



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

**Processo n°** 11065.725225/2011-03  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2803-002.910 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 21 de janeiro de 2014  
**Matéria** REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO.  
**Recorrente** CALÇADOS Q SONHO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CAUSA DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O mandado de procedimento fiscal é mero ato infralegal destinado à administração de recursos humanos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não afastando a competência legal do Auditor Fiscal para efetuar os devidos lançamentos.

**PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE**

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresas interpostas, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

**MULTA**

A inclusão de contribuições em lançamento fiscal dá ensejo à incidência de multa, conforme legislação aplicável à matéria, observado o disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

**MULTA QUALIFICADA**

A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que caracterizada a prática de ato com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária.

**SIMPLES. GUIAS DE RECOLHIMENTO. DARF. APROVEITAMENTO.**

É possível a dedução dos valores recolhidos para o regime tributário simplificado - SIMPLES com os valores apurados no lançamento fiscal,

desde que o contribuinte tenha cumprido todos os requisitos legais para a compensação.

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, para deferir o pedido de dedução dos valores recolhidos para o regime tributário simplificado - SIMPLES com os valores apurados no lançamento fiscal em epígrafe, desde que o contribuinte tenha cumprido todos os requisitos legais. A multa a ser aplicada será a prevista no art. 35-A da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte. Vencido o Conselheiro Eduardo de Oliveira quanto à comparação da multa.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Oseas Coimbra Júnior, Eduardo de Oliveira, Gustavo Vettorato, Amílcar Barca Teixeira Júnior e Natanael Vieira dos Santos.

## Relatório

### DO LANÇAMENTO

Em decorrência de ação fiscal na empresa Calçados Q Sonho Ltda foram lavrados os seguintes Autos de Infração – AI:

a) AI DEBCAD 37.312.454-6/2011, referente a contribuições previdenciárias patronais, incluindo as contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT, tendo como base de cálculo a remuneração, aferida indiretamente, de segurados empregados e contribuintes individuais constantes das folhas de pagamento das empresas FFE Indústria de Calçados Ltda. – ME e Law of Shoes Indústria de Calçados Ltda. – ME, nas competências 01/2008 a 12/2008;

b) AI nº DEBCAD 37.312.455-4/2011, referente a contribuições para outras entidades e fundos: Salário-educação, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE, tendo como base de cálculo a remuneração, aferida indiretamente, de segurados empregados constantes das folhas de pagamento das empresas FFE Indústria de Calçados Ltda. – ME e Law of Shoes Indústria de Calçados Ltda. – ME, nas competências 01/2008 a 12/2008.

A autoridade lançadora consigna que no curso da ação fiscal, examinadas diversas operações envolvendo a impugnante e as empresas FFE Indústria de Calçados Ltda. – ME e Law of Shoes Indústria de Calçados Ltda. – ME, restou constatado que, embora constituídas regularmente, estas pessoas jurídicas não são, de fato, sociedades independentes da Calçados Q Sonho Ltda.

Conclui que a separação entre essas três empresas deu-se de forma artificial e com o objetivo, de criar uma situação jurídica com vistas à dissimulação dos fatos geradores de contribuições previdenciárias patronais e para outras entidades e fundos.

Assim sendo, foram lançados, em nome da Calçados Q Sonho Ltda, os créditos correspondentes às contribuições previdenciárias, parte patronal, e para outras entidades e fundos, concernentes às folhas de pagamento das empresas FFE Indústria de Calçados Ltda. – ME e Law of Shoes Indústria de Calçados Ltda. – ME, aferidas as respectivas bases de cálculo utilizadas a partir das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP e folhas de pagamento dessas empresas, relativas ao período de janeiro de 2008 a dezembro de 2008.

As empresas FFE Indústria de Calçados Ltda. – ME, CNPJ 04.318.535/00001-66, e Law of Shoes Indústria de Calçados Ltda. – ME, CNPJ 04.868.159/0001-83, foram objeto de diligência conforme os Mandados de Procedimento Fiscal – MPF-D 10.1.07.00-2011-01130 e MPF-D 10.1.07.00-2011-1131, respectivamente.

### DA CIÊNCIA DO LANÇAMENTO

O contribuinte foi cientificado do lançamento fiscal, apresentando impugnação.

A decisão de primeira instância administrativa fiscal julgou procedente o lançamento fiscal.

#### DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O contribuinte foi cientificado da decisão em 28/05/2012, inconformado interpôs recurso voluntário, alegando em síntese:

##### Preliminarmente

- a unificação dos processos em razão do princípio da segurança jurídica e risco de decisões conflitantes;

- a nulidade do lançamento por ausência do ato declaratório de exclusão do SIMPLES das empresas LAW e FFE para lançamento a partir da desconsideração da personalidade jurídica de empresas enquadradas no SIMPLES;

- há irregularidade no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, não se encontra nos autos. O MPF é elemento imprescindível à validade do ato de fiscalização, que precede a constituição do crédito tributário;

- cerceamento do direito de defesa (inciso LV do art. 5º da CF). A DRJ deixou de apreciar diversos pontos alegados pela recorrente em sua impugnação;

- a fiscalização não logrou êxito em demonstrar que os atos praticados não foram realizados ou não eram válidos. Também não demonstrou a existência de negócio jurídico oculto, sem o qual não há falar em dissimulação;

- As empresas têm objetivos sociais regulares. No âmbito calçadista, a operacionalização da descentralização ou a terceirização de algumas etapas/fases se dá pela industrialização por encomenda, onde, no caso concreto, a QSONHO é a empresa encomendante e as empresas FFE e LAW são as industrializadoras. Assim, denota-se a existência de efetivas razões empresariais na relação jurídica estabelecida com as empresas FFE (um dos ateliês que executavam a preparação/costura dos cabedais) e LAW (um dos ateliês que executavam a preparação dos solados = pré-fabricado), sendo absolutamente descabida, a alegação fiscal de simulação;

- as empresas estavam instaladas em prédios industriais distintos e separadas fisicamente, eis que o acesso dos empregados ao local de trabalho não era o mesmo, cada empresa com seu respectivo "portão de entrada" e não havia confusão entre, os empregados das empresas, eis que cada qual possuía uniforme com identificação de seu efetivo empregador. Mas, é claro; nada disso foi examinado pela fiscalização, abstendo-se de aprofundar a investigação, mencionando no relatório fiscal apenas o que lhe convém. A informação de que as empresas FFE e LAW ocupavam o mesmo prédio está incompleta e não corresponde à realidade, de modo que sequer como indício poderá ser considerada;

- A constatação de que sócios das empresas são ex-empregados ou até mesmo parentes, não é suficiente para a descaracterização das relações empresariais entre elas

existentes, senão concorrerem outros requisitos necessários, o que não se vê nos autos. Não há ilegalidade;

- a contratação de ex-empregados da recorrente não representa qualquer ilegalidade ou simulação com intuito fraudulento. Até porque, se a intenção fosse essa, os trabalhadores teriam sido apenas transferidos, evitando-se o custo com as rescisões contratuais;

- as empresas FFE e LAW jamais tiveram suas GFIP enviadas pela recorrente, como quer fazer crer a fiscalização. Pelo contrário, os arquivos foram gerados e transmitidos em computador pertencente ao profissional/escritório contábil responsável pela elaboração/processamento da folha de pagamento das referidas empresas;

- inexistente sentença trabalhista condenatória em que tenha sido reconhecida a existência de fraude trabalhista e ou empresa interposta. A ação trabalhista ajuizada por José Rudinei Machado contra as empresas LAW e QSONHO foi objeto de conciliação entre o reclamante e a LAW, sendo esta a responsável pelo pagamento do valor total do acordo, conforme documentação anexa. O advogado é de responsabilidade do sindicato patronal e de seus associados. Quanto à reclamação trabalhista movida por Neila Regina *dos W Santos* Cardoso, contra as empresas FFE e QSONHO, o ajuizamento ocorreu após a incorporação da FFE;

- As alegações lançadas no relatório fiscal não passam de meras conjecturas e conclusões desprovidas do indispensável suporte probatório, além de interpretações equivocadas da legislação trabalhista;

- quanto à relação custo dos produtos vendidos x custo da mão de obra, em razão da terceirização, visando unicamente uma melhor eficiência de suas operações e, por consequência, melhor competitividade, o custo com pessoal representa um menor peso em relação ao faturamento. As demais empresas arroladas no relatório vendem os serviços de industrialização, cuja execução exige menos produtos intermediários e mais empregados, o que representa um maior peso em relação ao custo total de sua atividade;

- quanto às despesas com material de expediente, manutenção do imobilizado e medicina do trabalho, deveria ter sido perquirido pela fiscalização se tais despesas eram suportadas pelas empresas LAW e FFE ou financiadas pela recorrente, o que poderia evidenciar uma relação de dependência econômica e financeira, o que não é o caso dos autos. Pelo contrário, trata-se de uma despesa típica de uma empresa normal e independente, que assume integralmente o risco econômico do empreendimento. Veja-se que não só as despesas com honorários médicos eram suportadas pelas empresas LAW e FFE, mas tantas outras inerentes à saúde dos trabalhadores, conforme comprovantes de pagamento e Razão da correspondente conta, contábil, documentação em anexo. Todas as transações bancárias eram realizadas pelos próprios sócios das empresas;

- o comodato de máquinas, equipamentos e outros bens móveis destinados à industrialização está devidamente previsto em contrato (doc. anexo VIII da impugnação) e é legal;

- Quanto à exclusividade das atividades, existem estabelecimentos industriais com número extremamente reduzido de clientes a quem prestam serviços, muitas vezes, de forma exclusiva, sem que isso represente simulação de negócios. Há contratos firmados e a fiscalização não desqualificou nenhum deles;

- as conclusões apresentadas pela fiscalização no seu relatório, equivocadamente analisadas pela DRJ não são suficientes para desconsiderar a relação empresarial existente entre as empresas, sem que sejam apresentadas provas cabais de que na verdade ocorreu simulação, pois, a mesma deve estar, necessariamente, tipificada;

- tanto a FFE quanto a LAW eram empresas de pequeno porte e o uso de telefone convencional não se mostrava necessário. Quando necessário, os sócios utilizavam seus próprios telefones-celulares, o que evidentemente não causa nenhum espanto, pois se trata de uma forma legítima de redução de custos;

- não foi produzida prova da intermediação de mão de obra ilícita a ensejar aplicação dos preceitos contidos nos artigos 9º e 444 da CLT, por menos do entendimento consubstanciado no item I da Súmula 331 do TST. Não há sequer indícios de os empregados das empresas contratadas (FFE e LAW) terem laborado nas dependências da recorrente e sob seu comando. Pelo contrário, há de se presumir que os serviços foram prestados na sede da empresa contratada, sob recrutamento e subordinação desta;

- outros aspectos relevantes, não levantados pela auditoria e simplesmente ignorados pela DRJ: - razões empresariais para descentralizar a produção; - a abstenção da fiscalização em analisar a estrutura negocial como um todo, e não de forma individualizada, no caso, apenas a relação jurídica mantida com as empresas FFE e LAW, pois realizam os mesmos negócios, considerados como simulação, com dezenas de outras empresas;

- a incorporação das empresas noticiada no relatório fiscal se deu com fins exclusivamente empresariais, sendo autêntica hipótese de reorganização societária, visando otimizar os resultados dos negócios e as operações desenvolvidas pelas empresas, representando ganho de sinergia e não implicando de forma alguma na presunção de que a FFE e a LAW não eram empresas independentes antes da incorporação, sendo que inclusive a fiscalização não ousou dizer isso;

- A farta documentação probatória anexada aos autos, demonstra de forma inequívoca, que as empresas, indevidamente consideradas interpostas pela fiscalização, assumiam, integralmente, o risco econômico do empreendimento, eis que todos os custos e despesas foram por estas suportadas;

- os custos com as indenizações trabalhistas foram devidamente pagos e lançados na contabilidade das empresas que efetivamente foram empregadoras dos reclamantes (docs. anexo VI da impugnação); - os custos com fabricação, tais como com aluguel, energia elétrica e água (docs. anexo II e XII, respectivamente, da impugnação) foram efetivamente pagos pelas empresas FFE e LAW e devidamente apropriados em suas respectivas contabilidades, reforçando a tese de que existiram de fato; - as empresas FFE e LAW efetivamente funcionavam como empresas independentes, com registros de despesas típicas de uma empresa normal; tais como despesas com informática (docs. anexo IX da impugnação), medicina do trabalho (docs. anexo X da impugnação), honorários de contador (docs. anexo XIII da impugnação), treinamento de empregados (docs. anexo XIV da impugnação), transporte e EPIs (docs. anexo XV da impugnação), seguro de vida para empregados (docs. anexo XVI da impugnação) e mensalidades sindicais destinadas a seu sindicato de classe, inclusive taxa de manutenção da central de reciclagem do lixo/resíduos gerados na sua atividade (docs. anexo XVII da impugnação);

- não ha simulação porque todas as cláusulas do negócio jurídico, realizado são verdadeiras (motivos empresariais na essência). A contratação das empresas FFE e LAW foi verdadeira, assim como tantas outras (vide amostragem juntada aos autos); não há simulação na remessa das matérias primas nem na industrialização realizada pelas empresas; não há mentira na cobrança dos serviços prestados, muito menos nos valores faturados; todos os tributos incidentes sobre a operação escolhida foram recolhidos pelas partes; enfim, não há mentira na adoção da estrutura jurídica escolhida;

- não existiu dolo específico para aplicação da multa de ofício. A multa determinada pelo art. 44, § 1º da Lei 9.430/96 somente se justifica nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, devendo ser interpretada restritivamente. Observe-se que o recorrente atendeu a todas as solicitações do Fisco; observou a legislação societária, com o arquivamento dos atos nos órgãos competentes; registrou todos os atos em sua escrituração contábil/fiscal; e cumpriu todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega das declarações e dos arquivos magnéticos exigidos pela RFB. Tais fatos não evidenciam a má-fé inerente à prática de atos fraudulentos. Pelo contrário, evidenciam que a recorrente agiu certa de que estaria praticando o chamado negócio jurídico indireto, de forma absolutamente pública;

- requer a retroatividade benigna da multa. O Fisco deveria ter calculado a multa com base na legislação vigente à época dos fatos geradores (art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação anterior à Lei 11.941/09) em comparação com a multa prevista no artigo 61, caput, e § 2º da Lei 9.430/96 (nova redação do artigo 35 da Lei 8.212/91), com prevalência da multa mais benéfica ao contribuinte;

- a dedução/compensação dos valores recolhidos no SIMPLES.

- por fim, requer o cancelamento do lançamento fiscal.

Por intermédio da Resolução 2803-000143 – 3ª Turma Especial do CARF, de 20/11/2012, o julgamento foi convertido em diligência para que a autoridade lançadora aprecie os argumentos e documentos apresentados pelo recorrente, fls. 1276/1282.

Atendendo a resolução do CARF foi emitido relatório da diligência fiscal às folhas 1527 a 1538

O recorrente apresentou contestação ao relatório da diligência fiscal, alegando em síntese:

- a ilegalidade da reabertura da ação fiscal. Assim, o lançamento é nulo. Sucessivamente, requer que sejam desentranhados dos autos o relatório de diligência fiscal e os documentos que o acompanham, julgando o lançamento fiscal somente com base nos documentos até a decisão que determinou a diligência;

- o recorrente não era empregador, não selecionou, contratou nem remunerou segurados vinculados às empresas LAW e FFE, assim, não pode ser considerado sujeito passivo direto da obrigação tributária;

- o MPF é instrumento de controle da atividade de fiscalização, portanto criado para assegurar transparência ao trabalho fiscal. É garantia do contribuinte

- reitera os termos da defesa, insurgindo contra a alegação de ingerência administrativa/financeira;

- é absurda a presunção de que as empresas LAW e FFE usufruíam da estrutura de vigilância e segurança da recorrente;

- a evolução remuneratória da Sra. Daiane Spohr não se presta a comprovar a ingerência administrativa da recorrente nas empresas LAW e FFE. A fiscalização não logrou êxito na comprovação;

- não se pode admitir que declarações (GFIP) preenchidas com erro cadastral por terceiro (contador contratado e remunerado pelas empresas LAW e FFE) sejam consideradas indícios de simulação;

- os adiantamentos foram realizados na proporção da produção. No final do mês com a emissão da nota fiscal ocorria a quitação mediante baixa na conta de adiantamentos de clientes e o saldo remanescente depositado na conta corrente;

- não se pode admitir que interpretações pessoais possam ser motivos para desconsiderar operações formalmente realizadas pelo contribuinte;

- por fim, requer a improcedência do lançamento fiscal e o cancelamento do crédito tributário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual passo a analisá-lo.

O contribuinte apresentou recurso voluntário do processo 11065.725226/2011-40 apensado ao Processo 11065.725225/201103. Assim devem ser analisados em conjunto.

### MPF. NÃO HÁ NULIDADE

Do exame da legislação que instituiu e disciplina o mandado de procedimento fiscal, constata-se sua finalidade essencial: segurança ao contribuinte quanto à regularidade e imparcialidade do procedimento de fiscalização, afastando-se pseudo-ações fiscais.

A professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (*in*: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MELLO, Celso Antônio Bandeira de: Princípios Constitucionais da Administração Pública: aspectos relativos à competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal e sua função de servidor de Estado. Brasília: Unafisco Sindical, 2002.) emitiu parecer acerca da competência e validade do ato de lançamento tributário e assim se manifestou:

*Em consonância com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito pelo lançamento, assim entendido o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.*

*Por sua vez, a Medida Provisória nº 2.175-29, de 24/08/2001, define, no art. 6º, as atribuições privativas do Auditor-Fiscal da Receita Federal, incluindo entre elas a de “constituir, mediante lançamento, o crédito tributário”.*

*A portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001, indica as autoridades competentes para emitir o MPF (art. 6º) e os dados que devem conter os MPFs, inclusive os dados identificadores do sujeito passivo, a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência), o prazo para a realização do procedimento fiscal (art. 7º); fixa os prazos máximos de validade dos MPFs, com possibilidade de prorrogação (art. 12 e 13); a previsão de indicação de outro auditor-fiscal quando o indicado no MPF não concluir o procedimento fiscal nos prazos indicados nos artigos 12 e 13 (art. 16).*

*A primeira observação a fazer é no sentido de que a competência para a realização dos procedimentos fiscais é privativa dos*

*Audidores-Fiscais nos termos do artigo 8º da Medida Provisória nº 2.175-29, já analisada, e da legislação tributária também já mencionada. Como também é de sua competência privativa a constituição, mediante lançamento, do crédito tributário.*

*Sendo sua a competência, por força de lei, não há fundamento legal para a sua limitação por meio de portaria da Secretaria da Receita Federal. Certamente não há impedimento a que as autoridades indicadas na portaria emitam o MPF quando tiverem conhecimento de fatos que devam ser objeto de fiscalização ou de diligência. Mas essa possibilidade não pode limitar ou impedir a iniciativa de cada Auditor-Fiscal para o exercício das atribuições que são inerentes ao seu cargo e cuja omissão pode caracterizar ilícito administrativo, civil e até criminal. (...).*

*A medida disciplinada pela Portaria SRF nº 3.007/2001 pode ser um elemento a mais no sentido de aperfeiçoamento da fiscalização; mas não pode reduzir, impedir ou limitar a iniciativa própria do Auditor-Fiscal, sob pena de infringência às normas legais que definem as suas atribuições.*

*Note-se que, entre as autoridades mencionadas no artigo 6º da referida portaria para emitir o MPF, a maior parte delas desempenha função de direção (Coordenador-Geral de Fiscalização, Coordenador-Geral de Administração Aduaneira, Superintendente da Receita Federal), o que permite inferir que não exercem função de fiscalização e dependerão, em muitos casos, da informação de seus subordinados para tomar a iniciativa de emissão do MPF.*

Assevera a importância do MPF com instrumento para a moralidade administrativa à medida que impõe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - AFRFB o exercício da atividade de fiscalização sem desvio de conduta. Em uma de suas primeiras conclusões na análise da matéria pondera acerca de ser contrário ao “bom-senso e a razoabilidade dos atos normativos exigirem que o servidor dependa de determinação de autoridade superior para desempenhar atribuição que lhe é outorgada por lei”.

Reporta-se ao artigo 3º da Lei nº 8.112/90 – Estatuto dos Servidores Públicos, para buscar o conceito de cargo público como sendo um conjunto de atribuições e responsabilidades. E que, uma vez criado o cargo por lei é ela quem define tal conjunto. Escorando-se em outros administrativistas de escol como Hely Lopes Meirelles e Celso Antônio Bandeira de Melo, a professora Maria Sylvania reafirma, com as palavras de Hely Lopes Meirelles, que a competência administrativa, sendo um requisito de ordem pública, é intransferível e improrrogável pela vontade dos interessados.

No final conclui que o Auditor-Fiscal tem o dever irrenunciável de exercer todas as atribuições próprias de seu cargo, por força de lei, não podendo depender de decisão de autoridades superiores nem sofrer qualquer tipo de limitação.

Relativamente às conseqüências a que estão sujeitos os auditores-fiscais pela inobservância dos preceitos legais atinentes ao cargo, a professora Maria Sylvania Zanella Di Pietro, afirma que:

*A omissão no desempenho de suas atribuições caracteriza improbidade administrativa, conforme artigo 11, inciso II, da Lei nº 8429, de 2.6.92. Além disso, estará cumprindo ordem manifestamente ilegal se for impedido ou limitado no exercício de suas atribuições com base em MPF emitido em desacordo com a lei.*

Os atos infralegais que disciplinam o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não deixam dúvida quanto à sua natureza de controle interno da atividade fiscal. À luz destas considerações, está claro que a interpretação que enxerga o MPF como instrumento de limitação da competência do agente fiscal está na contramão dos artigos 142 e 196 do CTN, da Lei nº 10.593/2002 e da melhor doutrina administrativista pátria.

A finalidade do MPF visa conferir ciência ao contribuinte do procedimento fiscal. Ademais, consta dos autos que na ocasião da instauração dos procedimentos fiscais, a recorrente já havia incorporado as empresas LAW e FFE, de forma que a ciência dos Termos de Início das Diligências Fiscais foi obtida junto à recorrente e no mesmo momento da ciência do TIPF da fiscalização que também contém o número do MPF. Os citados termos foram recepcionados pela mesma pessoa na mesma data e no mesmo horário.

O contribuinte foi cientificado previamente da ação fiscal, assim, não há que se falar em irregularidade do ato de fiscalização que precede a constituição do crédito fiscal.

No mesmo sentido, não há ilegalidade de ação fiscal acompanhada de MPF e Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF constantes dos autos e com ciência do contribuinte para cumprir diligência fiscal solicitada pelo órgão julgador. Não há que se falar em reabertura da ação fiscal, nem em nulidade do lançamento, tampouco, em desentranhamento dos autos do relatório de diligência fiscal e os documentos que o acompanham, em razão da verdade material.

Não houve cerceamento do direito de defesa. Todos os atos da fiscalização foram cientificados ao contribuinte que teve o direito de contestação. Todos os argumentos e documentos foram analisados pela fiscalização e pela autoridade julgadora de primeira e segunda instância administrativa fiscal, inclusive as razões do recurso voluntário que foi objeto de diligência fiscal com ciência do contribuinte e direito ao contraditório e ampla defesa.

## DA JUSTIFICATIVA DA INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS E SIMULAÇÃO

Está evidenciado nos autos que as empresas prestadoras LAW e FFE são optantes pelo sistema SIMPLES. Assim, não há que se falar em nulidade do lançamento por ausência do ato declaratório de exclusão do SIMPLES das empresas LAW e FFE. A desconsideração da personalidade jurídica das empresas se deu em razão da caracterização de interpostas pessoas e simulação apontada fiscalização.

Consta do relatório de diligência fiscal, fls. 1527/1538, resultante da resolução do CARF, que a fiscalização partiu do pressuposto de que as empresas LAW e FFE, embora regulares sob o aspecto formal, foram constituídas por interpostas pessoas. Assim, a responsabilidade pela mão de obra sempre foi da Q-SONHO. O registro dos trabalhadores nas prestadoras de serviço foi fruto da simulação implementada. A obrigação tributária tinha a Q-SONHO como a própria contribuinte, embora a simulação desse outro contorno.

A fiscalização justifica a interposição de pessoas e a simulação argumentando no relatório fiscal e na diligência fiscal:

a) mesmo domicílio fiscal: - embora os prédios fossem distintos se situam no mesmo terreno, o que se enquadra e é entendido como um mesmo estabelecimento, nos termos do art. 609, III do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI – Decreto 7.212/2007. São prédios adjacentes às instalações da recorrente, conforme foto do satélite apresentada na impugnação, fl. 427. A própria recorrente, à fl. 1.244, na descrição das instalações da LAW e da FFE evidencia a inexistência de obstáculos físicos separando as empresas;

b) as empresas interpostas FFE e LAW não tinham autonomia e usavam serviços de segurança da Q-SONHO: - por exemplo, não contabilizavam despesa com vigilância, nem possuíam vigias ou porteiros em seu quadro de funcionários. As instalações das interpostas eram protegidas pelo sistema de vigilância da recorrente, fl. 1529, conforme informações extraídas do Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS (fls. 1.301 a 1.306). As prestadoras FFE e LAW usufruíam da estrutura de vigilância e segurança da recorrente o que refuta a tese de independência de suas instalações;

c) composição societária: - o fato de os quadros societários das empresas LAW e FFE serem compostos por filhos dos donos da recorrente, os quais também eram ex-funcionários da Q-SONHO;

d) o fato de empregados da recorrente administrarem simultaneamente uma das prestadoras evidencia a ingerência. No recurso voluntário a recorrente alega que a senhora Daiane Spohr trabalhava pela manhã na Q-SONHO, desempenhando funções administrativas, enquanto no restante do dia administrava sua empresa. Entretanto, durante o período de atuação concomitante, a sua remuneração total (de empregada da recorrente e sócia da empresa prestadora) manteve o mesmo nível de quando era somente empregada da QSONHO, conforme tela do CNIS constante dos autos;

e) envio de GFIP da FFE e LAW tendo como telefone de contato a Q-SONHO: - enquanto prestadora de serviço das empresas FFE e LAW, seria aceitável que fosse informado o telefone da YELLOW EXPRESS ASSESSORIA E DESPACHOS LTDA (prestador de serviço Carlos Felipe Ramisch) no SEFIP, e não o telefone da Q-SONHO, a qual seria completamente independente daquelas, conforme argumenta a própria recorrente. Isso denota uma estreita ligação entre Q-SONHO, LAW e FFE;

f) nas Declarações Simplificadas da Pessoa Jurídica – SIMPLES da FFE o telefone de contato da empresa e do representante é o da Q-SONHO: - na declaração da FFE (fls. 1.330 a 1.339), foi informado o telefone da Q-SONHO, tanto no contato da empresa, quanto no contato do representante Fábio Augusto Spohr. Na informação da LAW, ano-calendário 2008, foi informado na declaração do SIMPLES o telefone fixo da YELLOW EXPRESS (fls. 1.320 a 1.329);

g) relação custo dos produtos vendidos versus custo da mão de obra: - a partir da análise dos empregados da FFE e da LAW, constata-se que a especialização dessas empresas, principalmente da FFE, estava fora dos padrões aceitáveis. Na relação de empregados que tiveram vínculo com a FFE entre 04/2006 e 12/2009, por meio do Código Brasileiro de Ocupações – CBO, constatou-se que todos os empregados eram “sapateiros”, operários da indústria calçadista, trabalhadores da área fim. Não havia um funcionário

administrativo sequer. Nenhum porteiro, copeira, faxineira, vigilante, secretária, assistente administrativo.

h) máquinas, mesas, cadeiras, relógio de ponto utilizados na produção: - na análise das notas fiscais de remessa de maquinário em comodato às empresas FFE, LAW e Q-SONHO (fls. 1.343 a 1.346), observou-se que na nota fiscal nº 78.718, além do maquinário, foram cedidas 12 mesas e 12 cadeiras à empresa FFE. Na nota fiscal nº 79.256, que apresenta o maquinário cedido à LAW, a recorrente cedeu até o relógio ponto. Diante do exposto, não se pode comprovar a autonomia das empresas;

i) a relação de dependência econômica e financeira das empresas LAW e FFE em relação a Q-SONHO: - conforme demonstrado no Relatório Fiscal, as empresas LAW e FFE operavam de forma cativa para a recorrente, tendo a totalidade de suas receitas brutas com origem na Q-SONHO. O aporte de recursos e o fluxo financeiro eram efetuados em sincronismo com a necessidade de caixa daquelas empresas, demonstrando a dependência financeira e econômica. Pelos Livros de Registro de Saídas da LAW e da FFE (fls. 1.347 a 1.450), verificou-se que as mercadorias eram remetidas para a recorrente sempre ao final do mês. O pagamento pelos serviços se dava de forma parcelada, conforme conta do grupo Clientes – Devedores por Duplicatas, CALÇADOS Q-SONHO LTDA, código 011311000001. No início do mês era efetuado um aporte mais significativo. O restante, ao longo do mês, variando entre uma e três parcelas, de acordo com a necessidade de recursos das fornecedoras;

j) a ingerência financeira exercida pela Q-SONHO sobre as prestadores LAW e FFE: - na situação da LAW, cujo Razão da conta 011120000001 – Banco do Brasil S/A – CSL é apresentado nos autos, a recorrente realizava aportes a título de adiantamento para registrar sempre saldo credor quando estivesse devedor, como exemplo dia de pagamento de funcionários. Isso se repetiu vários meses. Na FFE a situação era idêntica. Ela também não dispunha de capital de giro, o controle financeiro era implementado pela Q-SONHO, sempre por meio de adiantamentos para suprir pagamentos a funcionários, dentre outros;

l) é dever da autoridade administrativa de rever de ofício os lançamentos executados pelo sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, sempre que esses tenham agido com dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 149, VII e art. 142 do CTN. A autoridade fiscal deve requalificar os atos ou negócios jurídicos, em busca da verdade material, executados pelos contribuintes sempre que esses agirem com dolo, fraude ou simulação;

m) por fim, a fiscalização sustenta que a recorrente (Q-SONHO) simulou situação a fim de se beneficiar indevidamente de tratamento tributário diferenciado, constituindo empresas por meio de interpostas pessoas (LAW e FFE), mantendo, assim, três empresas do ponto de vista formal, quando de fato o que existia era apenas uma. Essa simulação teve o propósito principal de evadir as contribuições previdenciárias patronais e destinadas às outras Entidades e Fundos, por meio da utilização de mão de obra alocada nas empresas LAW e FFE, que por serem optantes pelo Simples Nacional tinham folhas de pagamento menos oneradas por esses encargos tributários.

#### PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE

Diante do relato constante no relatório fiscal e da diligência fiscal, dos argumentos e fundamentos da fiscalização e da decisão recorrida, ficou evidenciado que a Q-SONHO exercia ingerência financeira sobre as empresas LAW e FFE, sendo dependentes econômica e financeiramente. Apesar do registro das despesas nas suas contabilidades, a

origem dos recursos e o mecanismo de adiantamentos em perfeito sincronismo com as necessidades de caixa das fornecedoras caracteriza a simulação e a constituição de empresas interpostas (LAW e FFE) da Calçados Q-Sonho Ltda.

Assim, em razão do princípio da primazia da realidade, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresas interpostas, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

A recorrente apenas afirma de maneira genérica que não houve simulação entre as empresas e que suas ações são independentes econômica, administrativa e financeiramente; que as informações da fiscalização são incompleta e não corresponde à realidade; que a constatação de que sócios das empresas são ex-empregados ou até mesmo parentes não é suficiente para a descaracterização das relações empresariais entre as empresas; que as informações nas GFIP das empresas ligando-as entre si foi um erro de terceiros (contador); que não existe prova de vinculação trabalhista de empregados entre as empresas; que não existe relação entre as empresas entre o custo dos produtos vendidos versus custo da mão de obra, que pudesse caracterizar a simulação; que as despesas com materiais administrativos e outras inerentes à saúde dos trabalhadores eram de responsabilidade de cada empresa; que a forma dos serviços exclusivos contratados não representa simulação; que a fiscalização não analisou a estrutura negocial das empresas; que as empresas assumiam o risco econômico do empreendimento e os custos e despesas.

Entretanto, a recorrente não demonstrou nem provou especificamente que os argumentos apontados pela fiscalização para caracterizar a simulação entre as empresas são improcedentes. As argumentações sem comprovação não são suficientes para a desconstituição do lançamento fiscal.

#### MULTA RETROATIVIDADE BENIGNA

A multa aplicada pela Lei 8.212/91, na redação introduzida pela Lei 11.941/2009, estabelece a distinção entre multa de mora (art. 35) e a multa de ofício (art. 35-A). Suas aplicações devem seguir formas distintas, aplicando-se para a multa de mora o art. 61 da Lei 9.430/96, e para a multa de ofício o art. 44 da Lei 9.430/96. Este entendimento, também, é corroborado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no Processo - AGRESP 200601560547.

A multa de mora, art. 35 da Lei 8.212/91 deve ser aplicada para pagamento fora do prazo previsto na legislação e será calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso limitada a 20% (vinte por cento), nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96.

A multa de ofício, art. 35-A da Lei 8.212/91, deve ser aplicada nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (I - 75% 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 - 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal). O lançamento de ofício está previsto no art. 149 do CTN:

Outrossim, o Supremo Tribunal Federal – STF fixou entendimento no sentido de que as cominações impostas por meio de lançamento de ofício decorrem do fato de omissão na declaração e recolhimento intempestivos da contribuição, nos termos do Processo -RE-AgR 241087. O julgado é acompanhado pelo STJ, REsp 330519/RS, e Tribunais Federais - TRF-3ª

Região, AC 94.03.010836-3/SP, e TRF-1ª Região, AC 1997.01.00.047531-2/DF; que compreendem que deve ser efetuado o lançamento de ofício quando constatadas diferença a menor, ou inexistência de pagamento, ou irregularidades na declaração de tributos sujeitos a lançamento por homologação (omissão ou inexatidão).

As alterações trazidas pela Lei 8.212/91 quanto à aplicação da multa devem ser observadas no caso objeto de análise, buscando o disposto nos artigos 106, inciso II, e 112, ambos do CTN, no sentido de se analisar e aplicar a norma que for mais benéfica ao contribuinte.

A análise será realizada pela comparação entre os valores das multas: a) aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941/2009; b) por descumprimento de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941/2009; e c) de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, acrescido pela Lei nº 11.941/2009.

No presente caso, por estar a notificação fiscal classificada como simulação, omissão na declaração (GFIP) e recolhimento intempestivos da contribuição de tributos sujeitos a lançamento por homologação (omissão ou inexatidão), considerando que os tribunais (STF e STJ) fixaram entendimento de que se trata de lançamento de ofício, a multa a ser aplicada será a prevista no art. 35-A da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte.

Paras as competências 12/2008 e 13 salário/2008 foi aplicada a multa qualificada de 150% em razão da constatação de simulação pelo contribuinte caracterizada pela fiscalização, nos termos do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, e alterações, às hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A fundamentação legal da multa aplicada consta do relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD anexo aos autos.

### COMPENSAÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS AO SIMPLES

Com base no art. 21, § 5º, da Lei Complementar nº 123/2006, o Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN regulou a compensação e a restituição dos valores do Simples Nacional recolhidos indevidamente ou em montante superior ao devido. A Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94/2011, art. 118, § 3º, dispõe que a compensação pode ser de ofício e com débitos junto à Fazenda Pública do próprio ente, inclusive em caso de exclusão da empresa do Simples Nacional (art. 119, § 5º):

*Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006*

*Art.21. Os tributos devidos, apurados na forma dos arts. 18 a 20 desta Lei Complementar, deverão ser pagos:*

*§ 5º O CGSN regulará a compensação e a restituição dos valores do Simples Nacional recolhidos indevidamente ou em montante superior ao devido. (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011)*

§ 6º O valor a ser restituído ou compensado será acrescido de juros obtidos pela aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do mês subsequente ao do pagamento indevido ou a maior que o devido até o mês anterior ao da compensação ou restituição, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (Incluído pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011)

.....  
Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 29 de novembro de 2011 (\*)

**Art. 118.** A ME ou EPP optante pelo Simples Nacional somente poderá solicitar a restituição de tributos abrangidos pelo Simples Nacional diretamente ao respectivo ente federado, observada sua competência tributária. (Lei Complementar nº123, de 2006, art. 21, § 5º)

§ 3º Os créditos a serem restituídos no Simples Nacional poderão ser objeto de compensação de ofício com débitos junto à Fazenda Pública do próprio ente. (Lei Complementar nº123, de 2006, art. 21, § 10)

#### Da Compensação

**Art. 119.** A compensação dos valores do Simples Nacional recolhidos indevidamente ou em montante superior ao devido, será efetuada por aplicativo a ser disponibilizado no Portal do Simples Nacional, observando-se as disposições desta seção. (Lei Complementar nº123, de 2006, art. 21, §§ 5º a 14)

§ 1º Quando disponível o aplicativo de que trata o caput:

I - será permitida a compensação tão somente de créditos para extinção de débitos junto ao mesmo ente federado e relativos ao mesmo tributo; (Lei Complementar nº123, de 2006, art. 21, § 11)

II - os créditos a serem compensados na forma do inciso I serão aqueles oriundos de período para o qual já tenha sido apropriada a respectiva DASN apresentada pelo contribuinte, até o ano-calendário 2011, ou a apuração validada por meio do PGDAS-D, a partir do ano-calendário 2012; (Lei Complementar nº123, de 2006, art. 21, § 5º)

III - o valor a ser restituído ou compensado será acrescido de juros obtidos pela aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do mês subsequente ao do pagamento indevido ou a maior que o devido até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% (um por cento), relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (Lei Complementar nº123, de 2006, art. 21, § 6º)

*IV - observar-se-ão os prazos de decadência e prescrição previstos no CTN. (Lei Complementar nº123, de 2006, art. 21, § 12)*

*§ 2º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios previstos para o imposto de renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS. (Lei Complementar nº123, de 2006, art. 21, § 7º)*

*§ 3º Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade de declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Lei Complementar nº123, de 2006, art. 21, § 8º)*

*§ 4º Será vedado o aproveitamento de créditos não apurados no Simples Nacional, inclusive de natureza não tributária, para extinção de débitos do Simples Nacional. (Lei Complementar nº123, de 2006, art. 21, § 9º)*

*§ 5º Os créditos apurados no Simples Nacional não poderão ser utilizados para extinção de outros débitos junto às Fazendas Públicas, salvo quando da compensação de ofício oriunda de deferimento em processo de restituição ou após a exclusão da empresa do Simples Nacional. (Lei Complementar nº123, de 2006, art. 21, § 10)*

*§ 6º É vedada a cessão de créditos para extinção de débitos no Simples Nacional. (Lei Complementar nº123, de 2006, art. 21, § 13)*

*§ 7º Nas hipóteses previstas no § 5º, o ente federado deverá registrar os dados referentes à compensação processada no aplicativo específico do Simples Nacional, para bloqueio de novas compensações ou restituições do mesmo valor. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 21, § 5º) (Incluído pela Resolução CGSN nº 100, de 27 de junho de 2012)*

Desse modo, é possível a compensação dos valores recolhidos para o regime tributário simplificado – SIMPLES com os valores apurados no lançamento fiscal em epígrafe, desde que o contribuinte tenha cumprido todos os requisitos legais para a compensação.

Ademais, deve ser aplicada a súmula CARF nº 76 do CARF:

*Súmula CARF nº 76: Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.*

O crédito tributário encontra-se revestido das formalidades legais do art. 142 e § único, e arts. 97 e 114, todos do CTN, com período apurado, discriminação dos fatos

geradores por intermédio do Relatório de Lançamento – RL, o Discriminativo do Débito – DD, os Fundamentos Legais do Débito – FLD; a identificação do contribuinte, identificação do Auditor Fiscal notificante, Relatório Fiscal; e demais informações constantes dos autos, consoante artigo 33 da Lei 8.212/91, e demais dispositivos mencionados nos autos.

### CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto em dar provimento parcial ao recurso, para deferir o pedido de dedução dos valores recolhidos para o regime tributário simplificado - SIMPLES com os valores apurados no lançamento fiscal em epígrafe, desde que o contribuinte tenha cumprido todos os requisitos legais. A multa a ser aplicada será a prevista no art. 35-A da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte. Vencido o Conselheiro Eduardo de Oliveira quanto à comparação da multa.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima