



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

**Processo nº** 15940.720037/2011-76  
**Recurso nº** 999.999 Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-003.547 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de junho de 2013  
**Matéria** CONT. PREV. - INTERPOSIÇÃO DE EMPRESA DO SIMPLES  
**Recorrente** CVC - INCORPORAÇÕES E CONSTRUÇÕES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

**PERÍCIA. INDEFERIMENTO POR SER PRESCINDÍVEL.**

A perícia requerida é indeferida, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 8.748/1993, por se tratar de medida absolutamente prescindível, já que constam dos autos todos os elementos necessários ao julgamento.

**NULIDADE NA FASE FISCALIZATÓRIA. NATUREZA INQUISITORIAL DO PROCEDIMENTO. INAPLICABILIDADE DOS IMPERATIVOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.**

No rito do procedimento administrativo fiscal, a fase de investigação, preliminar à lavratura do Auto de Infração, é inquisitória, sendo o contraditório e a ampla defesa exercidos quando da instauração do devido processo legal, mediante a apresentação de impugnação instruída com os argumentos e provas de que disponha o sujeito passivo.

**SIMULAÇÃO. PROVA INDICIÁRIA. NECESSIDADE DE INDÍCIOS CONVERGENTES.**

A simulação é a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de enganar terceiros. Por sua natureza, a simulação é provada pela prova indiciária. A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. No caso em análise, há farta coleção de indícios convergentes que apontam a presença dos elementos caracterizadores da simulação.

**LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO**

**DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN.  
LIMITAÇÃO DA MULTA DE MORA APLICADA ATÉ 11/2008.**

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa de mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, : I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Relator

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior, Damião Cordeiro de Moraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pela (o) interessada (o).

Os fatos foram bem relatados no Acórdão *a quo*, fls. 398, conforme segue:

*Trata-se de ação fiscal desenvolvida no contribuinte acima identificado ao amparo do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 0810500.2009.00240, com o fito de verificar o regular cumprimento de suas obrigações tributárias e que redundou na lavratura dos seguintes Autos de Infração de Obrigação Principal (AIOP) e Autos de Infração de Obrigação Acessória (AIOA):*

*i) AIOP DEBCAD nº 37.068.125-8: Constitutivo de contribuições destinadas à Seguridade Social, parcela dos segurados empregados incidentes sobre suas remunerações, a qual compete à empresa o desconto e o recolhimento aos cofres públicos, no importe de R\$ 455.053,96 (Quatrocentos e cinquenta e cinco mil, cinquenta e três reais e noventa e seis centavos), valor consolidado em 27/06/2011;*

*ii) AIOP DEBCAD nº 37.068.126-6: Constitutivo de contribuições destinadas à Seguridade Social, parcela da empresa incidente sobre a remuneração dos segurados empregados da Previdência Social que lhes prestaram serviços, no importe de R\$ 1.323.732,42 (Um milhão, trezentos e vinte e três mil, setecentos e trinta e dois reais e quarenta e dois centavos), valor consolidado em 27/06/2011;*

*iii) AIOP DEBCAD nº 37.068.127-4: Constitutivo de contribuições destinadas às outras entidades ou fundos, ditas 'terceiros', a saber FNDE (Salário-Educação), INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, no importe de R\$ 333.810,72 (Trezentos e trinta e três mil, oitocentos e dez reais e setenta e dois centavos), valor consolidado em 27/06/2011;*

*iv) AIOA DEBCAD nº 37.068.128-2: Decorrente do descumprimento da obrigação acessória de exibir qualquer documento ou livro relacionado com essas contribuições, ou apresentá-los de maneira que não atenda às formalidades legais exigidas, com informação diversa da realidade ou com a omissão de informação verdadeira – Código de Fundamentação*

*Legal – CFL – 38, no importe de R\$ 15.235,55 (Quinze mil, duzentos e trinta e cinco reais e cinquenta e cinco centavos);*

*Segundo o Relatório Fiscal – RF o lançamento foi realizado de ofício com supedâneo no art. 33, §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91 (lançamento arbitrado por aferição indireta das bases de cálculo) em razão da constatação de que “ (...) a empresa notificada apresentou documentos com informações diversas da realidade, omitindo informações verdadeiras, não registrando o seu movimento, simulando uma situação jurídica inexistente”.*

*Nesse compasso, relata que ao examinar os livros contábeis da autuada apurou que “(...) a empresa CVC INCORPORAÇÕES valeu-se de uma empresa optante pelo SIMPLES FEDERAL/NACIONAL, CVC STEEL ESTRUTURAS METÁLICAS EPP CNPJ 07.422.451/0001-66 para registrar seus funcionários deixando assim, de recolher as contribuições previdenciárias devidas.”*

A fiscalização fundamentou a acusação numa série de fatos que constam resumidos no Acórdão *a quo* da seguinte maneira:

*- prestação de serviços com exclusividade da segunda para a primeira, constatado mediante análise das notas fiscais emitidas pela CVC STEEL;*

*- inexistência de compras de matéria-prima para fabricação de estrutura metálica na empresa CVC STEEL;*

*- inexistência de faturamento suficiente para suportar a folha de pagamento da CVC STEEL;*

*- registro contábil na CVC STEEL de empréstimo efetuado pela empresa autuada em seu favor sem comprovação por documento hábil e idôneo que o comprove; de igual forma, não se comprova o pagamento do referido empréstimo nem se encontra escriturado na contabilidade da autuada;*

*- empregados na CVC STEEL com atividades diversas do objeto social da empresa, tais como pedreiros, serventes, auxiliares, encanadores, que são funções tipicamente ligadas à construção civil (CVC INCORPORAÇÕES) e desnecessários na fabricação e montagem de estruturas metálicas; aduz que a atividade de fato da CVC STEEL a tornaria impedida de optar pelo SIMPLES;*

*- análise do quadro societário da CVC STEEL, na qual o sócio administrador, sr. Edson Novaes da Silva, detentor de 99% das quotas do capital social e responsável por, em média, 150 empregados por diversos anos, encontra-se registrado como empregado na empresa autuada (CVC INCORPORAÇÕES) desde 01/07/2008 na função de encarregado administrativo; nesse tópico conclui que o sócio e a empresa figuram apenas como pessoas interpostas para legitima a empresa CVC STEEL que, na realidade, não passaria de um departamento da CVC INCORPORAÇÕES;*

- ainda concernente ao quadro societário, identificou o sr. José Novais dos Santos como sócio de ambas as empresas – CVC INCORPORAÇÕES e CVC STEEL – e o sr. João Gonçalves da Silva, antigo empregado da empresa CVC STEEL na função de encarregado de construção civil. Prossegue o relato fiscal apontando as razões para considerar a folha de pagamento da CVC STEEL como sendo, na verdade, da CVC INCORPORAÇÕES que, de fato, serviram para base-de-cálculo das contribuições lançadas. Nesse sentido, aduz:

- existência de dispêndios da empresa CVC STEEL suportados e contabilizados regularmente pela CVC INCORPORAÇÕES, tais como despesas com alimentação dos empregados utilizados em diversas obras de construção civil, despesas com material de segurança no trabalho, despesas com uniforme de empregados e com produtos de higiene e limpeza; ressalta que as obras eram da CVC INCORPORAÇÕES que, no entanto, mantinha diminuto quadro de empregados, fator que não justificaria o elevado gasto contabilizado que, no entanto, torna-se compatível com a quantidade de empregados relacionados pela CVC STEEL; nesse sentido aponta várias obras de construção civil em que se configurou a situação relatada;

- existência de um mesmo profissional na função de 'contador' de ambas as empresas, muito embora não tenha encontrado na contabilidade da empresa construtora o registro de qualquer pagamento pelos serviços prestados;

- pagamentos, pela CVC INCORPORAÇÕES, de despesas de viagem para os empregados registrados na CVC STEEL; de igual forma, há pelo menos um pagamento de acordo trabalhista efetuado pela empresa autuada para empregado registrado pela CVC STEEL;

- aponta a existência de um avião de propriedade da empresa autuada cujo piloto encontra-se regularmente registrado na empresa CVC STEEL;

- na mesma linha, identificou pagamentos de linha telefônica da CVC INCORPORAÇÕES que, ao ser acionada, teria sido atendido por empregado registrado na empresa CVC STEEL;

- identificou, também a contratação de maquinários e equipamentos sem mão de obra pela empresa autuada que, no entanto, não possui nenhum empregado na função de operador de máquinas; do contrário, analisando-se o quadro de empregados da CVC STEEL constata-se a existência de diversos empregados desempenhando essa função;

- por fim, aponta que embora com endereços diferentes, os atos administrativos de ambas as empresas são praticado em um único local, ao qual a fiscalização se reporta como tendo sido atendida por ambas, durante a ação fiscal; por outro lado, atesta que os prédios comerciais em que se encontram registradas são contíguos, conforme verificação 'física' efetuada no local.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 27/06/2011, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 291/329, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 7ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto, no Acórdão de fls. 396/414, julgou a impugnação improcedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 14/03/2012, fls. . 418.

O recurso voluntário, apresentado em 13/04/2012, fls. 423/466, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Entende que o lançamento contém abusividades e ilegalidades, merecendo ser anulado.

Haveria violação ao art. 142 na medida em que o agente fiscal não poderia aplicar penalidades, apenas poderia fiscalizar a contribuição.

O auditor não teria juntado aos autos provas para legitimar a autuação, apenas citou indícios.

Sustenta que inexistem pessoas jurídicas interpostas, grupo de empresas ou responsabilidade subsidiária.

Aponta que os quadros societários das empresas CVC Steel e CVC Incorporações são distintos.

A CVC Steel recebeu regularmente por serviços prestados à CVC Incorporações.

Se existissem empresas interpostas não haveria contratos, emissões de notas fiscais, enfim haveria ocultação das atividades, o que não ocorreu no caso.

O fato de as notas fiscais da CVC Steel terem sido emitidas somente para a CVC Incorporadora não autoriza a conclusão de existência de irregularidade, pois foi apenas uma opção da CVC Steel para prestar um bom serviço diante de sua parca estrutura.

A falta de compra de matéria prima por parte da CVC Steel deve-se ao conteúdo dos seus contratos que estipulam o fornecimento de material pela contratante.

O fato de o faturamento da CVC Steel não ser suficiente para fazer frente às usas despesas deve-se a uma falha do administrador.

Insiste na regularidade do empréstimo concedido à CVC Steel pela recorrente, pois estão formalmente regulares. Não teria havido empréstimo e sim adiantamento dos pagamentos.

A presença de profissionais de diversas categorias no quadro da CVC Steel deve-se às exigências do trabalho e as características do mercado profissional.

Admite que a CVC Steel foi constituída pelo Sr. Edson Novais e pelo sócio-proprietário da recorrente. Posteriormente, o Sr. José Novais foi substituído pelo Sr. João

Gonçalves. O fato de este último ter sido funcionário da recorrente não traz em si qualquer irregularidade.

Admite que em alguns casos teve que adimplir as obrigações da CVC Steel para evitar ser penalizada por multas contratuais, pois esta passava por dificuldades financeiras.

A utilização do mesmo contador não pode ser tomada como irregularidade, pois isso se deveu à competência do profissional e a eventualidade da prestação de serviços por este.

Como a CVC Steel não vinha conseguindo suportar suas obrigações trabalhistas, a recorrente teve que assumir algumas delas, como, por exemplo, o acordo com o Sr. Leonardo Knoop.

Reconhece ser proprietária de um avião, mas não admite que a contratação de um piloto por meio da CVC Steel autorize a presunção de empresa interposta.

Embora tenha quadro de funcionários enxuto, tinha condições de viabilizar o exercício de suas atividades.

Aponta que as duas empresas estão instaladas em endereços distintos.

Teria havido cerceamento de defesa, pois não foi permitida uma adequada instrução probatória.

Discute a apuração da base de cálculo que alega ter sido feita por aferição e não com base na contabilidade.

Ao fim, protesta por prova pericial.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mauro José Silva:

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento, conforme veremos a seguir.

Passamos a apresentar nossa análise sobre cada um dos pontos abordados no Recurso Voluntário que sejam relevantes para o deslinde do presente, bem como sobre as eventuais questões de ordem pública identificadas no caso.

### Perícia requerida – indeferimento

A perícia requerida é indeferida, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 8.748/1993, por se tratar de medida absolutamente prescindível, já que constam dos autos todos os elementos necessários ao julgamento. Ademais, a recorrente não cumpriu os requisitos do inciso IV do art. 16 do Decreto 70.235/72.

### Da violação ao devido processo legal por ofensa ao contraditório e/ou ao direito à ampla defesa na fase fiscalizatória

A recorrente aduz que houve violação do devido processo legal durante a fase fiscalizatória, na medida em que o prazo originalmente concedido era muito curto e seu pedido de dilação deste não foi atendido.

Não há como acolher a pretensão da recorrente de violação ao devido processo legal, seja por ofensa ao contraditório ou à ampla defesa, pois os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória não se sujeitando ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois de lavrado o auto de infração e instalado o litígio administrativo é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa.

Nesse sentido, já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

*NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO-A fase de investigação e formalização da exigência, que antecede à fase litigiosa do procedimento, é de natureza inquisitorial, não prosperando a arguição de nulidade do auto de infração por não observância do princípio do contraditório. Assim também a mesma arguição, quando fundada na alegação*

*de falta de motivação do ato administrativo, que, de fato, não ocorreu. (Acórdão 101-93425)*

Sem que fique demonstrado que após o início do litígio houve ofensa ao contraditório ou à ampla defesa, não há como acatar a pretensão da recorrente de nulidade.

### **Nulidade por inconsistências no lançamento**

Ao contrário do que afirma a recorrente, o lançamento foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e das obrigações acessórias, fazendo constar, nos relatórios que compõem a autuação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas, cumprindo adequadamente os preceitos do art. 142 do CTN.

O Relatório Fiscal, juntamente com todos os anexos do AI constantes dos autos, traz todos os elementos que motivaram a lavratura do lançamento e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Incabível a declaração de nulidade de lançamento que traz um enquadramento legal das infrações que permite ao sujeito passivo identificar os dispositivos legais aplicáveis de modo a construir adequadamente sua defesa. O enquadramento legal contido no lançamento de ofício não contém qualquer vício que resulta na nulidade. No mesmo sentido há vários julgados deste Colegiado:

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INEXISTÊNCIA*  
*Inexiste nulidade no auto que contém a descrição dos fatos e seu enquadramento legal, permitindo amplo conhecimento da alegada infração. ( Ac. 1º CC - 108-05.383)*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE -*  
*Contendo o auto de infração completa descrição dos fatos e enquadramento legal, mesmo que sucintos, atendendo integralmente ao que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, especialmente quando a infração detectada foi simples falta de recolhimento de tributo. ( Ac. 2º CC - 202-11700)*

*PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO -*  
*CERCEAMENTO DE DEFESA - Incabível a arguição de nulidade do procedimento fiscal quando este atender as formalidades legais e for efetuado por servidor competente. Estando o enquadramento legal e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa. O cerceamento do direito de defesa não prevalece*

*quando todos os valores utilizados na autuação se originam de documentos e demonstrativos constantes nos autos do processo. (Acórdão 1º CC, 106-13409)*

Entendemos que o lançamento cumpriu as exigências do art. 142 do CTN, o que resulta em afastarmos o argumento de nulidade do referido ato administrativo.

### **Da prova indiciária no direito tributário**

A recorrente não admite a prova indiciária no direito tributário, o que nos induz a alguns considerações sobre tal tipo de elemento probatório.

Fabiana Del Padre Tomé, autora com obra relativamente recente e que é frequentemente citada no estudo das provas, é enfática ao afirmar que *“toda prova é indireta, pois nunca se tem acesso aos fatos, que são sempre passados. Daí por que toda prova é uma conjectura, levando à presunção acerca da ocorrência ou não de certo fato”*(A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2005, p. 94) e acrescenta que *“toda prova é indiciária, visto que jamais toca o objeto a que se refere”*(op.cit., p. 94). Em outro trecho de sua obra, a autora destaca que *“o indício em nada difere da prova”*(op. cit., p. 138).

A respeitável autora reconhece a existência de uma distinção tradicional entre indício e prova em função do grau de convicção que o fato provado acarrete no julgador, de modo que seria prova quando levar à certeza, e indício se dele decorrer mera possibilidade. Porém, sua lição é de que a verdade jurídica decorre da decisão do julgador após a análise do conjunto probatório.

Este, o conjunto probatório, pode ser composto por indícios que podem ser de duas espécies: indícios necessários e indícios contingentes.

Os indícios necessários revelam, com alto grau de probabilidade, determinada situação. Os indícios contingentes indicam de forma mais ou menos provável a ocorrência de certo acontecimento. Além de necessários ou contingentes, os indícios podem ser homogêneos ou heterogêneos. São homogêneos os indícios que tem conteúdo convergente, todos conduzindo ao mesmo resultado, ao passo que são heterogêneos os indícios que indicam fatos diversos.

A autora conclui que *“a força probatória de qualquer indício(...) deve ser avaliada no caso concreto, de modo que, havendo um único indício necessário(prova no sentido comumente empregado) ou vários indícios contingentes e convergentes, ter-se-á por provado o fato”*. (op. cit., p. 138-9).

É de ser observado que as lições de Fabiana Del Padre Tomé que adotamos divergem da doutrina de Marcus Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López(Processo administrativo fiscal federal comentado. 2. ed. São Paulo, Dialética, 2004, p. 173). O autor, em certo trecho de sua doutrina, exige que os indícios no direito tributário sejam graves, ou seja, sejam aceitos somente se tiverem como consequência apenas um único fato. Essa exigência, no entanto, é qualidade dos indícios chamados necessários e que se equiparam ao que comumente se denomina de prova. Deixam de ser indícios, portanto. Exigir tal qualidade dos indícios é o mesmo que negar a utilidade deles para o direito tributário, mesmo quando convergentes. Em outro trecho de sua obra, entretanto, Marcus Vinicius admite a prova indiciária. Vejamos:

*“O trabalho investigatório realizado pelo agente fiscal é muito parecido com o desenvolvido pelo paleontólogo que aproveita diversas peças análogas de um animal. Completando-as uma com outras para formar o esqueleto do animal. Nesse trabalho de reconstrução, Le não precisa obter todos os ossos do esqueleto para ter uma idéia clara e precisa do animal e a certeza da espécie que foi descoberta. Basta que o conjunto de vestígios lhe dê segurança de suas conclusões. O julgador, de maneira análoga, vai reunindo indícios que permitem inferências sobre determinados fatos. Utiliza-se da combinação desse indícios que permitem inferências sobre determinados fatos. Utiliza-se da combinação desses indícios, sua comparação e a exclusão das hipóteses contraditórias, de modo a reconstruir o passado de forma segura.”(p. 173)*

Fácil notar, portanto, que mesmo Marcus Vinicius e Maria Teresa admitem a prova indiciária no direito tributário.

Sobre o assunto, não poderíamos deixar de fazer referência ao mestre Alberto Xavier (*Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 133), que assim expressa seu entendimento:

*“Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção. Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substitutiva) prevista na lei: só que num caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.”*

O que queremos destacar de tais abalizadas lições é que não somente as provas ou indícios necessários é que conduzem à certeza jurídica construída pelo julgador, mas também um conjunto de indícios contingentes e convergentes. Cada um dos indícios contingentes nunca se equipara, isoladamente, a um indício necessário (prova no sentido tradicional) e não pode ser excluído do conjunto probatório por tal razão. A análise de um conjunto de indícios contingentes deve ser feita em duas etapas. Na primeira, analisamos a existência em si de cada indício. Na segunda etapa, analisamos o conjunto de indícios para qualificarmos se tratamos de um conjunto de indícios contingentes e convergentes. Se forem contingentes e convergentes, os indícios que compõem o conjunto terão alto valor probatório,

habilitando-se a fundamentar o convencimento do julgador que emitirá sua decisão conformadora da verdade jurídica aplicável ao caso. Por óbvio, não podemos olvidar da possibilidade da utilização da análise do conjunto probatório baseado em indícios para o direito tributário.

Que qualidade superior ao direito penal teria o direito tributário para negarmos a utilização de conjuntos indiciários, tendo em vista que no direito penal tal metodologia probatória é amplamente aceita? Se aqui lidamos com o patrimônio do contribuinte, no direito penal tratamos da liberdade do cidadão. Teria o patrimônio um valor mais nobre que a liberdade individual em nosso Estado Democrático? Direito de tal sorte que na análise das provas no direito que pode afetar o patrimônio devemos ser mais restritivos do que no direito que afeta a liberdade? Teria a legalidade tributária uma força jurídico-axiológica maior que a legalidade no direito penal?

Com todo respeito aos que pensam diferente, nossa resposta é não! Se para o direito penal é assente a utilização da análise do conjunto indiciário, o direito tributário há de admiti-la.

Talvez a busca por uma verdade material como corolário do princípio da legalidade seja o argumento dos que querem afastar do direito tributário a análise do conjunto indiciário. Mas voltando-nos para as lições de Fabiana Del padre Tomé, é certo que “*a verdade que se busca no curso do processo de positivação do direito, seja ele administrativo ou judicial, é a verdade lógica, quer dizer, a verdade em nome da qual se fala, alcançada mediante a constituição de fatos jurídicos, nos exatos termos prescritos pelo ordenamento: a verdade jurídica*”. O que comumente é denominado princípio da verdade material se conforma na possibilidade de a administração pública carrear aos autos outras provas de modo a possibilitar que sua decisão se aproxime da realidade. Não se relaciona, portanto, com a vedação à análise do conjunto indiciário.

Registramos que no CARF, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais, há várias decisões que acatam a utilização da prova indiciária:

*Acórdão 107-08326*

*PAF - PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, quando a sua formação está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levam ao convencimento do julgador.*

*Acórdão 107-07083*

*PAF – PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é aceita em matéria tributária, quando formada a partir de um juízo instrumental que leve em conta a existência de vários indícios convergentes.*

*Acórdão CSRF/01-05.132*

*PAF – PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. O que não se aceita no Processo Administrativo Fiscal é a autuação sustentada em indício*

*isolado, o que não é o caso desses autos que está apoiado num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levaram ao convencimento do julgador.*

Tomando tais considerações jurídicas gerais sobre os indícios, passamos a outras questões de relevo para o caso.

### **Considerações jurídicas sobre a simulação**

Inicialmente, cabe tecer algumas considerações sobre simulação, que no direito brasileiro o seu conceito encontra-se positivado no § 1º do art. 167 da Lei nº 10.406, de 11 de janeiro de 2002, que dispõe:

*“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.*

Além do texto legal, é importante ter em vista a posição da doutrina a respeito do significado e do alcance do que nele está contido. Pontes de Miranda assim comenta este artigo, com sua habitual visão sistemática (Tratado de Direito Privado, 1ª ed. atualizada, Campinas: Bookseller, 2000, tomo IV, p. 442 e ss):

*“Em toda simulação há a divergência entre a exteriorização e a volição, quer seja quanto ao objeto, ou, melhor, quanto à matéria, de re ad rem (B vende manuscritos, dizendo vender pastas), ou quanto à pessoa, de personam ad personam (A doa a C, dizendo doar a B), ou quanto à categoria jurídica, de contractu ad contractum (A doa dizendo vender), ou quanto às modalidades, de modo ad modum (contrata sob condição de não casar, dizendo que o faz sob condição de morar em certo país), ou quanto ao tempo, de tempore ad tempus (contratou por cinco anos a casa, dizendo ser por três anos), ou quanto à quantidade, de quantitate ad quantitatem (A vende seis caixas e o contrato fala de três), ou quanto a fato, de facto ad factum (A declara que pagou, e não pagou, ou vice-versa), ou quanto ao lugar, de loco ad locum (A assina como se*

*fora concluído no Brasil o contrato que concluíra no Uruguai; cf. Alvaro Valasco, Decisionum Consultationum, II, 369).*

(...)

*A simulação supõe que se finja: há ato jurídico, que se quis, sob o ato jurídico que aparece; ou não há nenhum ato jurídico, posto que haja a aparência de algum. A cavilação pode estar à base do dolo, da fraude à lei, da simulação e da fraude contra credores. Daí as semelhanças entre as figuras, suscitando confusões.”*

Aduz ainda que são elementos dos atos simulados (p. 458):

*“a) a simulação do outorgado (art. 102, I), ou da categoria jurídica (art. 102, II), ou da data; b) o propósito de simular; c) o prejudicar ou poder prejudicar a terceiros, ou violar a lei (art. 104).”*

Além de Pontes, outros estudiosos da teoria geral do direito também se debruçaram sobre o tema. Marcos Bernardes de Mello assim conceitua simulação (Teoria do Fato Jurídico: Plano de Validade, 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 153):

*“Simular significa, na linguagem comum, aparentar, fingir, disfarçar. Simulação é o resultado do ato de aparentar, produto do fingimento, da hipocrisia, do disfarce. O que caracteriza a simulação é, precisamente, o não ser verdadeira, intencionalmente, a manifestação de vontade. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece. ‘Ostenta-se o que não se quis; e deixa-se, inostensivo, aquilo que se quis’.*

*Do ponto de vista jurídico, no entanto, a simulação somente constitui defeito invalidante do ato jurídico quando praticada com a intenção de prejudicar terceiros, mesmo quando não havendo má-fé, efetivamente lhes cause dano. À base do ato simulado estão o seu caráter mentiroso e sua natureza danosa a terceiros.”*

Washington de Barros Monteiro esclarece em sua obra *Curso de Direito Civil*, 33ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, vol I, p. 207:

*“Como o erro, simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido. Como diz Clóvis, em forma lapidar, é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.”*

A seguir, p. 208:

*“A própria causa simulandi tem as mais diversas procedências. Ora visa a burlar a lei, ora a fraudar o fisco, ora a prejudicar a credores, ora a guardar em reserva determinado negócio.”*

Washington de Barros Monteiro (*Curso de Direito Civil*", Ed. Saraiva, 29ª edição, 1º vol., págs. 209/210), ao analisar a figura do ato simulado, à luz dos artigos 102 e 105 do antigo Código Civil Brasileiro, apresenta como uma das hipóteses de simulação o ato jurídico que "não é efetuado entre as próprias partes, aparecendo então o testa de ferro, o

presta-nome, ou a figura de palha". O art. 167 do Código Civil, que reproduz o art 102 do antigo Código Civil -, entre as hipóteses de simulação enumeradas, cita os atos jurídicos que "aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem".

Ainda Washington de Barros Monteiro, comentando a espécie de simulação por interposição de pessoa, afirma: "O intuito do declarante é o de inculcar a existência de um titular de direito, mencionado na declaração, ao qual, todavia, nenhum direito se outorga ou se transfere, servindo seu nome exclusivamente para encobrir o da pessoa a quem de fato se quer outorgar ou transferir o direito de que se trata".

Caio Mário da Silva Pereira, em Instituições de Direito Civil, 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, vol I, p. 339, assim trata a matéria:

*"...Consiste a simulação em celebrar-se um ato, que tem aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir. Como em todo negócio jurídico, há aqui uma declaração de vontade, mas enganosa.*

...

*Pode a simulação ser absoluta ou relativa. Será absoluta quando o ato encerra confissão, declaração, condição ou cláusula não verdadeira, realizando-se para não ter eficácia nenhuma. Diz-se aqui absoluta, porque há uma declaração de vontade que se destina a não produzir resultado. ... A simulação diz-se relativa, também chamada dissimulação, quando o ato tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (...), ou quando aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem (e.g., a venda realizada a um terceiro para que este transmita a coisa a um descendente do alienante, a quem este, na verdade, tencionava desde logo transferi-la. É relativa em tais hipóteses, porque à declaração de vontade deve seguir-se um resultado, efetivamente querido pelo agente, porém diferente do que é o resultado normal do negócio jurídico. ..."*

Alberto Xavier também oferece uma grande contribuição, tendo em vista a sua precisão ao explicar a simulação (Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva):

*Simulação "é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada) procedente de acordo entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiros."*

Dessa forma, a simulação poderá ser definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de enganar terceiros. No ato simulado ocorre a divergência entre a declaração externalizada, pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem seja visível em relação ao Fisco, e a vontade ou declaração interna, que pretendem seja a vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha eficácia a real intenção das partes, escondida por trás da declaração aparente. No processo de simulação há uma deformação da declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, com o objetivo de induzir terceiros (inclusive o Fisco) ao erro ou engano.

Didaticamente, pode-se distinguir a simulação em duas espécies, uma é a denominada absoluta, quando as partes praticam de forma ostensiva um ato, mas não pretendem, no íntimo, realizar qualquer negócio. O intuito é tão-somente o de enganar maliciosamente terceiros, pois as partes não pretendem, de fato, realizar qualquer negócio e, por conseguinte, não esperam qualquer resultado do ato simulado que executaram. Verifica-se, então, uma aparência de negócio, a um negócio sem conteúdo e inexistente quanto a seus efeitos. Neste caso, podemos citar como exemplo o caso da venda simulada de bens para fraudar credores, pois o intuito não é o de alienar bens, mas apenas subtraí-lo à eventual execução, não havendo entre as partes a intenção de qualquer negócio alternativo que o simulado pretendesse encobrir.

A segunda espécie é a simulação relativa, caracterizada quando as partes desejam negócio distinto do pactuado e aparente, quando o sujeito é diverso daquele que integra a relação jurídica aparente ou ainda quando há falsidade em qualquer outro elemento da relação jurídica. Nesta espécie, tem-se como exemplo típico o da venda de um bem para ocultar doação, sendo esta tributariamente mais onerosa do que aquela. Nesses casos, verifica-se um negócio verdadeiro, mas dissimulado, que se concretiza através de um negócio aparente dito simulado, conforme Antonio Roberto Sampaio Dória (in Elisão e evasão fiscal, São Paulo, Bushatsky, 1977, p.65). Constata-se, por vezes, a existência de dois contratos na simulação relativa, o contrato que se simula, destinado regra geral a fugir à aplicação da lei, e o contrato de fato realizado, que consubstancia o negócio escondido pela simulação.

### Simulação Invalidante

Para que a simulação afete a validade de um ato jurídico, ela há de ser nocente, nos termos do Código Civil de 1916:

*“Art. 103. A simulação não se considerará defeito em qualquer dos casos do artigo antecedente, quando não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei.”*

Os atos simulados que não prejudicam não têm sua validade afetada. Se a simulação for absoluta e inocente, não há ato jurídico. Se for relativa e inocente, o ato jurídico é válido e eficaz.

### Efeitos da simulação invalidante

De acordo com a teoria geral do direito, o ato simulado nocente é anulável. E, em geral, sua anulação permite que aflore o ato jurídico dissimulado.

Todavia, no campo do direito tributário, sem prejuízo da anulabilidade, outro efeito ocorre à simulação nocente, efeito que igualmente possibilita a eficácia do ato dissimulado. Essa consequência atribuída à simulação nocente pelo direito tributário, diferentemente da anulabilidade (que opera no plano da validade), dá-se no plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente a anulação deles para propiciar a extraversão, ou seja, o aparecimento do ato realmente praticado.

### Meios de prova da simulação

Os atos simulados são praticados justamente para ocultar os atos efetivos. Portanto, como decorrência de sua própria natureza, a prova direta dos fatos que as partes procuram encobrir é muito difícil, quando não impossível. Daí, da própria natureza de tais fatos, decorre a necessidade de construir-se, por meio de presunção, a prova da infração. Nesse sentido, manifesta-se também a doutrina, a exemplo do Prof. Caio Mário da Silva Pereira, em Instituições de Direito Civil, 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, vol I, p. 341:

*“A prova da simulação nem sempre se poderá fazer diretamente; ao revés, freqüentemente tem o juiz de se valer de indícios e presunções, para chegar à convicção de sua existência.”*

Tem-se, dessa forma, como ensina Maria Rita Ferragut, em Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001, p. 105, ao tratar das presunções *hominis* e da verdade material, uma prova indireta condutora da mesma “probabilidade fática” da prova direta, *in verbis*:

*“Assim tem a administração pública o dever-poder de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação a prática de atos simulatórios por parte do contribuinte, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. E essa liberdade pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não expressamente previstos em lei como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta.*

*A presunção hominis de forma alguma significa que a tributação ocorrerá baseando-se em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico. Por isso, resta uma vez mais observar que também a prova direta leva-nos à certeza jurídica e à probabilidade fática, já que não relata com certeza absoluta o evento inatingível. Detém, apenas, maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível.”*

Na mesma obra, ao tratar das Presunções Hominis e as Simulações Jurídicas, a autora complementa:

*“A presunção hominis assume importância vital, quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação e má-fé em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas.*

*Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação dos fatos propositadamente ocultados, simulados.*

*Segundo o art. 102 do Código Civil, haverá simulação ....*

*A prova indiciária tem por fim sanar as dificuldades que o caso concreto suscita ao conhecimento de fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa. Ocorre que, como muitos desses atos artificiosos*

*são realizados de maneira a conferir-lhes uma aparência lícita, se a fiscalização tiver que se restringir à forma das provas que lhe são apresentadas, não terá como saber se o evento descrito no fato realmente ocorreu. A perfeição formal de que o ato é revestido não tem o condão de afastar o dever-poder de busca da verdade material.” (grifei)*

Conforme Marcos Bernardes de Mello, a prova da simulação é difícil. Isso decorre da própria natureza dos atos simulados: são praticados justamente para ludibriar, buscando esconder os atos efetivos.

Sobre esse tema, manifesta-se Francisco Ferrara (A simulação nos negócios jurídicos, Campinas: Red Livros, 1999), verbis:

*“A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova directa. Melhor se deduz, se pode argüir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negócio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indirecta, de indícios, conjectural (per coniecturas, signa et urgentes suspiciones), e é esta que fere verdadeiramente a simulação, porque a combate no seu próprio terreno.”*

Ferrara, apesar de afirmar a dificuldade da prova direta da simulação, não se furta a abordar os meios probatórios indiretos, elencando-lhes os elementos, que classifica como relativos ao interesse em simular: às pessoas dos contraentes; ao objeto do negócio jurídico; à execução do negócio; à conduta das partes na realização do negócio.

Entre os diversos elementos capazes de provar a simulação apontada por Ferrara, destacam-se alguns, que merecem ser vistos em maior detalhe pela sua pertinência com o caso em análise.

Antes de tudo, segundo Ferrara, deve-se indagar a respeito da existência de motivo para a simulação, ou seja, “o interesse que leva as partes a estabelecer um acto simulado, a razão que conduz a fazer aparecer um negócio que não existe ou a mascarar um negócio sob uma forma diferente: é o porquê do engano”. Essa causa deve ser “séria e importante (suficiens e idônea)” de forma a justificar a simulação.

Quanto às partes, é importante verificar se existe ligação entre estas.

Também relevante é a falta de execução material do contrato, a qual, afirma Ferrara, é decisiva para caracterizar um negócio como simulado, tratando-se da “mais clara confissão” da simulação. Na execução apenas formal do negócio jurídico, este leva a mutações jurídicas que só se manifestam no campo do direito, comportando-se os contraentes, de fato, de acordo com outro negócio jurídico ou como se não tivesse negócio algum.

Tecidas essas considerações sobre simulação, passo a analisar a matéria objeto do presente litígio.

Embora a fiscalização não tenha utilizado diretamente a palavra simulação, o procedimento fiscalizatório cuidou de retirar o manto que escondia a verdadeira operação. Ou seja, o procedimento da fiscalização cuidou de colher elementos de prova que demonstrassem a existência de interposição de uma empresa tributada pela sistemática do SIMPLES. De fato, como iremos concluir, o conjunto probatório revelou que não se tratava de uma prestação de serviços entre CVC Steel e CVC Incorporações, mas somente uma máscara que escondia o vínculo entre os trabalhadores e a recorrente. A falta de referência direta à palavra simulação

em nada prejudica a defesa da recorrente, uma vez que a esta bastaria afastar cada um dos indícios apontados para afastar a conclusão de interposição de empresa.

É certo que nos autos temos um robusto conjunto de indício convergentes que corroboram a conclusão de que houve a interposição da CVC Steel com o objetivo de fraudar o pagamento de tributos.

Seguindo as lições de Ferrara, fomos buscar nos autos os três elementos que corroboram a existência de simulação com interposição de empresa.

O motivo para a simulação é óbvio na medida em que com a interposição da CVC Steel, a CVC incorporação submetia seus negócios a uma carga de tributos reduzida, uma vez a CVC Steel estava submetida à sistemática do Simples, na qual, notoriamente, recolhe um montante menor de contribuições previdenciárias. Tratando-se de fato notório, dispensa a prova, conforme art. 334, inciso I do Código de Processo Civil (CPC).

Quanto aos outros dois elementos que provam a simulação, temos indícios convergentes de sua existência: ligação entre as partes e falta de execução do contrato.

Os indícios que apontam para a ligação entre as partes são os seguintes:

*- análise do quadro societário da CVC STEEL, na qual o sócio administrador, sr. Edson Novaes da Silva, detentor de 99% das quotas do capital social e responsável por, em média, 150 empregados por diversos anos, encontra-se registrado como empregado na empresa autuada (CVC INCORPORAÇÕES) desde 01/07/2008 na função de encarregado administrativo;*

*- ainda concernente ao quadro societário, identificou o sr. José Novais dos Santos como sócio de ambas as empresas – CVC INCORPORAÇÕES e CVC STEEL – e o sr. João Gonçalves da Silva, antigo empregado da empresa CVC STEEL na função de encarregado de construção civil.;*

*- prestação de serviços com exclusividade ;*

*- existência de dispêndios da empresa CVC STEEL suportados e contabilizados regularmente pela CVC INCORPORAÇÕES, tais como despesas com alimentação dos empregados utilizados em diversas obras de construção civil, despesas com material de segurança no trabalho, despesas com uniforme de empregados e com produtos de higiene e limpeza;*

*- pagamentos, pela CVC INCORPORAÇÕES, de despesas de viagem para os empregados registrados na CVC STEEL; de igual forma, há pelo menos um pagamento de acordo trabalhista efetuado pela empresa autuada para empregado registrado pela CVC STEEL;*

*- existência de um avião de propriedade da empresa autuada cujo piloto encontra-se regularmente registrado na empresa CVC STEEL;*

*- contratação de maquinários e equipamentos sem mão de obra pela empresa autuada que, no entanto, não possui nenhum empregado na função de operador de máquinas; do contrário, analisando-se o quadro de empregados da CVC STEEL constata-se a existência de diversos empregados desempenhando essa função;*

*- embora com endereços diferentes, os atos administrativos de ambas as empresas são praticado em um único local, ao qual a fiscalização se reporta como tendo sido atendida por ambas, durante a ação fiscal; por outro lado, atesta que os prédios comerciais em que se encontram registradas são contíguos, conforme verificação 'física' efetuada no local.*

indícios: A falta de execução do contrato pode ser corroborada pelos seguintes

*- inexistência de compras de matéria-prima para fabricação de estrutura metálica na empresa CVC STEEL;*

*- inexistência de faturamento suficiente para suportar a folha de pagamento da CVC STEEL;*

*- existência de dispêndios da empresa CVC STEEL suportados e contabilizados regularmente pela CVC INCORPORAÇÕES, tais como despesas com alimentação dos empregados utilizados em diversas obras de construção civil, despesas com material de segurança no trabalho, despesas com uniforme de empregados e com produtos de higiene e limpeza;*

A utilização de mesmo contador e o fato de o telefone ser atendido por pessoa diversa da recorrente poderiam ser indícios de ligação entre as partes, porém com grau de probabilidade bastante pequeno. Seriam indícios bastante fracos que não consideramos em nosso convencimento.

Para cada um dos indícios apontados pela fiscalização e que acatamos, a recorrente apresenta uma justificativa, porém não nega a existência destes. Como não foram tomados isoladamente e sim em seu conjunto, a existência de possíveis justificativas isoladas não afasta o convencimento de que apontam para a existência de uma simulação de contratação de pessoa jurídica ou, em outras palavras, de uma interposição de empresa do Simples para se beneficiar da menor carga tributária a que estão submetidas tais empresas.

Por fim e em adição, como muito bem apontado no Acórdão *a quo*, o Tribunal Superior do Trabalho (TST) vem repudiando a interposição de empresas, como podemos ver a seguir:

*Súmula 331*

*CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE - Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003.*

*I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei n.º 6.019, de 03.01.1974).*

No mérito, portanto, não há como acatar os argumentos da recorrente pelos motivos acima expendidos.

**Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.**

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;

- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que

demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)*.” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Processo nº 15940.720037/2011-76  
Acórdão n.º **2301-003.547**

**S2-C3T1**  
Fl. 482

Por todo o exposto, voto no sentido **CONHECER e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário**, de modo a: (a) até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, limitar esta a 20%.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator