrato de industrialização por encomenda cujo objeto era a confecção de calçados, mais assemelhado ao contrato de facção e não mera prestação de serviços.

Quanto a suposta abusividade da conduta da recorrente, a autoridade lançadora não deixa claro se a desconsideração das operações comerciais praticadas. Assim, antes de desqualificar a acusação fiscal de simulação, por cautela, o contribuinte expõe os motivos pelos quais os conceitos de abuso de forma e abuso de direito não se amoldam ao presente caso.

Nesse interim, há quem considere o "abuso de forma" como espécie do "abuso de direito" (por exemplo, Ricardo Lobo Torres, em "Planejamento tributário - elisão abusiva e evasão fiscal". Rio de Janeiro: Elsevier: 2012, p. 126). Para outros, tais figuras estão intimamente correlacionadas e, por vezes, são utilizadas como sinônimos.

Não obstante, significativa parcela da doutrina estabelece conceitos distintos a referidas figuras. A teoria do "abuso de forma" estaria fundada na utilização de forma jurídica "atípica" ou "não comum" para realização de negócio jurídico visando menor incidência fiscal. Seria a utilização de forma jurídica não correspondente ao resultado econômico desejado.

(...)

Todavia, não obstante a dificuldade da recorrente em exercer sua ampla defesa, já que não tem acesso livre aos documentos contábeis/fiscais da empresa supostamente "interposta", os documentos juntados aos autos pela própria fiscalização permitem concluir sobre a coexistência de diferentes empresas, isto é, unidade autônomas organizadas e estruturadas para o exercício de atividade empresarial, nada justificando que se negue a existência de fato de uma para considerar que ambas formam um só ente empresarial.

Soma-se a isso o fato de que as empresas foram constituídas em momentos diferentes, inclusive a WILBERT, empresa que supostamente existe apenas e somente para alocação de mão de obra, foi constituída anos antes da CARMINA, de possuírem composição societária distinta (ainda que exista

vínculo familiar ent sócios), patrimônio próprio e quadro funcional específico. Ou seja, a WILBERT, de encontra-se em atividade no universo jurídico-econômico.

Tais fatos não se confundem com simulação! (sublinhas deste voto)

O relatório fiscal descreve os elementos colhidos, seja através da realização de diligências, seja através da análise de provas documentais, da seguinte forma:

3.1.1. A empresa CARMINA constituída em 08/10/2001, é tributada pelo lucro presumido.

3.1.2. Por sua vez, a empresa WILBERT, constituída em 18/05/1999 é optante pelo SIMPLES NACIONAL.

(...)

3.2.2. Observa-se, assim, que a atividade preponderante das empresas é a mesma, ou seja, indústria e comércio de calçados. O CNAE declarado por ambas é 1531901, fabricação de calçados de couro.

3.2.3. Em diligências efetuadas aos endereços acima, cujas fotos apensamos ao processo, constatamos que os estabelecimentos da CARMINA e WILBERT matriz e filial localizam-se no quarteirão formados pelas Ruas Anselmo Waldemar Linden, Jacob Wagner, Zili Wolf e Ildo Menegheti.

3.2.4. Durante essas diligências e também através da análise dos documentos dos imóveis (certidões e habite-se) foi possível observar que o estabelecimento da matriz da WILBERT, Rua Jacob Wagner, 555 e o estabelecimento da CARMINA, Rua Anselmo Linden, 561, estão na verdade no mesmo prédio industrial apenas com entradas diferentes.

3.2.5. Numa das diligências ao chegarmos à entrada da Rua Jacob Wagner, 555, endereço da WILBERT, a funcionária da WILBERT que nos atendeu informou que o “escritório” ficava do outro lado, isto é na Rua Anselmo Linder, 561, endereço da CARMINA. Indicando que a recepção e a área administrativa é comum às duas.

3.2.6. **Ao ingressarmos no endereço da CARMINA, subimos por uma escada que leva ao escritório do qual é possível observar os funcionários da WILBERT trabalhando no andar de baixo. Assim, solicitamos para conhecer o restante das instalações, constatando que no andar térreo há apenas uma porta a separar a CARMINA da WILBERT matriz. Havendo livre circulação entre ambas.**

3.2.7. A alguns metros deste prédio, conforme fotos obtidas no local, está localizado o estabelecimento da filial 1 da WILBERT, a qual tem como endereço Zili Wolf, 65.

3.2.8. Nestas diligências indagamos tanto o sócio da CARMINA Sr. Laércio, como os sócios da WILBERT, Júlio e Marilúcia qual a situação jurídica dos imóveis nos quais estava funcionando a WILBERT, tanto matriz como filial, sendo informados que a propriedade dos mesmos é da CARMINA e que esta cede tais imóveis sem qualquer custo à WILBERT. Tal situação foi confirmada via e-mail pelo contador de ambas Sr. Evan Carlo Pioly. A propriedade de tais imóveis por parte da CARMINA é comprovada também pelas certidões das matrículas e habite-se, apensados ao presente processo.

(...)

3.3.3. Vislumbra-se, assim, um forte vínculo familiar entre os componentes das sociedades referidas. Sendo Marilúcia, sócia-administradora da WILBERT, casada com Laércio Luiz Raymundo e irmã de Marciane Kremer. Esta por sua vez é sócia-administradora da CARMINA e companheira de Julio Wilbert.

3.4.4. **A análise dos contratos sociais, de empresas estabelecidas no mesmo local sendo uma tributada pelo lucro presumido e outra optante do SIMPLES NACIONAL, de exploração do mesmo objeto social, juntamente com a alocação desproporcional da mão-de-obra dentre outros pontos que o exame dos registros contábeis revelou conforme demonstraremos adiante, formam nosso entendimento de que as empresas simulam uma situação, a fim de utilizar-se de tratamento tributário diferenciado com o propósito de evadir as contribuições previdenciárias patronais.**

(...)

3.4.1. As informações contábeis e das folhas de pagamento dos anos 2010 e 2011 foram disponibilizadas pelas empresas CARMINA e WILBERT através de arquivos digitais.

3.4.2. Ambas utilizam o mesmo “software”, adotando o mesmo layout do plano de contas da contabilidade e da tabela rubricas da folha de pagamento, bem como contrataram serviços do mesmo contador.

3.4.3. Observa-se nas notas fiscais da WILBERT que o logotipo utilizado é o mesmo da CARMINA o qual consiste num triângulo com os dizeres “Carmina” estilizados. Cópias das notas fiscais emitidas pela WILBERT, tomadas por amostragem, constam apenas ao processo.

(...)

3.4.5.5. **Depreende-se pela análise dos dados um enorme comprometimento das receitas da WILBERT com seus custos/despesas de pessoal, as quais, inclusive, no ano de 2010, foram insuficientes para absorvê-los. Representado os custos com pessoal 106,8% (cento e seis virgula oito por cento) em 2010 e**

99% (noventa e nove por cento) em 2011. Ao contrário, o mesmo não ocorre com a empresa CARMINA, onde se observa que essa relação é reduzidíssima, quase inexistindo. Nesta no ano de 2010 os custos com pessoal representaram apenas 1,9% (um virgula nove por cento) da sua receita, enquanto que no ano de 2011 representaram 1,3% (um virgula três por cento).

3.4.5.6. Assim, ao compararmos a relação massa salarial e faturamento de ambas, evidencia-se uma enorme disparidade, os custos com pessoal estão alocados de forma desproporcional nas duas empresas, onerando quase que exclusivamente a WILBERT optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL.

(...)

3.4.7.1. **Em diligência realizada junto às empresas referidas conforme já citado anteriormente, contatamos que grande parte das máquinas e equipamentos utilizados para a prestação de serviços da WILBERT, pertencem à CARMINA. Estando as mesmas cedidas por contrato apenas verbal, conforme informado pelo Sr. Laércio sócio da CARMINA.** Anexamos ao processo relação de máquinas cedidas pela CARMINA à WILBERT, conforme planilha elaborada pelo contador de ambas Sr. Evan Carlo Pioly.

(...)

3.5.1. **Através do exame dos registros contábeis da movimentação financeira da WILBERT e da CARMINA, constatamos a existência de uma enorme dependência econômico-financeira da empresa WILBERT para com a autuada. Já demonstramos a alocação desproporcional dos custos de pessoal entre ambas, bem como o total comprometimento da receita da WILBERT com os custos com pessoal.**

3.5.2. A partir da amostragem realizada dos documentos de caixa, inclusive extratos bancários, citamos algumas situações verificadas as quais corroboram nosso entendimento:

3.5.3. **Pagamento pela CARMINA de despesas com empregados registrados na WILBERT**

(...)

3.5.4. **Depósitos bancários da CARMINA vinculados a pagamento de despesas com pessoal da WILBERT**

3.5.4.1. Paralelamente ao relatado no item anterior, a análise da contabilidade da WILBERT revelou diversos registros contábeis cuja partida era a conta “CAIXA” e a contrapartida a conta contábil “BRADESCO” e cujo histórico não revelava

muito daquela operação. Ao solicitarmos os documentos comprobatórios, constatamos uma vinculação direta das transferências e/ou depósitos efetuados pela CARMINA, na conta corrente pertencente à WILBERT número 11.666-1 do Banco Bradesco, a despesas específicas desta. Fato corroborado pelas datas e valores de tais transferências. Demonstrando, assim, que esta funciona, na realidade, como se fosse conta corrente da CARMINA, utilizada para pagar as despesas registradas na WILBERT, principalmente aquelas com pessoal.

3.5.4.2. Para melhor compreensão deste procedimento adotado pelas empresas envolvidas, vejamos alguns casos a título exemplificativo:

[OITO EXEMPLOS SÃO APRESENTADOS PELA FISCALIZAÇÃO]

Nos exemplos 7 e 8 acima, temos novamente depósitos da CARMINA na conta da WILBERT diretamente vinculados a adiantamento e pagamento de salários de funcionários nesta registrados. O extrato bancário comprova que em 05/08/2011 houve transferência de recursos da CARMINA para a WILBERT no valor de R\$ 11.100,00 e ato contínuo pagamento de funcionários cadastrados na WILBERT via net empresa no valor de R\$ 11.048,98.

Já no dia 19/08/2011, o mesmo extrato comprova, ter sido efetuada novamente uma transferência bancária da CARMINA para a WILBERT e imediatamente o pagamento de adiantamento de salário para funcionários nesta cadastrados.

3.5.5. Revela-se assim, no entendimento da fiscalização, que a real seqüência do procedimento adotado era o seguinte: pagava-se as despesas da WILBERT com recursos da CARMINA à medida que estas iam sendo incorridas, registrando-se isto como uma movimentação da conta “CAIXA” e no final do período baixava-se o saldo existente nesta com a emissão de uma nota fiscal de prestação de serviços da WILBERT para a CARMINA.

3.5.6. O fato se explica em função daquela estar sendo utilizada pela fiscalizada apenas para a alocação da mão de obra (empregados) beneficiando-se, assim, irregularmente da opção pelo sistema Simples Nacional. (f. 77/88, *passim*; sublinhas deste voto)

Embora tenha a fiscalização rotulado a conduta como simulatória, parece-me que, mais do que isso, há verdadeira confusão patrimonial, como bem anotado também pelo julgador *a quo*.² Colaciono, por oportuno, entendimento exarado pelo col. Superior Tribunal de Justiça ao apreciar situação análoga a que ora se analisa:

² “As provas diretas e indiretas anexadas ao processo administrativo, pela Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade administrativa com competência privativa de constituir o crédito tributário pelo lançamento, **comprovam de forma insofismável, que, apesar da existência de 2 (duas) empresas, estas caracterizam-se pela mais completa confusão funcional, administrativa, patrimonial e contábil,**

I - Na origem, Lunender S.A., tomadora de serviços, ajuizou ação visando à declaração da nulidade do lançamento de contribuições previdenciárias - estimadas, no mês de outubro de 2008, em R\$ 10.081.940,07 (dez milhões, oitocentos e um mil, novecentos e quarenta reais e sete centavos) - alegando a inexistência de vínculo empregatício com os empregados das prestadoras, em razão da legalidade da terceirização de serviços, tendo sido o pedido julgado procedente. Interposta apelação pela Fazenda Nacional, o Tribunal de origem reformou a sentença, para considerar a legalidade da cobrança de contribuições previdenciárias e reconhecer a existência de vínculo empregatício direto entre trabalhadores das interpostas pessoas jurídicas (Gisabel, MJM, D'Layons, Neon, C'Darwin e ARV) e referida tomadora, sob o fundamento de que ficaram comprovadas fraude e simulação. Interpostos embargos infringentes pela Lunender S.A. perante o Tribunal de origem, ficou decidido que não houve a comprovação da subordinação laboral, em termos de quantidade e intensidade das ordens permanentes de serviço pela Lunender S.A. em relação aos empregados das referidas empresas interpostas.

(...)

III - Afasta-se a incidência do óbice contido no Enunciado Sumular n. 7/STJ, considerando que o enquadramento fático está inteiramente delineado nos acórdãos exarados pelo Tribunal de origem (em sede do julgamento da apelação, dos embargos de declaração, dos embargos infringentes e dos últimos declaratórios), incumbindo ao Superior Tribunal de Justiça, na espécie, a uniformização da interpretação acerca da lei federal aplicável à hipótese. Conforme apontado pelo Tribunal de origem, "não há nenhum impedimento para o reconhecimento da existência de vínculo empregatício de fato entre os trabalhadores das supostas facções e a empresa demandante. Com efeito, ficou comprovado que a relação de subordinação e o recebimento da remuneração, requisitos do contrato de trabalho (Consolidação das Leis do Trabalho, art. 3º), existia de fato entre os empregados e a Lunender por meio de interpostas pessoas jurídicas, criadas para fazer formalmente as contratações de mão-de-obra." (fl. 783) IV - Evidente a ofensa às normas que embasam a autuação fiscal, na espécie, que estabelecem o conceito de segurado para fins previdenciários (art. 12, I, a, da Lei n. 8.212/1991), e o fato gerador de contribuições previdenciárias consistentes nas remunerações creditadas aos segurados empregados (arts. 20, 21 e 22, I, II e III, da Lei n. 8.212/1991), autorizando a que a administração tributária lance de ofício o tributo, diante de situação de fato

o que demonstra o acerto do fisco federal em apurar as contribuições sociais em um único empreendimento, cuja atividade finalística, era e continua sendo, a fabricação de calçados de couro, fato este que desencadeou a prestação de serviços por segurados da Previdência Social, gerando, assim, o fato econômico (fato gerador) sobre o qual incide as contribuições sociais."

que reúne as circunstâncias materiais da relação empregatícia (arts. 33, § 3º, da Lei n. 8.212/1991 e 116, I, do CTN).

V - Configurada a ilicitude da terceirização, mediante pessoas jurídicas interpostas (empresas "de fachada"), com fraude, simulação e confusão patrimonial entre estas e a tomadora - principalmente na administração de pessoal - , firma-se o vínculo empregatício direto entre a tomadora e os empregados fictamente contratados pelas empresas interpostas. Distinção fática (distinguishing) em relação ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADPF n. 324 e do RE n. 958252/MG, no sentido da viabilidade da terceirização de atividade-fim.

VI - Não cabe reconhecer eficácia à conduta do contribuinte que simula negócios jurídicos com o escopo de escapar artificialmente da tributação, dissimulando a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária em seu elemento constitutivo consistente na subordinação laboral presente no vínculo firmado diretamente entre a tomadora e os empregados das empresas "de fachada".

VII - Incidência do dever fundamental de pagar tributos (arts. 145 e seguintes da Constituição Federal de 1988) (REsp n. 1.074.228/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 5/11/2008) e, por conseguinte, da higidez do auto de infração a fim de garantir integral adimplemento do débito tributário.³

Sendo inconteste a formação do grupo econômico de fato, aplicável o verbete sumular, de nº 210, cuja observância é obrigatória, que determina que

[a]s empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

Deixo de acolher as alegações trazidas em sede recursal, tanto pelo sujeito passivo, tanto pela responsável solidária.

II.2 – DA CONFISCATORIEDADE DA SANÇÃO & DA FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO PARA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

³ STJ. REsp nº 1.652.347/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 13/8/2024, DJe de 22/10/2024.

A alegação de que teria a multa cariz confiscatório, apresentada pelo sujeito passivo, encontra óbice no verbete sumular de nº 2 deste eg. Conselho, que reconhece lhe falecer competência para afastar norma com base em argumento de inconstitucionalidade da norma.

De toda sorte, apesar de ser cônica de que o exc. Supremo Tribunal Federal estendeu a vedação prevista no inc. IV do art. 150 da CR/88 às multas de natureza tributária, registro, que multas e tributos são ontológica e teologicamente distintos. Isto porque, em primeiro lugar, a multa é sempre uma sanção de ato ilícito, ao passo que tributo jamais poderá sê-lo; em segundo lugar, os tributos são a fonte precípua – e imprescindível – para o financiamento do aparato estatal, enquanto as multas são receitas extraordinárias, auferidas em caráter excepcional, cuja função é desestimular comportamentos tidos como indesejáveis. Sequer demonstra como estaria sofrendo efeitos deveras confiscatórios, razão pela qual **rejeito a alegação**.

Ainda, tanto o sujeito passivo quanto a responsável solidária afirmam não vislumbrarem motivos para a aplicação da sanção no patamar de 150%. Dito que “por não estar presente o dolo necessário para a caracterização da sonegação, da fraude e do conluio, não há como subsistir a qualificação da multa de ofício.” (f. 1.020)

De forma inadvertida, trazida à baila a Súmula CARF nº 25, segundo a qual “a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária à comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.” A presente autuação versa sobre a exigência de contribuições previdenciárias, alheio ao objeto do enunciado.

Conforme consta do relatório fiscal,

[d]iante de todos os fatos relatados neste Relatório Fiscal, corroborados com os elementos de prova constante deste processo administrativo, **ficou comprovado terem sido simulados os atos realizados de terceirização da mão de obra praticados pela empresa**. Esta conduta da fiscalizada **impediu o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária enquadrando-se no disposto no artigo 71, da Lei nº 4.502/64**.

Assim sendo, tendo em vista o disposto no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, o percentual da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), mencionado no subitem anterior, foi duplicada para 150% (cento e cinquenta por cento). (f. 95; sublinhas deste voto)

Do tópico precedente, que melhor detalhou o *modus operandi* eleito pelo sujeito passivo e pela responsável solidária, são colhidos elementos suficientes para justificar a qualificação da multa. **Mantenho-a, por esses motivos.**

Contudo, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023 promoveu alterações na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passando a dispor o seguinte:

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 de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

Portanto, por força do disposto na al. “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional, **há de ser a multa reduzida de 150% para 100%.**

II.3 – DA APROPRIAÇÃO DO VALORES RECOLHIDOS PELA EMPRESA OPTANTE DO SIMPLES

Pretende o sujeito passivo que

todos os valores recolhidos sobre a receita auferida pela empresa considerada inexistente de fato pela fiscalização devem ser abatidos dos valores lançados de ofício.

Ainda que se trate de tributos diversos do que os lançados por meio dos autos de infração lavrados, o fato é que, ao sustentar o "artificialismo das operações", a recomposição da realidade, por parte da fiscalização, deve ser integral, evitando-se a cobrança de tributo sobre fato gerador irreal ou a punição do contribuinte mediante carga tributária excessiva, o que seria o reverso da intenção da própria autuação, qual seja: identificar a carga tributária verdadeira corresponde aos fatos narrados. (f. 1.026)

Esclareço, inicialmente, não se tratar de hipótese de aplicação do disposto no verbete sumular de nº 76, uma vez que o sujeito passivo não era optante do SIMPLES – e sim a responsável solidária, como visto, utilizada para minorar o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas.

Inexiste previsão legal para que o abatimento seja realizado de ofício pela própria autoridade fiscalizadora no momento do lançamento o que, conseqüente e evidentemente, obsta a atuação de julgadores administrativos, estejam eles em primeira ou em segunda instância. Assim, "[s]e a autoridade lançadora não pode aproveitar pagamentos de

natureza distintos, a decisão do julgador administrativo, no sentido do aproveitamento de pagamentos, extrapola sua competência, afeta ao controle de legalidade."⁴

Assim, em atenção ao princípio da entidade e à

exegese do art. 170 [do CTN] tem-se que o contribuinte pode compensar débitos tributários próprios com créditos líquidos e certos que possuir com a Fazenda Pública; porém, (...) a compensação de seus débitos com créditos de uma outra pessoa (...) não está previsto na legislação (...).⁵

Da leitura do disposto no art. 74 Lei nº 9.430/1996 resta evidenciado que os pedidos de compensação e restituição ostentam rito próprio, não se afigurando possível a sua análise no bojo de processo de lançamento de crédito tributário, especialmente quando o crédito a que se pretende compensar é oriundo de terceiros. Neste caso, sequer possível assegurar, nestes autos, qual o valor efetivamente recolhido por pessoa jurídica diversa que se pretende abater do presente lançamento.

Não estou a negligenciar os motivos que outrora me levaram a deferir o aproveitamento de tributos – quais sejam, a possibilidade do enriquecimento do Estado e princípios norteadores da Administração Pública –; entretanto, a um par de anos deixei de tê-los como suficientes para suplantar a ausência de norma autorizadora no âmbito do processo administrativo fiscal. **Deixo de acolher o pedido de aproveitamento de tributos nestes autos formulado.**

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **conheço dos recursos e dou-lhes provimento parcial para reduzir a multa de 150% para 100% em função da retroatividade benigna.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

⁴ Vide declaração de voto da Cons.^a SONIA QUEIROZ ACCIOLY em: **CARF**. Acórdão nº 2202-010.169. Cons.^a Rel.^a SARA MARIA DE ALMEIDA CARNEIRO SILVA, sessão de 1º ago. 2023.

⁵ Cf. declaração de voto do Cons. DENNY MEDEIROS DA SILVEIRA em: **CARF**. Acórdão nº 2402-008.171, sessão de 3 mar. 2020.