



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

**Processo n°** 13855.001760/2009-71  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-002.855 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de dezembro de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** ESTIVAL IMPORTACAO EXPORTACAO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

CARF. SÚMULA 76. SIMULAÇÃO. FORMA DE EVADIR-SE DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS. INTERPOSTAS PESSOAS. SIMPLES. SAT. LEGALIDADE. MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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.

A utilização de interpostas pessoas enquadradas no SIMPLES para contratação de mão de obra e colocação à disposição de uma outra pessoa jurídica, à fim de não recolher a quota patronal das contribuições previdenciárias, quando comprovado que o único fim desta empresa é desvincular o empregador, não merece surtir efeitos.

O enquadramento da empresa no respectivo grau de risco é realizado pelo código CNAE, até a competência 05/2007, em decorrência da aplicação do anexo V do Decreto n° 3.048/99, e pelo CNAE FISCAL, a partir de 06/2007, tendo em vista a alteração do anexo mencionado pelo Decreto n° 6.042/97.

No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei n° 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei n° 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

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 determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte e, ao final, determinar a apropriação dos valores pagos a título de contribuição previdenciária patronal nas guias do Simples Nacional. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Ivacir Julio de Souza, Elfes Cavalcante Lustosa Aragão Elvas e Daniele Souto Rodrigues.

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n.º 14-37.398, fls. 2030/2042, que julgou totalmente improcedente a Impugnação apresentada para manter a integralidade das imputações dispostas na autuação fiscal, representadas pelo seguinte DEBCAD's.

1 - AI DEBCAD n.º 37.220.018-4, no valor de R\$ 3.480.261,85 (três milhões, quatrocentos e oitenta mil, duzentos e sessenta e um reais e oitenta e cinco centavos), referente às contribuições previdenciárias a cargo da empresa.

As exigências fiscais se referem ao fato de ter o contribuinte se utilizado de interpostas pessoas para contratar mão-de-obra sem a incidência da contribuição previdenciária, uma vez que aquelas que seriam favorecidas pelo regime de tributação destinadas às empresas de micro e pequeno porte – SIMPLES, quais sejam: OS BARBOSA PERSPONTO – EPP e DM DE SOUZA PESPONTO DE CALÇADOS – EPP.

Abaixo seguem trechos do relatório fiscal de fls. 74/124:

*2. O presente trabalho decorre do Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização n.º 0812300-2008-00571-7, emitido em 10 de junho de 2008, destinado a verificar os tributos Contribuições Previdenciárias e para outras entidades e fundos no período de 01/2004 a 12/2007.*

*2.1 O objeto do lançamento correspondente a este auto de infração se refere às contribuições previdenciárias a cargo da empresa, previstas no artigo 22, incisos I e II da Lei 8.212/91.*

*3. Durante auditoria fiscal realizada na empresa ESTIVAL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO LTDA, CNPJ n.º 01.145.506/0001-51, doravante denominada por ESTIVAL, que atua no ramo da indústria, comércio, exportação e importação de calçados, ficou constatado que esta utiliza as empresas P.S.BARBOSA PESPONTO EPP, CNPJ n.º 07.418.488/0001-10, e D M DE SOUZA PESPONTO DE CALÇADOS – EPPP, CNPJ n.º 07.418.488/0001-10, ambas OPTANTES pelo SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições (Doravante denominadas por P.S.BARBOSA e DM DE SOUZA) como INTERPOSTAS PESSOAS com a finalidade de contratar segurados empregados com redução de encargos previdenciários, uma vez que, por serem optantes pelo SIMPLES não recolhem a contribuição previdenciária patronal, conforme restará demonstrado e comprovado no presente relatório.*

*5.1 Em diligência efetuada no endereço das empresas envolvidas (Rua Joaquim Neves, 1360, 1370 e 1400) no dia 18/08/2008, acompanhada da Supervisora da Equipe Fiscal, a Auditora Fiscal senhora Otília Aparecida Cintra, quando fomos atendidas pelos senhores Marcelo Kanaïama Lemos, CPF n.º 005.729.748-64,*

*sócio-administrador da ESTIVAL e Francisco Carlos Siqueira Silva, CPF nº 005.729.528-76, contador, constatamos que, embora constem números diferentes no cadastro da Receita Federal, as três empresas funcionam no mesmo prédio, constituído de 02(dois) barracões interligados, construídos no mesmo terreno, como trânsito livre entre eles, não há muros ou divisões separando-os, à frente do barracão maior está instalada a recepção e a administração da empresa. No barracão menor, estão os empregados da Seção de Corte, todos os demais estão no barracão principal, onde funcionam também o refeitório e os banheiros, que são usados por todos os empregados, e também a área administrativa. A entrada é única e no local existe uma guarita, onde a recepção (das três empresas) para visitantes (vide foto nº 1).*

*5.2 Nessa mesma ocasião, com a anuência do senhor Marcelo e acompanhadas pelo senhor Francisco, efetuamos visita ao interior dos barracões e verificamos a presença de um grande número de funcionários trabalhando no local, e este último nos informou que os funcionários que ali se encontravam eram empregados das empresas P S BARBOSA e D M de SOUZA. Segundo ele, em nome da P S BARBOSA estão atualmente registrados os empregados das áreas de pesponto e administração, e em nome da D M DE SOUZA estão registrados os empregados das áreas de corte e montagem. Saliente-se que a ESTIVAL não possui nenhum empregado registrado em seu nome, todos estão registrados em nome da OS Barbosa ou da DM de Souza.*

*5.3 Não obstante a afirmação do contador de que os empregados das empresas estão separados por seções (P S Barbosa: pesponto e administração) e (D M de Souza: corte e montagem), não foi isso que constatamos no local. A situação fática, constatada por ocasião da diligência efetuada na empresa, é que os empregados trabalham todos juntos numa linha de produção contínua, onde se verifica apenas a separação da seção de corte e almoxarifado (barracão menos), exclusivamente por falta de espaço, os demais empregados estão todos alocados no outro barracão. Portanto, não há como se diferenciar, visualmente, qual empregado pertence a uma empresa ou outra.*

*5.5 Em 12/09/2008 foi efetuada uma nova visita ao endereço das empresas envolvidas, desta vez acompanhada dos Auditores Fiscais senhor Carlos Antônio Venturini Júnior, senhor Rogério Duarte Perez e senhora Otilia Aparecida Cintra, e mais uma vez, ficou constatada a inexistência de separação física entre o endereço da ESTIVAL e das empresas P S BARBOSA e D M de Souza e a impossibilidade de distinção dos funcionários em atividade, eis que todos estavam usando uniformes da empresa ESTIVAL. Na ocasião foi lavrado o Termo de Constatação nº 1 (fls. 64) do qual o senhor Marcelo, sócio-administrador da ESTIVAL, recebeu uma cópia.*

#### **6.1.2 DO FATURAMENTO DA OS BARBOSA**

*6.1.2.1 Empresa optante pelo SIMPLES, inicialmente enquadrada na condição de microempresa e a partir de 2005 na condição de empresa de pequeno porte, a P S BARBOSA declarou em sua*

*DIPJ – Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, receita bruta de vendas correspondente a valores próximos do limite máximo permitido para opção por este Regime de Tributação (R\$ 1.200.000,00 até o ano de 2005 e R\$ 2.400.000,00 a partir de 2006). Ao efetuarmos comparação entre a massa salarial constante em suas folhas de pagamento mensais, declaradas em GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social e a receita bruta informada na DIPJ, constatamos que o valor da receita bruta auferida no período, com exceção do ano de 2006, não cobre sequer as despesas de salários por elas declaradas em GFIP (Quadro 01). Importante esclarecer que para efeito desta comparação foi considerada apenas a massa salarial tributável, não foram utilizadas verbas indenizatórias, tais como: férias pagas em rescisões, aviso prévio indenizado, etc.*

*6.2 A D M DE SOUZA PESPONTO DE CALÇADOS – ME foi criada em 04/05/2005 e teve seu nome alterado em 05/07/2005 para D M DE SOUSA PESPONTO DE CALÇADOS –ME, sendo sua titular a senhora Delcy Maria de Souza, CPF nº 180.977.168-44, ex-esposa do senhor Marcelo Kanaiama Lemos, sócio-administrador da ESTIVAL. A DM SOUZA iniciou suas atividades tendo como objeto a prestação de serviços de corte, costura, pesponto e montagem de partes de calçados, que em 05/07/2005 foi alterado para prestação de serviço de pesponto em partes de calçados.*

*6.2.1 A partir do mês de julho de 2005 iniciou a contratação de empregados, sendo que no mês de setembro/2005 contava com 51 empregados registrados, desses, 40 (quarenta) eram funcionários que estavam registrados na P S BARBOSA, tiveram seus contratos “rescindidos” e imediatamente foram registrados como empregados da D M DE SOUZA, conforme se verifica da relação anexa (fls. 65). A partir de 08/2006 as duas empresas tinham em seus registros praticamente a mesma quantidade de empregados cada uma, sendo q eu no mês de 12/2007 a P S BARBOSA possuía 161 empregados, com massa salarial mensal declarada em GFIP de R\$ 125.840,14 e a DM DE SOUZA 181 empregados, com massa salarial mensal declarada em GFIP de R\$ 144.601,76.*

*7.4.3 Não obstante os contratos de locação terem sido elaborados em separado, um em nome da OS Barbosa e outro em nome da DM de Souza, os pagamentos sempre foram feitos pela ESTIVAL, através de cheques debitados em sua conta corrente nº 6.128-z, mantida na agência 2991-2 do Banco do Brasil, conforme demonstram as cópias dos recibos de pagamentos do extrato bancário.*

## **11. CONCLUSÃO**

*11.1 Os fatos acima descritos, corroborados por inúmeros elementos de prova anexados a este relatório evidenciam uma situação fática que não se coaduna com a situação jurídica apresentada à fiscalização, o que permite CONCLUIR, DE*

*FORMA IRREFUTÁVEL, que as empresas P.S.BARBOSA*

*PESPONTO-EPP, CNPJ nº 03.186.205/0001-00 e D M DE SOUZA PESPONTO EPP, CNPJ nº 07.418.488/0001-10, constituem empresas INTERPOSTAS utilizadas pela ESTIVAL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO LTDA, CNPJ 01.145.506/0001-51 para contratar empregados com redução de encargos previdenciários.*

### **DA IMPUGNAÇÃO**

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou a autuação fiscal em epígrafe por meio do instrumento de fls. 1921/1983.

### **DA DECISÃO DA DRJ**

Após analisar os argumentos da Recorrente, a 8ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), DRJ/RPO, prolatou o Acórdão nº 14-27.398, fls. 2030/2044, mantendo procedente o lançamento, conforme ementa que abaixo se transcreve, *verbis*:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007*

*AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. MEIO IDÔNEO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.*

*Constitui, o Auto de Infração, meio idôneo para a constituição de crédito tributário por Auditor Fiscal, da Receita Federal do Brasil, mediante aplicação das disposições constantes no Decreto nº 70.235/72.*

*COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTOS EFETUADOS EM CONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO QUE REGE O SIMPLES FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE.*

*É vedada a compensação de contribuições previdenciárias, mediante aproveitamento de valores recolhidos indevidamente para o Simples Federal ou Nacional.*

*CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.*

*Presentes nos autos todos os elementos fáticos e legais que embasam a autuação, não há que se falar em nulidade em decorrência do cerceamento do direito de defesa.*

*SAT. LEGALIDADE.*

*É válida a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, para o financiamento do benefício previsto nos artigos 57 e 58 da Lei 8.213/91 e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho, nos termos da Lei nº 8.212/91 e do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.*

*O enquadramento da empresa no respectivo grau de risco é realizado pelo código CNAE, até a competência 05/2007 em decorrência da aplicação do anexo V do Decreto nº 3.048/99, e*

*pelo código CNAE FISCAL a partir de 06/2007, tendo em vista a alteração do anexo mencionado pelo Decreto nº 6.042/97.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

### **DO RECURSO**

Irresignada, a empresa interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário de fls. 2.050/2.132, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, afirmando em síntese que:

- Nulidade por ausência de apropriação dos valores recolhidos junto ao sistema “SIMPLES” pelas empresas OS Barbosa Pesponto – EPP e DM de Souza Pesponto – EPP. Manifesta Nulidade do lançamento em face da suposta inequívoca duplicidade de incidência;

- A apuração do crédito foi realizada por aferição indireta de forma equivocada e que nem mesmo o Relatório Fiscal faz qualquer referência ao disposto no art. 33, parágrafos terceiro e sexto da Lei 8212/91;

- A fundamentação legal foi realizada de forma precária;

- A descaracterização da opção pelo SIMPLES da empresa OS BARBOSA PESPONTO – EPP, uma vez que a própria auditoria reconhece que o faturamento da mesma encontra-se adstrito aos patamares legais;

- Da necessidade de inclusão no pólo passivo das empresas OS BARBOSA PESPONTO – EPP e DM DE SOUZA PESPONTO – EPP;

- Não estão comprovados os elementos caracterizadores da relação de trabalho;

- A precária fundamentação legal relacionada ao enquadramento do grau de riscos de acidentes de trabalho, para fins de identificação e mensuração da alíquota.

A necessidade de adequada constituição do pólo passivo deste Auto de Infração e a imperiosa necessidade de se oferecer oportunidade de defesa às empresas PS BARBOSA PESPONTO –EPP e DM de SOUZA PESPONTO-EPP

- A boa-fé do contribuinte e a racionalização do empreendimento e da inexistência de norma geral antielisão no CTN;

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

**DA TEMPESTIVIDADE**

Conforme documento de fl. 2.176, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

**DAS PRELIMINARES****DA AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS JUNTO AO SISTEMA SIMPLES PELAS EMPRESAS PS BARBOSA PERPONTO – EPP E DM DE SOUZA PESPONTO – EPP**

Alega o recorrente que os valores recolhimentos dentro do SIMPLES NACIONAL referente a contribuição previdenciária, com as contribuições previdenciárias ora lançadas de ofício, foi negado, sob o argumento de que não há sustentação legal ao pedido.

A DRJ quando da análise do argumento, afirmou que esse procedimento não poderia ser feito em razão do disposto no parágrafo 6º da IN 900/08.

No entanto, merece razão o contribuinte neste tocante, uma vez que este conselho possui súmula específica com relação ao tema e, por sua natureza, vincula este colegiado, *in verbis*:

*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.*

Mesmo que o presente processo não trate de exclusão do SIMPLES, mas sim de sua desconsideração por simulação entendo que os valores efetivamente pagos através da Guia do Simples Nacional no período dos fatos geradores, na alíquota referente à Contribuição Previdenciária Patronal (art. 13, VI) devam ser compensados até o seu limite, seja das empresas desconsideradas, seja da empresa principal, com os lançamentos aqui efetuados.

Cumprido destacar que este procedimento deve ser realizado quando da execução do julgado, não importando em nulidade do auto de infração o presente procedimento.

**DA SUPOSTA UTILIZAÇÃO DA AFERIÇÃO INDIRETA**

Afirma o recorrente que o fisco autuante se utilizou da técnica da aferição indireta para obter a base de cálculo das contribuições previdenciárias. No entanto, o argumento não merece prosperar, estando correto o posicionamento da DRJ em Ribeirão Preto.

Para tanto, veja-se trecho do relatório fiscal, fl. 74/124

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/12/2014 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 31/12

/2014 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 10/02/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 03/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## 12 – DO FATO GERADOR E DA BASE DE CÁLCULO

12.1 Constituem fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações pagas e/ou creditadas ao segurados, registrados como empregados das empresas P S BARBOSA PESPONTO-EPP e D M DE SOUZA PESPONTO DE CALÇADOS-EPP, caracterizados, por esta fiscalização, como empregados da empresa ESTIVAL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO LTDA, discriminada, por empregado, em folhas de pagamento daquelas empresas, no período de janeiro/2004 a dezembro/2007, reproduzidos na planilha anexa denominada Anexo II (fls. 602 a 799 e 802 a 839).

Portanto, não se está diante da aferição indireta, para calcular eventual diferença na base de cálculo, mas sim, a utilização da própria base informada pelo contribuinte, quando do preenchimento das GFIPs. Ultrapassada também a alegação de precária fundamentação legal correspondente.

## **DA SUPOSTA ADEQUAÇÃO NA CARACTERIZAÇÃO NO POLO**

### **PASSIVO**

Afirma o contribuinte que deveria ter sido oferecida oportunidade as empresas PS BARBOSA PESPONTO – EPP e DM DE SOUZA PESPONTO – EPP, a oportunidade de se manifestar nos presentes autos, uma vez que foram tidos como responsáveis pelo adimplemento da obrigação.

No entanto, o fiscal não está arrolando como corresponsáveis as empresas em questão, não está também imputando a caracterização de grupo econômico de fato, mas sim, desmanchando o negócio jurídico realizado o qual reputa-se fraudulento, concentrando os vínculos empregatícios para com a ESTIVAL, sujeito passivo do presente processo.

Com relação ao Relatório de Vínculos, na fl. 34 (que cita apenas o Sr. Marcelo Kanaiama Lemos e o Sr. Holger Gerhard Riechert), esclarece-se que, por não imputar responsabilidade, atrai a incidência da Súmula CARF n. 88:

*A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa*

Portanto, não há que se falar em nulidade por adequação do pólo passivo.

## **DO MÉRITO**

## **DA ALÍQUOTA RELACIONADA AO GRAU DE RISCOS DE ACIDENTES DE TRABALHO**

Afirma a recorrente que a DRJ não fundamentou devidamente acerca do enquadramento da empresa quanto ao grau de riscos de acidentes de trabalho e conseqüente aplicação alíquota/SAT.

Em seu acórdão, a 8ª Turma da DRJ/RPO afirma, *in verbis*:

*Primeiramente, deve-se destacar que o relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito indica ao contribuinte os dispositivos legais que fundamentam o presente lançamento fiscal, de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores. Especificamente em relação ao SAT, o relatório menciona a aplicação do artigo 22, II da Lei nº 8.212/91 e dos artigos 12, I, parágrafo único e 202, I, II e III e §§1º ao 6º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.*

*Analisando os dispositivos mencionados, observa-se que o artigo 22, II da Lei nº 8.212/91 institui o tributo, fixa as alíquotas e a base de cálculo e define o fato gerador da obrigação tributária. O artigo 202 do Regulamento da Previdência Social, ao regulamentar o dispositivo da lei, esclarece o que se entende por atividade preponderante e quais os graus de risco de acidente de trabalho para cada atividade, o que é feito com base em estatísticas de acidente de trabalho.*

(...)

*Anteriormente À alteração do Decreto nº 3.048/99, a administração previdenciária adotava para fins de enquadramento do SAT o Código Nacional de Atividades Econômicas – CNAE divulgada pelo IBGE, enquadrando o contribuinte no respectivo grau de risco de acordo com a atividade desenvolvida.*

*Com a edição do Decreto nº 6.042/07, foi alterado o anexo V do Regulamento da Previdência Social, e, com o objetivo de padronizar a classificação econômica nas três esferas do governo, adotou-se a partir de 06/2007, o CNAE FISCAL para fins de enquadramento do sujeito passivo no competente grau de risco.*

Como apontado pelo acórdão da DRJ, o enquadramento da empresa para estabelecimento da alíquota SAT se dá através da realização de integração por estatística que revelem os índices de acidentes do trabalho e os qualifiquem de acordo com os graus.

Logo, não houve fundamentação precária acerca do assunto, nem aplicação incorreta da alíquota, seja por parte da autoridade autuante, seja por parte da DRJ, não havendo portanto, qualquer motivo para afastar a exigibilidade de referida contribuição.

### **DA UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS DO SIMPLES**

A Recorrente levantou várias questões preliminares antes de entrar no mérito, contudo, verifico que elas estão diretamente ligadas ao objeto da lide, razão pela qual, passa-se a analisá-lo.

Segundo o fiscal, no relatório, estase diante de uma situação fática que configura simulação, com a utilização de interpostas pessoas à fim de reduzir os encargos previdenciários e trabalhistas.

Nesse diapasão, mister se faz analisar o que vem a ser Elisão Fiscal e Evasão Fiscal, o lícito com o ilícito, o planejamento tributário legal com a fraude e/ou simulação, para, em seguida, analisar o caso concreto.

Em obra pretérita de minha autoria me manifestei da seguinte maneira<sup>1</sup>, *in verbis*:

*“Elisão Fiscal, portanto, é a redução tributária legal, lícita, pois a mesma elide o surgimento do fato jurídico tributário, eliminando a ocorrência do respectivo fato gerador; ou ainda, reduz o impacto tributário, mutilando parcialmente o critério quantitativo da Regra Matriz de Incidência Tributária, ou, posterga a ocorrência do fato jurídico tributário descrito no antecedente normativo para um período posterior, dando nesse último um ganho temporal, vale dizer, um maior prazo para efetuar o cumprimento da obrigação tributária.*

*Destarte, a Elisão é o fruto obtido do Planejamento Tributário lícito. É o resultado da prática de atos ou negócios jurídicos, ou a sua não prática, com vistas a elidir, reduzir ou postergar o surgimento da obrigação tributária.*

*Evasão fiscal, ao contrário, é a redução tributária ilegal, ilícita, pois, por meio dessa, o contribuinte se evade da obrigação tributária já nascida, agindo de maneira oposta aos ditames de nosso ordenamento jurídico. Poderá ocorrer a indevida redução do ônus tributário de uma obrigação tributária, em relação ao seu exato montante previsto em lei.*

*Portanto, a Evasão Fiscal (que sempre será ilegítima) é a fuga total ou parcial da obrigação tributária já existente pela anterior ocorrência do fato gerador previsto em lei, ou que está prestes a acontecer.”*

A Elisão Fiscal busca evitar ou minorar a carga tributária incidente sobre o contribuinte, por meio de operações lícitas, utilizadas, principalmente, para esse fim. Por outro lado, a Evasão Fiscal é ilícita, pois visa ocultar do Fisco a ocorrência de fatos geradores por meio de operações fraudulentas.<sup>2</sup>

Para Hermes Marcelo Huck<sup>3</sup>, *in verbis*:

*“A elisão, em algumas de suas formas, pode ser enquadrada como abuso de direito. Estruturas elisivas, nas quais o agente utiliza-se de formas jurídicas anormais, insólitas ou inadequadas, com o fito único de escapar ao tributo, têm sido consideradas abusivas. O abuso na utilização da forma jurídica é equiparável ao que no direito anglo-americano se tem chamado de business purpose test, ou seja, o teste da finalidade negocial, pelo qual busca-se desconsiderar o negócio jurídico constituído sem qualquer objetivo senão o de pagar o imposto*

<sup>1</sup> PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) Planejamento Tributário – São Paulo: Quartier Latin, 2004. Pág. 73/74.

<sup>2</sup> *Idem, ibidem*. Pág. 65; MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

<sup>3</sup> HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais – São Paulo: Saraiva, 1997. Pág. 138.

*que seria devido, não fosse adotada a forma jurídica anormal, insólita ou inadequada.”*

Conforme destacado alhures; para a Fiscalização, houve simulação por parte da Recorrente. O conceito de simulação advém do Direito Civil, mais especificamente no art. 167, § 1º, do Código Civil, *in verbis*:

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

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

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

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

*III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”* (sem destaques no original)

Feitas as considerações, passa-se a analisar o caso concreto.

Vários são os pontos enumerados pelo fiscal que levaram à sua conclusão de utilização de interpostas pessoas, para tanto, vejamos, em síntese, os principais, com a respectiva indicação no REFISC, abaixo:

- a) As 03 (três) empresas, embora constassem números diferentes no cadastro da Receita Federal, possuíam o mesmo endereço, composto por 02 (dois) barracões interligados, construídos no mesmo terreno, com trânsito livre entre eles (Item 5.1.);
- b) A ESTIVAL não possuía à época, nenhum empregado registrado em seu nome, todos estavam registrados em nome da PS Barbosa ou da DM de Souza, apesar de os empregados laborarem todos juntos, numa linha de produção contínua, sem condições de diferenciar visualmente qual empregado pertencia a uma ou outra empresa (Item 5.2 e 5.3.);
- c) Todos os funcionários usavam uniformes com a estampa da ESTIVAL (item 5.4.)
- d) Toda documentação contábil e financeira das três empresas envolvidas estava localizada no mesmo local físico (item 5.6.);
- e) A auditoria se dirigiu até o endereço residencial da sócia administradora da empresa PS BARBOSA à fim de identificá-la do procedimento fiscal, tendo sido localizada e declarado espontaneamente que a empresa OS BARBOSA foi constituída em 1999 a pedido de seu companheiro, senhor Marcelo Kanaïama (sócio administrador da ESTIVAL), com o qual mantém união estável há 12 anos e que não atua na administração da empresa, que é dona de casa e cuida dos dois filhos do casal (item 6.1.1.);
- f) O valor da receita bruta da PS BARBOSA era insuficiente para pagar sequer as despesas de salários por ela declaradas em GFIP (item 6.1.2.1.);

- g) Embora o faturamento da PS BARBOSA não fosse suficiente para cobrir todas as despesas da empresa, eram elas, juntamente com os encargos sociais e os impostos, pagos pela ESTIVAL e por ela contabilizados na conta 1.01.03.06.000268- Adiantamento a Fornecedor – PS BARBOSA (item 6.1.2.2)
- h) A PS BARBOSA prestava serviços exclusivamente para a Estival (item 6.1.2.3.);
- i) A DM DE SOUZA PESPONTO foi criada em 04/05/2005, foi criada pela senhora Delcy Maria de Souza, ex-esposa do senhor Marcelo Kanaïama Lemos (sócio administrador da ESTIVAL), e contratou naquele mês 51 (cinquenta e um) empregados, sendo 40 (quarenta) ex funcionários da OS BARBOSA, que tiveram seus contratos ‘rescindidos’ e imediatamente registrados como empregados da DM DE SOUZA, que, também prestava serviços exclusivamente para a ESTIVAL (6.2.);
- j) A DM DE SOUZA teria sido criada para dividir com a PS Barbosa as despesas oriundas da contratação de funcionários, à fim de não ultrapassar o limite máximo anual estabelecido à época pela legislação (item 6.3.);
- k) Os aluguéis das empresas PS Barbosa e DM de Souza foram sempre feitos pela ESTIVAL e contabilizados em Livro Diário – Adiantamento a Fornecedor – Aluguel PS Barbosa e DM de Souza (item 7.1.1.);
- l) As despesas de energia, água e telefone sempre foram e continuam sendo pagas pela Estival, devidamente contabilizadas em Livro Diário (Item 8.1);
- m) O maquinário da ESTIVAL era utilizado pela PS BARBOSA, a partir da elaboração extemporânea de um contrato de cessão de máquinas e equipamento em regime de Comodato, sem ter sido registrado na contabilidade da ESTIVAL (item 8.1.2.7);
- n) O controle de todo o pessoal, sejam eles empregados registrados na PS BARBOSA ou na DM de SOUZA era realizado por um único departamento de recursos humanos que estava localizado no endereço das empresas, da mesma forma o controle da produção também era feito pela ESTIVAL (item 9.1.);
- o) A ESTIVAL fornecia lanches aos empregados registrados na PS BARBOSA e DM DE SOUZA, bem como realizava a compra de equipamentos de segurança e proteção à saúde e uniformes (item 9.3.);
- p) Para efetuar pagamentos as duas empresas recebiam da ESTIVAL, por meio de transferência eletrônica, valores que são creditados em suas contas correntes em montante igual ao da folha de salários, acrescidos apenas de um pequeno valor para cobrir as despesas de movimentação bancária cobradas (Item 9.6.4.1.)

A partir da análise dos 16 itens colacionados acima, é de concluir-se que se está diante da utilização de interpostas pessoas optantes pelo simples, à fim de a empresa evadir-se do pagamento das contribuições previdenciárias (parte patronal).

A utilização dessa manobra não é particularidade do presente caso, já foi julgado por esta turma, da mesma forma, nos autos do processo 11065.003161/2010-05, na sessão de 17 de outubro de 2012, que resultou na prolação do acórdão 2403-001.686, que restou assim ementado:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/11/2006 a 28/02/2010*

**SIMULAÇÃO. FORMA DE EVADIR-SE DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS.**

*A simulação não é aceita como forma de planejamento tributário com vistas a reduzir a carga tributária da empresa. Manobra considerada ilegal.*

**MULTA.**

*Recálculo da multa para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, “c” do CTN.*

**PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO.**

*Não há cerceamento de defesa para o indeferimento de requerimentos genéricos de produção de prova.*

**Recurso Voluntário Provido em Parte**

A prática dessa manobra é recorrente, tendo gerado, inclusive, estudo doutrinário exclusivo ao tema, de autoria da Conselheira Ana Maria Bandeira, no Livro Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, São Paulo: MP Editora, 2012, p. 158/159, de coordenação do Conselheiro Elias Sampaio Freire e deste conselheiro redator deste voto, *in verbis*:

*“Quanto à utilização de interpostas pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES para concentrar a mão de obra necessária ao processo produtivo das empresas originárias, o lançamento da contribuição patronal se dá em face da conduta simulada que se verifica.*

*(...)*

*Escudada no princípio da verdade material e pelo poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado pelas partes, a Administração, ao verificar a ocorrência de simulação, pode superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária aos verdadeiros participantes do negócio, pois, de acordo com o art. 118, inciso I do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.”*

Por esses motivos, conclui-se que de fato houve simulação por parte da Recorrente, razão pela qual deve o lançamento ser mantido.

Como restou comprovada a simulação, as matérias preliminares restaram prejudicadas.

### **MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL**

Verifica-se que a autoridade fiscal realizou um comparativo entre multas tendo em vista o advento da MP 449/08 e da Lei 11.941/09, até a competência de novembro de 2008, tendo aplicado apenas a multa de mora, no entanto, erroneamente, no patamar de 24%, merecendo assim, reforma, conforme os motivos abaixo.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

**Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).**

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

***II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:***

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

*“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.”* (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).* (sem destaques no original)

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais **benéfica no momento do pagamento**.

Processo nº 13855.001760/2009-71  
Acórdão n.º 2403-002.855

S2-C4T3  
Fl. 10

---

### **CONCLUSÃO**

Do exposto, conheço do recurso para, no mérito, **dar parcial provimento**, para determinar o recálculo da multa aplicada, nos termos do art. 35 *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), assim como para determinar a apropriação dos valores pagos a título de contribuição previdenciária patronal nas guias do Simples Nacional.

Marcelo Magalhães Peixoto.