



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 13855.721243/2013-07  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-003.827 – 2ª Turma  
**Sessão de** 08 de março de 2016  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias - Multa Qualificada  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** POINT SHOES LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

**MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.**

Havendo nos autos provas contundentes da conduta dolosa do contribuinte, decorrentes do conjunto de ações irregulares que levaram a lavratura do lançamento tributário, caracterizando está o tipo Fraude previsto no art. 72 da Lei nº 4.502/64. Correta a aplicação da multa qualificada.

Recurso Especial do Procurador Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Votou pelas conclusões a Conselheira Patrícia da Silva.

*(Assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

**EDITADO EM: 15/04/2016**

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

Autenticado digitalmente em 15/04/2016 por RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI, Assinado digitalmente

em 15/04/2016 por RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI, Assinado digitalmente em 19/04/2016 por CARLO

S ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 02/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

## Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado Auto de Infração para cobrança de contribuições previdenciárias: I) a cargo da empresa, II) as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de capacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, previstas no artigo 22, incisos I e II da Lei 8.212/91 e III) contribuições a Outras Entidades e Fundos prevista no art. 33 desta mesma Lei. Foi lavrada ainda multa pela apresentação da GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias e multa qualificada baseada no art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96.

A infração verificada foi assim resumida:

*Durante auditoria fiscal realizada na empresa **POINT SHOES LTDA**, CNPJ nº 01.937.718/0001-71, que atua no ramo de fabricação de calçados de couro, ficou constatado, com base em inúmeros elementos de prova, que as empresas **ESCA ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE LTDA EPP**, CNPJ nº 07.196.242/0001-41, doravante denominada **ESCA**, **FÁBIO APARECIDO ANDRADE - ME**, CNPJ nº 03.694.037/0001-55, doravante denominada **FÁBIO**, **FRANK ALBERTO FERNANDES - ME**, CNPJ nº 03.694.607/0001-07, doravante denominada **FRANK**, **V. DE O. PADILHA - ME**, CNPJ nº 05.446.500/0001-75, doravante denominada **VALDOMIRO**, **TOP STYLE INDÚSTRIA DE CALÇADOS LTDA - EPP**, CNPJ nº 07.566.340/0001-23, doravante denominada **TOP**, **GLAMOUR FRANCA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS E ARTEFATOS**, CNPJ nº 09.233.509/0001-59, doravante denominada **GLAMOUR** e **DORIVAL DOS SANTOS FERREIRA - EPP**, CNPJ nº 07.306.324/0001-00, doravante denominada **DORIVAL**, foram utilizadas pelo contribuinte como **INTERPOSTAS PESSOAS**, os chamados “laranjas”, com a finalidade de contratar segurados empregados com redução ilícita de encargos previdenciários. Tal benefício foi obtido em razão de serem estas empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, e, por esse motivo não recolherem a contribuição previdenciária patronal calculada com base nas folhas de pagamentos mensais. Como o contribuinte é optante pelo Lucro Real e por isso impossibilitado de gozar dos benefícios de tributação simplificada, optou por segmentar suas atividades através das empresas interpostas, contrário à situação de fato em que se constata e comprova a existência de uma ÚNICA empresa, deixando de recolher contribuições previdenciárias correspondentes à parte patronal.*

Diante dos fatos o fiscal considerou, em sua maioria, que os funcionários das citadas empresas eram na verdade, para fins previdenciários, empregados da empresa POINT SHOES.

Os sócios administradores da empresa POINT SHOES LTDA foram responsabilizados solidariamente pela obrigação tributária.

Em sede de impugnação apresentou-se defesa sob a argumentação de que o auto estaria "eivado de ilegalidade, posto que sustenta seus argumentos pela aplicação de legislação trabalhista, e não tributária, bem como, ao promover o cálculo dos valores lançados, deixou de considerar os valores já recolhidos, além de outras considerações e presunções que faz contrária a realidade do caso". Argumenta que sendo a hipótese de incidência do tributo o vínculo empregatício, seria imperiosa a clara comprovação deste para cada funcionário, ou seja, para que fosse lícitamente aceitável todos os funcionários de todas as empresas, deveria comprovar todas as características do art. 3º da CLT, fato de competência exclusiva do Poder Judiciário.

A Delegacia Fiscal, fixando-se nas provas juntadas aos autos, julgou improcedente a impugnação.

Tempestivamente foi apresentado Recurso Voluntário, onde o contribuinte além de reiterar as preliminares constantes da peça de Impugnação, no mérito tenta descaracterizar os argumentos do fiscal, afirmando ser lícito ao contribuinte realizar a gestão de seus negócios por meio de planejamentos tributários e que todo o lançamento baseia-se em presunção.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões refutando todos as alegações do contribuinte e juntou decisões judiciais que corroboram com suas argumentações.

Por meio do acórdão nº 2301-004.324 a 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária julgou parcialmente procedente o Recurso Voluntário, mantendo por unanimidade de votos o lançamento relativo ao débito principal e, por maioria de votos, desqualificou a multa sob o argumento de não haver nos autos prova cabal da conduta fraudulenta do contribuinte. Segundo o Relator:

*Diz a Fiscalização que há uma declaração do administrador da Recorrente e de uma funcionária de uma empresa interposta em jornal de circulação local, onde conhecem a existência de mais de mil empregos diretos, sendo declarados menos de duzentos formalmente em seus arquivos, tenho que o Recorrente **POINT SHOES LTDA**, deixou de declarar em GFIP, com intenção fraudulenta funcionários registrados ilegalmente nas empresas **ESCA ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE LTDA EPP (a partir de 06/2010), FÁBIO APARECIDO ANDRADE ME, FRANK ALBERTO FERNANDES ME, V. DE O. PADILHA ME, TOP STYLE INDÚSTRIA DE CALÇADOS LTDA EPP, GLAMOUR FRANCA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS E ARTEFATOS e DORIVAL DOS SANTOS FERREIRA – EPP**, utilizando-se dessas empresas para declarar-se indevidamente como **OPTANTE pelo SIMPLES Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições, como INTERPOSTA PESSOA com a finalidade de contratar***

*segurados empregados com redução de encargos previdenciários, uma vez que, por ser optante pelo SIMPLES não recolhe a contribuição previdenciária patronal, mostra a intenção dolosa de seus sócios, de eximir-se de pagamento de tributo, com o claro objetivo de tributação favorecida, denotando o elemento subjetivo do dolo e ensejando a aplicação da multa agravada.*

*Desta forma, se estivesse acompanhado o lançamento as ditas matérias onde há reconhecimento dos donos da autuada que o número de funcionários dela não é o que consta em seus cadernos contábeis, subsumiria perfeitamente ao tipo previsto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.*

*Neste aspecto haveria de se aplicar a multa agravada prevista no art. 44, inciso I e 10, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.*

*Todavia, com todo o respeito ao Fiscal Autuador não faz parte deste mundo jurídico as ditas declarações de reconhecimento de números de funcionário maior do que ela (Recorrente) apresenta.*

E acrescenta:

*Com efeito, cabe/caberia à autoridade lançadora demonstrar de forma pormenorizada suas razões no sentido de que a contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do crime arquitetado pela autuada.*

...

*In casu, o fato de constar do Relatório Fiscal da Autuação as razões que levaram à fiscalização a desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, caracterizando os respectivos sócios e/ou funcionários como segurados empregados da autuada não suprime o dever legal do fisco de justificar e comprovar o crime a ser imputado ao contribuinte.*

Inconformada com a desqualificação da multa e citando como paradigmas os acórdãos de nº 2403002.985 e 2401003.562, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial argumentando que "os próprios contornos da situação fática descrita pela fiscalização e cujo acerto foi devidamente proclamado em todas as instancias administrativas, já demonstram a prática de conduta dolosa, fraudulenta e/ou simulatória suficiente para a exasperação do percentual da multa aplicada. Noutros termos, a conduta dolosa, fraudulenta e/ou simulatória praticada pela empresa autuada foi efetiva e devidamente comprovada, de modo suficiente para a manutenção da multa qualificada, considerando-se que os elementos apresentados pela autoridade fiscal deixaram claro a utilização indevida de mão-de-obra contratada por meio de empresas interpostas."

Mesmo intimado, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Relatora

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional com base no art. 67 do então vigente Regimento Interno do CARF, contra Acórdão de nº 2301-004.324 que por unanimidade de votos a) negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte, no que tange à caracterização dos segurados como empregados e demais questões alegadas, e II) por maioria de votos a) deu provimento parcial a fim de excluir a qualificação da multa, devido à ausência de dolo.

No que tange a parte recorrida, multa qualificada, a ementa do acórdão assim dispõe:

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS***

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010*

*AI's DEBCAD's sob n.ºs 51.038.1286 e 51.038.1294*

*Consolidado em 15/05/2013*

...

***MULTA QUALIFICADA. DESCABIMENTO.***

*No âmbito das contribuições previdenciárias, anteriormente administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária, na maioria dos casos inexistia o devido cuidado em caracterizar a conduta dolosa do contribuinte para efeito de comprovação dos crimes fiscais do dolo, fraude ou simulação. A fiscalização tão somente informava à notificada da existência de Representação Fiscal para Fins Penais, sem o devido aprofundamento na matéria.*

*Isto porque, além de inexistir multa de ofício qualificada, àquela época, vigia o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, o qual contemplava o prazo decadencial de 10 (dez) anos, independentemente de antecipação de pagamento e/ou ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil ("Super Receita"), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em*

*observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.*

*Diante desses fatos, com a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, associada com os novos procedimentos adotados pela RFB e a transferência de competência para julgamento das contribuições previdenciárias do CRPS para o CARF, passou a ser de extrema importância a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, para efeito de aplicação do prazo decadencial, do artigo 150, § 4, ou artigo 173, inciso I, do CTN.*

*No caso em tela a forte indícios da existência de qualquer um dos três comportamentos, todavia, não comprovado. Razão pela qual não há como aplicar a multa qualificada.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

Já me manifestei no sentido de que a aplicação da multa qualificada somente é cabível quando o sujeito passivo tenha agido com o evidente intuito de fraude, conduta que deve ser incontestavelmente justificada e comprovada: deve-se comprovar que a ação ou omissão do contribuinte foi dolosa, requisito indispensável para qualificação.

Também já me manifestei no sentido de que um contribuinte ao estruturar um planejamento tributário, prática que se baseada em atos lícitos é, na verdade, um direito do sujeito passivo - sempre o fará no intuito de reduzir o valor do imposto (essa é sua função) e isso por si só não pode ser considerado como ato fraudulento.

Entretanto, ao contrário do voto do Relator no acórdão recorrido, há nos autos elementos suficientes para justificar a qualificação da multa, até porque o dolo que justificou a desconsideração da personalidade jurídica e o conseqüente reconhecimento do vínculo de emprego, é, no meu entender, o mesmo dolo que caracteriza o tipo Fraude previsto no art. Art 72 da Lei nº 4.502/64.

Ao analisar o relatório fiscal percebemos que o ato praticado pelo contribuinte não pode ser classificado como 'planejamento tributário', afinal utilizar-se de interposta pessoa (empresas do Simples) com o intuito de camuflar o real valor dos tributos devidos não pode ser considerado conduta lícita. Ocorreu uma deliberada ação do contribuinte no intuito de lesar o fisco e os fatos narrados pelo fiscal são suficientes para comprovar o dolo.

Vejam os alguns exemplos dessa conduta dolosa:

*1. Havia na Recorrente a documentação das demais empresas, tais como: contrato social; livro caixa; folha de pagamento; contratos de prestação de serviços celebrados com terceiros, dentre outros;*

*2. Verificou a Fiscalização que quase todas as 'Interpostas' encontravam-se com endereço sede localizado no mesmo da Recorrente, sendo elas abrigadas pela Point Shoes;*

*3. Segundo a Fiscalização, em que pese estarem as 'Interpostas' albergadas na Recorrente, elas não possuíam despesas de produção e tão pouco de manutenção;*

4. Verificou a Fiscalização que as empresas 'Interpostas', muitas delas não possuíam receita o suficiente para honrar com a despesa da massa salarial;

5. Que em 05/08/2008 houve pagamento da Point Shoes a empresa Dorival, no valor de R\$ 43.000,00 e no mesmo dia foi feito um pagamento no valor de R\$ 38.237,00 referente a "DEBITO PAGTO DE SALÁRIO";

6. Em 19/08/2008 houve uma transferência da POINT SHOES para a DORIVAL no valor de R\$ 65.000,00, e no mesmo dia houve um débito na DORIVAL de R\$ 62.861,00 referente a "DEBITO PAGTO DE SALÁRIO";

7. Segundo a Fiscalização esta prática também foi utilizada com as empresas FRANK, VALDOMIRO, FÁBIO, GLAMOUR, TOP e ESCA;

8. Várias iniciais de ação trabalhista onde figuram no pólo passivo, a Recorrente mais uma ou duas 'Interpostas';

9. Dos contratos com as 'Interpostas' Terceirizadas contatou a Fiscalização que esses contratos foram denominados como "INSTRUMENTO DE CONTRATO DE TRABALHO DE TERCEIRIZAÇÃO INDUSTRIAL", sendo seu objeto a prestação de serviços de mão de obra especializada na industrialização de sapatos femininos pelas empresas VALDOMIRO, FABIO, FRANK, TOP, GLAMOUR e DORIVAL dentro das dependências da POINT, onde esta não cobrava dos prestadores desses serviços despesas com custos de aluguel predial, energia elétrica, água, telefone, manutenção de máquinas e predial ou qualquer outra despesa durante o período de vigência do contrato;

10. Quanto as notas fiscais emitidas pelas empresas FRANK, VALDOMIRO, FABIO, GLAMOUR e TOP, verificou-se que as mesmas não foram contabilizadas nos Livros contábeis dessas empresas, demonstrando que nem sequer contabilizavam suas receitas de prestação de serviços;

11. Quanto ao vínculo empregatício de funcionários das 'Interpostas' com a Recorrente, a Fiscalização procedeu uma pesquisa no sistema CNIS – Cadastro Nacional de Informações e constatou que muitos funcionários possuíam vínculos com mais de duas empresas do grupo em tela.

12. Havia vínculo entre os titulares/sócios das empresas envolvidas, cuja qual foi constado também na pesquisa do item anterior, onde foi demonstrado o vínculo dos sócios com várias empresas;

13. Nos termos de declaração extraídos do interrogatório da Fiscalização com os proprietários da FRANK, DORIVAL e FÁBIO obteve-se a confissão que elas funcionavam no interior da Recorrente, sendo que a parte administrativa de suas empresas eram realizadas por funcionários da POINT SHOES;

*14. Que o dono da ESCA é o contador da POINT SHOES;*

*15. Que a partir de 05/2010, constatou que a quantidade de funcionários da ESCA aumenta muito, coincidindo com o fim das empresas Fábio, Valdomiro, Frank e Dorival encerraram suas atividades;*

*16. Há várias procurações das 'Interpostas' concedendo poder a pessoas que figuram como sócios da POINT SHOES e ou funcionários de importância essencial nela, ou sendo proprietário da ESCA;*

*17. Quanto aos responsáveis pela apresentação das GFIPs de todas as empresas envolvidas, constatou a Fiscalização que a responsabilidade era da POINT SHOES, eis que o telefone para contato é o mesmo e, pelo campo email, pode-se concluir que foram entregues a partir de um mesmo local, e, o nome do contato pode-se ver que é sempre a mesma pessoa para as empresas POINT SHOES e TOP, sendo a mesma pessoa em comum para as empresas DORIVAL, FABIO, FRANK e VALDOMIRO, concluindo que toda administração dessas GFIPs era feita em um mesmo local, qual seja, o departamento de Recursos Humanos da POINT SHOES, que detinha toda documentação necessária para a confecção dessas GFIPs.*

Os argumentos e provas apresentados pelo contribuinte não foram suficientes para afastar a caracterização da conduta dolosa, melhor das condutas, por ele praticadas com o único intuito de lesar o fisco e reduzir indevidamente o valor do tributo devido.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e mantenho a multa qualificada.

*(Assinado digitalmente)*

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri