



<b>Processo nº</b>	10980.721792/2013-40
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2201-010.391 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	8 de março de 2023
<b>Recorrente</b>	PADRÃO GRAFIA INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

RECURSO COM MESMO TEOR DA IMPUGNAÇÃO. DECISÃO RECORRIDÀ QUE NÃO MERECE REPAROS.

Nos termos da legislação do Processo Administrativo Fiscal, se o recurso repetir os argumentos apresentados em sede de impugnação e não houver reparos, pode ser adotada a redação da decisão recorrida.

#### **DECADÊNCIA.**

O prazo decadencial a ser aplicado às contribuições previdenciárias quando não existe antecipação de seu pagamento pelo sujeito passivo é o contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

**COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. APURAÇÃO DOS FATOS. PRIMAZIA DA REALIDADE.**

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é competente para identificar o real contratante dos serviços prestados pelos trabalhadores, apurando o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos na realidade fática, na prática executiva da relação de trabalho, e não a partir de atos existentes meramente no plano formal, até porque estes atos, mesmo em face do direito privado, são nulos de pleno direito, uma vez caracterizada a hipótese legal do art. 9º da Consolidação das Leis do Trabalho.

**INTERMEDIAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. EMPRESA ARTIFICIAL INTERPOSTA.**

Os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los.

**APROPRIAÇÃO DE RECOLHIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.**

Por falta de amparo legal, não prospera o pedido formulado pela empresa autuada de dedução no lançamento de ofício de contribuições recolhidas indevidamente em nome de outra empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiyama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de fls. 188/202, a qual julgou procedente em parte o lançamento de Contribuição Social Previdenciária relacionado ao período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008, acrescido de multa lançada e juros de mora.

Peço vênia para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

1. O presente processo (Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, fls. 02) tem por objeto impugnação aos seguintes Autos de Infração, lavrados em face da empresa PADRÃO GRAFIA INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA (Padrão Grafia), acima identificada:

1.1 Auto de Infração nº 37.389.132-6, fls. 03/11 e 31/34, referente às contribuições previdenciárias da empresa, incidentes sobre remunerações pagas a segurados contribuintes individuais e empregados, inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho –Sat/Rat, no período de 07/2007 a 12/2008 e valor de R\$ 1.888.140,12, consolidado em 17/04/2013, e respectivos juros e multa de mora, excetuadas as competências 13 e 12/2008 em que se aplicou juros de mora e multa de ofício de 75%.

1.2. Auto de Infração nº 37.389.133-4, fls. 12/19 e 35/37, referente às contribuições descontadas pela empresa de segurados empregados e contribuintes individuais, no período de 07/2007 a 12/2008 e valor de R\$ 777.595,66, consolidado em 17/04/2013, e respectivos juros e multa de mora, excetuadas as competências 13 e 12/2008 em que se aplicou juros de mora e multa de ofício de 75%.

1.3. Auto de Infração nº 37.389.134-2, fls. 20/27 e 38/40, referente às contribuições da empresa para outras entidades ou fundos (terceiros), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, no período de 07/2007 a 12/2008 e valor de R\$ 474.598,45, consolidado em 17/04/2013, e respectivos juros e multa de mora.

1.4. Auto de Infração nº 37.389.131-8, fls. 28, referente à multa por apresentação de Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas competências 07/2007 a 11/2008, no valor de R\$ 309.128,40, consolidado em 17/04/2013, por ser mais benéfica.

2. O procedimento fiscal e os lançamentos efetuados, bem como a fundamentação legal, estão explicitados no Relatório Fiscal (fls. 41/64) e nos demais anexos dos Autos de Infração e documentos constantes dos autos (fls. 29/30 e 65/145). Do Relatório Fiscal, extraem-se, em síntese, as seguintes considerações:

- De 07/2007 a 06/2012, a empresa Padrão Etiquetas Ltda ME (Padrão Etiquetas), optante pelo Simples, gerou receita para pagar apenas 10% de sua folha de pagamento (Receitas Brutas Declaradas em PGDAS: R\$ 2.194.525,25; e Total da Remuneração Declarada em GFIP: R\$ 21.220.923,97). A continuidade e existência da Padrão Etiquetas era garantida por empréstimos mensais feitos pela Padrão Grafia. A Padrão Etiquetas tinha uma mínima movimentação em aquisição de matéria prima, gerando baixa produção de produtos para venda, e, consequentemente, Custo de Mercadorias Vendidas quase nulo. Não se identificou custo de serviços vendidos, o que indica ter a Padrão Etiquetas pouquíssima atividade mercantil própria. Praticamente todo o recurso financeiro da Padrão Etiquetas advém de empréstimos da Padrão Grafia. Portanto, há total dependência econômica da empresa Padrão Etiquetas em relação à Padrão Grafia. Assim, a análise das informações contábeis revela que a Padrão Etiquetas é uma fração da Padrão Grafia, sem existência autônoma, existindo basicamente para servir a Padrão Grafia.- As duas empresas pertencem aos mesmos sócios e possuem atividades semelhantes e estão localizadas na mesma quadra, estando fisicamente interligadas, conforme mapa aéreo. Todo o maquinário de impressão e corte é de propriedade da Padrão Grafia, não havendo pagamento de aluguel pela Padrão Etiquetas para uso do imóvel, dos maquinários e nem das instalações. Durante todo o período fiscalizado, 01/07/2007 a 30/06/2012, a empresa Padrão Grafia gastou apenas R\$ 144.349,63 com empregados (contas 3201020007 - SALÁRIOS E ORDENADOS e 3201020018 - FGTS - R\$ 14.157,08) uma média de R\$ 2.000,00 por mês. Faturou, no mesmo período, R\$ 27.129.920,30, com média mensal de R\$ 376.805,00. Portanto, fica claro o desequilíbrio entre as empresas: uma existe para faturar e outra apenas para registrar e pagar os empregados.

- Padrão Etiquetas é optante pelo Simples, declarando um baixo faturamento e um alto número de empregados, média de 215 por mês, e os dois sócios administradores. Por exemplo, na competência 06/2012, tinha 225 trabalhadores: 160 na atividade gráfica, 11 em vendas, 40 na administração e o restante em manutenção e atividades de apoio. Padrão Grafia apura seu lucro pelo regime de Lucro Presumido, tendo faturamento alto e baixo número de empregados, em média 3 empregados (dois gerentes e um trabalhador em impressão gráfica), e os dois sócios administradores. Os documentos de gestão de recursos humanos e tributários das empresas são emitidos em formulários idênticos e pelo mesmo sistema de informática. Identificou-se que Padrão Grafia efetuava pagamentos aos empregados da Padrão Etiquetas, saindo os valores das contas bancárias da Padrão Grafia diretamente para as contas dos trabalhadores. A Padrão Grafia processava, emitia as folhas de pagamento, e efetuava os pagamentos diretamente aos empregados da Padrão Etiquetas, bem como gerava e transmitia GFIPs com mesmo usuário e mesma senha; RAIS e CAGED.

- Diante desses fatos, fica evidente que os empregados da Padrão Etiquetas estão a serviço da Padrão Grafia e que o controle gerencial, financeiro e administrativo das empresas era único e centralizado na Padrão Grafia, a demonstrar que a Padrão Grafia contratou a prestadora Padrão Etiquetas, com grande número de empregados, empresa optante pelo Simples Nacional, para que esta se beneficiasse de regime favorecido de tributação, havendo sonegação das contribuições sociais patronais incidentes sobre a folha de pagamentos dos empregados e contribuintes individuais.

- A prova colhida revela que a Padrão Grafia para reduzir seus custos tributários utilizou-se do artifício da criação da pessoa jurídica aparentemente independente Padrão Etiquetas.

- Constituiu-se contra a empresa Padrão Grafia as contribuições previdenciárias e para terceiros incidentes sobre a remuneração de empregados e contribuintes individuais da Padrão Etiquetas, cuja responsabilidade é da Padrão Grafia.

- A base de cálculo foi apurada a partir das GFIPs apresentadas pela Padrão Etiquetas, não tendo a Padrão Grafia recolhimentos referentes aos fatos geradores lançados.

- Aplicaram-se a multa de mora e a multa por descumprimento à obrigação do art. 32, IV e §§ 3º e 5º, da Lei nº 8.212, de 1991, acrescidos pela Lei nº 9.528, de 1997, por ser

a penalidade do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Medida Provisória nº449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, mais severa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 106, II, c).

### Da Impugnação

O contribuinte foi intimado pessoalmente e impugnou o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

3. Cientificada dos lançamentos em 24/04/2013 (fls. 03, 12, 20, e 28), a empresa apresentou em 21/05/2013 (fl. 150), a impugnação de fls. 150/166, acolhida como tempestiva pelo órgão preparador (fl. 187), acompanhadas dos documentos de fls. 167/181 alegando, em síntese, que:

a) Do devido processo legal. Ao desconsiderar o vínculo empregatício dos trabalhadores com a empresa Padrão Etiquetas e atribuí-lo à impugnante, o fisco carece de proporção e razoabilidade e ofende aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, posto que a defesa resta prejudicada, não dispondo a impugnante de documentos e nem de detalhes relativos às relações de emprego e nem de poderes de fiscalização para buscar elementos de defesa.

A empresa Padrão Etiquetas, esporádica prestadora de serviços da impugnante, informou ter pago todos os tributos previdenciários, assinou declaração e forneceu documentos espontaneamente, mas isso não é suficiente para a plena defesa da autuada.

Para observar o devido processo legal material, o fisco deveria ter constituído a exigência contra a empresa Padrão Etiquetas e chamado a impugnante ao processo administrativo fiscal como responsável solidária, em litisconsórcio passivo.

O fisco não observou todas as contribuições previdenciárias patronais e de empregados, não observou todos os documentos previdenciários e fiscais entregues, não observou as ações judiciais com trânsito em julgado.

Curiosamente, o fisco não se utilizou das GFIPs para favorecer ou descontar valores da impugnante, mas delas se valeu para apurar a base de cálculo.

Se a impugnação não for totalmente procedentes, haverá enriquecimento ilícito da União pela cobrança de valores já pagos pela empresa Padrão Etiquetas, sendo impossível para a impugnante, sem expressa autorização, buscar a restituição dos valores já pagos pela Padrão Etiquetas.

Na absurda hipótese de ser mantida alguma exigência tributária, não poderá a impugnante fazer ratificação de GFIP e nem poderá pedir a restituição de valores pagos, pois quem pagou tais valores foi a empresa Padrão Etiquetas.

Dessa forma, para se atender ao devido processo legal e se evitar decisão e ato normativo ofensivo à proporcionalidade e razoabilidade, impõe-se a nulidade do lançamento fiscal.

b) Incompetência para a desconsideração de vínculo. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil descharacterizou as relações de emprego celebradas pela empresa Padrão Etiquetas, estabelecendo o vínculo com a impugnante, em usurpação da competência dos Auditores Fiscais do Trabalho (Lei nº 10.593, de 2002, art. 11; e Consolidação das Leis do Trabalho, arts. 626 e 631).

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência apenas para proceder ao correto enquadramento do trabalhador como segurado empregado e não para desconsiderar a relação de emprego com um empregador para caracterizá-la com outro, não constando dentre as atribuições e competências da Secretaria de Receita Federal do Brasil autorização para desfazer e estabelecer vínculos empregatícios (Lei nº 11.457, de 2007, arts. 2º a 6º; Lei nº 8.212, de 1991, arts. 33, caput, 125A, caput e §§ 1º e 3º; e Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, art. 229, § 2º).

c) Decadência. De acordo com o § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172, de 1966, os fatos geradores anteriores a 25/04/2008 foram homologados tacitamente, não podendo ser objeto de exigência.

d) Não caracterização da utilização de pessoa interposta. A conclusão pela utilização de pessoa interposta resulta de análises de cunho subjetivo e de uma visão ultrapassada e que desconhece o setor da impugnante.

A impugnante não conhece todas as relações comerciais que detinha a empresa Padrão Etiquetas, mas, mesmo na hipótese de tal empresa ter, à época, sua continuidade e existência advindas de empréstimos mensais feitos pela Padrão Gráfica, tal fato é extremamente comum no mercado empresarial, sendo um erro utilizá-lo como fundamento do lançamento.

A utilização de um mesmo endereço nada comprovaria. De qualquer forma, as empresas se utilizavam de áreas completamente separadas, sendo distintos os endereços, conforme mapa de localização constante dos autos, estando em ordem as autorizações municipais e os alvarás de funcionamento. Além disso, as empresas atuam em ramos diferentes (uma na impressão de etiquetas e adesivos, material plano; e a outra impressão de material plástico em alto relevo e emblemas tridimensionais), com emprego de maquinário diverso em razão de suas atividades.

É inverdade a alegação de uma empresa existir apenas para faturar e outra apenas para registrar e pagar os empregados, embora o faturamento dos serviços efetuados pela empresa Padrão Etiquetas fosse insuficiente para pagar a folha de pagamento. A Padrão Etiquetas honrava todos os compromissos trabalhistas, previdenciários e fiscais mediante endividamento, comprovadamente contabilizado nas duas empresas, conforme item 17 do Relatório Fiscal, a comprovar a correção e conduta das empresas envolvidas.

Não há prova de que a impugnante pagava diretamente os salários dos empregados da empresa Padrão Etiquetas. A própria fiscalização reconheceu a correção da contabilidade da Padrão Etiquetas e detalhou que o pagamento da folha advie de empréstimos mensais da Padrão Gráfica, totalizando em 30/06/2012, o montante de R\$ 18.759.902,56.

O Relatório Fiscal não cita o contrato de mútuo apresentado em 12/03/2013, em anexo. Sendo uma prática comercial comum que se encontra disciplinada na lei civil brasileira, o mútuo de dinheiro realizado dentro dos conformes legais é perfeitamente viável, caso seja necessário para sobrevivência econômico-financeira das empresas, não havendo qualquer ilícito a ser aplacado.

Ambas as empresas possuem contrato de prestação de serviços contábeis e trabalhistas com o mesmo escritório de contabilidade, responsável pela escrituração da contabilidade, controle e emissão de todos os documentos trabalhistas e previdenciários das duas empresas. afirmar que todos esses documentos eram gerados e emitidos pela Padrão Gráfica é desespero para fazer valer a tese de que as duas empresas são uma só.

A fiscalização cai em contradição ao desconsiderar as relações jurídicas da empresa Padrão Etiquetas e ao mesmo tempo utilizar as GFIPs declaradas por essa empresa para apuração da base de cálculo.

É lógico que o fiscal não pode tratar o mesmo documento de forma contraditória, ou seja, é bom e válido para ser usado contra o contribuinte, mas é inválido para ser usado em seu favor. Além disso, fiscalizou-se a empresa Padrão Etiquetas pelo fato de a mesma não ter apresentado toda a documentação requerida pelo Fisco o que comprova a existência dessa empresa e validade do seu relacionamento jurídico com seus funcionários.

e) Dos valores pagos e GFIPs apresentadas. Conforme declaração da pessoa jurídica Padrão Etiqueta, foram pagos todos os tributos previdenciários devidos, conforme alguns comprovantes de pagamento, sendo esse fato de conhecimento do fisco.

Destarte, o lançamento fiscal como efetuado acarreta o inegável enriquecimento ilícito da União, eis que se exige tributos já recebidos.

Na hipótese de ser mantida a exigência fiscal, requer o desconto dos valores já pagos a título de contribuição dos segurados, terceiros e empresa, devendo recair a mesma sorte sobre qualquer multa lançada por suposta omissão de GFIP, pois a impugnante não poderia apresentá-las para funcionários registrados por outra empresa. Ademais, o objetivo e a função declaratória/informativa da GFIP foi cumprida pelas GFIPs entregues pela Padrão Etiquetas, utilizadas inclusive para a definição da base de cálculo, sendo plenamente válidas para a Previdência Social e para o FGTS.

f) Pedidos. Preliminarmente, requer a improcedência da autuação por ofensa ao devido processo legal e por incompetência da autoridade lançadora para “criar” vínculo empregatício e, no mérito, pela total improcedência dos autos de infração fundados em meras suposições e, subsidiariamente, o correto e justo desconto dos valores já pagos. Pretende provar o alegado por todas as provas admitidas, em especial os documentos anexados e outros que porventura venha a alcançar.

### **Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente em parte a autuação, conforme ementa abaixo (e-fl. 188)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

**DECADÊNCIA.**

O prazo decadencial a ser aplicado às contribuições previdenciárias quando não existe antecipação de seu pagamento pelo sujeito passivo é o previsto no artigo 173, I, do CTN, contando-se tal prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

**AUDITORFISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPETÊNCIA. APURAÇÃO DOS FATOS. PRIMAZIA DA REALIDADE.**

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é competente (Lei n.º 10.593, de 2002, art. 6º, I, a) para identificar o real contratante dos serviços prestados pelos trabalhadores (Lei n.º 8.212, de 1991, art. 15, I), apurando o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos na realidade fática, na prática executiva da relação de trabalho, e não a partir de atos existentes meramente no plano formal, até porque estes atos, mesmo em face do direito privado, são nulos de pleno direito, uma vez caracterizada a hipótese legal do art. 9º da Consolidação das Leis do Trabalho.

**INTERMEDIAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. EMPRESA ARTIFICIAL INTERPOSTA.**

Os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los.

**APROPRIAÇÃO DE RECOLHIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.**

Por falta de amparo legal, não prospera o pedido formulado pela empresa autuada de dedução no lançamento de ofício de contribuições recolhidas indevidamente em nome de outra empresa.

**Impugnação Procedente em Parte**

**Crédito Tributário Mantido em Parte**

**Da parte procedente extraímos:**

Acordam os membros da 5<sup>a</sup> Turma de Julgamento, por maioria de votos, pela procedência em parte da impugnação, cancelando do Auto de Infração n.º 37.389.1326 o valor de contribuição de R\$ 253.886,28 (duzentos e cinqüenta e três mil e oitocentos e oitenta e seis reais e vinte e oito centavos), bem como os respectivos juros e multas de mora ou de ofício, conforme o caso, cancelando do Auto de Infração n.º 37.389.1334 o valor de contribuição de R\$ 104.195,68 (cento e quatro mil e cento e noventa e cinco reais e sessenta e oito centavos), do Auto de Infração n.º 37.389.1342 o valor de

contribuição de 64.609,89 (sessenta e quatro mil e seiscentos e nove reais e oitenta e nove centavos), bem como os respectivos juros e multas de mora ou de ofício, conforme o caso, e cancelando do Auto de Infração n.º 37.389.1318 o valor de multa por descumprimento de obrigação acessória de R\$ 103.042,80 (cento e três mil e quarenta e dois reais e oitenta centavos); em razão da declaração de decadência em relação às competências de 07 a 11/2007 e 13/2007, nos termos do Voto Vencedor do Redator Designado (e dos Demonstrativos Analíticos dos Débitos Retificados DADRs, a serem emitidos quando do cadastramento do Acórdão no sistema informatizado, em relação aos Autos de Infração n.º 37.389.1326, 37.389.1334 e 37.389.1342).

### **Do Recurso Voluntário**

O Recorrente, devidamente intimado da decisão da DRJ, apresentou o recurso voluntário de fls. 219/245, alegando em síntese: (a) decadência; (b) do desrespeito ao devido processo legal e o consequente cerceamento de defesa; (c) ilegitimidade da parte; (d) do cerceamento de defesa pelo indeferimento de produção de outras provas; (e) incompetência para desconsideração do vínculo laboral; (f) da inexistência de pessoa interposta; (g) da contabilidade autônoma das empresas.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório do necessário.

### **Voto**

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Relator.

### **Do Recurso Voluntário**

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

Apesar do esforço do Recorrente em tentar comprovar que estava correta e que não deveria ter sido autuada, limitou-se a repetir os argumentos trazidos em sede de impugnação, que já foram devidamente analisados pela decisão recorrida.

Mesmo as questões ou alegações relacionadas às provas, são meras alegações, desprovidas do efetivo cotejo com o caso que se apresenta, de modo que concordo com os termos. Aplico ao caso o disposto no artigo 57, § 3º do RICARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

(...)

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

Sendo assim, passo a transcrever a decisão recorrida, com a qual concordo e me utilizo como razão de decidir.

5. Preliminares. Nos termos do art. 33 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil o planejamento, a execução, o acompanhamento e a avaliação das atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições previdenciárias:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à

arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

5.1. Incumbe à Receita Federal, portanto, a execução da atividade de fiscalização das contribuições em tela. Tal atividade envolve o dever de efetuar a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, conforme disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

5.1.2. Ao estabelecer o dever de a autoridade fiscal efetuar o lançamento, a legislação tem por objetivo a identificação do verdadeiro sujeito passivo.

5.1.3. A verdade formal emergente dos documentos escritos, ainda que firmados pelo trabalhador, não prevalece sobre a prática executiva do contrato de emprego.

5.1.4. Portanto, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é competente (Lei n.º 10.593, de 2002, art. 6º, I, a) para identificar o real contratante dos serviços prestados pelos trabalhadores (Lei n.º 8.212, de 1991, art. 15, I), apurando o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos na realidade fática, na prática executiva da relação de trabalho, e não a partir de atos existentes meramente no plano formal, até porque estes atos, mesmo em face do direito privado, são nulos de pleno direito, uma vez caracterizada a hipótese legal do art. 9º da Consolidação das Leis do Trabalho.

5.1.5. Assim, se, no entender da fiscalização, a prova colhida revela que o real empregador da mão-de-obra formalmente a serviço da empresa Padrão Etiquetas era a autuada, cabível o lançamento do crédito tributário contra a empresa Padrão Grafia.

5.2. Segundo a impugnação, por não dispor de documentos e nem de detalhes relativos às relações de emprego e nem de poderes de fiscalização para buscá-los, o direito de defesa da impugnante estaria prejudicado.

5.2.1. A argumentação da autuada tem por premissa não ser a empresa Padrão Grafia a efetiva contratante da mão-de-obra.

5.2.2.. A defesa no sentido de não ser a real contratante dos trabalhadores foi apresentada pela impugnante, estando ao alcance da autuada a demonstração desse fato, mediante a desconstituição das constatações fáticas apresentadas pela fiscalização.

5.2.3. Destarte, diante da verificação de não ser a autuada a efetiva contratante da mão-de-obra, não se configurará o cerceamento do direito de defesa, mas a improcedência do lançamento. Por outro lado, sendo a verdadeira contratante, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

5.3. A fiscalização não imputou a existência de grupo econômico entre as empresas Padrão Etiquetas e Padrão Grafia para justificar o lançamento por solidariedade.

5.3.1. Segundo o Relatório Fiscal, apenas a empresa Padrão Grafia assumiria o risco da atividade econômica e seria a efetiva contratante da mão-de-obra. Isso justificou o lançamento em face da autuada.

5.4. Apesar de considerar tratar-se de empresa artificial, a fiscalização não afastou a personalidade jurídica da empresa Padrão Etiquetas, o que justifica a não apropriação dos valores recolhidos pela Padrão Etiquetas, bem como exige a retificação das GFIPs de ambas as empresas e pedido de restituição pela Padrão Etiquetas de valores por ela recolhidos indevidamente. Logo, a não ser que o autuado confesse que a Padrão Etiquetas não tem existência jurídica própria, não há como se cogitar em ofensa aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade ou em enriquecimento ilícito.

5.5. Afastam-se, portanto, as preliminares de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, por ofensa a princípios constitucionais e por incompetência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

(...)

7. Mérito. Ressaltando desconhecer todas as relações comerciais da empresa Padrão Etiquetas (qualificada na defesa como esporádica prestadora de serviços), a autuada sustenta ser comum no mercado a utilização do contrato de mútuo entre empresas, a assegurar a sobrevivência econômico-financeira de uma delas. Assim, a empresa Padrão Etiquetas honraria todos os compromissos trabalhistas, previdenciários e fiscais, mediante endividamento devidamente comprovado, tendo a própria fiscalização reconhecido a pendência do empréstimo de R\$ 18.759.902,56, até a data de 30/06/2012.

7.1. De fato, a legislação brasileira contempla o contrato de mútuo, sendo comum as empresas se valerem desse contrato.

7.2. Entretanto, o contrato celebrado pelas empresas foge ao que ordinariamente acontece, pois as partes expressaram a vontade de desenvolver “um sistema de ARRANJO PRODUTIVO LOCAL” “para reunir melhores condições de competitividade comercial na exploração do objeto social das sociedades” e para tanto firmam o contrato a fim de “regular as atividades da administração de valores pecuniários, por meio de contas correntes, e o conseqüente suprimento de numerário, RECIPROCAMENTE, entre todos os CONTRATANTES, para efeito de auto financiamento e gestão de necessidades financeiras recíprocas, pertinentes à afinidade individual desempenhada”.

7.3. O contrato estabelece ainda que o “suprimento e administração dos valores pecuniários far-se-á segundo as necessidades de caixa de cada um dos contratantes, mediante a entrega de cheque, moeda corrente ou outro meio idôneo, impresso ou eletrônico, devidamente comprovado”. Além disso, a “devolução dos valores transferidos, retornarão para o caixa da credora, sempre que esta solicitar porem, desde que haja disponibilidade financeira da devedora”, sendo “vedado à credora, exigir da devedora os valores entregues, enquanto esta não possuir situação de solvência” e tendo o contrato “prazo INDETERMINADO” de vigência.

7.4. Esses dispositivos contratuais revelam não se tratar de um simples contrato de mútuo entre empresas e muito menos de acordo firmado entre uma empresa e sua prestadora de serviços esporádicos.

7.5. Em especial, não é compatível com o contrato típico de mútuo a disposição de ser o prazo do mútuo aquele que o credor (mutuante) a qualquer tempo declarar, desde que tenha o devedor (mutuário) disponibilidade financeira e seja solvente.

7.6. Essa norma afronta o propósito negocial de um contrato de mútuo.

7.7. Além disso, a prática executiva desse contrato demonstrou que o que ocorreu foi simplesmente a transferência mensal de valores da empresa Padrão Grafia para a empresa Padrão Etiquetas, a gerar no período de 01/07/2007 a 30/06/2012 uma dívida de R\$ 18.759,902,56, fato reconhecido pela defesa.

7.8. Em todo o período, o crédito do mutuante não era exigível, eis que a Padrão Etiquetas gerava aproximadamente a receita mensal de apenas dez por cento de sua folha de pagamento e o contrato condicionava a possibilidade de vencimento da dívida aos requisitos de disponibilidade financeira e solvência do devedor Padrão Etiquetas.

7.9. Note-se que o contrato outorga à autuada o poder de conhecer a situação comercial e financeira da Padrão Etiquetas, eis que é a situação comercial e financeira (solvência e disponibilidade financeira) que condiciona a possibilidade de vencimento do empréstimo.

7.10. Como apontado pela fiscalização e como reconheceu a própria defesa, a empresa Padrão Etiquetas somente honrava os compromissos trabalhistas, previdenciários e fiscais em razão de endividamento perante a Padrão Grafia.

7.11. Além disso, é fato incontrovertido nos autos que a empresa Padrão Grafia era proprietária do imóvel e de todo o maquinário de impressão e corte, conforme a contabilidade da Padrão Grafia, não havendo pagamento de aluguel por parte da Padrão Etiquetas pela utilização dos mesmos.

7.12. A situação se agrava quando se verifica que a Padrão Etiquetas e a Padrão Grafia são fisicamente interligadas, conforme mapa apresentado pela fiscalização. A defesa alegou que as áreas são completamente separadas, mas não apresentou qualquer prova nesse sentido, tendo apenas se referido ao mapa apresentado pela fiscalização.

7.13. Acrescente-se ainda que a defesa corrobora a constatação fiscal de que as atividades exercidas pelas empresas são similares, ambas atuando no ramo de impressão em adesivos e etiquetas ou em material plástico. De qualquer forma, essa diferenciação formal no objeto social das empresas não afasta a constatação de interligação física e de não ter a Padrão Etiquetas titularidade dos bens de produção, móveis e imóveis.

7.14. Igualmente não impugnado o fato de a contabilidade da autuada revelar que, de 01/07/2007 a 30/06/2012, a empresa Padrão Grafia gastou apenas R\$ 144.349,63 com empregados e faturou R\$ 27.129.920,30 (em média mensal de R\$ 376.805,00), tendo, segundo suas GFIPs, em regra, apenas um trabalhador na atividade de impressão gráfica, embora empregasse dois gerentes, além dos dois sócios administradores, estes também sócios da Padrão Etiquetas.

7.15. Paralelamente, a contabilidade e as GFIPs da empresa Padrão Etiquetas revelam vários trabalhadores alocados nas áreas de gráfica e de vendas, mas um baixo faturamento, uma mínima movimentação em aquisição de matéria prima e baixa produção de produtos para venda, apesar de contar com vendedores.

7.16. De fato, a fiscalização não carreou aos autos prova de que a Padrão Grafia pagava diretamente os empregados a serviço da Padrão Etiquetas. Contudo, o contrato de mútuo invocado pela defesa autorizava o empréstimo via entrega de cheque, a possibilitar o repasse de cheques emitidos pela Padrão Grafia para trabalhadores formalmente a serviço da Padrão Etiquetas.

7.17. A autuada não nega que os documentos de gestão de recursos humanos, em especial folha de pagamento, são emitidos em formulários idênticos e pelo mesmo sistema de informática e nem que GFIP, RAIS e CAGED são emitidos pelo mesmo usuário e senha. Defende-se afirmando que tais fatos se justificam pela contratação do mesmo escritório de contabilidade por ambas as empresas. Prova, contudo, apenas a contratação pela Padrão Grafia.

7.18. Nesse contexto fático, emerge que não houve um contrato de mútuo e nem uma conta corrente entre empresas para se financiarem reciprocamente, mas um “arranjo produtivo local”.

7.19. A dependência econômica da Padrão Etiquetas em face da Padrão Grafia é inequívoca, mas, além disso, aflora que a empresa Padrão Etiquetas ocupava imóvel fisicamente interligado com a Padrão Grafia e sem ter a titularidade dos bens de produção, móveis e imóveis (de propriedade da Padrão Grafia), ainda que mediante locação, e, além disso, a Padrão Etiquetas possuía vários empregados, inclusive na área de vendas, mas não gerava quase produtos e tinha baixa receita. Por outro lado, a Padrão Grafia possuía, além dos sócios administradores, dois gerentes para um único trabalhador, tendo um elevado faturamento.

7.20. A terceirização da gestão de recursos humanos (folha de pagamento) e de cumprimento das obrigações acessórias (GFIP, CAGED e RAIS) para um mesmo escritório de contabilidade e o fato de as empresas terem dentre seus sócios as mesmas pessoas físicas, fatos que isoladamente não teriam relevância, ganham relevo no contexto fático evidenciado pela fiscalização.

7.21. Portanto, a estrutura empresarial da Padrão Etiquetas não apresentava consistência, eis que: (1) tinha mão-de-obra, mas não arcava efetivamente com seus custos e nem com os riscos da atividade econômica, sendo artificialmente mantida por “empréstimos” mensais da Padrão Grafia, responsáveis pelo custeio de cerca de noventa

por cento de sua folha de pagamento; (2) quase não gerava produtos e nem receitas, apesar de formalmente ter elevado número de trabalhadores; (3) tinha, por liberalidade, a posse de imóvel (interligado com o formalmente ocupado pela Padrão Grafia) e maquinário da Padrão Grafia; e (4) tinha sócios em comum com a Padrão Grafia e a administração de recursos humanos e o cumprimento de obrigações acessórios efetuada pelo mesmo escritório de contabilidade, ressaltando-se que a autuada não comprovou a contratação do mesmo escritório pela Padrão Etiquetas.

7.22. Ao lado disso, a estrutura da Padrão Grafia confirma ser esta empresa a real contratante da mão-de-obra formalmente a serviço da Padrão Etiquetas, pois: (1) tinha apenas um trabalhador na atividade de produção, mas dois gerentes, além dos dois sócios administradores, tendo seu estabelecimento interligado ao da Padrão Etiquetas; (2) tinha a propriedade dos bens de produção, móveis e imóvel, mas aparentemente os cedia, por liberalidade, para utilização pela Padrão Etiquetas; (3) tinha receita sem vendedores e sem quase mão-de-obra, custeando mediante contrato sem propósito negocial e sem racionalidade econômica a mão-de-obra formalmente a serviço da Padrão Etiquetas.

7.23. Verifica-se, destarte, que o “arranjo produtivo local” consiste na Padrão Grafia se utilizar de pessoa jurídica artificial e apenas aparentemente independente para ocultar o fato de ser a verdadeira contratante da mão-de-obra apenas formalmente a serviço da Padrão Etiquetas.

8. Não há contradição em se utilizar as informações veiculadas nas GFIPs apresentadas pela empresa Padrão Etiquetas, eis que a fiscalização considerou incorreta a vinculação da mão-de-obra à Padrão Etiquetas.

8.1. Essa circunstância, entretanto, não convalida as GFIPs apresentadas pela empresa Padrão Etiquetas, pois essa empresa não era efetivamente a contratante dos trabalhadores constantes de suas GFIPs e nem afasta a obrigação da autuada de apresentar GFIP com a mão-de-obra efetivamente a seu serviço.

8.2. Não estando os trabalhadores efetivamente vinculados à empresa Padrão Etiquetas, impõe-se a constituição das contribuições da empresa e dos segurados contra o real contratante da mão-de-obra, bem como o reconhecimento do descumprimento da obrigação acessória de apresentar GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

9. Não há amparo legal para que contribuições recolhidas pela empresa Padrão Etiquetas, inclusive no âmbito do Simples Nacional, sejam aproveitadas pela empresa Padrão Grafia.

10. Indefere-se o requerimento genérico pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, pois, conforme disposto no art. 16, III, IV e § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnante já deveria ter especificado, em sua impugnação, todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, bem como os pontos de discordância, as razões e as provas de que dispõe, instruindo-a com prova documental e/ou requerendo perícia ou diligência, com a observância dos requisitos legais, sob pena de preclusão, ressalvadas as hipóteses das alíneas do referido § 4º.

11. Isso posto, voto pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Voto Vencedor

1. Este voto restringe-se à forma de contagem do prazo decadencial (Prejudicial de Mérito tratada no item 6. acima), acompanhando o voto do relator quanto às demais matérias.

2. A contribuição previdenciária é um tributo sujeito a lançamento por homologação, devendo o contribuinte calcular o valor devido e antecipar o seu pagamento, sem qualquer participação do fisco, que, posteriormente, ao examinar os fatos geradores e a correção dos recolhimentos realizados, homologa o lançamento e a quitação da obrigação, nos termos do Art. 154 do CTN, in verbis:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

3. No caso sob exame não houve antecipação de pagamento da contribuição devida, pois o contribuinte nem ao menos reconhece a existência da obrigação apontada, portanto não se pode cogitar em lançamento por homologação, mas sim em lançamento de ofício, realizado pela Fazenda em razão da omissão do contribuinte (com fulcro no Art. 149, Inc. V do CTN), não se aplicando ao caso a forma de contagem decadencial prevista no Art. 150, §4º, do CTN, mas a explicitada pelo Art. 173, I e Parágrafo Único, in verbis:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

4. Em consonância com esse dispositivo e visando dirimir dúvidas a respeito do termo inicial para contagem da decadência, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008 (aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008), no qual consta do seu item 49, entre outras, as seguintes conclusões:

“d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;”

5. Assim, com fulcro no Art. 173, I e Par. Único, do CTN e no Parecer acima apontados, entende-se que o termo de inicio para a contagem do prazo quinquenal da decadência do direito de lançar as contribuições previdenciárias relativas às competências de 07/2007 a 12/2008 ora examinadas, é o primeiro dia do exercício

seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, que no caso dos fatos geradores ocorridos ao longo do ano de:

• 2007 (exceto 12/2007, cuja obrigação somente venceu em 01/2008), foi o dia 01.01.2008; e

• 2008 (incluindo 12/2007, cuja obrigação somente venceu em 01/2008 e exceto 12/2008, cuja obrigação somente venceu em 01/2009), foi o dia 01.01.2009.

6. Tendo como termo de contagem inicial tais datas e considerando os fundamentos acima esclarecidos, fica afastada a possibilidade de sobre vir decadência se, nos cinco anos seguintes, for realizada a notificação (ciência do contribuinte) do lançamento referente aos tributos incidentes (conforme Art. 173, Par. Único do CTN) que, no caso em apreço ocorreu em 24/04/2013.

7. Diante disso, entende-se que os débitos incidentes sobre os fatos geradores ocorridos nas competências de 07 a 11/2007 e 13/2007 não poderiam ter sido lançados, visto que já havia ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir tais débitos em 01.01.2013, devendo, por isso, ser feitas as seguintes exclusões dos Autos de Infrações aplicados:

(...)

Portanto, não há o que prover.

### **Conclusão**

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiyama