



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13855.720903/2013-24  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.946 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de junho de 2023  
**Recorrente** MOLDTEC MATRIZES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF N.º 2

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de inconstitucionalidade. O pleito de reconhecimento de inconstitucionalidade materializa fato impeditivo do direito de recorrer, não sendo possível conhecer o recurso no que tangencia a pretensão de inconstitucionalidade.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA**

Estando o lançamento revestido de todos os requisitos estabelecidos na legislação tributária e tendo o Relatório Fiscal, em conjunto com os demais documentos que acompanham os Autos de Infração, demonstrado as razões do lançamento conforme natureza jurídica apropriada pela fiscalização que indica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinando-se a matéria tributável, apresentado o cálculo do montante do tributo devido, identificado o sujeito passivo, determinada a penalidade aplicável e indicado os fatos e os fundamentos jurídicos que motivaram o ato, não há que se falar em nulidade.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

**PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS.**

Mantém-se o crédito tributário quando comprovado que o sujeito passivo contratou segurados empregados de forma simulada, através de empresa interposta optante pelo SIMPLES, apenas para burlar o Fisco.

**CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. SEGURADO EMPREGADO.**

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

**SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO.**

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

#### CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS À OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS). INCIDÊNCIA.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), conforme preconiza o art. 3º, da Lei n.º 11.457, de 2007.

#### RELAÇÃO DE CORRESPONSÁVEIS. SÚMULA CARF Nº 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.

#### RESPONSABILIDADE DE SÓCIOS QUESTIONADA PELA CONTRIBUINTE. SÚMULA CARF Nº 172.

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

#### ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA DE MORA. JUROS.

Incidem acréscimos legais (multa de mora e juros), de caráter irrelevável, sobre contribuições previdenciárias recolhidas em atraso.

#### JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

#### COMPROVAÇÃO DE SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA DEVIDA.

Comprovada a realização de atos simulados feitos intencionalmente no intuito de evitar o pagamento de tributos previdenciários, impõe-se a aplicação da multa qualificada de 150% na forma da legislação.

#### INTERPOSTA PESSOA. VALORES RECOLHIDOS NA SISTEMÁTICA DO SIMPLES. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após não consideração do vínculo dos segurados com a interposta pessoa do Simples, não podem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, uma vez que o contencioso administrativo fiscal não autoriza tal espécie de compensação, ainda que sob denominação de dedução ou aproveitamento por seguir o método da compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidade; e na parte conhecida, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Leonam Rocha de Medeiros (relator) e Eduardo Augusto Marcondes de Freitas que davam provimento parcial para determinar a apropriação dos valores recolhidos, da mesma natureza, pelas terceirizadas. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sonia de Queiroz Accioly.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente e Redatora Designada

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Christiano Rocha Pinheiro, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

## Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 2.435/2.452), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 2.404/2.430), proferida em sessão de 24/09/2013, consubstanciada no Acórdão n.º 15-33.517, da 7.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA (DRJ/SDR), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

**PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS.**

Não houve desconsideração da personalidade jurídica das prestadoras de serviços, mas apenas a caracterização de simulação na contratação das empresas criadas para beneficiar exclusivamente a autuada.

**CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. SEGURADO EMPREGADO.**

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

**SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO.**

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

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS À OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS). INCIDÊNCIA.**

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), conforme preconiza o art. 3º, da Lei n.º 11.457, de 2007.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontram plenamente assegurados.

INCONSTITUCIONALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA DE MORA. JUROS.

Incidem acréscimos legais (multa de mora e juros), de caráter irrelevável, sobre contribuições previdenciárias recolhidas em atraso.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Do lançamento fiscal**

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos, foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

O presente processo administrativo fiscal previdenciário integra os Autos de Infração (AI) 51.040.669-6 e 51.040.670-0. Os AI relacionados se referem às contribuições destinadas à Seguridade Social (art. 22, I e II, da Lei n.º 8.212/91) concernentes à parte patronal relativa aos segurados empregados, inclusive para o financiamento dos benefícios previstos nos artigos 57 e 58, da Lei n.º 8.213/91 ou concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, o Seguro de Acidentes do Trabalho (SAT), e as contribuições destinadas aos Terceiros.

O procedimento fiscal teve início perante o contribuinte FRAN MOLDES LTDA – EPP, CNPJ 01.(...)/0001-00, em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) n.º 0812300.2012.00333-2 emitido em 20/04/2012. Durante os trabalhos de auditoria fiscal foi apurado pela fiscalização que a empresa MOLDTEC MATRIZES LTDA, CNPJ 72.(...)/0001-81, doravante denominada MOLDTEC, que atua no ramo de fabricação de máquinas e aparelhos para indústrias de couro e do calçado, utilizou as empresas FRAN MOLDES LTDA – EPP, CNPJ 01.(...)/0001-00 e BF-MATRIZARIA LTDA ME, CNPJ 01.(...)/0001-55, ambas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições (SIMPLES), como interpostas pessoas com a finalidade de contratar segurados com redução de encargos previdenciários, uma vez que, por serem optantes pelo SIMPLES não recolhem a contribuição previdenciária patronal e para outras entidades e fundos, conforme demonstrado e comprovado no Relatório Fiscal (fls. 57/84).

Em razão disso, foi emitido em 25/04/2012, o MPF – Fiscalização n.º 0812300.2012.00346-4 em nome da empresa MOLDTEC, destinado a verificar a correta apuração e recolhimento das Contribuições Sociais devidas à Previdência Social e às Outras Entidades e Fundos, no período de 01/2009 a 12/2011.

Para demonstrar a interposição de pessoas, sinteticamente, relataremos os fatos apontados no Relatório Fiscal que comprovam a intenção do sujeito passivo em burlar a legislação fiscal.

#### **Da Outorga de Procuраções Entre os Envolvidos**

A fiscalização obteve junto ao 2º Tabelião de Notas e de Protesto de Letras e Títulos da comarca de Franca cópia de duas procurações onde figuram como outorgantes as empresa Fran Moldes e BF Matrizaria e como outorgados os senhores Paulo de Jesus Bedo, Mauro Antônio Mendes e Odílio Alves Moreira, todos sócios-

administradores da Moldtec. Aos outorgados foram conferidos poderes especiais para em conjunto de dois "...gerir e administrar todos os negócios, bens e haveres da firma outorgante...", conforme demonstrado na folha 58 do Relatório Fiscal.

Ora, não se coaduna com o senso comum do homem médio a ideia de que uma prestadora de serviços outorgue através de instrumento público registrado em cartório, amplos gerais e irrestritos poderes para que os sócios-administradores de sua única e exclusiva contratante possam gerir e administrar seu negócio, sem que por trás disso não esteja embutida uma intenção dolosa, que no presente caso trata-se da utilização de interposição fraudulenta de pessoas com a finalidade de dilapidar os cofres públicos, conforme restará configurado e comprovado no decurso dos trabalhos desta auditoria fiscal.

#### **Da movimentação dos empregados entre as empresas**

Destaque-se inicialmente que as empresas Fran Moldes e BF Matrizaria foram constituídas após a publicação da Lei n.º 9.317/96, que entrou em vigor em 01/01/1997, e instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), criado para beneficiar empresas com tais características, para as quais foi substituída a contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamentos, prevista no artigo 22, da Lei 8.212/91 pelo pagamento mensal unificado dos tributos federais.

Após a criação dessas empresas a maioria dos empregados até então registrados na Moldtec tiveram seus contratos de trabalho rescindidos e em seguida foram registrados como empregados da Fran Moldes e da BF Matrizaria. Nota-se que entre a demissão na Moldtec e o registro nas outras empresas houve um lapso temporal de até quatro meses, tempo esse em que provavelmente os trabalhadores não foram registrados para receberem o benefício do seguro desemprego.

Ressalte-se que após a abertura das empresas Fran Moldes e BF Matrizaria houve uma queda acentuada e irreversível do número de empregados registrados na Moldtec, que no início do ano de 1997 era de 44 empregados, chegou ao fim desse mesmo ano a 12 empregados e atualmente conta com uma média de 08 empregados registrados.

O contrário aconteceu com as outras duas empresas, a Fran Moldes iniciou as atividades com 09 empregados e durante o período fiscalizado manteve registrados em seu nome uma média de 28 empregados; a BF Matrizaria por sua vez iniciou com 07 empregados e durante o período fiscalizado teve uma média de 27 empregados registrados em seu nome.

#### **Outros elementos de prova – FRAN MOLDES**

Por ocasião da primeira visita da fiscalização ao endereço da Fran Moldes, empresa na qual foram iniciados os trabalhos da fiscalização, foi verificado tratar-se de um prédio construído em terreno de esquina com entrada tanto pela Av. Alberto Rodrigues Alves, (...) (endereço oficial da Fran Moldes), quanto pela Av. Alberto Pulicano, (...) (endereço oficial da Moldtec).

A propriedade do referido imóvel pertence à empresa MOLDTEC, conforme comprova Certidão Propriedade do Imóvel, registrado no 2º Oficial de Registro de Imóveis de Franca com o número de Matrícula 22.218, apresentada a esta fiscalização em atendimento ao Termo de Intimação n.º 03. Neste documento consta a descrição do imóvel como sendo um terreno constituído pelos lotes 01, 02 e 03 da quadra n.º 07, no Distrito Industrial de Franca, medindo 30,18m de frente para a Av. Alberto Pulicano, 41,00m do lado direito, confrontando com a Av. Alberto Rodrigues Alves, 50,00m do lado esquerdo confrontando com o lote n.º 04, e 39,18m nos fundos, encerrando área de 1.941,60m², onde foi construído um prédio industrial que recebeu o n.º (...) da Avenida Alberto Pulicano, com 1.145,14m² de área construída, que foi adquirido pela Moldtec em 23/12/1996.

Foi apresentado ainda à fiscalização pela Fran Moldes (atendimento a intimação n.º 04) um contrato de locação firmado em 01/02/2000 entre a Moldtec (locadora) e a Fran Moldes (locatária). Neste documento consta o mesmo endereço para as duas empresas: Av. Alberto Rodrigues Alves, (...).

Com base nos elementos analisados e na visita feita *in loco* aos endereços mencionados restou comprovado que as duas empresas funcionam num mesmo local

(prédio localizado na esquina das Avenidas Alberto Pulicano e Alberto Rodrigues Alves) que é de propriedade da Moldtec.

Quanto ao contrato de aluguel, embora tenha sido apresentado um documento formal, não existem provas do efetivo pagamento dos aluguéis pela Fran Moldes, não tendo sido apresentados quaisquer documentos que pudessem comprovar tais pagamentos, tampouco constam registros desses pagamentos no livro caixa da Fran Moldes, ou dos recebimentos no livro Diário da Moldtec.

Cabe enfatizar que Fran Moldes presta serviços exclusivamente para a Moldtec, conforme comprovam as notas fiscais emitidas pela primeira e apresentadas à fiscalização em atendimento a regular intimação. Merece destaque também o fato de que a Fran Moldes foi excluída do Simples Nacional em 31/12/2008 mediante ato administrativo da Receita Federal do Brasil e voltou à situação de optante por esse sistema de tributação a partir de 01/01/2010. No entanto, embora não estivesse enquadrada como optante pelo SIMPLES no período de 01/2009 a 12/2009, efetuou recolhimentos dos tributos federais por meio de DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional e declarou indevidamente em GFIP ser optante por esse sistema de tributação, deixando assim, de recolher as contribuições previdenciárias (parte patronal).

Feitas essas considerações, passamos para a análise comparativa entre a Receita Bruta e a Massa Salarial. Os valores utilizados nesse comparativo foram obtidos das declarações prestadas pela Fran Moldes à Receita Federal do Brasil, sendo a Receita Bruta extraída das Declarações Anuais do Simples Nacional para os anos-calendário de 2008, 2010 e 2011 e Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ) para o ano calendário de 2009, e, a Massa Salarial relativa ao período fiscalizado (01/2009 a 12/2011) extraída das Guias de Recolhimento Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social (GFIP).

O resultado do comparativo (Quadro 04) demonstra que o valor da receita bruta auferida no período não cobre sequer as despesas de salários por ela declaradas em GFIP.

No ano de 2009 a receita bruta cobriu apenas 35% das despesas de salário, no ano de 2010 esses percentual caiu para 17,6% e no ano de 2011 caiu ainda mais cobrindo apenas e tão somente cerca de 7,7% das despesas de salários. Importante esclarecer que para efeito desta comparação foi considerada apenas a massa salarial tributável, não foram utilizadas as verbas indenizatórias, tais como: férias pagas em rescisões, aviso prévio indenizado, etc.

Imperioso destacar que embora o faturamento da FRAN MOLDES não tenha sido suficiente para cobrir sequer a massa salarial dos empregados, estas despesas, assim como os encargos sociais (FGTS/INSS), as guias do SIMPLES NACIONAL e demais despesas, foram todos pagos através das contas bancárias mantidas em nome da MOLDTEC, ora com a emissão de cheques em favor dos favorecidos, ora com crédito direto na conta dos beneficiários, como é o caso dos empregados que recebem por meio de contas salário mantidas no Banco Real S/A.

#### **Da Movimentação Financeira – Das Despesas de Funcionamento e Manutenção**

Analisando o livro Caixa da Fran Moldes não foram localizados quaisquer registros de despesas básicas de funcionamento de uma empresa, tais como: água e esgoto, energia elétrica e telefone. As despesas lançadas no seu livro Caixa referem-se, quase que exclusivamente, a despesas com pessoal e tributos (folha de pagamentos, FGTS, INSS, Simples, etc.)

Os documentos analisados, cujas cópias estão anexas ao processo por amostragem, apontam que todas as despesas de funcionamento da Fran Moldes foram assumidas pela MOLDTEC, conforme se comprova pelos registros efetuados na contabilidade desta última e demonstrados na planilha anexada e denominada "ANEXO I".

#### **Das Máquinas e Equipamentos Utilizados pela Fran Moldes**

Antes de adentrar no mérito da questão sobre os maquinários e equipamentos utilizados pela Fran Moldes, cabe um parêntese acerca do seu objeto social e das características da "prestação de serviços" para a Moldtec.

O objeto social da Fran Moldes indicado em seu Contrato Social registrado na Jucesp em 28/04/1997 sob o n.º 35214401714 era "fabricação de máquinas e equipamentos para as indústrias do vestuário, do couro e de calçados, peças e acessórios", e foi alterado em 27/01/1999 para "fabricação de calçados de materiais não especificados anteriormente". No entanto, as notas fiscais emitidas durante todo o período fiscalizado indicam que a sua real atividade continuou sendo aquela indicada no seu contrato social. Essa é a conclusão da fiscalização ao verificar que todas as notas emitidas no período de 01/2009 a 12/2011 (todas tendo como destinatário a empresa Moldtec) trazem no campo natureza da operação o código "5.124-industrialização efetuada para outra empresa" e no campo descrição dos produtos: "Moldes confeccionados em aço e alumínio semiacabados serviços prestados nos moldes acima".

No que tange às características da prestação de serviços verifica-se ao analisar as notas fiscais emitidas pela Fran Moldes durante o período fiscalizado que esta tem como único cliente a Moldtec. Intimada a apresentar o contrato de prestação de serviços firmado entre ambas (Intimação n.º 06) declarou em correspondência datada de 26/02/2013 que não o possui.

Voltando à questão das máquinas e equipamentos utilizados na prestação de serviços, tem-se que é certo que para confeccionar moldes em aço e alumínio é imprescindível a utilização de maquinário especializado, ocorre que durante o procedimento fiscal não foram encontrados quaisquer documentos que pudessem comprovar a propriedade dos maquinários utilizados na "prestação dos serviços" por parte da empresa Fran Moldes. Em vista disso a empresa foi intimada, em 27/09/2012 (Termo de Intimação n.º 05), apresentar:

1 – Relação dos bens pertencentes ao imobilizado desta empresa/máquinas, equipamentos, etc), no período de 01/2009 a 12/2011, contendo: data de aquisição, descrição do bem, identificação do fornecedor (nome e CNPJ) e valor de aquisição;

2 – Notas Fiscais de aquisição dos bens a que se refere o item anterior; e

3 – Caso a empresa não possua bens de sua propriedade no período indicado, informar o nome do(s) proprietário(s) das máquinas, equipamentos e outros bens móveis utilizados na prestação dos serviços e apresentar (se houver) contratos firmados entre esta empresa e o(s) proprietário(s) dos respectivos bens.

Em 22/10/2012 o contribuinte apresentou resposta à intimação apresentando os seguintes esclarecimentos:

*"Os itens 1 e 2 ficam prejudicados porquanto as máquinas e equipamentos, etc. por nós utilizados não são de nossa propriedade. Nossa empresa é uma prestadora de serviços e, como tal o cliente coloca a nossa disposição o maquinário de ambas as partes, nossa e do cliente. Referida prática é usual e normal porque, de nossa parte não precisamos e quase sempre, não temos recursos suficientes para aquisição desses bens. Da parte do cliente, que obtém um preço melhor para o serviço, além deter certeza de que o maquinário adequado irá dar mais qualidade ao seu produto."*

Mais uma vez estamos diante de uma conduta esdrúxula praticada entre uma prestadora de serviços e seu único cliente. Ora, não é normal e nem usual que uma empresa (no caso a contratante dos serviços) imobilize parte de seu capital em maquinários e equipamentos cedidos a título gratuito a seu fornecedor de serviços. Muito mais vantajoso seria para a "tomadora dos serviços" a contratação de uma empresa estruturada em termos de mão de obra, maquinários e equipamentos, o que evitaria a imobilização de seu capital, que poderia ser aplicado em outras áreas da empresa. É sabido que uma das maiores dificuldades encontradas pelas empresas é a manutenção de capital de giro para fazer frente as suas atividades industriais e/ou comerciais, e que, não raramente recorrem a instituições financeiras, pagando juros exorbitantes na contratação de empréstimos financeiros.

#### **ELEMENTOS DE PROVA – BF MATRIZARIA. DA LOCALIZAÇÃO FÍSICA**

Analisando a contabilidade da empresa Moldtec referente aos anos-calendário de 2009 a 2011, extraída do sistema SPED-Contábil, foram encontrados diversos lançamentos contábeis na conta 510102020051202 – Serv de Terceiros-PJ que indicam a BF Matrizaria como sua prestadora de serviços. Por essa razão a fiscalização entendeu ser necessária uma diligência junto a esta empresa, a qual teve início a partir do

Mandado de Procedimento Fiscal-Diligência (MPF-D) de 10/05/2012 e do Termo de Intimação n.º 01-A, por meio do qual foi intimada a apresentar diversos documentos, dentre eles o documento de constituição e alterações posteriores.

Examinando o contrato social da BF Matrizaria verifica-se que por ocasião do início de sua atividade o seu endereço era a Avenida Alberto Pulicano, (...) – fundos, Distrito Industrial, Franca/SP. Saliente-se que nesse mesmo endereço está estabelecida desde 16/04/1997 a empresa Moldtec (ver item II.1). Em 21/11/2000 o seu endereço foi alterado para o número (...) da mesma avenida. Efetuamos então consulta ao site "Google Maps" do qual extraímos o mapa do local com foto do imóvel (vide quadro abaixo) ocupado por ela desde o ano 2000 e verificamos que se trata de um prédio localizado no terreno que fica ao lado da sede da Moldtec.

Em 14/06/2012 a BF Matrizaria foi intimada (Termo de Intimação n.º 01-B) a apresentar o contrato aluguel do referido imóvel. Em seu documento de resposta à intimação, datado de 10/07/2002, informou tratar-se de compromisso verbal. Intimamos então o proprietário do imóvel senhor Luiz Alberto de Almeida, que em resposta aos Termos de Intimação 02-A e 02-B confirmou tratar-se de compromisso verbal e identificou o locatário do imóvel como sendo a empresa Moldtec Matrizes Ltda, CNPJ: 72.027.683/0001-81, informou ainda que o valor do aluguel é de um salário mínimo e meio, e que nunca houve uma regularidade nos pagamentos.

Analisando a documentação financeira e contábil da Moldtec, apresentada em atendimento a regular intimação, localizamos pagamentos de aluguéis da BF Matrizaria nos meses de 12/2010 a 10/2011. De todos esses pagamentos só foram contabilizados pela Moldtec os referentes aos meses de março, setembro e outubro de 2011; essa contabilização se deu a título de despesas da própria Moldtec (vide quadro 06), mesmo se tratando de aluguéis do prédio ocupado pela BF Matrizaria. Os demais pagamentos (12/2010 a 02/2011, 04/2011 a 08/2011) sequer foram contabilizados, embora os cheques estejam todos registrados no extrato bancário de sua conta mantida no Bradesco.

Portanto, os elementos acima permitem concluir que a Moldtec sempre foi a responsável pelo pagamento dos aluguéis do prédio ocupado pela BF Matrizaria, o que causa estranheza, já que não é natural que numa relação comercial "normal" a contratante se responsabilize por despesas de aluguel de sua prestadora de serviços.

#### **Comparativo Receita Bruta x Massa Salarial – BF MATRIZARIA**

Os valores utilizados para a análise comparativa entre a Receita Bruta e a Massa Salarial do período fiscalizado (01/2009 a 12/2011) foram obtidos das declarações prestadas pela BF matrizaria à Receita Federal do Brasil, sendo a Receita Bruta extraída das Declarações Anuais do Simples Nacional – DASN e a Massa Salarial das Guias de Recolhimento Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social – GFIP.

O resultado do comparativo (Quadro 07) demonstra que o valor da receita bruta auferida no período não cobre sequer as despesas de salários por ela declaradas em GFIP. No ano de 2009 a receita bruta cobriu apenas 27,7% das despesas de salário, no ano de 2010 esses percentual caiu para 22,8% e no ano de 2011 a receita bruta foi (0,00) "zero".

Importante esclarecer que para efeito desta comparação foi considerada apenas a massa salarial tributável, não foram utilizadas as verbas indenizatórias, tais como: férias pagas em rescisões, aviso prévio indenizado, etc.

Cabe enfatizar também que a BF Matrizaria presta serviços exclusivamente para a Moldtec, conforme comprovam as notas fiscais emitidas pela primeira e apresentadas à fiscalização em atendimento a regular intimação.

Imperioso destacar que embora o faturamento da BF MATRIZARIA não tenha sido suficiente para cobrir sequer a massa salarial dos empregados, estas despesas, assim como os encargos sociais (FGTS/INSS), as guias do SIMPLES NACIONAL e demais despesas, foram todos pagos através das contas bancárias mantidas em nome da MOLDTEC, ora com a emissão de cheques em favor dos favorecidos, ora com a crédito direto na conta dos beneficiários, como é o caso dos empregados que recebem por meio de contas-salário mantidas no Banco Real S/A.

#### **Da Movimentação Financeira – Das Despesas de**

**Funcionamento e Manutenção**

Analisando o livro Caixa da BF Matrizaria não foram localizados quaisquer registros de despesas básicas de funcionamento de uma empresa, tais como: água e esgoto, energia elétrica e telefone. As despesas lançadas no seu livro Caixa referem-se, quase que exclusivamente, a despesas com pessoal e tributos (folha de pagamentos, FGTS, INSS, Simples etc.).

Os documentos analisados, cujas cópias estão anexadas ao processo por amostragem, apontam que todas as despesas de funcionamento da Fran Moldes foram assumidas pela MOLDTEC, conforme se comprova pelos registros efetuados na contabilidade desta última.

**Das Máquinas e Equipamentos Utilizados pela BF Matrizaria.**

Antes de adentrar no mérito da questão sobre os maquinários e equipamentos utilizados pela BF Matrizaria, cabe um parêntese acerca do seu objeto social e das características da "prestação de serviços" para a Moldtec.

O objeto social da BF Matrizaria é "fabricação de máquinas e equipamentos para as indústrias do vestuário, do couro e de calçados, peças e acessórios", conforme indicado em seu Contrato Social registrado na Jucesp em 16/04/1997 sob o n.º 35214390658. Confirmam também o exercício dessa atividade, as notas fiscais emitidas durante todo o período fiscalizado (todas tendo como destinatário a empresa Moldtec) que trazem no campo natureza da operação o código 5.124-industrialização efetuada para outra empresa" e no campo descrição dos produtos: "Moldes confeccionados em aço e alumínio semi-acabados – serviços prestados nos moldes acima".

No que tange às características da prestação de serviços verifica-se ao analisar as notas fiscais emitidas pela BF Matrizaria durante o período fiscalizado que esta tem como único cliente a Moldtec. Intimada a apresentar o contrato de prestação de serviços firmado entre ambas (Intimação nº 01-D) declarou em correspondência datada de 26/02/2013 que não o possui.

Em resposta à intimação o contribuinte declarou em correspondência datada de 26/02/2013 que os bens (máquinas, equipamentos, etc.) não são de sua propriedade e que esses bens pertencem à empresa MOLDTEC.

Novamente estamos diante de uma conduta esdrúxula praticada entre uma prestadora de serviços e seu único cliente. Ora, não é normal e nem usual que uma empresa (no caso a contratante dos serviços) imobilize parte de seu capital em maquinários e equipamentos cedidos a título gratuito a seu fornecedor de serviços. Muito mais vantajoso seria para a "tomadora dos serviços" a contratação de uma empresa estruturada em termos de mão de obra, maquinários e equipamentos, o que evitaria a imobilização de seu capital, que poderia ser aplicado em outras áreas da empresa. É sabido que uma das maiores dificuldades encontradas pelas empresas é a manutenção de capital de giro para fazer frente as suas atividades industriais e/ou comerciais, e que, não raramente recorrem a instituições financeiras, pagando juros exorbitantes na contratação de empréstimos financeiros.

**DAS DEMAIS PROVAS PARA AS EMPRESAS INTERPOSTAS**

Aliam-se ao conjunto de provas elencados anteriormente os fatos destacados a seguir, acompanhados dos respectivos elementos comprobatórios: a) Convênios Médicos celebrados pela Moldtec para beneficiar empregados formalmente registrados na Fran Moldes e na BF Matrizaria; b) Convênio com Unimed: efetuamos diligência na Unimed de Franca Soe Coop de Serv Med e Hospitalares, com objetivo de verificar a existência de convênios médico-hospitalares firmados com as empresas acima citadas, ocasião em que foi feita intimação (Intimação n.º 04-A).

Examinando o contrato com a Unimed verificamos que a sua abrangência está restrita aos empregados e/ou diretores da Moldtec, conforme cláusulas 1 e 2. Foi informado ainda que a Unimed não possui contrato com a Fran Moldes e a BF Matrizaria.

Foi efetuada diligência no Hospital Regional de Franca S/A, com objetivo de verificar a existência de convênios médico-hospitalares firmados com as empresas acima citadas, ocasião em que foi expedida intimação (Intimação nº 03-A).

Examinando o referido contrato verificamos que a sua abrangência está restrita aos empregados da Moldtec, conforme cláusulas 2, 4 e 21.

Do exposto tem-se que a MOLDTEC firmou convênios médicos com a UNIMED e o HOSPITAL REGIONAL para beneficiar não apenas os empregados registrados em seu nome, mas também aqueles registrados na FRAN MOLDES e na BF MATRIZARIA.

Examinando os documentos da sua movimentação financeira, apresentados pela Moldtec em atendimento a regular intimação, foram localizadas listagens emitidas pelo Banco Real/Santander que comprovam a existência de empréstimos consignados, sob a responsabilidade da MOLDTEC, para diversos empregados. Ao analisar essas listagens foi possível verificar que delas constam os nomes de empregados registrados tanto na Moldtec quanto na Fran Moldes e na BF Matrizaria. E mais, os valores descontados dos empregados foram repassados ao Banco pela Moldtec por meio de cheques de sua conta corrente mantida no Bradesco, como se comprova pela documentação anexa a este processo por amostragem. Saliente-se que esses pagamentos (repases) não foram contabilizados pela Moldtec, e, sequer há registro dos cheques emitidos para tal fim, embora estejam relacionados nos respectivos extratos bancários. Também não há registro desses pagamentos na escrituração da Fran Moldes e da BF Matrizaria.

Analisando, por amostragem, as notas fiscais de compras emitidas em nome da MOLDTEC verifica-se delas constar no campo assinatura do recebedor o nome de diversos empregados com registro nas empresas Fran Moldes e BF Matrizaria – registros esses confirmados por consultas feitas ao sistema CNIS – Cadastro Nacional de Informações Sociais (telas anexas ao processo).

Todos os equipamentos de proteção individual utilizados pelos empregados (tanto os registrados na Moldtec, quanto na Fran Moldes e na BF Matrizaria) foram adquiridos pela MOLDTEC, conforme se comprova por meio das notas fiscais emitidas em nome desta (cópias anexas por amostragem) e registradas em sua contabilidade na conta "510102030051203-Acess e Mat Secundário", conforme demonstrado nos autos.

Em diligência junto a 1ª Vara do Trabalho de Franca foram localizadas diversas Reclamações trabalhistas envolvendo as empresas Moldtec, Fran Moldes e BF Matrizaria, nas quais demonstram, consoante relato dos empregados reclamantes, que de fato todos os estabelecimentos constituem uma única empresa, somente dividindo-se para fins fiscais.

Examinando os documentos relativos à movimentação financeira da MOLDTEC, apresentados em atendimento a regular intimação, foram localizados diversos pagamentos de seguros prediais em nome da própria Moldtec e da BF Matrizaria, contabilizados no livro Diário da primeira na conta " DESPESAS GERAIS – 510402050054205 – PR SEGUROS". Em razão disso essas duas empresas, assim como a Fran Moldes foram intimadas a apresentar as apólices de seguro dos imóveis por elas ocupados durante o período fiscalizado. Em resposta às intimações foram apresentadas apólices das empresas Moldtec e BF Matrizaria, tendo a Fran Moldes informado não possuir apólices de seguro predial.

Com relação ao seguro predial da BF Matrizaria, ficou comprovado que os pagamentos foram feitos pela MOLDTEC que os contabilizou como despesas próprias, conforme se comprova pelos documentos anexos (cópias de cheques e recibos de pagamentos) e pela própria contabilidade da Moldtec. Saliente-se que não foram localizados quaisquer registros de pagamentos desses seguro no livro Caixa da BF Matrizaria.

Os fatos até aqui relatados e comprovados são suficientes para comprovar a intenção dolosa dos envolvidos no esquema montado para fraudar o fisco, consubstanciado na utilização das empresas Fran Moldes e BF Matrizaria como Interpostas Pessoas para registrar em seus nomes trabalhadores que "de fato" são empregados da Moldtec e assim obter vantagem ilícita de redução de encargos previdenciários, uma vez que as Interpostas, por serem optantes pelo Simples estão desobrigadas de recolher as contribuições previdenciárias (parte patronal) incidentes sobre a folha de pagamento mensal. No entanto, além dos fatos acima descritos faz prova ainda do esquema ilícito montado para fraudar o fisco federal, a total dependência econômico-financeira das empresas interpostas (Fran Moldes e BF Matrizaria) em relação à Moldtec.

#### **DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA**

Antes de adentrarmos no mérito da movimentação financeira das empresas envolvidas, cumpre tecer alguns comentários acerca da escrituração da Fran Moldes e da BF Matrizaria. **FRAN MOLDES:** Analisando os Livros Caixa da Fran Moldes verificamos que não há registro de movimentação bancária, o que corrobora a declaração prestada pela empresa em 10/07/2012, em resposta à Intimação n.º 03, de que não possuiu conta bancária no período de 01/2009 a 12/2011. Verificamos ainda que nesse Livro estão registradas apenas: as vendas realizadas (tendo como único cliente a Moldtec) e os valores mensais da folha de pagamento, honorários do contador, pro-labore, FGTS, INSS e Simples Nacional.

**FRAN MOLDES:** Os registros feitos no seu Livro Caixa tiveram como consequência um saldo credor de caixa no ano de 2009 no montante de (R\$593.332,59). A partir do ano de 2009 passou a registrar mensalmente o saldo credor de caixa como empréstimos recebidos da Moldtec, sem contudo, apresentar à fiscalização quaisquer documentos que pudessem comprovar tais transações (Vide resposta à Intimação n.º 08). Portanto, desconsiderando o registro desses empréstimos, o saldo negativo do caixa, sem considerar o acumulado do ano anterior, foi de (R\$ 865.713,60) no ano de 2010 e de (R\$ 902.446,36) no ano de 2011.

**BF MATRIZARIA:** Analisando os Livros Diário da BF Matrizaria nos deparamos com inúmeros lançamentos registrados na conta do Ativo Circulante denominada "Bancos Conta Movimento/110203000 – Banco do Brasil S/A", o que vem de encontro à sua resposta ao Termo de Intimação n.º 01-A, ocasião em que informou à fiscalização que não possui conta bancária.

A análise da contabilidade da BF Matrizaria e dos documentos apresentados à fiscalização, assim como a declaração por ela prestada, permitem inferir que esta empresa realmente não possuiu conta bancária durante o período fiscalizado. Permitiram ainda, confirmar o que foi destacado anteriormente "II.3.2 Comparativo Receita Bruta x Massa Salarial – BF MATRIZARIA", essa empresa não auferiu no período fiscalizado receitas suficientes para cobrir as suas despesas, tendo todos os seus os seus pagamentos foram efetivados com a utilização de recursos financeiros da Moldtec.

Inicialmente cumpre enfatizar que tanto a Fran Moldes quanto a BF Matrizaria não possuem conta bancária em qualquer instituição financeira. Todos os pagamentos de despesas dessas empresas, tais como salários, tributos e demais encargos foram pagos pela Moldtec por meio de suas contas bancárias mantidas junto aos Bancos Bradesco e Banco Real S/A.

Importante destacar que após analisar a contabilidade da empresa MOLDTEC (Sped Contábil) foi verificado pela fiscalização que a maioria dos pagamentos feitos por ela e relativos a despesas das empresas Fran Moldes e BF Matrizaria não foram registrados em sua contabilidade. No entanto, as saídas dos recursos financeiros estão todas registradas em seus extratos bancários, Essa conduta foi verificada pela fiscalização em grande parte do período fiscalizado, conforme detalhado e comprovado no decorrer do presente trabalho.

Tal procedimento configura uma conduta dolosa praticada pelos envolvidos no esquema, na tentativa frustrada de dissimular a realidade dos fatos, haja vista que tanto a Fran Moldes quanto a BF Matrizaria não têm capacidade financeira para arcar com todas as suas despesas conforme já demonstrado nos subitens "II.2.2 Comparativo Receita Bruta x Massa Salarial – Fran Moldes" e II.3.2 Comparativo Receita Bruta x Massa Salarial – BF Matrizaria", tendo os envolvidos utilizado o procedimento acima, na tentativa de ocultar da fiscalização a origem dos recursos utilizados para o pagamento das despesas das duas empresas, por meio de manipulação dos registros contábeis.

#### **Pagamentos de INSS, FGTS, SIMPLES e demais despesas:**

Durante todo o período fiscalizado todos os tributos e contribuições (FGTS, Simples Nacional, INSS) assim como as demais despesas faturadas em nome da Fran Moldes e da BF Matrizaria foram pagos pela Moldtec com cheques de sua conta bancária n.º 77391-3 mantida no Bradesco.

#### **Registro contábil desses pagamentos na Moldtec:**

Analisando a contabilidade da Moldtec (extraída do Sped Contábil) foi constatado pela fiscalização ocorrência de diversas situações. Há pagamentos, que embora tenham sido faturados em nome da Fran Moldes e BF Matrizaria, foram contabilizados como despesas próprias da Moldtec. Outros pagamentos foram lançados a débito da conta fornecedores (Fran Moldes e BF Matrizaria) e ainda muitos casos em que os pagamentos das despesas faturadas em nome da Fran Moldes e BF Matrizaria foram pagos com cheques da Moldtec e não foram registrados na contabilidade desta última.

Os fatos acima descritos, corroborados por inúmeros elementos de prova integrantes do presente processo, 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 FRAN MOLDES e BF MATRIZARIA, constituem empresas INTERPOSTAS utilizadas pela MOLDTEC, CNPJ 72.027.683/0001-81 para contratar empregados com redução de encargos previdenciários.

Importante ressaltar que nas relações trabalhistas deve prevalecer a situação fática e não a incorretamente formalizada, isto é, o denominado PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE sobre a forma. Por esse princípio a realidade fática prevalece sobre qualquer instrumento formal utilizado para documentar o contrato, pois as circunstâncias e o cotidiano na relação empregatícia podem ser diversos daquilo que ficou documentado. Este princípio rechaça qualquer artifício do contribuinte para transparecer a legalidade dos atos praticados a fim de elidir a responsabilidade pelo recolhimento de contribuições sociais. Em qualquer hipótese, os fatos devem prevalecer sobre o contido nos documentos; a essência do ato jurídico é o fato e não a forma.

Com fundamento nesse princípio esta fiscalização conclui que todos os segurados registrados como empregados das empresas FRAN MOLDES e BF MATRIZARIA, assim como os titulares e sócios destas, são na verdade empregados da MOLDTEC. Esta conclusão tem igual fundamento nos artigos 9º e 444 da Consolidação das Leis do Trabalho.

Pela leitura dos artigos supra obtemos a fundamentação legal para desconsiderar o vínculo empregatício dos funcionários das empresas FRAN MOLDES e BF MATRIZARIA, uma vez que este foi instituído com o intuito exclusivo de não recolher as contribuições sociais destinadas à Seguridade Social e para Outras Entidades e Fundos incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados.

A guisa de finalização cabe aduzir que o entendimento jurisprudencial sobre o tema está pacificado no enunciado 331 do Tribunal Superior do Trabalho.

Em face do exposto entendemos plenamente fundamentada a consideração do vínculo empregatício entre a empresa MOLDTEC MATRIZES LTDA e os segurados "formalmente vinculados" às empresas FRAN MOLDES e BF MATRIZARIA.

#### **DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA**

No Discriminativo do Débito (DD) consta a aplicação da multa qualificada de 150%. A fiscalização entende, neste caso, que houve evidente intuito de fraude, definido nos arts, 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, o que justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme enunciado no art. 44, inciso I e §1º, da Lei n.º 9.430/96, com redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007.

No decorrer do presente trabalho ficou plenamente demonstrado e comprovado que a MOLDTEC utilizou as empresas FRAN MOLDES e BF MATRIZARIA como INTERPOSTAS PESSOAS para registrar empregados durante todo o período fiscalizado (01/2009 a 12/2011), com o intuito único de obter vantagem indevida, traduzida na redução dos encargos previdenciários, beneficiando-se com o fato de serem estas últimas optantes pelo Simples Nacional e não recolherem as contribuições previdenciárias (parte patronal) incidentes sobre a folha de pagamentos mensal. A conduta sistemática destes atos evidencia a presença do dolo, o que justifica a aplicação da multa qualificada de 150%. Os elementos probatórios acostados aos autos evidenciam ainda que houve conluio entre os envolvidos na conduta fraudulenta (sócios-administradores da MOLDTEC, da Fran Moldes e da BF Matrizaria).

#### **DA RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES**

A reiterada irregularidade tributária praticada pela empresa fiscalizada, tendo, por 3 (três) anos seguidos, declarando informações falsas ao Fisco, demonstra a intenção dolosa dos seus administradores – posto que os atos da empresa são sempre praticados por intermédio da vontade de seu(s) dirigente(s) – que no presente caso estiveram preocupados o tempo todo em ocultar a realidade dos fatos com o intuito único de eximir-se de pagamento de tributo. Não fosse a ação da fiscalização, prevaleceriam as informações incorretas prestadas pelo contribuinte. Os responsáveis pela empresa à época dos fatos, utilizaram empresas interpostas, optantes pelo Simples Nacional, para contratar empregados e recolher as contribuições previdenciárias, parte patronal, de forma diferenciada e favorecida, em todo período fiscalizado, ou seja, nos anos-calendário de 2009 a 2011.

A questão que se põe na berlinda aponta para a perfeita subsunção aos ditames legais aplicáveis à responsabilização tributária pessoal. Sobre a matéria trata o Art. 135 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Foi constatado a realização de condutas que, em tese, tipificam os crimes previstos no artigo 1º, inciso I, e no artigo 2º, inciso I, da Lei n.º 8.137, de 27/12/1990, haja vista a omissão de contribuições sociais através de conduta simulada (fraude), prestando declarações falsas às autoridades fazendárias. Assim, tal conduta será objeto de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), com comunicação à autoridade competente (Ministério Público Federal) para as providências cabíveis.

### **Da Impugnação ao lançamento**

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

O sujeito passivo foi cientificado deste lançamento, por via postal, em 04/04/2013, conforme Aviso de Recebimento à fl. 2.371. Em 26/04/2013, apresenta impugnação (fls. 2.376/2.397) alegando, em síntese, o que se relata a seguir.

#### **DAS PRELIMINARES**

Ademais, inexistente evidência da acusada INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS, até mesmo porque faltou o contraditório, a devida desconsideração da personalidade jurídica das empresas consideradas interpostas pessoas, nos moldes previstos nos artigos 80 e 81, da Lei n.º 9.430/96, bem como por não ter ficado demonstrada a relação empregatícia entre os empregados das empresas, consideradas inexistentes, com a autuada. O autor do procedimento fiscal, como será comprovado nas razões de mérito, não demonstrou a presença dos elementos que configurariam o vínculo de emprego em debate.

#### **Cerceamento do direito de defesa descrição imprecisa do fato gerador e falta de clareza nas provas.**

A clareza e objetividade são fundamentais para a Impugnante exercer seu direito de defesa. Ademais, a organização dos documentos é imprescindível para a análise apreciação dos julgadores. Da mesma forma, é o que verifica em relação ao Relatório Fiscal e quanto à descrição do fato gerador, ou seja, não se sabe o que pretendeu a fiscalização.

#### **Imprecisão no enquadramento legal e indeterminação da matéria e do montante tributável. Ofensa aos artigos 97 e 142, do CTN e 9º do Decreto n.º 70.235/72.**

A descrição dos fatos e o enquadramento legal apresentam-se de forma confusa e não objetivo, tornando um tanto complexa a peça acusatória com prejuízos ao contraditório e ampla defesa. Realmente, o FLD-Fundamentos Legais do Débito ao apontar uma enorme quantidade de dispositivos legais para fundamentar o lançamento de ofício, deixa de especificar os dispositivos que realmente teriam interesse frente a exigência tributária pretendida.

#### **Não incidência de juros Selic sobre multa de ofício.**

A incidência de Juros Selic sobre a multa de ofício não tem amparo legal. Nesse sentido, verifica-se que o §3º do artigo 61, da Lei 9.430/96, não autoriza a incidência da Selic para correção de multa, mas somente para incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições.

**A revogação das multas punitivas e de mora pelo artigo 79, da Lei n.º 11.941/2009.**

Adverte-se que os artigos 34 e 35 da Lei 8.212/91 foram revogados pela Lei nº 11.941, de 27.05.2009, com eficácia a partir de 28.05.2009, conversão da Medida Provisória nº 449 de 03.12.2008, cujos efeitos foram produzidos a partir de 04.12.2008.

**DO MÉRITO.**

**Das empresas interpostas item 2 do Relatório Fiscal.**

A conclusão fiscal entendeu por bem desconsiderar os vínculos empregatícios dos funcionários e, conseqüentemente, acusar que a Impugnante se valeu das interpostas com a finalidade de contratar segurados com reduções dos encargos previdenciários em virtude das interpostas serem optantes pelo SIMPLES. Para tanto, invocou o Princípio da primazia da realidade sobre a forma, fundamentados nos artigos 9º e 444 da CLT, bem como Enunciado 331 do TST e jurisprudências sobre terceirização ilícita.

Ora, referida conclusão desconsiderou o contraditório sobre a constatação de interposição de pessoas, nos moldes previstos nos artigos 80 e 81 da Lei nº 9.430/96, e também não demonstrou a relação empregatícia entre os empregados das empresas, consideradas inexistentes, com a autuada.

Ademais, ainda que para fins previdenciários, não cabe à RFB desconsiderar os vínculos empregatícios das empresas contratadas, considerando ainda a inexistência de processo administrativo, em respeito ao devido processo legal, para declarar as empresas como inexistentes de fato, conseqüentemente interpostas da impugnante. Daí que cabe ao Ministério do Trabalho, através da fiscalização do trabalho, verificar a regularidade dos vínculos. A propósito, é o que vem entendendo o CARF.

**Propósito da terceirização.**

A terceirização das atividades, senão uma necessidade é uma condição *sine qua non* para a sobrevivência das empresas brasileiras, considerando ainda a necessidade da adequação à concorrência mundial, daí que, considerada necessária e legal, não há que se falar em interposição de pessoas pela simples alegação de que as terceirizadas eram optantes pelo Simples, ou que dependiam administrativa e financeiramente da tomadora dos serviços.

Ademais, o fato do vínculo entre as empresas envolvidas; da outorga de procurações, movimentação de empregados, localização física das empresas, despesas de manutenção, máquinas, receita e despesas, etc. ainda que existentes, não são motivos para descaracterizar a existência das empresas terceirizadas, ante a inexistência de vedação legal.

**Da conclusão fiscal e o impreciso enquadramento legal.**

Enfim, não há dados, estatísticas, laudos, ou outro método comparativo capaz de afirmar com precisão que a impugnante obteve a alegada vantagem, em termos de redução de contribuição previdenciária, com a contratação dos terceirizados, da mesma forma, também não há dados empíricos para demonstrar que seriam necessários todos os funcionários das terceirizadas aproveitados pela impugnante para alcançar a produção necessária. Até mesmo o próprio Autor do Procedimento afirmou em seu relatório que, após o fechamento de uma das terceirizadas alguns funcionários foram aproveitados, mas não todos. Assim, não se pode concluir que houve como único fim a redução de carga tributária.

Considerar os funcionários como se fossem da Impugnante, sem qualquer critério, sem houvesse necessidade de contratação de todos os funcionários das terceirizadas, é majorar indevidamente a base de cálculo da contribuição da Impugnante acarretando sanção por ato ilícito o que vem contra o artigo 3º do CTN.

Ademais, a opção por regimes de apuração de tributos entre Lucro Real, Presumido e SIMPLES é uma disposição legal que demonstra que os contribuintes podem optar pela menor carga tributária. Daí que a simples constatação das empresas serem optantes pelo SIMPLES não é argumento que deva ser considerado, não é oportuno e muito menos convincente.

O bom senso traz a evidência que a ninguém deve ser exigido que opte pelo caminho mais longo, mais penoso, mais oneroso, enfim mais difícil. Já o princípio da legalidade garante a todos quem ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa sem senão em virtude de lei, o que proporciona a segurança jurídica e estabilidade nos negócios.

**Inconstitucionalidade da contribuição previdenciária sobre verbas de caráter indenizatório: décimo terceiro, férias etc.**

A impugnante requer o cancelamento de todas as exigências à título de décimo terceiro salário, aviso prévio indenizado, férias não gozadas, terço constitucional de férias, entre outras eventualmente cobradas, considerando a complexidade de entendimento do que realmente está sendo cobrado, sendo que devem ser restituídas ou compensadas com outros tributos.

**Da compensação dos valores recolhidos pelas terceirizadas com o lançamento de ofício.**

Como se verifica, o autor do procedimento foi tão rigoroso que até deixou de compensar os valores anteriormente recolhidos pelas terceirizadas. Ora, seguindo seu raciocínio, se tais empresas foram consideradas interpostas da impugnante nada mais sensato que considerar os valores anteriormente recolhidos, sob pena de configurar excesso de exação e enriquecimento sem causa.

**Da multa qualificada. Inexistência de provas da FRAUDE e SIMULAÇÃO.**

A fraude e simulação necessariamente devem se reportar a condutas ilícitas, o que não se verifica nos autos. Vale dizer, a impugnante agiu porque há permissão legal de contratar empresas terceirizadas. Daí que as acusações, desprovidas de norma anterior, não podem acarretar a desconsideração da existência das empresas. Nesse sentido, não há que se falar em qualificação na multa, o que acarreta a responsabilidade pessoal e penal das pessoas envolvidas.

**Da responsabilização pessoal dos sócios administradores, vínculos e da representação fiscal para fins penais.**

Em relação ao termo de responsabilização pessoal imputados aos sócios administradores, bem como dos discriminados nos Relatório de Vínculos, apesar do CARF ter se manifestado não ser matéria a ser apreciada no contencioso administrativo, é de se insurgir veementemente.

Entretanto, não há qualquer indício que aponte para a necessidade ou conveniência de representação fiscal para fins penais diante da inexistência de evidente intuito de fraude, simulação, sonegação, razão pela qual a Impugnante proclama pelo pronunciamento desta Turma pelo reconhecimento de inexistência de ocorrência de fraude e no mínimo a desqualificação da multa, invocando, mais uma vez, a aplicação do artigo 112 do CTN, até mesmo porque se ilícito houve, os responsabilizados agiram mediante erro de proibição.

Do exposto, Ilustres Julgadores, a impugnante espera que, após analisadas estas razões de defesa, seja o lançamento de ofício totalmente cancelado, diante da falta de provas hábeis a concluir pela interposição de pessoas.

**Do Acórdão de Impugnação**

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita.

**Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF**

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

## Voto Vencido

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

### Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo (notificação em 22/10/2013, e-fl. 2.433, protocolo recursal em 13/11/2013, e-fl. 2.434, e despacho de encaminhamento, e-fl. 2.462), mas não atende a todos os pressupostos de admissibilidade, sendo caso de conhecimento parcial, pois reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer para algumas matérias veiculadas no recurso. Explico.

- Inconstitucionalidade

O recorrente pretende, assim como o fez na impugnação, debater, dentre outros, o capítulo: *Inconstitucionalidade da contribuição previdenciária sobre verbas de caráter indenizatório: décimo terceiro, férias etc.*

Ocorre que, a discussão sobre inconstitucionalidade não cabe ser apreciada nestes autos, isso porque há o impedimento da **Súmula CARF n.º 2**, segundo a qual "[o] CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária". Logicamente, o que o Poder Judiciário já tiver declarado inconstitucional com efeito vinculante poderá ser aplicado, mas não porque se aprecia a inconstitucionalidade e sim porque se aplica a decisão. De toda sorte, saber se há rubricas indenizatórias ou não dependerá da apreciação do mérito e no limite da instauração específica de rubricas determinadas conforme impugnação, se houver.

Este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis, somente outorgada esta competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das normas legais, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos, não devendo abordar temáticas de constitucionalidade, salvo em situações excepcionais quando já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou na forma da nova sistemática do art. 19-A,

inciso III, da Lei n.º 10.522, de 2002, se houvesse, ao menos, manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, independentemente de ato declaratório, o que não é o caso. Não há situação excepcional nestes autos.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Deveras, é vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de alegada inconstitucionalidade de lei.

O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, analisa a conformidade do ato da administração tributária em parâmetro com a legislação vigente, observa se o ato administrativo de lançamento atendeu seus requisitos de validade, se o ato observou corretamente os elementos da competência, da finalidade, da forma, os motivos (fundamentos de fato e de direito) que lhe dão suporte e a consistência de seu objeto, sempre em dialética com as alegações postas em recurso, observando-se a matéria devolvida para a apreciação na instância revisional, não havendo permissão para declarar inconstitucionalidade de lei, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário este controle.

Logo, conheço parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades.

#### **Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito**

##### **- Preliminar de supressão de instância e cerceamento de defesa**

Observo que a recorrente requereu seja reconhecida a nulidade processual decorrente da alegada supressão de instância e cerceamento de defesa. Sustenta que não teria sido demonstrado nos autos de forma clara e conclusiva, em números, o real benefício da recorrente com a contratação de empresas do SIMPLES, o que foi descaracterizado pela fiscalização sob o argumento de prevalecer a primazia da realidade.

Sustenta que o singelo fato das terceirizadas serem optantes pelo SIMPLES não conduz à rápida conclusão de que houve redução de carga tributária, tendo em vista que nesse sistema de apuração o recolhimento se dá de forma conjunta, ou seja, não só se apura e recolhe contribuição previdenciária, mas também IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, além do IPI, ICMS e/ou ISS. Daí que a desconsideração dos vínculos das terceirizadas em prejuízo da recorrente é arbitrária.

Também, haveria omissão em relação a imprecisão de termos, tais como, fraude, simulação, interposição de pessoa, terceirização, planejamento, nada tendo sido enfrentado. Diz, ainda, que os regimes de apuração pelo lucro real, presumido e SIMPLES é optativo ao contribuinte. Argumenta que, apesar de diversos dispositivos, não há qualquer relação legal de norma relacionada com a interposição de pessoas, especialmente porque houve uma legítima relação comercial. Requer seja observado a legalidade e os mandamentos constitucionais. Invoca o art. 9º do Decreto n.º 70.235, que prescreve que a exigência do crédito tributário e a aplicação

de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis a comprovação do ilícito. Pondera que não se atendeu o art. 142 do CTN, pois o enquadramento legal é confuso e faltam provas, além de existir imprecisão. Outrossim, tece considerações sobre não ter sido observado o procedimento de desconsideração da personalidade jurídica (Lei 9.430, arts. 80 e 81) e sustenta não ter sido demonstrado relação empregatícia entre os empregados das empresas, consideradas inexistentes, com a recorrente.

Pois bem. Entendo que não assiste razão a recorrente, uma vez que, a despeito dos argumentos, não restou demonstrado qualquer vício na decisão vergastada. A recorrente pretende, em verdade, discutir o mérito do lançamento, o que será tratado no momento próprio no capítulo seguinte.

A autuação é clara e foi bem compreendida pela recorrente, apesar de seus argumentos. A discussão é meritória. A interposição de pessoas foi exposta e explicada com detalhes no relatório fiscal, não há confusão de conceitos. O lançamento, na forma do art. 142, caput, do Código Tributário Nacional (CTN), foi correto do ponto de vista procedimental, tendo sido apontada a verificação do fato gerador da obrigação correspondente, determinada a matéria tributável, calculado o montante do tributo devido, identificado o sujeito passivo e, no caso, proposta a aplicação da penalidade, isso tudo efetivado em atividade plenamente vinculada e obrigatória (CTN, art. 142, parágrafo único). Outrossim, da autuação e da legislação de regência se extrai que a fiscalização tributária pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (CTN, art. 116, parágrafo único), bem como a fiscalização deve efetivar o lançamento partindo da ótica de que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4.º) e que, por isso, a definição legal do fato gerador deve ser interpretada abstraindo-se (CTN, art. 118): I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; e II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

O auto de infração e seus anexos, para o caso concreto, incluindo o relatório fiscal descrevem todo o contexto fático e se efetiva a aplicação das normas que regem à espécie conforme enquadramento fiscal, obedecendo-se os termos e premissas do Decreto n.º 70.235 em todo o seu âmbito, inexistindo nulidades enquadráveis no art. 59 do referido diploma legal.

De fato, o Auto de Infração foi lavrado com estrita observância às determinações legais vigentes, encontrando-se revestido das formalidades legais exigidas, justificando de forma clara e objetiva a origem, fundamentação e os motivos da lavratura, descrevendo os documentos utilizados, conforme se verifica do correspondente relatório fiscal, não havendo nenhuma afronta ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade fiscalizadora indicou expressamente os fatos que embasaram a autuação e observou todos os demais requisitos constantes dos arts. 9.º e 10 do Decreto n.º 70.235/72, reputadas ausentes as causas previstas no art. 59 do mesmo diploma. Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59. Não se vislumbrando nos autos ofensa ao art. 142 do CTN.

Não há que se falar em nulidade quando o procedimento fiscalizatório foi efetuado dentro dos preceitos normativos atinentes à matéria, o sujeito passivo foi devidamente intimado para apresentação de documentos de seu interesse e razões de defesa, e o lançamento foi fundamentado nas razões de fato e de direito apresentadas pelo Auditor Fiscal e apurado da forma como determina o artigo 142 do CTN.

Estando devidamente circunstanciado no lançamento fiscal as razões de fato e de direito que o amparam, e não verificado cerceamento de defesa, rejeita-se a alegação de nulidade. Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de contestar o lançamento ou a(s) responsabilidade(s), descabe a alegação de nulidade. Em suma, segue-se o debate para o mérito.

Sendo assim, rejeito a preliminar posta neste capítulo.

### Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

A defesa – em capítulos intitulados (a) *Da inexistência de correlação entre os fatos levantados pelo Fisco e o enquadramento legal*, (b) *Da Interposição de Pessoas – Da inexistência de prévio procedimento administrativo de inaptidão*, (c) *Da revogação das multas punitivas*, (d) *Da não incidência de Juros Selic sobre multa de ofício*, (e) *Inconstitucionalidade da contribuição previdenciária sobre verbas de caráter indenizatório: décimo terceiro, férias etc.*, (f) *Da dedução dos valores recolhidos pelas terceirizadas com o lançamento de ofício, nos termos da Súmula do CARF*, (g) *Da inexistência de causa para qualificação da multa de ofício* e (h) *Do Termo de Responsabilização pessoal* –, pretende a reforma da decisão de piso nos mesmos moldes tangenciado em sua impugnação.

Pois bem. Além de manter a discussão sobre as mesmas matérias indicadas na impugnação, inclusive por imposição do princípio da devolutividade e da preclusão, atentando-se ao contencioso administrativo instaurado, o recorrente desenvolve a mesmíssima linha argumentativa exposta na peça impugnatória, sem haver modificações significativas, de modo que, neste prisma, considerando que inexistem novas razões entre o recurso voluntário e a impugnação, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso com os quais concordo, de forma a propor a confirmação e adoção da decisão recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

#### *Da interposição de pessoas*

Da análise da defesa apresentada, depreende-se que toda irresignação da impugnante gira em torno do fato de ter sido desconsiderada, unicamente para fins tributários e previdenciários, a constituição de duas empresas **FRAN MOLDES LTDA EPP**, CNPJ 01.../0001-00 e **BF-MATRIZARIA LTDA ME**, CNPJ 01.../0001-55, ambas optantes pelo SIMPLES, que prestam serviços, exclusivamente, para a atuada **MOLDTEC MATRIZES LTDA**, CNPJ 72.027.683/0001-81. Como consequência, a defesa se insurge contra as contribuições sociais lançadas em nome da atuada.

Adentraremos no assunto ao citar subsidiariamente a este processo o Código Civil, para abrigar a impecável conduta da autoridade fiscal que desconsiderou o

negócio jurídico em face da ocorrência da simulação, via interposição de pessoas, consoante art. 167 do Código Civil, *in fine*:

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

Consoante Relatório Fiscal (fls. 57/84), os fatos geradores das contribuições sociais, cota patronal atinente às contribuições previdenciárias (AI n.º 51.040.669-6) e terceiros (AI n.º 51.040.670-0), decorrem das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a segurados do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), por serviços prestados efetivamente à empresa autuada, mas que, formalmente, encontravam-se registrados nas empresas FRAN MOLDES LTDA - EPP e BF-MATRIZARIA LTDA ME.

A fiscalização demonstra, detalhadamente, no mencionado Relatório Fiscal e nos documentos juntados às fls. 85/2.368 que a autuada, no período de 01/2009 a 12/2011, simulou a contratação de empregados por interpostas pessoas jurídicas, quais sejam a FRAN MOLDES LTDA - EPP e BF-MATRIZARIA LTDA ME, com o objetivo de se eximir ou reduzir o pagamento de contribuição previdenciária, já que estas prestadoras de serviços, por serem optantes do SIMPLES, concentrariam menor carga tributária, sobretudo referente às contribuições sociais.

Nesse compasso, para demonstrar cabalmente os atos simulados, perpetrados pela autuada, citaremos, apenas a título de exemplo, as principais causas que levaram o fisco a concentrar e considerar a MOLDTEC MATRIZES LTDA como a responsável tributária pelas contribuições sociais surgidas das prestações de serviço pactuadas formalmente na **FRAN MOLDES LTDA - EPP** e na **BF-MATRIZARIA LTDA ME**.

- vínculos familiares e empregatícios entre as pessoas que figuram como sócias da FRAN MOLDES LTDA - EPP e BF-MATRIZARIA LTDA ME no período fiscalizado (01/2009 a 12/2011) e da empresa MOLDTEC MATRIZES LTDA (fl.58);

- outorga de poderes especiais, para gerir e administrar todos os negócios, bens e haveres, pelas empresas FRAN MOLDES LTDA - EPP e BF-MATRIZARIA LTDA ME aos senhores Paulo de Jesus Bedo, Mauro Antônio Mendes e Odílio Alves Moreira, todos sócios-administradores da autuada MOLDTEC MATRIZES LTDA (fl.58);

- após a criação dessas empresas a maioria dos empregados até então registrados na autuada MOLDTEC MATRIZES LTDA tiveram seus contratos de trabalho rescindidos e em seguida foram registrados como empregados da FRAN MOLDES LTDA - EPP e BF-MATRIZARIA LTDA (fl. 59);

- apresentação à fiscalização, pela FRAN MOLDES, de um contrato de locação firmado, em 01/02/2000, entre a autuada MOLDTEC (locadora) e a FRAN MOLDES (locatária). Neste documento consta o mesmo endereço para as duas empresas (fl.60);

- em face ao contrato de aluguel, embora tenha sido apresentado um documento formal, não existem provas do efetivo pagamento dos aluguéis pela FRAN MOLDES, não tendo sido apresentados quaisquer documentos que pudessem comprovar tais pagamentos, tampouco constam registros desses pagamentos no livro caixa da FRAN MOLDES, ou dos recebimentos no livro Diário da autuada MOLDTEC (fl. 60);

- na análise comparativa entre receita bruta e massa salarial, cabe enfatizar que a FRAN MOLDES presta serviços exclusivamente para a MOLDTEC, conforme comprovam as notas fiscais emitidas pela primeira e apresentadas à fiscalização;

- embora o faturamento da FRAN MOLDES não tenha sido suficiente para cobrir sequer a massa salarial dos empregados, estas despesas, assim como os encargos sociais (FGTS/INSS), guias do SIMPLES NACIONAL e demais despesas, foram todos pagos através das contas bancárias mantidas em nome da MOLDTEC;

- todas as despesas de funcionamento da FRAN MOLDES foram assumidas pela MOLDTEC, conforme se comprova pelos registros efetuados na contabilidade desta última;

- No que tange às características da prestação de serviços verifica-se ao analisar as notas fiscais emitidas pela FRAN MOLDES durante o período fiscalizado que esta tem como único cliente a autuada MOLDTEC;

- Examinando o contrato social da BF-MATRIZARIA verifica-se que por ocasião do início de sua atividade o seu endereço era a Avenida Alberto Pulicano, 2710-

fundos, Distrito Industrial, Franca/SP. Saliente-se que nesse mesmo endereço está estabelecida desde 16/04/1997 a empresa MOLDTEC;

- a MOLDTEC sempre foi a responsável pelo pagamento dos aluguéis do prédio ocupado pela BF-MATRIZARIA;

- embora o faturamento da BF-MATRIZARIA não tenha sido suficiente para cobrir sequer a massa salarial dos empregados, estas despesas, assim como os encargos sociais (FGTS/INSS), as guias do SIMPLES NACIONAL e demais despesas, foram todos pagos através das contas bancárias mantidas em nome da MOLDTEC;

- todas as despesas de funcionamento da BF MATRIZARIA foram assumidas pela MOLDTEC;

- No que tange às características da prestação de serviços verifica-se ao analisar as notas fiscais emitidas pela BF MATRIZARIA durante o período fiscalizado que esta tem como único cliente a MOLDTEC;

- a FRAN MOLDES e a BF-MATRIZARIA declararam que os bens (máquinas, equipamentos, etc.) não são de suas propriedades e que esses bens pertencem à empresa MOLDTEC;

- celebração de convênios médicos pela MOLDTEC para beneficiar empregados formalmente registrados na FRAN MOLDES e na BF-MATRIZARIA;

- contratação de empréstimos consignados sob a responsabilidade da MOLDTEC para empregados registrados na FRAN MOLDES e BF-MATRIZARIA;

- Recebimento de mercadorias da MOLDTEC por empregados formalmente registrados nas empresas FRAN MOLDES e BF-MATRIZARIA;

- Todos os equipamentos de proteção individual utilizados pelos empregados (tanto os registrados na MOLDTEC, quanto na FRAN MOLDES e na BF-MATRIZARIA) foram adquiridos pela MOLDTEC;

- a total dependência econômico-financeira das empresas interpostas (FRAN MOLDES e BF-MATRIZARIA) em relação à MOLDTEC;

- a análise da contabilidade da BF-MATRIZARIA e dos documentos apresentados à fiscalização, assim como a declaração por ela prestada, permitem inferir que esta empresa realmente não possui conta bancária durante o período fiscalizado;

- em grande parte do período fiscalizado, os pagamentos feitos pela MOLDTEC referentes a salários, rescisões e férias dos empregados registrados na FRAN MOLDES e na BF MATRIZARIA, não foram por ela contabilizados; e

- Analisando a contabilidade da MOLDTEC (extraída do SPED Contábil) foi constatado pela fiscalização ocorrência de diversas situações. Há pagamentos, que embora tenham sido faturados em nome da FRAN MOLDES e BF MATRIZARIA, foram contabilizados como despesas próprias da MOLDTEC.

Assim, ao afastar os anteparos e os negócios jurídicos artificiais, a autoridade lançadora pôde constatar os fatos geradores praticados por este sujeito passivo, efetuando os lançamentos correspondentes, consoante prevê toda a legislação pertinente, conforme veremos.

Nesse diapasão, vale ressaltar que o complexo tema planejamento tributário, tem sido objeto de estudos e apaixonadas discussões doutrinárias em todo o mundo, e também no Brasil, especialmente por sua interligação com os mais variados conceitos e institutos jurídicos (tipicidade, legalidade, isonomia, simulação, capacidade contributiva), além do confronto entre princípios constitucionais que envolvem a tributação, ora defendendo-se exageradamente os princípios que protegem a liberdade e propriedade individual ora defendendo-se a ponderação destes princípios, que não seriam absolutos, com os princípios da solidariedade, capacidade contributiva, que em última análise atenderiam aos interesses da sociedade.

Assim, a visão clássica do planejamento tributário, no sentido de que o contribuinte teria o direito de organizar sua vida da forma que melhor lhe conviesse, desde que se utilizasse de meios lícitos, anteriores à ocorrência do fato gerador, tem sido mitigada, principalmente com o advento da Constituição Federal de 1988 e o Código Civil de 2002, pela ponderação de outros aspectos que não se prendem, pura e simplesmente, à existência ou não deste direito, mas ao seu uso e ao modo do seu exercício.

Afirma Marco Aurélio Greco, que “*toda pessoa jurídica tem direito de dispor da sua vida como melhor lhe aprouver, porém, no exercício deste direito não poderá fazê-lo de maneira abusiva, buscando como única ou preponderante finalidade obter um menor pagamento de tributos*”...*Os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo: neste caso, o Fisco a ele pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato*”.

Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico como, por exemplo, a fraude à lei. Como tal, o Fisco, desde que prove tratar-se de operação com esta razão principal, pode recusar-se a aceitar seus efeitos no âmbito tributário, tratando a situação concreta, para estes fins, de modo a neutralizar os efeitos fiscais do excesso abusivo ou, reconhecendo tratar-se de hipótese contemplada na norma contornada (na hipótese de fraude à lei tributária), submetendo o caso à incidência desta.

Ademais, à vista da nova configuração do abuso do direito dada pelo artigo 187 do Código Civil, haverá ato ilícito, o que compromete a própria identificação de um verdadeiro planejamento, pois para este é indispensável que a conduta do contribuinte se realize através de atos lícitos (antes era duvidoso se configurava ato ilícito). Sublinhe-se, também, que motivo não é pretexto. No momento em que o debate começa a envolver elementos subjetivos, avaliações, critérios, finalidades, motivo, intenção etc., estamos mergulhados nos campos da argumentação, do convencimento, do raciocínio, do bem escrever e escrever com clareza. Em suma, estamos no campo da argumentação e da justificação.

As ações precisam estar bem justificadas no sentido argumentativo e probatório e o ônus da prova do motivo é do contribuinte que praticou o ato. De fato, na medida em que o negócio jurídico supõe uma razão que o justifique, seus efeitos tributários dependerão da existência de um motivo extratributário; portanto, o motivo acaba se tornando um dos elementos constitutivos do direito de o contribuinte obter a menor carga tributária. E o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito cabe ao respectivo titular (Planejamento Tributário/Marco Aurélio Greco 2ª Ed – São Paulo: Dialética, 2008).

No caso sob análise, entendo que restou cabalmente demonstrado pelo fisco, que o único propósito que conduziu o sujeito passivo a efetivar o conjunto de atos e negócios jurídicos desencadeados a partir da constituição das empresas FRAN MOLDES e BF MATRIZARIA, praticamente no mesmo endereço da autuada, sob terreno alugado por este e sob a mesma condução gerencial, para executar as mesmas atividades, foi pura e simplesmente a intenção de obter a redução da sua carga tributária, neste caso para com as contribuições sociais patronais.

As provas diretas e indiretas anexadas ao processo administrativo pela Autoridade autuante comprovam de forma insofismável, que, apesar da existência de 3 (três) empresas, estas se caracterizavam pela mais completa confusão funcional, administrativa, patrimonial e contábil, o que demonstra o acerto do Fisco em apurar as contribuições sociais em um único empreendimento cuja atividade finalística, era e continua sendo, a fabricação de máquinas e equipamentos para as indústrias do vestuário, do couro e de calçados, peças e acessórios, fato este que desencadeou a prestação de serviços por segurados empregados da Previdência Social, gerando assim o fato econômico (fato gerador) sobre o qual deverá incidir a tributação das contribuições sociais.

A corroborar o entendimento acima exposto, citam-se decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“*OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar*

*legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.*

*AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - O princípio da liberdade de auto organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.”(1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, acórdão 104-21675, sessão de 22/06/2006)*

*“OPERAÇÃO ÁGIO - SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO - VERDADEIRA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO - Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.” (1º Conselho de Contribuintes, 8ª Câmara, acórdão 108-09037, sessão de 18/10/2006)*

Os fatos, já delineados acima e pormenorizados no Relatório Fiscal dos presentes AI, comprovados pelo Fisco, em seu conjunto, são suficientes para demonstrar de forma irrefutável, a unicidade do empreendimento.

Ademais nesta linha de raciocínio, ressalta-se que o Direito Previdenciário, apesar de possuir forma arrecadatória por meio de tributo, gerida portanto, pelo Código Tributário Nacional (CTN), tem ligação também com o Direito do Trabalho. Isso se deve a teoria jurídica do diálogo das fontes, na qual se pretende a aplicação simultânea, coerente e coordenada das plúrimas fontes legislativas, leis especiais (como a Consolidação das Leis do Trabalho) e gerais (como o Código Civil), com campo de aplicação convergentes, mas não iguais.

Por isso vale alçar a lume o Direito do Trabalho no qual prevalece o Princípio da Realidade dos Fatos. Logo, na hipótese de um contrato simulado, tal como o contrato de prestação de serviços entre o sujeito passivo e FRAN MOLDES e a BF MATRIZARIA, que visa frustrar os direitos trabalhistas e previdenciários do obreiro, o ato será considerado nulo, conforme dispõe o art. 9º, Consolidação das Leis do Trabalho:

*Art. 9º Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.*

Na mesma senda, cabe trazer à baila a lição de Maurício Godinho Delgado (Curso de Direito do Trabalho, Ed. LTR, 5ª Edição, 2006, pág. 363-364):

*A dinâmica judicial trabalhista também registra a ocorrência de uma situação fático-jurídica curiosa: trata-se da utilização do contrato de sociedade (por cotas de responsabilidade limitada ou outra modalidade societária existente) como instrumento simulatório, voltado a transparecer, formalmente, uma situação fático-jurídica de natureza civil/comercial, embora ocultando uma efetiva relação empregatícia. Em tais situações simulatórias, há que prevalecer o contrato que efetivamente rege a relação jurídica entre as partes, suprimindo-se a simulação evidenciada.*

Já no ramo tributário, é de se lembrar que o CTN, no parágrafo único do artigo 116 (acrescentado pela LC 104/2001), ainda estabelece que:

*Art. 116. (...)*

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observado os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.*

Sobre a citada e discutida disposição do CTN, ensina Leandro Pausen (Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 900):

*Pelo disposto no parágrafo único do art. 116, ora em questão, resta o Fisco autorizado a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados justamente para iludi-lo. Pode, com isso, identificar a ocorrência do fato gerador do tributo e efetuar o respectivo lançamento. Note-se que o artigo exige que o ato tenha o efeito de ocultar a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos que configuram a hipótese de incidência e que o ato tenha sido praticado com tal finalidade.*

Ainda sobre o citado parágrafo único do art. 116 do CTN, vale a pena lembrar as palavras de Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2005, p. 278/279):

*O ordenamento brasileiro, a meu ver, já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. O dispositivo comentado veio apenas ratificar regra existente no sistema em vigor. Por isso mesmo, assiste razão a Heleno Torres, ao asseverar que a referida alteração tão-só aperfeiçoa o que já se encontra previsto de modo genérico, afastando quaisquer dúvidas concernentes à possibilidade da Administração em desconsiderar os negócios fictícios ou dissimulados.*

Deste modo, devemos aplicar à relação previdenciária o princípio da primazia da realidade, que significa que os fatos relativos ao contrato de trabalho devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documental, possam oferecer, o que encontra-se em vigor na presente situação.

A auditoria não quis a desconsideração da personalidade jurídica das empresas FRAN MOLDES e BF MATRIZARIA, porque ao verificar que na prestação de serviços realizados pelas pessoas físicas estavam presentes os elementos que caracterizam a relação de emprego, quais sejam personalidade, não-eventualidade, subordinação no trabalho e remuneração, efetuou o lançamento das contribuições sociais incidentes sobre as respectivas remunerações, considerando, frise-se, para efeitos previdenciários, que as pessoas físicas prestaram serviços, efetivamente, para a atuada na qualidade de segurados empregados. Valendo ressaltar que muitos dos segurados empregados, já assim qualificados e registrados, pela empresas FRAN MOLDES e BF MATRIZARIA.

Desta forma, permaneceu a relação jurídica existente entre os sócios, uma vez que a sociedade regularmente constituída, somente se desfaz nos termos do Código Civil. No entanto, quanto à incidência das contribuições previdenciárias e sociais, a situação fática constatada pela fiscalização prevalece sobre as disposições formais inseridas nos contratos de natureza civil, firmados entre a atuada e a prestadora de serviços.

As evidências trazidas aos autos demonstram que não se está diante de três empresas, mas, sim, de apenas uma, que promoveu o desmembramento (no papel) de suas atividades, caracterizando simulação, nos termos do art. 167, § 1º, do Código Civil (Lei nº 10.406/2002):

*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.*

Por tudo, restou demonstrada a intenção da atuada de expor uma falsa verdade no intuito de ludibriar o fisco. A aparência de três empresas atuando de forma autônoma e independente, inclusive no que diz respeito às informações prestadas a órgãos públicos – apresentação das declarações pertinentes, enquadramento cadastral adotado, contratos sociais, cadastros em órgãos públicos, elaboração das respectivas folhas de salários, entrega de GFIP, escriturações fiscal e contábil independentes, contratações de empregados feitas por cada uma das empresas, permitiu que duas delas optassem pelo

sistema instituído pela lei do SIMPLES, importando em redução no recolhimento da carga tributária, uma vez que recebeu tratamento tributário favorecido, ocasionando evasão fiscal.

(...)

#### **Parcelas indenizatórias**

Aduz, também, o sujeito passivo que houve tributação sobre parcela indenizatória denominada décimo terceiro, férias etc. Ocorre que em relação às férias e ao décimo terceiro salário, ambos, integram o conceito de salário de contribuição, conforme determina a Lei n.º 8.212/91, nos arts. 28, inciso I e §7º. Assim, em nenhum momento o sujeito passivo demonstra a inclusão de parcelas indenizatórias como base de cálculo dos lançamentos fiscais, sequer cita o nome dos segurados empregados que receberam tais parcelas e em que competência se referem.

#### **Da relação de co-responsáveis – Relatório de Vínculos**

No que se refere ao fato de os sócios-administradores constarem do Relatório de Vínculos do presente AI, deve-se esclarecer que não significa que são solidariamente responsáveis pelos valores levantados pela auditoria fiscal, pois, somente a pessoa jurídica é que tem contra si o débito lançado.

Os citados nomes dos sócios apenas figuram como co-responsáveis, na hipótese de, futuramente, venha a ser apurada a responsabilidade por infrações à lei previdenciária, ou violação ao contrato social, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, que dispõe, *in verbis*:

*Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*

(...)

*III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

Assim, os sócios da empresa constam do mencionado relatório apenas como subsídio à Procuradoria Regional na hipótese da necessidade de execução judicial do crédito previdenciário, após a preclusão do contencioso administrativo, verificando-se a responsabilidade solidária pela atividade empresarial fraudulenta. Neste momento, ter-se-á uma investigação e aprofundamento da análise acerca da contribuinte, visando constatar a existência de dolo, fraude ou má administração por parte dos sócios-gerentes, ou, ainda, violação à lei ou ao contrato.

Na esfera administrativa, o que se objetiva especificar com a Relação de Vínculos, no caso de Sociedade de Quotas por Responsabilidade LTDA, são os sócios que respondem pela empresa e tem poderes para decidir sobre seus atos.

#### **Da multa e dos juros aplicados.**

Para as infrações com fato gerador anterior a 04/12/2008, data da entrada em vigor da MP n.º 449/2008, a multa aplicada deve observar o princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inciso II, c), comparando-se a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente.

Na lavratura de autos de infração por infrações ocorridas a partir de 04/12/2008, como o presente caso, aplicam-se as disposições previstas no art. 32-A e 35-A da Lei n.º 8.212/91, incluídos pela MP n.º 449/2008, que tratam, respectivamente, das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias (não entrega ou entrega de GFIP com atraso - CFL 77, ou entrega com omissões/incorreções relacionadas ou não a fatos geradores - CFL 78) e das multas aplicadas pelo lançamento de ofício, *in fine*:

#### **Lei n.º 8.212/91**

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

#### **Lei n.º 8.212/91**

*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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).*

**Lei n.º 9.430/96**

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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.*

**Lançamento de Ofício Multa art. 44 da Lei n.º 9.430/96**

Como o presente caso trata-se de lançamento de ofício de contribuições sociais não declaradas, aplicou-se multa de 75%, qualificada e/ou agravada em 150%, nos termos do art. 44, §1º, da Lei n.º 9.430/96.

Para aplicação da multa qualificada, faz-se necessária a comprovação de evidente intuito de sonegação, fraude ou simulação. Simulação esta sobejamente comprovada e ratificada nos fundamentos, mediante interposição fraudulenta de pessoas, consoante art. 72, da Lei n.º 4.502/64.

Dito isso, importante consignar em complemento que restou plenamente demonstrada a correlação entre os fatos levantados pela autoridade fiscal e o enquadramento legal, ademais também restou plenamente demonstrada a interposição de pessoas, sendo desnecessário o chamado prévio procedimento administrativo de inaptidão de tais pessoas jurídicas. De mais a mais, temáticas de inconstitucionalidade não são apreciadas no contencioso administrativo fiscal e não foi demonstrado qualquer composição específica de base de cálculo com verbas indenizatórias.

Outrossim, restou bem delineado a causa justificadora da qualificação da multa de ofício face a interposição de pessoas.

Noutro vértice, o Termo de Responsabilização pessoal ou, em outras palavras, a Relação de Co-Responsáveis (CORESP), o Relatório de Representantes Legais (RepLeg) e a Relação de Vínculos (VÍNCULOS) não significa, por si só, que os sócios são solidariamente responsáveis pelos valores levantados pela auditoria fiscal, pois, em regra, a pessoa jurídica é que tem contra si o débito lançado.

Essa última matéria é sumulada no CARF, a teor da Súmula CARF n.º 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.*” (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Os acórdãos precedentes da Súmula CARF n.º 88 são: Acórdão n.º 206-00819, de 08/05/2008 Acórdão n.º 2301-00283, de 06/05/2009 Acórdão n.º 206-01351, de 07/10/2008 Acórdão n.º 2302-00.1028, de 11/05/2011 Acórdão n.º 2302-00.594, de 20/08/2010

Ainda, importa anotar que não compete a atuada defender seus sócios, na forma da Súmula CARF n.º 172: *“A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.”* (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Os acórdãos precedentes da Súmula CARF n.º 172 são: Acórdãos Precedentes: 9101-002.986, 1201-001.775, 1301-002.279, 1401-001.817, 1103-000.982 1402-001.528, 1301-002.577, 9101-005.303, 9101-005.394, 1402-004.522, 1301-004.387, 3302-007.769, 1302-003.823, 1402-003.822, 1103-001.159, 1201-004.636, 1302-001.707, 2201-002.758 e 2202-007.690.

Quanto a não incidência de juros SELIC sobre multa de ofício, a matéria já é sumulada de forma vinculante no CARF, a teor da Súmula CARF n.º 108: *“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”* (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Os acórdãos precedentes da Súmula CARF n.º 108 são: Acórdãos Precedentes: CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Quanto a dedução dos valores recolhidos pelas terceirizadas com o lançamento de ofício, assiste razão a recorrente, a despeito da posição da DRJ. Entendo que tendo a fiscalização considerado se cuidar de uma só entidade e não de várias empresas, reconhecendo-se a interposição de pessoas e a simulação, então o que foi recolhido precisa ser apropriado para a correta mensuração. Isso, ao meu sentir, é intrínseco ao procedimento de lançamento na forma do art. 142 do CTN.

Adicionalmente, aplica-se, ainda que por analogia, o enunciado na Súmula CARF n.º 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.”* (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Importante anotar que a dedução deve se dar no limite da natureza do recolhimento, conforme percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. Isto porque, por exemplo, não há no pagamento do SIMPLES valores destinados para terceiros, de modo que não terá o que se aproveitar a tal título. Ademais, os valores recolhidos para o SIMPLES são rateados conforme percentuais indicados em lei, de forma que só se aproveitará o que for de mesma natureza do lançamento.

Sendo assim, com parcial razão a recorrente unicamente para que, em relação ao lançamento, se proceda com a dedução dos valores recolhidos da mesma natureza pelas terceirizadas, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

### **Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

Em apreciação racional da lide, motivado pelas normas aplicáveis à espécie, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para que, em relação ao lançamento, se proceda com a dedução dos valores recolhidos da mesma natureza pelas terceirizadas, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades; e na parte conhecida, DOU PROVIMENTO PARCIAL para que se proceda com a dedução dos valores recolhidos da mesma natureza pelas terceirizadas, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

### **Voto Vencedor**

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Redatora Designada.

Parabenizo o Ilustre Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, relator destes autos, pela técnica com que expôs e fundamentou seu voto didático e bem articulado.

Entretanto, apresento motivos pelos quais divergi do seu entendimento, partindo de algumas premissas.

**1 - Em processos de lançamento fiscal, a atuação do julgador administrativo, seja em 1ª ou 2ª instâncias, consiste na promoção do controle de legalidade do ato de constituição do crédito tributário, respeitados os estritos limites estabelecidos pelo contencioso administrativo.**

A meu ver, o litígio instaurado limita o exercício deste controle, e o limite decorre do cotejamento das matérias trazidas na defesa que guardam relação direta e estrita com a atuação.

As alegações de defesa que extrapolarem a lide não deverão ser conhecidas pelos julgadores administrativos. Como exemplo, pedidos de compensação, ressarcimento e restituição ou revisão de declaração, veiculados em impugnação de atuação por infração tributária, **não dizem respeito diretamente aos elementos da regra matriz de incidência tributária descrita no ato de constituição do crédito tributário, e, portanto, extrapolam a lide administrativa.**

Assim é que a **atuação do julgador administrativo no contencioso tributário deve restar adstrita aos limites da peça de defesa que tiverem relação direta com a atuação** ou despacho decisório, sobretudo, nas matérias conhecidas e tratadas nos votos e acórdãos, **excetuadas, apenas, as matérias de ordem pública.**

## 2 - Segundo Candido Rangel Dinamarco:

São de ordem pública ( processuais ou substanciais) referentes a relações que transcendam a esfera de interesses dos sujeitos privados, disciplinando relações que os envolvam mas fazendo-o com atenção ao interesse da sociedade, como um todo, ou ao interesse público. Existem normas processuais de ordem pública e outras, também processuais que não o são.

Como critério geral, são de ordem pública, as normas processuais destinadas a assegurar o correto exercício da jurisdição (que é uma função pública, expressão do poder estatal), sem a atenção centrada de modo direto ou primário nos interesses das partes conflitantes.

Não o são aquelas que tem em conta os interesses das partes em primeiro plano, sendo relativamente indiferente ao correto exercício da jurisdição a submissão destas ou eventual disposição que venham a fazer em sentido diferente". (DINAMARCO, Candido Rangel. (Instituições de direito processual civil. 4. Ed. ver. Atual. São Paulo: Malheiros. 2004, v. I, p. 69-70).

**Neste sentido, a ordem pública processual objetiva assegurar o correto exercício da jurisdição.**

No contexto ordem pública do contencioso administrativo tributário, encontram-se aspectos de legalidade e legitimidade do ato, como, por exemplo, verificação da impossibilidade de lançar pela decadência, ausência de liquidez e certeza do crédito tributário constituído, além de outros vícios que tragam a nulidade absoluta do ato. Estes podem e devem ensejar exame de ofício, independentemente de provocação do interessado.

Doutro lado, quando o interesse por dada determinação legal da forma é exclusivamente da parte, observa-se situação ensejadora de nulidade relativa, que poderá ser decretada mediante provocação do interessado prejudicado.

Neste sentido, observo entendimento de que a aplicação de penalidade/retroatividade benéfica não é matéria de ordem pública.

Uma vez aplicada multa regulamentar, conforme legislação vigente na época da ocorrência do fato gerador e lançamento, compete ao interessado, ante a superveniência de norma com penalidade mais branda, pleitear à autoridade competente, a aplicação do normativo benéfico, na medida em que o assunto diz respeito à matéria vinculada ao direito patrimonial disponível do contribuinte, que necessariamente deve ser alegada sob pena de preclusão. O interesse em cena é o interesse particular e não o público.

**O dever de autotutela deve ser exercido de ofício, sempre, para preservação do interesse público.**

3 - Também é preciso ponderar que a **imparcialidade do julgador administrativo não tem o mesmo alcance daquela que conduz a atividade judicante.**

Para o Poder Judiciário, o caráter de imparcialidade constitui elemento do órgão de jurisdição, como condição para que o Juiz possa exercer sua função dentro do processo, de forma a colocar a Autoridade entre e acima das partes, como pressuposto de validade dos seus atos.

**Já os julgadores administrativos são conduzidos pela imparcialidade mitigada**, na medida em que não se encontram em posição superior a da autoridade autuante e do contribuinte, e **nem tem como finalidade a promoção de justiça tributária ou fiscal** (a promoção da justiça está umbilicalmente ligada à imparcialidade conferida ao Judiciário).

Atuação imparcial no julgamento administrativo diz respeito a ausência de interesse no objeto do processo, ou de favorecimento de qualquer das partes.

Desta forma, sob a minha ótica, **o dever de imparcialidade no julgamento administrativo resta jungido às questões afetas à suspeição e impedimento para o julgamento, e à ética na produção do ato.**

4 - Além destas, há mais uma premissa a ressaltar: **a de que os princípios de direito tem a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade ou lacuna de lei. Não obstante, esta finalidade não alcança os julgadores administrativos, adstritos à legalidade.**

Assim é que o conhecido princípio da verdade material não tem o condão de derrogar ou revogar artigos do PAF enquanto vigentes, nem tão pouco permite o exame de matérias não impugnadas ou não afetas ao contencioso administrativo em detrimento do comando legal.

Delimitadas as premissas, observo que a **compensação tributária tem natureza de direito subjetivo do contribuinte com rito procedimental e normativo próprios diversos dos afetos aos processos administrativos que tratam de autuação fiscal**, submetendo-se ao exame do julgador administrativo nas hipóteses previstas na IN RFB 2025/2001 (art. 140 e ss).

Talvez por esta razão, ou seja, pelo fato de os julgadores administrativos terem familiaridade com a temática, e terem competência para julgar processos de compensação

sempre que há manifestação de inconformidade de decisão seguida de recurso ao CARF, alguns julgadores administrativos conhecem da matéria compensação em processos decorrentes de autuação fiscal. Entretanto, sob a minha ótica, **há nesta situação julgamento de assuntos alheios à lide, e que, portanto, não estão na competência daquela autoridade naquele processo e momento processual.**

Mesmo que assim não fosse, insta considerar que no processo instaurado a partir de autuação fiscal, a **temática compensação não é matéria de ordem pública** que possa ser examinada de ofício pelo julgador administrativo, na medida em que **o pedido de compensação tem em conta os interesses da parte em primeiro plano**, de forma assemelhada ao que ocorre com o exemplo dado de aplicação de penalidade mais benéfica, e não o interesse público, como ocorre com a decadência,

Poder-se-ia afirmar que não se trata de examinar ou deferir pedido de compensação, **mas de aproveitamento de valores**, pagos pela pessoa jurídica, na autuação lavrada em face de pessoa física, ante a reclassificação de receita tributária (mesmo que não tenha sido este o entendimento da turma julgadora no recurso voluntário, a meu ver).

Assim, digamos que o termo “compensação” represente o *“aproveitamento no cálculo de créditos tributários devidos em decorrência de reclassificação/desclassificação de receitas que haviam sido tributadas e pagas por pessoa jurídica, na qualidade de contribuinte.”*

Mas o que é o aproveitamento de tributo senão método de compensação, na forma dos art. 170 e ss do CTN?

A compensação dá-se pelo aproveitamento de tributo, sendo difícil tratar desse fora do instituto da compensação.

Mesmo que a terminologia tenha sido inapropriada, e caso se entenda que os institutos são distintos e independentes, observo, mais uma vez, que a **matéria não é de ordem pública**, na medida em que o interesse patrimonial da parte encontra-se em primeiro plano.

Poder-se-ia alegar que objetivo é corrigir o lançamento, excluindo tributos recolhidos antes da na reclassificação de rendimentos que resultou na apuração de créditos tributários devidos.

Entretanto, como já indicado, o **julgador administrativo não pode agir senão dentro dos contornos da legalidade, e não detém atribuição para promover justiça fiscal**, em razão da mitigação da imparcialidade.

Assim, **por absoluta falta de previsão normativa no sentido proposto, o aproveitamento de valores não poderia ser autorizado administrativamente no processo decorrente de autuação fiscal**, a meu ver e com todo respeito ao entendimento do I. Relator e à jurisprudência do CARF.

**Nem mesmo sob o manto da aplicação dos princípios constitucionais poder-se-ia autorizar administrativamente o aproveitamento de valores em processos decorrentes de autuação fiscal.**

Ademais, observo que à pessoa jurídica que efetivamente recolhe o tributo é conferido mecanismos de restituição de valores pagos indevidamente, e nestes casos de reclassificação de rendimentos, compete ao interessado específico discutir em procedimento apresentado à Autoridade da Administração Tributária na RFB, a aplicação do instituto, inclusive levando a temática da contagem prescricional iniciar-se a partir da reclassificação do rendimento.

Ante o exposto, convirjo em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidade; entretanto, no que foi conhecido pelo Relator, nego provimento ao recurso.

É o voto de divergência.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly