



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

**Processo n°** 13005.722793/2012-65  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3202-001.029 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de novembro de 2013  
**Matéria** PIS/COFINS  
**Recorrente** REFRIMATE ENGENHARIA DO FRIO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/11/2009

DECADÊNCIA. FRAUDE. DOLO. SIMULAÇÃO.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN (Súmula CARF nº 72).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DUPLICAÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO

Cabível a aplicação da multa qualificada de 150%, quando restar demonstrada a intenção dolosa do contribuinte na redução do tributo.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INCONSTITUCIONALIDADE.

A multa de ofício está prevista explicitamente em lei, não sendo permitido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação de lei por sua incompatibilidade com a Constituição Federal (Súmula CARF nº 2 e art. 62 do Regimento Interno do CARF).

JUROS DE MORA.

Os juros de mora decorrem de lei e, por terem natureza compensatória, são devidos em relação ao crédito não integralmente pago no vencimento, seja qual for o motivo determinante da falta de recolhimento no prazo legal.

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas; no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Gilberto de Castro Moreira Junior e Thiago Moura de Albuquerque Alves, que davam provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir os juros sobre as multas aplicadas. Designado para redigir o voto vencedor, nesta parte, o Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira - Presidente

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Charles Mayer de Castro Souza – Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres Oliveira (Presidente), Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Gilberto de Castro Moreira Junior, Charles Mayer de Castro Souza, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por REFRIMATE ENGENHARIA DO FRIO LTDA. contra Acórdão nº 10-042.201, de 17 de janeiro de 2013 (de fls. 503 a 522), proferido pela 2ª Turma da DRJ/POA, que julgou por unanimidade de votos, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório integrante da decisão recorrida, a qual transcrevo a seguir:

*“O contribuinte em epígrafe foi alvo de fiscalização que teve seu início em 22/03/2012. Dessa fiscalização foi lavrado um Auto de Infração lançado contra a fiscalizada referente às contribuições de PIS e de COFINS do período de julho a novembro de 2009 (fls. 351 a 371) 1. O crédito tributário total lançado correspondeu a R\$ 974.456,49 (R\$ 800.637,84 a título de COFINS e R\$ 173,818,65 a título de PIS). O Relatório Fiscal correspondente a esse lançamento encontra-se às fls. 372 a 418.*

*A fiscalização teria constatado que a empresa Refrimate Engenharia do Frio Ltda. teria se beneficiado de empresa optante pelo Simples (Tecnometal Metalúrgica Ltda.) de **forma simulada**, apenas para manter a mão de obra com redução de contribuições previdenciárias e para geração de créditos de PIS e de COFINS. A Tecnometal não seria independente da Refrimate, mas sim sua interposta.*

*Tal interposta não possuía estrutura compatível com a atividade que exercia (industrialização por encomenda de máquinas e de equipamentos de refrigeração e de ventilação), possuindo capital insuficiente para investimentos nessa atividade. Utilizava-se de toda a infraestrutura da Refrimate como máquinas, equipamentos, local de trabalho, assim como também os seus custos da atividade de industrialização eram suportados e contabilizados financeiramente como da própria Refrimate.*

Em 2009 a Refrimate resolveu se desfazer desse **planejamento ilícito** transferindo a interposta para os progenitores dos seus sócios. Porém, os saldos credores de insumos **indevidos** das contribuições de PIS e de COFINS vieram a ser utilizados nos meses aqui lançados.

De acordo com a fiscalização, o risco da atividade econômica assumido pela Tecnometal teria se dado de forma artificial e com o objetivo de criar uma situação jurídica com vistas a simular a contratação de prestação de serviços de industrialização, em lugar dos serviços prestados pela própria Refrimate. Dessa forma, desconsiderou os serviços prestados pela interposta da condição de insumos, revendo as bases de cálculo e valores devidos dessas contribuições.

Foi aplicada multa de 150% prevista no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, visto que estaria relacionada com as circunstâncias previstas no art. 68, combinado com o art. 71 a 73, ambos da Lei nº 4.502/64, tendo em vista o entendimento de que seria claro o objetivo de sonegação por parte da Refrimate. Em decorrência disso foi feita também Representação Fiscal para fins penais.

A ciência do Auto de Infração foi dada ao contribuinte em 22/11/2012 (fl. 351 e 362).

A impugnação foi apresentada em 26/12/2012 (fls. 423 a 458), onde **em síntese** o contribuinte faz as seguintes alegações:

**QUE** a fiscalização precisaria demonstrar através de conjunto indiciário de provas o intuito doloso do contribuinte, e que o simples fato de ter havido redução da carga tributária não é por si só causa de simulação. O planejamento estratégico visando a otimização de custos operacionais chancela a validade do negócio jurídico.

**QUE** a **ausência de documentação** que comprove a realização das operações industriais da empresa Tecnometal de forma autônoma é decorrente da **informalidade** existente nas relações comerciais mantidas entre as empresas citadas (Refrimate e Tecnometal), bem como em razão de processos de sucessão societária e de reestruturação operacional pelas quais passaram ambas as empresas.

**QUE** no ano de 2004 os sócios da Refrimate integralizaram o capital e passaram a integrar o quadro social da Tecnometal, como **sócios e administradores**. A partir daí a Refrimate delegou a essa empresa a industrialização dos produtos comercializados. Entende por encomenda ocorreu de **forma informal**, em virtude do fato de se tratar de empresa do mesmo grupo econômico.

**QUE** os indícios colhidos pela fiscalização não evidenciam o dolo da empresa de recolher menos tributo de forma simulada, sendo que tais indícios revelam com clareza um processo de profissionalização da Refrimate.

**QUE** a Tecnometal **assumiu todos os empregados** da Refrimate à exceção daqueles que desempenhavam atividades relacionadas à administração e à gestão do negócio, admitindo, demitindo e gerindo o quadro funcional.

**QUE** a transferência da sedes da Refrimate e da Tecnometal para um **mesmo local físico** não pode, em hipótese alguma, ser considerada como vestígio de simulação, pois teve como objetivo a redução de custos operacionais. Diz não existir evidência concreta que no mesmo prédio usado pelas empresas não existiria alguma divisão interna.

**QUE** o fato de a Refrimate e a Tecnometal ter o **mesmo objeto social**, os **mesmos sócios** e os **mesmos administradores**, não significa indicio de fraude ou de simulação.

Destaca que a Tecnometal se dedicaria a uma parte da atividade da Refrimate, ou seja, a fabricação de gôndolas. Porém, diz também em seguida, que a Tecnometal passou a ser contratada para realizar a industrialização por **encomenda dos produtos comercializados pela Refrimate**.

*QUE a evolução patrimonial substancial da Refrimate e a pouca evolução patrimonial da Tecnometal, a qual teria 300 funcionários, deve-se aos veículos adquiridos em nome da Refrimate (caminhões) para fazer o transporte de seus produtos.*

*QUE o fato de posteriormente a Refrimate ter assumido de volta todos os empregados da Tecnometal **sem interrupção do vínculo trabalhista** foi motivado pelas diversas mudanças internas conjugadas das empresas com o grande movimento de pessoal.*

*QUE a **inexistência de contrato de aluguel** por parte da Tecnometal é fruto de um pacto de comodato entre ambas empresas, relação jurídica revestida de informalidade, diante da relação de confiança recíproca entre si.*

*QUE deve ser afastada a multa qualificada pela alegação de simulação reduzindo a mesma para multa simples, ou seja, de 75%.*

*QUE os créditos de PIS e de COFINS utilizados no período de 07/2009 a 11/2009 correspondiam a fatos geradores de 01/2007 a 10/2008, sendo de se destacar que parte do período estaria abrangido pelo instituto da decadência. Por serem créditos informados em DACON o prazo para constituição do crédito tributário seria o previsto no § 4º, do art. 150, do CTN (5 anos a contar da ocorrência do fato gerador), e não o do inciso I, do art. 173. Deve ser considerado decaído o direito do Fisco de questionar créditos de PIS e de COFINS constituídos antes de novembro de 2007.*

*QUE as penalidades impostas (multas) não podem ter efeito confiscatório, devendo a sanção ser apropriada e adequada ao fato praticado. Argumenta que no caso de não ser atendidos quaisquer dos seus pedidos, necessário se faz reduzir as multas que ultrapassem 100% do principal devido, conforme entendimento do STF, especialmente a multa qualificada incidente nas competências de 07/2009 a 11/2009.*

*QUE não é possível incidir juros de mora sobre o valor da multa, na medida em que tal procedimento não possui qualquer respaldo legal. A legislação vigente somente permite a aplicação de juros de mora sobre o valor principal.*

*Por fim requer que seja a sua impugnação recebida e conhecida, bem como todos os documentos que a compõem, sendo acolhidos os pedidos de:*

*a) reconhecimento da insubsistência e conseqüente nulidade dos Autos de Infração objeto do presente processo administrativo fiscal, em razão da inexistência de comprovação de fraude, simulação, conluio ou sonegação perpetradas pelo impugnante e pela Tecnometal Metalúrgica Ltda., bem como pela regularidade dos recolhimentos realizados pela última, conforme discorrido no “Relatório de Ação Fiscal”;*

*b) sucessivamente, seja reduzida a multa qualificada prevista no § 1º, art. 44, da Lei nº 9.430/96, para a multa simples prevista no inciso primeiro do mesmo dispositivo legal;*

*c) sucessivamente, seja reconhecida a decadência do Fisco constituir créditos tributários relativos às competências anteriores a novembro/2007, nos termos do § 4º, art. 150, do CTN, afastando dos respectivos Autos de Infração qualquer tributação ou penalidade relativas a tais períodos; d) sucessivamente, sejam as multas aplicadas em cada competência objeto dos Autos de Infração ora combatidos reduzidas aquém do limite jurisprudencial de 100% por afrontar aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da vedação do confisco;*

*e) e ainda sucessivamente, seja declarada a não incidência dos juros sobre as multas eventualmente mantidas.”*

A DRJ não acolheu as alegações do contribuinte e considerou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

*PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/07/2009 A 30/11/2009*

*INEXISTÊNCIA MATERIAL DE SEPARAÇÃO ENTRE A INTERESSADA E OS PRESTADORES DE SERVIÇO. SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO.*

*A realização de prestação de serviço quando a empresa tomadora e a empresa prestadora são separadas apenas formalmente, no papel, mas na realidade, de fato, inexistente separação, pois, materialmente, são e atuam como um único estabelecimento, caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários, acarretando a ilegalidade da operação. Por consequência cabe a desconsideração dos atos jurídicos simulados devendo o correspondente tributo ser exigido. Comprovada a simulação através de acervo indiciário convergente, identificando a verdade dos fatos.*

*DECADÊNCIA.*

*A contagem de prazo para fins de decadência do lançamento de crédito tributário se dá a partir da ocorrência do fato gerador do tributo, e não da data em que o contribuinte informa em demonstrativo (DAFON) a existência de um crédito ainda não utilizado. No caso de constatada a prática de simulação aplica-se o disposto no inciso I, do art. 173, do CTN.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/07/2009 a 30/11/2009*

*INEXISTÊNCIA MATERIAL DE SEPARAÇÃO ENTRE A INTERESSADA E O PRESTADOR DE SERVIÇO. SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO. GLOSA DOS CRÉDITOS.*

*A realização de prestação de serviço quando a empresa tomadora e a empresa prestadora são separadas apenas formalmente, no papel, mas na realidade, de fato, inexistente separação, pois, materialmente, são e atuam como um único estabelecimento, caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários, acarretando a ilegalidade da operação. Por consequência cabe a desconsideração dos atos jurídicos simulados devendo o correspondente tributo ser exigido. Comprovada a simulação através de acervo indiciário convergente, identificando a verdade dos fatos.*

*DECADÊNCIA.*

*A contagem de prazo para fins de decadência do lançamento de crédito tributário se dá a partir da ocorrência do fato gerador do tributo, e não da data em que o contribuinte informa em demonstrativo (DAFON) a existência de um crédito ainda não utilizado. No caso de constatada a prática de simulação aplica-se o disposto no inciso I, do art. 173, do CTN.*

*Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido”*

Cientificado do referido acórdão em 23 de janeiro de 2013 (fl. 528), a interessada apresentou recurso voluntário em 22 de fevereiro de 2013 (fls. 530 a 565), pleiteando a reforma do *decisum* e reafirmando seus argumentos apresentados à DRJ.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora.

### *Da admissibilidade*

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 23 de janeiro de 2013, quando, então, iniciou-se a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação do presente recurso voluntário – apresentando a recorrente recurso voluntário em 22 de fevereiro de 2013.

### *Da inexistência de fraude, conluio ou simulação*

Pelo presente processo, vê-se que a questão está vinculada à cobrança do PIS e da COFINS do período de 07/2009 a 11/2009 decorrentes dos fatos geradores de 01/2007 a 10/2008, tendo em vista a alegação da autoridade fazendária de fruição de benefício concedido pelo Simples por parte da recorrente através da instituição de empresa Tecnometal Metalúrgica Ltda optante pelo Simples Federal e Nacional de forma simulada.

Insurge a recorrente que o atual entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) acerca da caracterização da simulação é de que a fiscalização precisa demonstrar através de conjunto indiciário de provas de que houve intuito doloso do contribuinte em reduzir a carga tributária.

Aduz que a caracterização da simulação ocorre quando existe o nítido e comprovado objetivo das partes em encobrir determinada situação jurídica, fazendo aparentar existir algo na forma que não existe na substância, o que, nesse respeito traz que a jurisprudência administrativa possui entendimento de que a existência de propósito negocial no caso de planejamento estratégico visando a otimização de custos operacionais, chancela a validade do negócio jurídico, o qual se vincula a licitude do negócio geral, e não a cada etapa individualmente considerada pelo fisco como suposto indício de simulação.

Assim, clarifica a recorrente que, ainda que a autonomia privada e o direito de propriedade não sejam absolutos e ilimitados, surge como ponto pacífico que o exercício do poder arrecadador não pode ultrapassar o próprio limite da lei – o que, por conseguinte, não poderia se punir o contribuinte que praticou ato em conformidade com o ordenamento, sem qualquer vício nos atos jurídicos realizados.

Sendo assim, considera que na esteira da jurisprudência a simples suspeita não basta para a descon sideração do negócio jurídico ao trazer que:

- a ideia que norteia o planejamento tributário ilícito é a realização de atos jurídicos pelo contribuinte visando exclusivamente à redução da carga tributária, sem que haja a submissão de fato aos efeitos jurídicos típicos decorrentes dessas operações, quer pela anulação de seus efeitos por meio de outros atos, que pela mera não observância

- os chamados planejamentos tributários irregulares decorrem de operações isoladas, atípicas, sem propósito negocial, realizadas para mascarar o efetivo negócio jurídico praticados pelas partes.

Para suporte, descreve, entre outros, que o acórdão nº 103-23.354/07 da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, tratou da questão do desmembramento de atividades em duas empresas na mesma área geográfica, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária, concluindo pela total legitimidade do negócio jurídico, eis que utilizadas estruturas jurídicas válidas, sem violação de lei, conforme transcrição de parte da ementa:

*“SIMULAÇÃO-INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária(...)”*

Entende, assim, a recorrente que, diante do entendimento da jurisprudência administrativa exposto acima, para descaracterização de alegada simulação faz-se necessário contrapor os indícios levantados pela fiscalização, bem como demonstrar que não houve intuito doloso do contribuinte em reduzir a carga tributária.

O que, enfatiza que, no caso da Refrimate, não há documentos que comprovem a realização das operações industriais da empresa Tecnometal de forma autônoma e que pudessem servir para contrapor as acusações fiscais de forma individualizada e que a referida ausência é decorrente da informalidade existente nas relações comerciais mantidas entre as empresas citadas, bem como em razão de processos de sucessão societária e de reestruturação operacional pelas quais passaram ambas as empresas.

Encerra a recorrente que os processos de reestruturação e de profissionalização pelo quais a empresa Refrimate passou ao longo dos últimos anos, justificam a informalidade e ausência de documentos quanto à estrutura operacional adotada e demonstram a ausência de intuito de dolo e simulação nas operações questionada pela fiscalização.

Para melhor entendimento e enfrentamento das controvérsias suscitadas no processo, importante discorrer sobre todos os indícios apontados pela fiscalização, transcrevendo parte do entendimento e alegações emitidos pela autoridade fazendária e pela recorrente:

1. Mesmo objeto social, sócios e administradores:

- **Recorrente:**

- ✓ A Tecnometal assumia todos os empregados desde 2004 a 2009, admitindo, demitindo e gerindo todo o quadro funcional, considerando como prova os registros em carteiras desses funcionários e até ações trabalhistas promovidas em face da empresa;
- ✓ Quanto à gestão do quadro de funcionários, há Convênio firmado entre a Tecnometal e o Serviço Social da Indústria – Departamento Regional do Rio Grande do Sul – SESI/RS, do qual se extrai que a empresa firmou convênio denominado SESI

Imaginação visando o acesso à leitura dos empregados através de displays de 50 livros, bem como uma listagem de outros títulos que compunham o acervo;

- ✓ A Tecnometal foi criada para ser uma empresa do grupo e com a específica dedicação na fabricação de gôndolas, enquanto que a Refrimate desenvolvia preponderantemente a fabricação de balcões refrigerados;
- ✓ As empresas foram constituídas em momentos diferentes e visando atividades diferentes, mas após diversas sucessões societárias, utilizou-se a Tecnometal com a finalidade de garantir eficiência operacional do Grupo, concentrando as atividades comerciais na Refrimate e as indústrias na Tecnometal.

- **Autoridade Fazendária:**

- ✓ Quanto ao objeto social:
  - Na impugnação é dito que o fato de as empresas terem o mesmo objeto social não é indício de fraude, destacando que a Tecnometal se dedicaria a fabricação de gôndolas; porém, o contribuinte na própria sequência de sua defesa diz que a interposta teria sido contratada para realizar a industrialização dos produtos comercializados pela Refrimate, os quais não se restringiam somente a gôndolas;
  - A observação dos contratos sociais aponta idêntico objeto social;
  - O objeto social da Refrimate é a *fabricação de máquinas e aparelhos de refrigeração* (ver fl. 24), sendo que tal atividade não se modificou nas alterações contratuais posteriores;
  - Idêntico objeto social da Tecnometal conforme se observa a fl. 69 – “*fabricação de máquinas e aparelhos de refrigeração ...*”.
- ✓ Quanto ao quadro societário:
  - Há forte vínculo familiar entre os sócios das empresas envolvidas;
  - O exame das cópias dos contratos sociais e dos documentos acostados revela que as empresas têm como sócios pelo menos um integrante da outra empresa, quando não “todos”, como se verificou em 19/07/2004;
  - Os sócios da Refrimate eram o Sr. Paulo Pfaffenzeller, José Carlos Niedermeyer e o Sr. Gilmar dos Santos Diefenthaler, sendo que esse último sempre se manteve a frente do empreendimento, possuindo em 17/03/2011 um total

de 95% do capital social da empresa. A partir de 11/12/2006 passou a fazer parte da sociedade também como administrador o Sr. Mário Vinícius Pereira Brandão;

- Os sócios da Tecnometal eram as Sras. Elisete Steffens Pfaffenzeller e Liane Berenice da Cunha Niedermeyer, esposas dos sócios da Refrimate, Paulo Pfaffenzeller e João Carlos Niedermeyer, respectivamente;
- A partir de 02/06/2004 houve alteração no quadro social passando os sócios a serem Paulo Pfaffenzeller, João Carlos Niedermeyer e Gilmar dos Santos Diefenthaler, os mesmos da Refrimate. Posteriormente, a partir da data de 11/12/2006, ingressou como sócio administrador o Sr. Mário Vinícius Pereira Brandão (idêntica data em que passou a ser sócio administrador da Refrimate);
- As tabelas constantes nas fls. 375 e 376 demonstram claramente as alterações ocorridas nos quadros sociais de ambas empresas;

✓ Quanto à exclusão da Refrimate do Regime Simples:

- a Tecnometal somente começou a operar no ano de 2004;
- Ocorre que a Refrimate durante o ano calendário de 2003 estava enquadrada no Simples Federal, tendo sido excluída desse regime para o ano de 2004 em função do seu limite de receita ter ultrapassado o determinado para o enquadramento nesse modelo de tributação;
- A partir de 2004 teve a Refrimate que passar a recolher seus tributos fora dos benefícios do Simples, o que fez com que fosse colocada em atividade a Tecnometal;
- Nesse ano a Refrimate passaria a ter a obrigação do recolhimento integral da cota patronal, porém isso deixou de ocorrer, em função da transferência dos seus empregados para a Tecnometal (fl. 378).

2. Retirada da Tecnometal do Grupo:

• **Recorrente:**

- ✓ A manutenção dessa empresa não era mais conveniente por razões de ordem estratégica e operacional;
- ✓ Em virtude da profissionalização da Refrimate e do grupo empresarial como um todo, verificou-se que a centralização e controle das atividades operacionais na Refrimate atendia melhor as políticas de

organização e de gestão atendendo os objetivos de governança corporativa almejada pela empresa.

3. Assunção de todos os empregados da Refrimate pela Tecnometal e informalidades alegadas pela recorrente

• **Recorrente:**

- ✓ Considerando a **informalidade** das atividades empresariais desenvolvidas pelo grupo à época em que ocorreram as transferências e a ausência de profissionalismo da Refrimate, tais movimentos foram feitos equivocadamente sem a orientação jurídica necessária para formalizar as operações do modo previsto na legislação trabalhista;
- ✓ Entretanto, referidos movimentos ocorridos **no cenário de informalismo** e falta de profissionalismo empresarial não tiveram o intuito de dolo para fraudar o Fisco, tratando-se, em realidade, de erro procedimental da Refrimate;
- ✓ Conforme reestruturações operacionais ocorridas entre as empresas do Grupo, tratou-se de um ato normal inerente à atividade empresarial, qual seja, mudanças internas conjugadas com movimento de pessoal, a exemplo de contratações e/ou demissões.

• **Autoridade Fazendária:**

- ✓ A própria autuada aduz em sua defesa que a Tecnometal assumiu todos os seus empregados da área de produção, com exceção dos que desempenhavam atividades na administração e na gestão de negócios.
- ✓ Esses funcionários que teriam migrado de uma empresa para outra continuaram trabalhando no mesmo local, pois as empresas tinham o mesmo endereço;
- ✓ Intimada a apresentar o embasamento na legislação trabalhista que autorizou tal procedimento, assim como as averbações que obrigatoriamente deveriam ter sido efetuadas junto a Delegacia Regional do Trabalho para a transferência do seu quadro funcional (Termo de Intimação nº 01), respondeu a Refrimate que não teria localizado tais documentos em seus arquivos (fls. 99/106).
- ✓ Na verdade não há uma contratação de mão de obra, mas sim uma transferência automática da Refrimate para a interposta, demonstrando a total falta de autonomia e independência da Tecnometal na escolha de seu corpo funcional;
- ✓ A confusão pela simulação adotada pelo impugnante era tão grande que começou a cometer erros simples **pela falta de controle;**

- ✓ Em pesquisas aos sistemas da Receita Federal o responsável pelo envio da GFIP da empresa Refrimate, não era um funcionário seu, mas sim da Tecnometal.
- ✓ Da análise da fl. 232 temos que a GFIP da Refrimate foi transmitida tendo como inscrição do responsável o CNPJ da Tecnometal (05.572.935/000166).
- ✓ Ao mesmo tempo o nome para contato era uma empregada da Tecnometal, Sra. Márcia Maria Streich.
- ✓ Os mesmos empregados que teriam sido transferidos da Refrimate para a Tecnometal, apareciam novamente nas GFIPs posteriores da empresa, conforme se observa nos quadros demonstrativos das fls. 380 e 381;
- ✓ São alguns exemplos os casos dos empregados Cláudio Weiss, Egon Reckziegel, Rogério Luiz Lahr e Lairton da Silva Ferreira.

**Quanto à informalidade, a autoridade fazendária traz que:**

- ✓ A própria Refrimate em sua impugnação declara expressamente que não existiam documentos que comprovassem a realização das operações industriais da empresa Tecnometal de forma autônoma e que pudessem servir para contrapor as acusações fiscais de forma individualizada;
- ✓ Como justificativa para essa ausência de documentos diz que a mesma seria decorrente da informalidade das relações comerciais com a Tecnometal.
- ✓ a legislação fiscal e contábil obriga que as operações comerciais sejam devidamente registradas e documentadas, não podendo a alegação de informalidade justificar a falta de tais comprovações.

**4. Evolução patrimonial substancial da Refrimate e pouca evolução da Tecnometal:**

• **Recorrente:**

- ✓ A Tecnometal tinha objeto social semelhante ao da Refrimate, mas após processo de resstruturação operacional, esta última passou a se dedicar preponderantemente ao desempenho das atividades comerciais;
- ✓ Quase 50% do patrimônio total imobilizado que sofreu aumento substancial entre os anos de 2003 e 2008 se refere aos veículos registrados em nome da Refrimate – imobilizado que passou de R\$ 75 mil em 2003 para R\$ 2.817 mil. Nesse respeito, manifesta

que em 2006 a Refrimate vislumbrou a necessidade de fazer transporte da venda de seus produtos com caminhões próprios, passando a Refrimate a comprar veículos para realizar esse transporte, de forma na evolução patrimonial narrada pela fiscalização faz parte a série de investimentos de quase R\$ 3 milhões em veículos para a atividade comercial exercida.

- **Autoridade Fazendária:**

- ✓ A justificativa simplória apresentada pelo contribuinte para o aumento substancial do patrimônio da Refrimate e, em contrapartida, a pouca evolução patrimonial da Tecnometal, seria porque passara a adquirir caminhões para o transporte de seus produtos.
- ✓ Chamamos de simplória, pois na verificação do Permanente Imobilizado da Refrimate (ver tabela da fl. 381) ocorre aumento de vários ativos (e não só da rubrica veículos) como, por exemplo: edifícios e construções, equipamentos, máquinas, instalações industriais, móveis, utensílios, entre outras imobilizações.
- ✓ Só para exemplificar, no período em que a produção passou para a Tecnometal, o total do ativo imobilizado da Refrimate (em 31/12/2003) era de R\$ 152.079,42, enquanto que em 31/12/2008 passou para R\$ 6.559.092,40, correspondendo a um acréscimo de R\$ 6.407.012,98. Subtraindo-se a rubrica veículos desse valor teríamos um aumento do imobilizado em torno de três milhões e setecentos mil reais.
- ✓ A Refrimate com uma média de apenas três empregados não teria como operar tantas máquinas e equipamentos (sem levar em conta outros itens do imobiliário).
- ✓ Em contrapartida, estamos falando de uma em tese terceirizada – Tecnometal – que seria responsável por toda a atividade fabril e que necessariamente teria que ter um maquinário e equipamentos adequados para a respectiva produção a que se propunha, e que crescia com o passar do tempo.
- ✓ Porém os registros contábeis da Tecnometal demonstram que a interposta possuía ínfimos valores de máquinas, equipamentos, utensílios e móveis, os quais não eram proporcionais para uso na fabricação de seu objeto social e para o funcionamento geral da
- ✓ empresa (ver tabela da fl. 382). Esse ínfimo imobilizado teria que ser utilizado por 300 empregados, o que demonstra a inconsistência dos dados apurados na contabilidade da empresa.
- ✓ Óbvio fica de se observar que na verdade as máquinas, equipamentos, utensílios e imóveis utilizados pela

Tecnometal pertenciam na verdade a Refrimate. Conclui-se que a autonomia da terceirizada não passava de mera simulação, pois o impugnante era o verdadeiro responsável por todo imobiliário e imobilizado.

5. Sede da Refrimate e Tecnometal:

• **Recorrente:**

- ✓ A conclusão da fiscalização relativa ao ponto da acusação de que as duas empresas estavam sediadas no mesmo local, lastreou-se em registros fotográficos do exterior do imóvel;
- ✓ Inexiste qualquer evidência concreta de que no mesmo prédio as empresas estivessem sediadas sem qualquer divisão interna;
- ✓ Quanto à transferência de sedes das empresas:
  - A transferência de sedes das empresas Refrimate e Tecnometal, ainda que fosse para um mesmo local físico, não pode, em hipótese alguma, ser considerada com um vestígio de simulação;
  - Há jurisprudência da esfera administrativa no sentido de que a existência de duas empresas no mesmo local físico não pode ser considerado como ato doloso;
  - O ato de transferência das sedes das empresas teve como objetivo a redução de custos operacionais, haja vista que as sociedades passaram por reestruturações objetivando atender a um propósito comercial

• **Autoridade Fazendária:**

- ✓ O contribuinte argumenta que a utilização do mesmo local físico pelas empresas não pode em hipótese alguma ser considerada como simulação, pois objetivava a redução de custos operacionais;
- ✓ O endereço que constava no contrato de constituição da Tecnometal era Rua General Osório, nº 1660, em Venâncio Aires. Chama mais a atenção ainda que a Refrimate na mesma época da constituição da Tecnometal alterou o seu endereço para a Rua Félix da Cunha, nº 654, em Venâncio Aires;
- ✓ embora pareça que seriam endereços diferentes, através de verificação no mapa do município constatou-se que ambos endereços ficariam no mesmo local, devido ao cruzamento da Rua General Osório com a Félix da Cunha (fl. 196);

- ✓ em que pese nessa localização hoje em dia haver outra empresa constituída, a fiscalização visitou o local e observou que ambos endereços tratavam do mesmo prédio. Foi juntado registro fotográfico do imóvel à fl. 197;
- ✓ Intimada a Tecnometal a apresentar o registro do contrato de aluguel desse local, a mesma não atendeu a solicitação (Termo de Intimação nº 01, item 2.2).;
- ✓ O endereço de ambas empresas atualmente – Refrimate e Tecnometal – é também idêntico: Acesso Imperatriz Dona Leopoldina, 4950, Bairro Leopoldina, Venâncio Aires/RS, CEP 95.90000;
- ✓ Na verdade aqui não tínhamos duas empresas, mas apenas uma que exercia toda a atividade empresarial e operacional naquele endereço, constituindo uma única unidade fabril;
- ✓ somente com a migração dos funcionários da Refrimate para a interposta, é que a Tecnometal começou a operar e exatamente naquele endereço. A igualdade dos endereços das empresas demonstra o arranjo premeditado de “dar um ar” de independência para a Tecnometal, quando na verdade isso não ocorria.

#### 6. Ausência de contrato de aluguel da Tecnometal

- **Recorrente:**

- ✓ Não existiu nenhum contrato de aluguel escrito, mas sim um pacto de comodato entre ambas as empresas, de forma que esse fato não pode constituir um motivo que leve a fiscalização a concluir por uma simulação;
- ✓ Trata-se de uma relação jurídica revestida de informalidade, mas que, por ter essa característica, não revela nenhum intuito doloso de prejudicar a arrecadação tributária e de simular a prática de outro ato.

- **Autoridade Fazendária:**

- ✓ A Tecnometal tinha em torno de 300 empregados e para isso seria necessária uma estrutura permanente de gastos e de investimentos com manutenção, prédios, máquinas, móveis, energia elétrica, água, telefone, vigilância, portaria, uniformes, equipamentos de proteção, alimentação transporte, entre tantas outras, mas, no entanto, não era responsável por tais custos e despesas. A responsável por esses pagamentos era a Refrimate.
- ✓ Intimada a Tecnometal para informar sobre a existência de reembolso ou de pagamento pela utilização de todo o imóvel da Refrimate,

- disse que não existia contrato de locação, sendo um empréstimo tácito a título de comodato;
- ✓ O conceito de comodato nos é dado pelo Código Civil, Lei nº 10.405/2002, em seu art. 579: “Art. 579. O comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis”.
  - ✓ A Tecnometal, ao ser questionada através do Termo de Intimação 01, respondeu que as despesas de energia elétrica, água, esgoto, materiais de higiene, limpeza, serviços de portaria, vigilância, telefonia, internet, uniformes, materiais de segurança, EPI's, refeições, vale transporte, entre outras, eram todas suportadas pela Refrimate (ver fl. 387), sendo que todas as rubricas mencionadas encontram-se registradas na contabilidade da Refrimate, em que pese devessem ser ônus da Tecnometal.
  - ✓ a Refrimate além de fornecer todo o seu imobilizado, ainda por cima, responsabilizava-se
  - ✓ por todos os custos e as despesas operacionais da sua interposta.
  - ✓ Nenhuma empresa iria pagar todas essas despesas de outra empresa sem o devido ressarcimento, os quais não ocorriam conforme verificado na contabilidade das empresas pela fiscalização.

Considerando o exposto pela recorrente sobre cada indício descrito acima, vê-se que sua conclusão impende o reconhecimento da insubsistência e conseqüente nulidade dos Autos de Infração objeto do presente processo administrativo fiscal, em razão da inexistência de comprovação de fraude, simulação, conluio ou sonegação.

Não obstante as alegações e justificativas trazidas pela recorrente, depreendendo-se da análise do processo, vê-se que o processo está “inflado” de conjunto probatório – dando o efetivo suporte para que a DRJ tenha considerado a pertinência do r. lançamento.

No caso vertente, importante transcrever parte do voto da DRJ que, por sua vez, conseguiu trazer de forma completa todos os pontos necessários para se descaracterizar a operação assistida pela recorrente, inclusive com os conjuntos probatórios passíveis de consideração para esse julgamento.

Sendo assim, transcrevo parte do voto manifestado no acórdão 10-042.201 da 2ª turma da DRJ/POÁ:

“(…)

*Esse conjunto de provas demonstrou que a empresa Tecnometal se tratava na verdade de interposta, pois tínhamos um só estabelecimento responsável por todo o processo produtivo, pertencente à Refrimate. Não era caso de*

*terceirização, mas sim da Refrimate agindo em todos os momentos da produção.*

*As provas juntadas aos autos, como já comentadas, possibilitaram a conclusão que a interposta não era independente, pois sua separação é uma ficção meramente formal, caracterizando-se como uma só unidade fabril. A Tecnometal seria na realidade uma filial/departamento da atuada com o intuito exclusivo de se beneficiar do tratamento fiscal e previdenciário favorável que as micro e pequenas empresas possuem que é a tributação através do SIMPLES, assim como do creditamento indevido de insumos de PIS e de COFINS.*

*A justificativa apresentada pelo impugnante de que o seu planejamento estratégico estaria assegurado pela liberdade para organizar e reorganizar seus negócios da forma que entender conveniente também não prospera, pois não pode o interesse sob a tese de se valer da sua liberdade de livre iniciativa afrontar e desrespeitar normas previstas no ordenamento jurídico, especialmente em simular situações para obter vantagens econômicas e fiscais.*

*Os compromissos contratuais da autonomia privada não podem causar prejuízos a terceiros. O direito do contribuinte de auto organizar sua vida não é ilimitado. Os direitos de alguns sofrem limitações impostas pelos direitos dos outros. A elisão fiscal lícita diferencia-se da ilícita, quando nessa última os atos decorrerem de simulação, ou seja, querer dar a aparência diferente do que é o que realmente acontece.*

*A própria atuada administrava e providenciava a execução do serviço que aparentemente dizia ser de terceiro. Nesse sentido já se manifestou o Conselho de Contribuintes quando da análise do Recurso Voluntário nº 140.183, através do Acórdão 20219.138:*

*No caso dos autos, importa em saber se havia ou não independência ou autonomia de estabelecimento de forma a justificar o procedimento adotado pela contribuinte. Se de fato ocorreu fraude ou simulação do ponto de vista fiscal.*

*Com efeito, ainda que se possa invocar a aplicação da chamada Lei Antielisão (Lei Complementar nº 104, de 10 de Janeiro de 2001 – LC nº 104/2001), a maior parte da doutrina, assim como a jurisprudência, ainda admite a possibilidade de os contribuintes optarem por estruturas que lhes sejam menos onerosas do ponto de vista fiscal, **contanto que tais estruturas não sejam implementadas com dolo, fraude ou simulação.***

*Claro que os serviços prestados por PJ domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto geram créditos. Assim, dão direito ao crédito (IN SRF Nº 404/2004 Regulamenta o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637 e 10.833) os Insumos para Prestação de Serviços: bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

*No caso, importa, no meu sentir, reconhecer se quem fazia a prestação de serviços era de fato a mesma quem contratava. Pelo descrito pela autoridade atuante, há sim, nos autos, uma **caracterização de dependência econômica, gerencial entre a Puppies Time e a atuada.***

*Em outras palavras, **era a própria atuada que administrava e providenciava a execução do serviço.** Erra a contribuinte ao não demonstrar a independência da empresa com a prestadora de serviço.*

*Portanto, fiscalmente, assiste razão à decisão recorrida ao **manter a autuação e, dessa forma, convalidar a exclusão dos créditos relativos aos valores da contribuição que incidiram sobre a prestação de serviços.** (gn)*

*A inexistência de separação de fato entre a Refrimate e a empresa interposta prestadora de serviço ficou cristalino pelos itens já mencionados trazidos pelo procedimento fiscal, onde se evidencia a **total dependência administrativa** de uma para com a outra (custos despesas operacionais, energia elétrica, materiais de limpeza, telefonia, portaria, despesas diversas, utilização de mobiliário e do imobilizado, mesmo objeto social, quadro societário, mesmo espaço físico, migração de empregados e retorno dos mesmos, acesso as informações de uma empresa pelos funcionários de outra, responsabilidade nas declarações enviadas pela outra, inexistência de documentação comprobatória das operações, contratos verbais, etc.).*

*Não pode ser alegado que houve planejamento tributário válido, que é a escolha entre opções legalmente aceitas na legislação tributária, pois não foi o que ocorreu nos caso em apreço nestes autos. A liberdade constitucional de contratar e da livre iniciativa não pode ser utilizada de forma simulada, de modo atingir a eficiência econômica da operação da contribuinte através de evasão fiscal.*

*O art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional já prevê esse tipo de situação nos casos em que a autoridade administrativa desconsiderar os negócios jurídicos praticados pelo sujeito passivo com o intuito de benefício próprio via simulação:*

*Segundo enfatiza o autor Luciano Amaro, no livro *Direito Tributário Brasileiro*, ed. Saraiva, 2000, p. 223, a simulação, “uma vez comprovada, autoriza o Fisco a determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio realmente realizado, no lugar daqueles que seriam produzidos pelo negócio retratado na forma simulada pelas partes”.*

*Neste mesmo sentido, cita-se Heleno Taveira Torres, no livro *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 5º volume*, ed. Dialética, 2001, p. 138/139: “... **haja vista o princípio da inoponibilidade à Fazenda Pública dos efeitos e da validade dos atos e negócios jurídicos (art. 118, CTN), bem como autorização outorgada no art. 149, VII, CTN, o teor do art. 105, do Código Civil [1916], já se encontrava superado desde a entrada em vigor do CTN...**” Ainda, “**No primeiro caso [art. 118 do CTN] pela determinação genérica daquela previsão normativa, não se limitando à simulação stricto sensu, mas aplicando-se a qualquer hipótese de vício de vontade ou de forma, independentemente se este advinha de fatos praticados com dolo, fraude, simulação, abuso do direito ou erro....**”.*

*Ocorre que comprovado que os negócios jurídicos praticados foram simulados, e que infringiram a lei tributária, estando inseridos, portanto, no campo da evasão fiscal, e não no da elisão fiscal (planejamento tributário), descabe a alegação do interessado de que a fiscalização teria dado determinado efeito tributário através de uma interpretação econômica.*

*A desconsideração de negócios simulados como o aqui em análise já foi matéria de acórdão em DRJs, conforme se verifica abaixo:*

*Acórdão n.º : 1018.351*

*– 8ª Turma da DRJ/POA*

*Sessão de : 29 de janeiro de 2009*

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de Apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007*

*Ementa: A constatação de negócios simulados, acobertando o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, enseja a autuação tendo como base a situação de fato, cabendo a desconsideração dos atos jurídicos simulados e da pessoa jurídica que apenas aparentemente figurava como contribuinte, e devendo o correspondente tributo ser exigido da pessoa que efetivamente teve relação pessoal e direta com o fato gerador. (gn)''*

Sendo assim, em vista dos indícios e conjunto probatório apresentado ao longo do processo, não reconheço a insubsistência e conseqüente nulidade dos Autos de Infração.

#### ***Da redução da multa qualificada para multa simples***

Quanto a essa questão, a recorrente manifesta que, caso reconhecido o afastamento da alegação de fraude, simulação, conluio ou sonegação, imprescindível excluir a multa qualificada prevista no art. 44, inciso I, e § 1º da Lei 9.430/96 – reduzindo para 75%.

Considero, em vista do exposto anteriormente que, caracterizada a fraude fiscal, deve ser mantida a multa qualificada de 150%.

#### ***Da decurso do prazo decadencial***

Especificamente ao prazo decadencial, alega a recorrente que:

- A autoridade fazendária incluiu no Auto de infração todos os créditos referentes as contribuições do PIS e da Cofins relativos aos fatos geradores de 01/2007 a 10/2008 decorrentes de notas fiscais Tecnometal para Refrimate;
- A regra geral do prazo decadencial para constituição dos créditos tributários pelo Fisco Federal encontra-se inculpada no art. 173, I, do Código Tributário Nacional;
- No entanto, por se tratarem de declarações efetivamente entregues (DAFON/DCTF), sobre os créditos referentes às notas fiscais do período supramencionado, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário é o previsto no art. 150, § 4º, do CTN;
- Não há que se falar em fraude, dolo ou simulação no caso em comento, razão pela qual tampouco prospera a aplicação do art. 173, I, devendo ser reconhecida a decadência nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;
- A recorrente utilizava-se dos créditos das r. contribuições através das notas fiscais da Tecnometal emitidas no período de 01/2007 a

10/2008 – o que foi devidamente informada pela entrega das DACONs e DCTFs;

- Considerando que a notificação do lançamento se deu em novembro/2012, os créditos gerados nos meses anteriores a novembro/2007 encontram-se abrangidos pelo instituto da decadência

Dessa forma, solicita a recorrente que seja reconhecida a decadência do direito da autoridade fazendária constituir créditos tributários relativos às competências anteriores a novembro/2007, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Vê-se que a recorrente pugna pela utilização da regra do art. 150, §4º, do CTN, que conta a decadência a partir da ocorrência do fato gerador, afirmando não ter agido com dolo.

Não obstante, a utilização da regra do art. 173, inciso I, do CTN, nos casos de dolo, fraude ou simulação, é pacífica, estando inclusive estampada no enunciado da Súmula CARF nº 72:

*“Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.”*

Diante do exposto, afasto as argumentações trazidas pela contribuinte.

#### ***Da limitação das multas aplicadas – caráter confiscatório***

Quanto à essa questão, pleiteia a recorrente que caso não sejam atendidos quaisquer dos pedidos aduzidos nos itens anteriores, necessário a redução das multas que ultrapassem o percentual de 100% do principal devido, em cada competência, especialmente a multa qualificada incidente nas competências de 07/2009 a 11/2009, tendo em vista, entre outros, o princípio da vedação ao confisco que, ao seu ver, merece ser considerado, pois o Estado não poderia instituir uma carga tributária que onere os cidadãos a ponto de não lhes garantir um núcleo mínimo à existência ou sobrevivência.

Quanto a essa matéria, firmou-se neste CARF o entendimento de que somente é possível a qualificação da penalidade quando restar demonstrada a intenção do contribuinte na redução do tributo.

Penso que, no caso, a DRJ conseguiu trazer todos os aspectos fáticos, bem como os documentais quando apresentados e formalizados pela recorrentes em seu julgamento.

Vê-se que, no caso vertente, a “acusação” está embasada em fortes elementos quando disserta sobre os seguintes pontos:

- Ausência de documentação e da informalidade declarada pelo próprio contribuinte;
- Sede/endereço da Refrimate e da Tecnometal;
- Objeto Social;
- Quadro societário;
- Início das atividades da Tecnometal;
- Exclusão da Refrimate do Regime do Simples;
- Migração de funcionários da Refrimate para a Tecnometal;
- GFIPs da Refrimate com empregados da interposta;
- Ausência de patrimônio na interposta;

- Repasses financeiros da Refrimate para a Tecnometal e manipulação de valores para continuar a interposta enquadrada no Regime do Simples;
- Folha de Pagamentos e Encargos Sociais da Tecnometal quitados diretamente pela Refrimate;
- Contrato entre a Refrimate e a interposta Tecnometal ser apenas verbal;
- Custos Operacionais da Tecnometal.

O que os indícios coletados são muitos, fortes e coerentes entre si, e demonstram a efetiva participação do recorrente como beneficiário da operação simulada.

Do mesmo modo, não assiste razão ao recorrente quando defende a inconstitucionalidade e o caráter confiscatório da multa de ofício.

Essa penalidade está prevista explicitamente em lei, e não é permitido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação de lei por sua incompatibilidade com a Constituição Federal (Súmula CARF nº 2 e art. 62 do Regimento Interno do CARF).

#### ***Da incidência indevida de juros sobre a multa***

A recorrente expressa que, não obstante as razões de mérito já expostas, faz-se necessário discorrer sobre a impossibilidade da incidência de juros de mora sobre o valor da multa, na medida em que tal procedimento não possui qualquer respaldo legal.

Aduz que embora tenha a DRJ entendido que não houve incidência de juros sobre a multa, mas apenas sobre o valor devido da contribuição, esta incidência ocorre desde a data final para oposição da impugnação. E que se houver exigência de juros sobre a multa, esta será totalmente ilegal e inconstitucional, não devendo prevalecer por falta de embasamento legal que a autorize.

Quanto à essa discussão, pelo que se infere da legislação que rege a matéria, esta somente autoriza a incidência de multa e juros sobre o valor atualizado do tributo ou da contribuição. Não autoriza o cálculo dos juros sobre o valor da multa.

Importante trazer que:

- a Lei nº 9.430, de 1996 prevê que os débitos de tributos e contribuições serão acrescidos de multa de mora, e quem sobre aqueles débitos, incidirão juros de mora. Ou seja, os débitos de tributos e contribuições é que se sujeitam aos juros de mora, e não o valor da multa de mora;
- se os juros de mora não incidem sobre a multa de mora, por iguais razões não cabe aplicar tais juros sobre a multa de ofício> SE a multa de ofício estivesse compreendida aos débitos de tributos e contribuições, chegar-se-ia ao absurdo de concluir que o § 3º do artigo prevê a incidência de **juros sobre a multa;**

- o art. 164 do CTN confirma essa conclusão quando, ao tratar de crédito tributário, separa claramente os conceitos de crédito, juros de mora e penalidades. A mesma clara distinção ocorre no art. 161, caput, do CTN.

Sobre esse tema, reconhecendo o não cabimento da exigência, cita-se o Acórdão nº 9101-000.722, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (já sob a estrutura do CARF), assim ementado:

*“RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial Interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE – Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada”.*

De acordo com o voto da relatora Karem Jureidini Dias:

*“Em outras palavras a regra veiculada pelo art. 61 da Lei nº 9.430/96 refere-se à incidência de acréscimos moratórios sobre “débitos decorrentes de tributos e contribuições”, sendo certo que a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, mas do descumprimento do dever legal de declará-los e/ou pagá-lo, de onde se extrai a conclusão de ser inaplicável os juros de mora a taxa Selic sobre a multa de ofício.*

*Assim, a conclusão dos referidos acórdãos, dentre outros, foi no sentido de que a taxa SELIC só incidirá sobre multas isoladas, aplicadas nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430/96:*

*“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”*

Desde logo, tendo em vista se tratar, in casu, da multa isolada prevista no art. 43 da Lei nº 9.430/96, configura-se como inaplicável a SELIC como taxa de juros de mora incidente sobre a multa de ofício.

Com relação à interpretação dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96, importante, ainda, apontar relevante considerações feita em alguns julgados deste Conselho Administrativo (por exemplo, o Acórdão nº 104-22.508, sessão de 13/06/2007), no sentido de que “se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constantes no caput do artigo 61 contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 supra transcrito, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do artigo 61”.”.

Frise-se que o mesmo entendimento foi firmado apela C. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao julgar recurso especial nº 202-131.351 (Acórdão CSRF/02-03.133), bem como da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos autos do processo nº 10680.011107/2006-29 (acórdão nº 2201-00.126), e também das C; 1ª, 3ª e 5ª Câmaras do E. 1º Conselho de Contribuintes nos autos dos processos nº 19515.003663/2005-27 (acórdão 101-96523), nº 16327.004079/2002-75 (acórdão 101-96.008) e nº 16327.001458/2005-56 (acórdão nº 101-96601).

Em vista do exposto, por conseguinte, preliminarmente, REJEITO as preliminares suscitadas de nulidade e de decadência aduzidas pelo sujeito passivo e, no mérito, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, afastando a incidência dos juros sobre as multas eventualmente mantidas.

É como voto.

Tatiana Midori Migiyama

## Voto Vencedor

A matéria da qual discordamos da il. Relatora – a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício – já foi objeto de deliberação anterior por esta mesma Turma Ordinária.

Por comungar com as razões explanadas no voto proferido pela Conselheira Irene Souza da Trindade Torres Oliveira nos autos do processo administrativo nº. 11128.003182/200735 (Acórdão CARF/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária nº. 3202-00.830, de 24/07/2013), adoto-o como fundamento da divergência, motivo porque passo a transcrever apenas a parte que trata da matéria:

*A legislação tributária prevê, expressamente, a incidência de juros moratórios sobre o crédito tributário não pagos no vencimento, aí incluídos o decorrente de penalidades, conforme será demonstrado linhas abaixo.*

*A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente. Essa é a dicção do § 1º do art. 113 do CTN:*

*“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”*

*Por outro lado, o art. 1391 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

*Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, sem qualquer margem de dúvida, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária), vê-se o crédito tributário; de outro ponto, ao se transmutar para o pólo oposto, o que se verá será, justamente, o inverso: uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro.*

*Assim, como o crédito tributário corresponde à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica, e única possível, é que a penalidade é crédito tributário.*

*Estabelecidas essas premissas, o próximo passo é verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.*

*Primeiramente, tem-se a norma geral estabelecida no Código Tributário Nacional, mais precisamente no caput do art. 1612, dispõe que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.*

*Essa norma geral, por si só, já seria suficiente para assegurar a incidência de juros moratórios sobre multa não paga no prazo de vencimento, pois disciplina especificamente o tratamento a ser dado ao crédito não liquidado no tempo estabelecido pela legislação tributária. O legislador ordinário, entretanto, para não deixar margem à qualquer outra interpretação, foi preciso ao estabelecer que os créditos decorrentes de penalidades que não forem pagos no respectivo vencimento estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei nº. 9.430/1996. Veja-se:*

*“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”*

*Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se, facilmente, que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

*Assim, descabe razão à recorrente quando afirma não haver previsão legal para a incidência dos juros de mora sobre as multas que lhes foram aplicadas, visto que o crédito tributário quer ele se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Processo nº 13005.722793/2012-65  
Acórdão n.º **3202-001.029**

**S3-C2T2**  
Fl. 592

---

Assim, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza

CÓPIA