



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.000602/2009-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-007.070 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de março de 2020
Recorrente LUCACUCA CALÇADOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. VÍCIO.

A atuação da autoridade lançadora se deu em conformidade com o estabelecido pela administração tributária, na forma do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. MOTIVAÇÃO.

Não se vislumbra vício na motivação do lançamento quando a autoridade lançadora deixe de explicitar elementos estranhos à fundamentação da exigência.

DA COMPETÊNCIA. DESCLASSIFICAÇÃO DE RELAÇÃO DE EMPREGO.

Não há que se falar em incompetência do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil para desclassificar a relação de emprego, quando essa matéria sequer foi ventilada no Auto de Infração.

DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO.

Havendo simulação, a regra decadencial é a prevista no inciso I do art. 173 do CTN.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SIMULAÇÃO.

A realização da industrialização da produção quando a empresa encomendante e a empresa prestadora de serviços são separadas formalmente, no papel, mas na realidade, de fato, inexistente separação, pois, materialmente, são e atuam como uma única entidade caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários, acarretando a ilegalidade da operação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares, e, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Wesley Rocha, Fernanda Melo Leal, Fabiana Okchstein Kelbert e Wilderson Botto, que deram provimento parcial ao recurso, para aproveitar os valores recolhidos pelas empresas contratadas na sistemática do SIMPLES.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Paulo César Macedo Pessoa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Fabiana Okchstein Kelbert (Suplente Convocada), Wilderson Botto (Suplente Convocado) e Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente). Ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, substituída pela conselheira Fabiana Okchstein Kelbert.

Relatório

Adoto o relatório constante do Acórdão n. 10-33.176– 7ª Turma da DRJ/POA, de 20/07/2011 (e-fls. 1623 a 1631), transcrito abaixo:

O presente lançamento decorre do Mandado de Procedimento Fiscal MPF nº 10.1.07.00200800441 e prorrogações que determinou a ação fiscal na Lucacuca Calçados Ltda, CNPJ nº 05.880.843/000143.

Na mesma ação fiscal foram emitidos os seguintes Autos de Infração - AI:

- 1) AI Debcad nº 37.169.751-4 relativo às contribuições devidas a terceiros: INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE;
- 2) AI Debcad nº 37.169.749-2 relativo às contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais;
- 3) AI Debcad nº 37.169.738-7 relativo ao descumprimento de obrigação acessória: deixar de apresentar a GFIP com os dados correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias.

O crédito previdenciário constituído no presente AI, no valor de R\$1.604.888,21 (um milhão seiscentos e quatro mil oitocentos e oitenta e oito reais e vinte e um centavos), consolidado em 08/09/2009, refere-se à contribuição a cargo da empresa, inclusive a destinada ao financiamento do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa de Riscos Ambientais do Trabalho GILRAT, incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.

Segundo o Relatório da Atividade Fiscal - RAF foram omitidas as remunerações de segurados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia Por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP, além de informada a alíquota incorreta do GILRAT.

Através da análise dos contratos sociais da Lucacuca Calçados Ltda (CNPJ nº 05.880.843/000143), Calçados Star Jader Ltda (CNPJ nº 94.144.979/000115) e Calçados Carvelli Ltda (CNPJ nº 08.721.787/000192), doravante também denominadas Lucacuca, Star Jader e Carvelli, foi identificado que na composição societária destas três empresas os sócios possuem grau de parentesco muito próximo. A Sra. Santa Alvetete da Silva, sócia da Lucacuca e da Star Jader, é esposa de Clébio A. da Silva, irmão de Angelita da Silva e cunhado de Arlete Teresinha Freotas dos Santos, ambas sócias da Lucacuca. A Sra. Eveni da Silva é mãe de Vanda Maria da Silva (sócias da Carvelli), Clébio Antônio da Silva e Angelita da Silva (sócios da Lucacuca). Informa, ainda, o

RAF que o Sr. Clébio Antônio da Silva possui procuração da Star Jader que lhe confere amplos poderes de gestão sobre a empresa outorgante. A Sr^a Santa Alvete da Silva é responsável pela administração da Lucacuca e da Star Jader, exercendo suas funções na Seção Administrativa, comum às duas empresas. Conclui, a auditoria fiscal, que as decisões sobre os negócios das três empresas são tomadas pelas mesmas pessoas, ligadas por laços familiares.

A auditoria constatou que as três empresas funcionam no mesmo endereço da autuada, ou seja, na Rua Espírito Santo nº 122 em Sapiranga RS.

Embora a Carvelli, tenha registrado no contrato de fundação a sede na Rua Major Bento Alves nº 3260, sala 02, Bairro Amaral Ribeiro, Sapiranga - RS, através da alteração contratual de 28/07/2008 passou a ter sede na Rua Espírito Santo nº 122, Sapiranga-RS.

A auditoria informa que foram verificados os responsáveis pela energia e IPTU, no endereço de fundação da Carvelli Calçados Ltda, constatando que os responsáveis nunca tiveram vínculo com a empresa.

Informa a fiscalização que da análise da escrituração contábil da autuada detectou que as três empresas estão sendo utilizadas de tal forma que desaparece a individualidade dos objetivos das pessoas jurídicas, assim como se confundem os objetivos sociais. A Carvelli Calçados Ltda presta serviços somente à autuada e sua receita depende integralmente desta. Não há qualquer patrimônio imobilizado informado no Balanço Patrimonial da Carvelli. Conclui que a Carvelli utiliza máquinas e equipamentos da Lucacuca e/ou Star Jader, para atingir seu objetivo social, cujos custos de depreciação e matéria prima são suportados pela Lucacuca e Star Jader. Não há registros na contabilidade da Carvelli Calçados Ltda de despesas com aluguéis, energia ou qualquer outro custo fabril, necessário à atividade industrial. Informa que a Carvelli desenvolve suas atividades no endereço da Lucacuca e que os repasses desta àquela são para saldar compromissos decorrentes de salários e encargos. Infere, com base no Demonstrativo de Resultados do Exercício de 2007, que 97,27% do custo da Carvelli corresponde a pessoal, evidenciando total dependência da autuada.

Também informa que, com base no Demonstrativo de Resultados do Exercício de 2007, a receita bruta da Star Jader Ltda é oriunda de atos comerciais praticados com a Lucacuca Calçados Ltda.

Quanto às relações trabalhistas, informa que houve transferência da mão-de-obra da Star Jader e da Lucacuca para a Carvelli (04/2007) e que, em 12/2007, a folha de pagamentos estava concentrada nesta última (121 segurados), enquanto a Star Jader tinha 14 segurados e a Lucacuca 41. Também foi verificado, no início do procedimento fiscal, que os segurados da linha de produção da autuada vestiam uniformes da Carvelli, embora exercendo suas atividades nas dependências da Lucacuca Calçados Ltda. Ao entrevistar operários no endereço da autuada, o auditor defrontou-se com segurados empregados das outras empresas, prestando serviços na Lucacuca. Menciona o caso do Sr. Célio Rogério Muller que se identifica como Gerente Comercial do Grupo Lucacuca e, no seu cartão de apresentação, consta o telefone da Calçados Star Jader Ltda. Tal situação se repete com os segurados da seção administrativa que ocupam espaço no prédio da Calçados Star Jader Ltda. A segurada Caroline Buttenbender é responsável pela emissão de notas de saída das três empresas, embora registrada na Calçados Star Jader Ltda., Valdivia Luiza Fáber é responsável pela administração dos recursos humanos das três empresas, mas está registrada na Star Jader: data de admissão em 07/06/2004 e demissão em

02/07/2007. Descreve outras situações que comprovam a mistura de empregados entre as empresas Lucacuca Calçados Ltda., Calçados Star Jader Ltda e Calçados Carvelli Ltda.

Aduz, ainda, que decisões importantes, como as ordens de produção para o mercado externo da autuada, eram tomadas por empregados da Star Jader. Por fim, informa que a Carvelli Calçados paralisou suas atividades em 01/2009 e a Star Jader em 04/2009 e que os créditos previdenciários foram extraídos das folhas de pagamentos das supostas prestadoras no período de 01/2004 a 12/2007.

A partir dos elementos descritos, a fiscalização desconsiderou os atos negociais praticados entre a autuada e as pessoas jurídicas Calçados Star Jader Ltda e Calçados Carvelli Ltda. Conclui que as empresas Lucacuca, Star Jader e Carvelli não são três empresas independentes mas mera simulação com o objetivo de usufruir de tratamento tributário diferenciado e favorecido dado às microempresas e empresas de pequeno porte, denominado "SIMPLES", a que estiveram submetidas às empresas Calçados Star Jader Ltda e Calçados Carvelli Ltda, tendo como objetivo, não recolher contribuições previdenciárias patronais.

Assim sendo, considerando que a fiscalizada adotou procedimentos que simulam situações que não representam a realidade dos fatos, em relação à contratação de mão-de-obra, com o objetivo claro de reduzir tributos, foi lavrado o presente lançamento.

Foi utilizado para contagem do prazo decadencial o previsto no inciso artigo 173 do Código Tributário Nacional CTN.

A autuada apresentou impugnação tempestiva em 28/10/2009 alegando que é pessoa jurídica de direito privado e tem por objeto a indústria, comércio, importação e exportação de calçados em geral, componentes de couro, etc; que sua atividade preponderante é a atividade exportadora e que começou a exercê-la em 01/10/2003.

Presume pelo lançamento que foram desconsideradas as relações de emprego existente entre os empregados das empresas prestadoras de serviços: Calçados Star Jader Ltda. e Calçados Carvelli Ltda. "transformando a relação de emprego das empresas terceirizadas em mão-de-obra contratada diretamente pela impugnante".

Argumenta que, sem comprovar a ocorrência do fato jurídico tributário ou qualquer procedimento do sujeito passivo que configure infração a legislação, o auditor considerou simulação a relação de emprego nas atividades produtivas das empresas terceirizadas. Disto resultou a lavratura de auto de infração em relação às contribuições patronais (20%) e o SAT/RAT Seguro Acidente do Trabalho/Riscos Ambientais do Trabalho (2%) com base na remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais de duas das empresas que prestaram serviços à impugnante.

Aduz que o fiscal autuante enquadrou, por simples presunção, os operários das contratadas Calçados Star Jader Ltda e Calçados Carvelli Ltda como empregados da autuada, sem atentar para as relações de emprego pré-existentes e recolhimentos efetuados.

Em razão disto, autuou a impugnante por não informar na Guia do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações para a Previdência Social GFIP a remuneração dos segurados das contratadas, considerados pela fiscalização como segurados da autuada.

Alega que o Auto de Infração é nulo por não observar o previsto no parágrafo único do artigo 15 da Portaria RFB nº 11.371/2007, publicada no Diário Oficial da União D.O.U. de 20/12/2007, ou seja, extinto o Mandado de Procedimento Fiscal MPF nº 10.1.07.00200800369 em 08/04/2008, este não poderia ser fundamento para o lançamento e, tampouco, terem sido indicados os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – AFRFB Eduardo Godoy Correa e Paulo Fernando Aprato Reuse no MPF nº 10.1.07.00200800441, expedido em 09/05/2008, não citado no relatório fiscal, por terem executado o primeiro MPF.

Logo, considera nulos os atos praticados por estes auditores por estarem impedidos pelo artigo 15 da Portaria RFB nº 11.371/2007, combinado com o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 e inciso I do artigo 59 do CTN.

Afirma que a fiscalização da Receita Federal do Brasil RFB não é competente para reconhecer a relação de emprego, reservada ao Ministério do Trabalho e Emprego MTE, através dos seus auditores, conforme previsto na Lei nº 10.593/2002.

Segundo a impugnante, o fiscal autuante deixou de demonstrar, explicitamente, os pressupostos da relação de emprego entre a autuada e os supostos empregados, principalmente quanto à subordinação, o que torna nulo o lançamento por falta de comprovação do fato gerador da infração, cerceando o seu direito de defesa.

Afirma que, embora a autoridade fiscal tenha desconsiderado apenas os atos negociais, presume que tenha sido desconsiderada a relação de emprego, o que não pode ser feito, em relação à pessoa jurídica, sem prova robusta e concreta dos pressupostos de pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação.

Aponta como falha do Relatório Fiscal, não ter, o auditor, demonstrado de forma clara os pressupostos da relação de emprego dos segurados das prestadoras com a impugnante. Aduz que não há indicação precisa das circunstâncias em que foi praticada a infração e sua extensão, consoante determinam os artigos 10, inciso III e 11, inciso III, do Decreto nº 70.235/72 que regula o Processo Administrativo Fiscal PAF.

Conclui que o relatório apresenta vícios sob o argumento de que "foram desconsiderados os atos negociais e o lançamento trata de contribuições sociais".

Aduz, ainda, em prol da nulidade, que não foi demonstrado o nexo causal existente entre o fato e o direito de lançar as contribuições como devidas e, portanto, passível de anulação, com base no disposto no parágrafo I o do artigo 50 da Lei nº 9.784/99. Faz referência à falta de discriminação clara e precisa dos fatos geradores das contribuições previdenciárias consoante ao artigo 37 da Lei nº 8.212/91 e artigos 243 e 293 do Decreto nº 3.048/99 (RPS). Entende que o auto de infração é nulo por conter vício insanável e por inobservância do direito de defesa do contribuinte (Inciso II do artigo 59 do PAF). Neste sentido, transcreve julgados do Conselho de Contribuintes que corroboram a existência de vício material.

Alega que o lançamento não observou o prazo decadencial de 05 (cinco) anos contados do fato gerador da obrigação, posto que sujeito a homologação, conforme previsão do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN. Conclui que o fisco não poderia lançar valores anteriores a 30/09/2004, logo, não sendo passíveis de lançamento as competências 01/2004 a 09/2004.

Reitera a alegação de cerceamento de defesa sob o argumento de que, no relatório fiscal, consta que a autoridade lançadora obteve informações no processo nº 11065.100498/200675 e entrevistou várias pessoas, cujo processo é desconhecido pelo impugnante, bem como o teor das entrevistas que, se efetivamente feitas, não foram acompanhadas pela autuada. Disto, conclui que foi cerceado no seu direito de defesa, pois não teve como se manifestar em relação a tais provas de convencimento.

Reafirma a incompetência do AFRFB para desconsiderar o vínculo empregatício entre os segurados e as empresas: Calçados Star Jader Ltda. e Calçados Carvelli Ltda. Disto, conclui que foi ilegal o procedimento adotado pelo auditor da RFB, por extrapolar as atribuições inerentes a sua função. Aduz que a competência administrativa para desconsiderar relações de trabalho é do MTE, conforme previsto no artigo 11 da Lei nº 10.593/2002, ratificado pelas alterações da Lei nº 11.941/2009, que deu nova redação ao artigo 33 da Lei nº 8.212/91. Argui, ainda, que a competência para julgar litígios referentes às relações de trabalho é da Justiça do Trabalho, consoante o que preceitua o inciso VII do artigo 114 da Constituição Federal CF.

Menciona a Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho TST, para concluir que é lícita a terceirização das atividades desempenhadas pelas empresas prestadoras sob o argumento de que não há ingerência por parte da tomadora e que os serviços das prestadoras são atividades meio e não se confundem com a sua atividade fim. Aduz que, em relação à desconstituição da relação jurídica entre as prestadoras e a tomadora, por suposta simulação da industrialização por encomenda, a autoridade fiscal deixou de atentar para o que segue: 1) não há ilegalidade quanto à composição societária das empresas posto que o grau de parentesco entre os sócios não é empecilho legal a sua constituição; 2) não é ilegal o estabelecimento de empresas que prestam serviços por encomenda junto com a tomadora, pois decorre de mera questão de logística; 3) não há vedação à utilização de máquinas e equipamentos sob a forma de comodato, entre pessoas jurídicas, prática comum na industrialização por encomenda; 4) não observou o relatório fiscal, de forma pontual e realística, os pressupostos que caracterizam a relação de emprego.

Alega que a autoridade fiscal não lhe pode negar a escolha da opção fiscal menos onerosa, na condução dos seus negócios, posto que ninguém é obrigado, ao conduzir seus negócios, escolher caminho, meio, forma ou os instrumentos que resultem em maior ônus fiscal.

Assim sendo, entende que não há razão para que seja desconsiderada a relação jurídica entre as prestadoras e a impugnante. Os motivos apontados pela auditoria fiscal constituem técnicas industriais e comerciais contemporâneas. As prestadoras são pessoas jurídicas distintas com personalidade própria e legalmente constituídas.

Também afirma que as contribuições previdenciárias patronais e o Seguro Acidente do Trabalho, referente às folhas de pagamentos das empresas Calçados Star Jader Ltda. e Calçados Carvelli Ltda., foram recolhidas na forma do SIMPLES, opção adotada por estas empresas.

Conclui que não há a possibilidade de novo recolhimento tendo em vista que as empresas citadas já o efetuaram, integralmente, conforme comprovam os documentos que anexa: DARF SIMPLES, Documento de Arrecadação Simplificada DAS e Consulta Conta-Corrente de Estabelecimento CCOR.

Conclui, com base no Inciso I do artigo 156 do CTN que os créditos tributários foram extintos pelo pagamento, logo não podem ser exigidos novamente. Requer sejam reconhecidos os recolhimentos efetuados pelas prestadoras e declarado nulo o Auto de Infração.

Quanto aos atos negociais, alega que ao desconsiderar a personalidade jurídica das empresas, regularmente constituídas, a autoridade fiscal não fez qualquer referência ao disposto no artigo 116, parágrafo único do CTN, popularmente chamada de "norma antielisão" e que não foi comprovado o dolo e a fraude, necessidade consagrada na jurisprudência pertinente. A definição do sujeito passivo da obrigação é norma reservada à lei, não podendo o administrador alterá-la, definindo novo contribuinte para o tributo, já recolhido.

Por outro lado, para desconsideração de ato jurídico é necessário comprovar que o ato negocial praticado deu-se na direção contrária da norma legal com o objetivo de excluir ou modificar as relações de trabalho. O pressuposto à desconsideração requer que ocorra dissimulação, fraude e dolo para a aplicação da norma antielisiva. Na ausência dos elementos comprobatórios, consubstanciados no Relatório da Atividade Fiscal, as relações de emprego não podem ser alteradas por mera presunção fiscal, ou seja, considerados empregados das terceirizadas como da impugnante, sem a demonstração das relações de emprego: pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação. Não apresenta o relatório fiscal, provas concretas, objetivos claros e sólidos que demonstrem a intenção da impugnante de simular a terceirização da produção por encomenda.

Quanto à multa aplicada no lançamento, insurge-se a autuada, com o argumento de que lhe foi imputada a multa mais gravosa (75%) que teria aplicação, somente, a partir de 12/2008 e, portanto, equivocada em relação ao presente lançamento fiscal. Aponta incongruências no lançamento, na medida que não reconhece a ocorrência de recolhimentos ou pagamento de contribuições, ausência de declaração na GFIP ou declaração inexata, não comprovadas no Auto de Infração. Conclui que não sendo devido o tributo, nada há que lhe ser cobrado a título de multa e juros.

Aponta como incongruência do Relatório da Atividade Fiscal RAF, o fato da fundamentação legal não estar de acordo com a legislação da época. Aduz que o RAF é omissivo em relação ao nexo causal da aplicação da multa, ou seja, não aponta as razões da infração e que foi aplicada a multa mais gravosa de 75%, quando a lavratura deveria ser feita com a penalidade menos severa, resultante da comparação da multa de ofício do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 e a soma das multas de mora do inciso I do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, mais a multa prevista no parágrafo 5º do artigo 32 da mesma lei, aplicando-se a mais benéfica. Questiona que ficou impossibilitado de apresentar defesa ao quesito "multa aplicada", na medida que, mesmo havendo na legislação um limitador de 30%, a autoridade fiscal aplicou a multa mais severa. Aponta que em algumas competências, "sem qualquer lógica", foi aplicada a multa do artigo 35, inciso I da Lei nº 8.212/91, não havendo fundamentação legal expressa, sendo vício de natureza insanável, o que impõe a nulidade do AI. Alega que a aplicação da multa, ora 75% ora 24%, propicia o "caos jurídico", impossibilitando o exercício da ampla defesa pelo desconhecimento do que quer externar a autoridade autuante.

Neste sentido, aponta a falta de demonstração através de comparativo numérico que identifique ser a multa aplicada a mais benéfica ao contribuinte, o que caracteriza falta de motivação, o que levaria a anulação do lançamento com

base no parágrafo I do artigo 50 da Lei nº 9.784/99. Conclui que, sendo aplicada a multa de 75%, sobre as "supostas" infrações, presume ser a mais benéfica, o que não admite posto que ao aplicar-se a legislação da época, estaria limitada a 30%, seja pela capitulação legal de regência, seja pela impossibilidade legal de retroação da lei mais gravosa.

Acusa erros na capitulação legal da infração, transcrevendo o artigo 293 do Decreto nº 3.048/99, sob o argumento de falta de descrição e fundamentação adequada ao caso.

Conclui que ao não demonstrar a efetividade da multa mais benéfica (artigo 106, II, "c" do CTN), não foi observado o direito da ampla defesa do contribuinte, consoante o inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, constituindo vício insanável, o que enseja a nulidade do presente A I.

Ressalta que, ao não aplicar o percentual de 30% previsto no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com a redação vigente à época em detrimento da multa de 75% introduzida pela Medida Provisória MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 que introduziu a multa de ofício do artigo 35-A de 75%, não foi observado o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica ao contribuinte sobre fatos não julgados, conforme previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN.

Aduz que foi autuado, através do AI DEBCAD 37.205.9590, Processo nº 11065.001006/2009-11, pelo auditor Eduardo Dias Porto, em período concomitante, aplicando a multa branda de 30%. Pelo exposto requer a nulidade do AI por não ter sido aplicada a retroatividade benigna e por erro na capitulação e fundamentação legal da multa aplicada ao AI.

Manifesta, ainda, sua inconformidade com a aplicação da taxa SELIC ao lançamento em razão da inconstitucionalidade e ilegalidade de sua utilização sobre débitos tributários, cuja espécie prevê a aplicação do parágrafo 1º do artigo 161 do CTN.

Frente a todo o exposto requer: a) que seja reconhecida a presente impugnação; b) seja declarado nulo o AI nº 37.169.7484; c) seja declarada a improcedência do lançamento e cancelado o AI nº 37.169.748-4, tendo em vista que as contribuições patronais exigidas já foram recolhidas, integralmente, pelas empresas Calçados Star Jader Ltda e Calçados Carvelli Ltda., de acordo com o respectivo sistema de tributação adotado; d) retificação do lançamento observando a aplicação da multa menos gravosa; e) produção de todos os meios de prova, no que tange a diligências e perícias, eventualmente necessárias e; f) seja dada ciência de todo e qualquer ato referente ao presente, ao contribuinte e seus advogados, no endereço constante na procuração.

Em 20/07/2011, foi prolatado o Acórdão nº 10-33.176-7 a Turma da DRJ/POA que julgou improcedente a impugnação (e-fls. 1623 a 1641), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AIDBCAD Nº 37.169.748-4 DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO. REFLEXO NA TRIBUTAÇÃO.

A constatação de negócios simulados, acobertando o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, enseja a autuação tendo como base a situação de fato, desconsiderando os atos jurídicos simulados e exigindo o tributo de quem teve relação direta com o fato gerador.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Não é vedado o planejamento tributário, mas a prática abusiva, como a simulação de relações entre empresas com objetivo claro de obter vantagens tributárias.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

A atuação da autoridade lançadora se deu em conformidade com o estabelecido pela administração tributária, na forma do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF. Portanto, o ato de lançamento foi praticado por autoridade competente, no exercício regular de sua atividade. Código de acesso ao MPF informado no Termo de Início do Procedimento Fiscal.

DECADÊNCIA

No caso de tributos sujeitos a homologação quando comprovada a fraude ou simulação aplica-se o inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional - CTN.

MULTA MAIS BENÉFICA

No lançamento de contribuições previdenciárias até a competência 11/2008, deve ser observada a penalidade menos gravosa entre a prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 com a redação da Lei nº 11.941/2009 e a multa do inciso II do artigo 35 da Lei 8.212/91 com a redação da Lei nº 9.876/99 somada a do parágrafo 5º do artigo 32 do mesmo diploma legal.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE

Salvo algumas situações específicas, a legislação expressamente veda aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de lei por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

DO PEDIDO DE DILIGÊNCIAS. PRODUÇÃO DE PROVAS.

Não há como acatar o pedido de diligência tendo em vista que não atende ao inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, com a redação da Lei nº 8.748/93. A produção de provas, no processo administrativo, é feita juntamente com a impugnação.

COMUNICAÇÃO PROCESSUAL.

A comunicação processual será feita na forma pessoal, ou por via postal ou telegráfica, com prova de recebimento no domicílio tributário do sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

No dia 05/08/2011, o representante do sujeito passivo foi cientificado do Acórdão da DRJ, tendo interposto Recurso Voluntário em 01/09/2011 cujas teses defensivas, submetidas a esse Colegiado, seguem sumariadas:

- a) Afirma que a autoridade lançadora desconsiderou os atos negociais da Recorrente e de terceirizadas que lhe prestavam serviços por encomenda, Exigindo-lhe o recolhimento das contribuições patronais (20%) e ao SAT/RAT – Seguro Acidente do Trabalho/Riscos Ambientais do Trabalho (2%), utilizando como base a remuneração dos segurados empregados e dos segurados contribuintes individuais de duas das empresas que prestam serviços de industrialização sob encomenda para a contribuinte que ora se manifesta, o que caracterizaria desconsideração da relação de emprego existente entre os empregados das “prestadoras de serviços”, considerando a mão-de-obra contratada diretamente pelo Recorrente.

- b) Ante a suposta falta de clareza do lançamento, presume que teria sido desconsiderada a própria relação de emprego, na suposta terceirização de atividades produtivas da Recorrente. Nesse aspecto, reafirma as alegações deduzidas em sede de impugnação, no que diz respeito à falta de comprovação dos pressupostos da relação de emprego, aduzindo que o Acórdão recorrido não fundamentou qualquer vínculo de subordinação dos empregados das empresas supostamente terceirizadas com a Recorrente.
- c) Assevera que a decisão da DRJ, ao dispor que *"não está a auditoria descaracterizando qualquer relação de emprego ou personalidade jurídica, mas reconhecendo os segurados da previdência como vinculados à empresa autuada"* (e-fls. 1632), comprovaria as afirmações do recorrente, bem como exporia incongruência entre o Acórdão recorrido e a peça fiscal, em que a autoridade lançadora fora explícita ao concluir pela desconsideração dos atos negociais praticados entre a fiscalizada e as pessoas jurídicas Calçados Star Jader Ltda. e Calçados Carvelli Ltda. Assevera, ainda, que referido entendimento vazado no Acórdão Recorrido, implicaria insegurança jurídica, além de fundamentação e classificação jurídica diversa do lançamento.
- d) Argui cerceamento do direito de defesa, face à suposta deficiência na motivação do lançamento, ao teor do art. 37 da Lei nº 8.212/91; e artigos 243 e 293 do Decreto nº 3.048/99, por ter deixado de explicitar os elementos caracterizadores do vínculo empregatício. Colaciona jurisprudência administrativa pertinente à matéria, requerendo a decretação de nulidade por vício material.
- e) Assevera que *"não compete ao Auditor Fiscal da Receita Federal desclassificar a relação de emprego e, tampouco, atos negociais sem comprovação efetiva de dolo, simulação ou fraude no intuito de lesar o fisco"*, invadindo competência afeta ao Ministério do Trabalho e Emprego, através dos Auditores-Fiscais do Trabalho.
- f) Assevera que a autoridade lançadora teria promovido à desconsideração de personalidades jurídicas das empresas, sem que tenha comprovado efetivo dolo, simulação ou fraude no intuito de lesar o fisco.
- g) Questiona o entendimento vazado no Acórdão recorrido de que as empresas Calçados Star Jader Ltda. e Calçados Carvelli Ltda seriam "interpostas pessoas" de LUCACUCA CALÇADOS LTDA, por serem aquelas desprovidas de conteúdo econômico, com a finalidade de aproveitamento do regime tributável aplicável ao SIMPLES, de modo a desprezar a personalidade jurídica de ambas. Alega que tal entendimento funda-se em simples presunção, desacompanhada da prova do dolo, simulação ou fraude. Cita doutrina pertinente a essa matéria.
- h) Assevera que o Acórdão recorrido teria ignorado fatos que comprovariam a separação entre o recorrente e as empresas terceirizadas, *verbis*:

De fato, não há documento algum que erija a recorrente à categoria de empregadora da mão-de-obra pertencente efetivamente às suas terceirizadas, não havendo, pois, nos autos, elementos que arrazoem a decisão hostilizada. Em verdade, o acórdão atacado sequer considerou a incorreção da peça fiscal, sob a ótica da verdade material.

Confirma-se tal assertiva pelo fato de ter ignorado, o decurso combatido, o fato de que:

a) cada empresa possui seus próprios empregados diretos, premissa esta não devidamente afastada por provas cabais;

b) no que toca à localização e identificação das empresas Lucacuca Calçados Ltda. e Calçados Star Jader Ltda., verificam-se situações bastante claras e diferenciadas:

b.1) A recorrente foi fundada em 01.10.2003, sob a denominação de Calçados Hortelã Ltda., depois modificado para Lucacuca Calçado Artesanal Ltda. e, hoje, Lucacuca Calçados Ltda., e apenas tempos depois teve alteração em sua composição societária, sendo adquiridas por pessoas com algum grau de parentesco com os sócios da empresa Calçados Star Jader Ltda.

b.2) Esta última (Calçados Star Jader Ltda.), por sua vez, restou fundada em julho de 1991 (12 anos antes da Recorrente, tomadora de seus serviços) e jamais teve qualquer alteração em sua composição social. A partir do ano de 2000, transferiu sua sede para o endereço na Rua Espírito Santo, nº 122, Bairro Sete de Setembro, Sapiranga - RS, utilizando parte de complexo industrial que adquirira.

b.3) A empresa Calçados Carvelli, por sua vez, foi estabelecida, em sua criação, na Rua Major Bento Alves, nº. 3.260 - sala 02, Bairro Amaral Ribeiro, Sapiranga - RS.

Atente-se que a Recorrente, quando de sua autuação, restava situada na Rua Marechal Arthur da Costa e Silva, nº. 502, Bairro Sete de Setembro, Sapiranga - RS, CEP: 93.800-000.

Apegou-se à fiscalização para a lavratura da autuação, que foi mantida pelo Acórdão nº 10-33.176 – 7ª Turma da DRJ/POA, num período em que tomadora e prestadora de serviços tiveram endereços próximos (Rua Espírito Santo, nº 122 - pavilhão 03, Bairro Sete de Setembro, Sapiranga - RS).

Embora próximas, havia separação clara entre estas, pois se trata de duas empresas distintas (pode-se verificar que a Recorrente se localizava na Rua Espírito Santo, nº 122 - pavilhão 03, Bairro Sete de Setembro, Sapiranga - RS, e sua sistemista/terceirizada, Calçados Star Jader Ltda., se localizava na Rua Espírito Santo, nº 122, Bairro Sete de Setembro, Sapiranga - RS (fl. 04 do próprio relatório de atividade fiscal - RAF).

Não obstante o fato de que jamais estiveram no mesmo espaço físico, mas, sim, em proximidade dentro de complexo industrial, ainda que possível fosse a consideração de tal argumento, este não se presta a servir de base para exigência fiscal.

(...)

- i) Colaciona jurisprudência do TRF da 4ª Região que rejeitou o argumento de mesma localização física como fundamento de autuação (AC nº 2004.71.04.003653-2/RS. Órgão Julgador: 2ª Turma - TRF 4. Rel. Dr. Leandro Paulsen. D. E. de 14.06.2007).
- j) Colaciona jurisprudência administrativa, que reputa alinhada com a tese defensiva, assim ementada: *Ementa: SIMULAÇÃO - INEXISTÊNCIA - Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando*

racionalizar as operações e diminuir a carga tributária. (...) (Acórdão n.º 103-23.357 - Recurso n.º 149.524 - Processo n.º 11516.002462/2004-18 - PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES - TERCEIRA CÂMARA - Sessão de 23 de janeiro de 2008).

- k) Alega que o fato de alguns sócios serem parentes não constitui empecilho legal ou moral para desconsideração das atividades de uma e de outra, face o princípio constitucional da livre iniciativa; bem como não há vedação legal que impeça a empresa apontada no relatório fiscal de prestar serviços de industrialização por encomenda, ainda que o faça de forma exclusiva, o que seria comum no meio industrial, como forma de enfrentar a espionagem industrial.
- l) Afirma que o Acórdão recorrido, embora não expressamente, teria aplicado a Súmula 331 do TST, que versa sobre a impossibilidade de terceirização da atividade-fim, o que não seria cabível por se tratar de construção jurisprudencial inaplicável ao Direito Tributário, no qual prevalece o princípio da legalidade.
- m) Alega que *“é direito/dever do contribuinte, até para fazer frente ao mercado externo, escolher, dentre as várias alternativas legais, a menos onerosa no planejamento de sua produção industrial”*. Aduz que isso inclui a opção pelo caminho que seja fiscalmente menos oneroso, como entende ser o caso da suposta terceirização de mão-de-obra, que reputa lícita.
- n) Argui nulidade do lançamento, por incompetência da autoridade lançadora, em face de suposto vício no Mandado de Procedimento Fiscal, consubstanciado na nomeação dos mesmos auditores para dar seguimento à fiscalização iniciada por outro MPF já encerrado, violando o disposto no parágrafo único do art. 15 do Decreto nº 11.371, de 2007. Colaciona jurisprudência administrativa pertinente à matéria.
- o) Alega que o acórdão atacado fere os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade por desconsiderar os recolhimentos à Previdência Sociais já efetuados pelas empresas Calçados Star Jader Ltda. e Calçados Carvelli Ltda., submetidas à tributação pelo Simples, regime do qual não foram excluídas pelo Relatório Fiscal. Assevera que as supostas terceirizadas entregaram GFIP corretamente, o que estaria evidenciado por não constar nada em contrário no Relatório Fiscal. Isso posto, entende que o tributo lançado já foi integralmente pago, pelo que, o crédito tributário estaria extinto, requerendo a exclusão dos valores lançados, com a respectiva declaração de nulidade do Auto de Infração.
- p) Argui decadência do lançamento, em relação às competências anteriores a 09/2004, invocando a aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN. Assevera que a autoridade lançadora não comprovou a existência de fraude ou simulação a atrair as disposições do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN. Assevera que o acórdão recorrido teria invocado motivo inexistente no auto de infração (prática fraudulenta) o que acarretaria inovação na fundamentação do lançamento. Colaciona jurisprudência administrativa e judicial, que entende aplicável à matéria.

- q) Postula pela inoccorrência das multas aplicadas, sob o fundamento de que, “*se não é devido nada de tributos (obrigação principal), que dizer, então, das penalidades acessórias - como é o caso da multa*”.

O julgamento foi convertido em diligência, em duas oportunidades, conforme Resolução 2302-000.200 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária (e-fls. 1715 a 1725), de 22 de janeiro de 2013, e Resolução nº 2301-000.516 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (e-fls. 2177 a 2187), de 31 de janeiro de 2015, para que fosse promovida a juntada do processo nº 11065.100498/2006-75, bem como informação quanto ao respectivo resultado final. Em consequência, vieram aos autos cópia do referido processo (e-fls. 1727 e ss), bem como Relatório de Diligência (e-fls. 2630), com o seguinte teor:

No processo 11065.100498/2006-75 foi analisado pedido de ressarcimento de PIS não cumulativo dos meses de janeiro a setembro de 2006. Ocorreu deferimento parcial, tendo sido glosadas a transferência onerosa de ICMS a terceiros e os créditos incidentes sobre a prestação de serviços, devido à inexistência de separação, de fato, entre a contribuinte e a prestadora de serviços.

O interessado apresentou manifestação de inconformidade que foi julgada improcedente. Não foi apresentado recurso voluntário.

No mandado de segurança 2007.71.08.002112-7 RS transitou em julgado favoravelmente ao interessado o direito ao crédito da transferência onerosa de ICMS a terceiros.

Os créditos incidentes sobre a prestação de serviços, devido à inexistência de separação, de fato, entre a contribuinte e a prestadora de serviços, tendo em vista a não apresentação de recurso voluntário, estão definitivamente indeferidos na esfera administrativa. (grifei)

Cientificado do resultado da diligência (e-fls. 2633), o sujeito passivo não se manifestou nos autos.

Referidas diligências tiveram por escopo enfrentar a tese de cerceamento do direito de defesa, aduzidas em sede de impugnação ao lançamento, em que o contribuinte alegava não ter tido conhecimento acerca do processo administrativo fiscal nº 11065.100498/2006-75, de cujos autos foram extraídas provas que fundamentaram a exigência em lide. Essa tese foi enfrentada e refutada no Acórdão recorrido; e não foi objeto do Recurso Voluntário, pelo que, não será submetida à decisão desse Colegiado.

É o Relatório.

Voto

Paulo César Macedo Pessoa, Relator.

Conheço do recurso por constatar que atende os requisitos de admissibilidade.

Das Preliminares

Do Mandado de Procedimento Fiscal

A recorrente suscita preliminar de nulidade por vício no mandado de procedimento fiscal.

Trata-se de matéria enfrentada no Acórdão recorrido que assim dispôs:

Preliminarmente, o autuado requer a nulidade do ato administrativo sob alegação de que o MPF nº 10.1.07.00.2008-00369-6 foi encerrado em 08/04/2008, não podendo os mesmos auditores fiscais serem nomeados para realizar o MPF nº 10.1.07.00.2008-00441, conforme artigo 15 da Portaria RFB nº 11.371/2007.

Tal previsão legal, não se aplica ao presente caso, posto que a impossibilidade de indicação dos mesmos auditores para dar continuidade ao procedimento fiscal está restrita ao mandado extinto por decurso de prazo, sem prorrogação, consoante os artigos 14 e 15 da Portaria RFB nº 11.371/07, publicada no D.O.U. em 20/12/2007, *In verbis*:

Art. 14. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo;

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12.

Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.

Art. 15. A hipótese de que trata o inciso II do art. 14 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Parágrafo único. Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não poderá ser indicado o mesmo AFRFB responsável pela execução do Mandado extinto.

Portanto, não sendo extinto o MPF por decurso de prazo, não há que se falar em incompetência do AFRFB para lavrar o presente AI. Afastando-se a nulidade do ato por tratar-se de pessoa competente, consoante o artigo 142 do CTN:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Conclui-se que a auditoria foi executada dentro das normas que regem o Processo Administrativo Fiscal - PAF, regulado pelo Decreto nº 70.235/72.

Com efeitos, considerando os fundamentos expostos no Acórdão recorrido, que acolho, na íntegra, e adoto como razões de decidir, rejeito a preliminar de nulidade por vício no Mandado de Procedimento Fiscal.

Da Motivação do Lançamento

A defesa suscita cerceamento do direito de defesa, face à suposta deficiência na motivação do lançamento, ao teor do art. 37 da Lei nº 8.212/91; e artigos 243 e 293 do Decreto

nº 3.048/99, por ter deixado de explicitar os elementos caracterizadores do vínculo empregatício. Colaciona jurisprudência administrativa pertinente à matéria, requerendo a decretação da nulidade por vício material.

Não obstante, o lançamento atacado não versou acerca da caracterização de relação de emprego; e sim, dos efeitos da constatação da situação de fato, em que as empresas Lucacuca, Star Jader e Carvelli não são três empresas independentes, mas mera simulação, com o objetivo de usufruir de tratamento tributário diferenciado e favorecido dado às microempresas e empresas de pequeno porte, denominado "SIMPLES", a que estiveram submetidas as empresas Calçados Star Jader Ltda. e Calçados Carvelli Ltda.

Em consequência os efeitos da relação de emprego, formalizadas com as supostas terceirizadas, e que não foram desconstituídas pelo lançamento, foram imputadas ao sujeito passivo, para fins de exigência das contribuições sociais a cargo da empresa, inclusive a destinadas ao financiamento do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa de Riscos Ambientais do Trabalho GILRAT, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.

Do exposto, rejeito a preliminar de cerceamento do direito de defesa, por não vislumbrar o suposto vício na motivação do lançamento.

Da Competência.

A recorrente suscita a incompetência do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil para desclassificar a relação de emprego, o que reputa afeto às atribuições do Auditor Fiscal do Ministério do Trabalho e Emprego.

Conforme já deduzido nos parágrafos anteriores desse voto, o lançamento não versa sobre constituição ou desconstituição de relação de emprego; e sim, sobre os efeitos tributários da situação de fato constatada, em que os efeitos dos vínculos empregatícios, formalizados com empresas terceirizadas, em operações simuladas, foram atribuídos ao Recorrente, para fins tributários, em consonância com a legislação pertinente, em especial o inciso VII do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN.

Do exposto, rejeito a preliminar de incompetência.

Da Decadência

A defesa argui decadência, em relação aos fatos geradores anteriores a 30/09/2004, por entender aplicável a regra do § 4º do art. 150 do CTN.

Não obstante, referida norma exclui expressamente, do seu campo e incidência, a comprovada ocorrência de simulação, constatada no Relatório da Atividade Fiscal, e que será mantida nesse voto.

Caracterizada a simulação, a decadência regula-se pelas disposições do art. 173 do CTN, conforme preceitua a Súmula CARF nº 72, que vincula esse Colegiado, *verbis*:

Súmula CARF nº 72

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Do exposto, rejeito a arguição de decadência.

Do Mérito

Passo a analisar o mérito do Recurso Voluntário.

Da Simulação

O requerente sustenta que lançamento teria promovido a desconsideração das personalidades jurídicas das empresas Calçados Star Jader Ltda. e Calçados Carvelli Ltda., sem que tenha havido comprovação do dolo, fraude ou simulação. Nesse aspecto, cumpre observar que o Relatório da Ação Fiscal, após a análise dos elementos probatórios carreados aos autos, concluiu ter havido simulação, conforme se depreende:

A partir dos elementos descritos, a fiscalização desconsiderou os atos negociais praticados entre a autuada e **as pessoas jurídicas Calçados Star Jader Ltda e Calçados Carvelli Ltda. Conclui que as empresas Lucacuca, Star Jader e Carvelli não são três empresas independentes mas mera simulação com o objetivo de usufruir de tratamento tributário diferenciado e favorecido dado às microempresas e empresas de pequeno porte, denominado "SIMPLES"**, a que estiveram submetidas as empresas Calçados Star Jader Ltda e Calçados Carvelli Ltda, tendo como objetivo, não recolher contribuições previdenciárias patronais. (grifei).

A figura da simulação se subsumi às deposições do art. 149, inciso VII do CTN, não se confundindo com a dissimulação, veiculada no parágrafo único do art. 116 do CTN. Observo, ainda, que a desconsideração de determinados atos ou negócios não tem lugar apenas nos casos de dissimulação; mas se faz presente, também, nos lançamentos fundados no fato da simulação em que o negócio aparente, tendente a ocultar o fato gerador, é desprezado, fazendo incidir a norma tributária em relação ao fato verdadeiro.

Por oportuno, transcrevo os trechos do Acórdão impugnado, que enfrentou e refutou a tese da ausência de simulação, que adoto com razões de decidir, *verbis*:

Da simulação dos fatos e desconsideração dos atos negociais

No Relatório da Ação Fiscal, de fls.135 a 141, foi constatado que a contribuinte (Lucacuca Calçados Ltda), beneficiária da industrialização, e as empresas Calçados Star Jader Ltda e Calçados Carvelli Ltda, prestadoras de serviços de industrialização da produção, não são três empresas independentes, sendo sua separação uma mera ficção para fins de obter vantagens tributárias, de modo ilegal.

O Código Tributário Nacional prevê a hipótese de se desconsiderar o planejamento tributário viciado, conforme disposto nos artigos 149, VII, 150, parágrafo 4.º, parágrafo único do artigo 154, 155, I, parágrafo único do artigo 185, evitando que o sujeito passivo seja beneficiado ao agir de forma ilícita, com dolo, fraude ou simulação e permitindo a revisão do lançamento já efetuado, impedindo a sua homologação quando desta forma for previsto o lançamento, afastando a moratória para impor as penalidades cabíveis ou considerando fraudulenta a alienação de bens depois de inscrito o crédito tributário na dívida ativa e iniciada a execução, tudo conforme seja a forma ilícita adotada.

Então, vamos apreciar a defesa da contribuinte, após a enumeração de atos e fatos que levaram a conclusão da Autoridade Fiscal pela inexistência de separação, de fato, entre a autuada e as prestadoras de serviços, com as conseqüentes contribuições previdenciárias patronais, incidentes sobre a remuneração dos supostos prestadores de serviços de industrialização.

Argumenta a impugnante (fl.379) que não se aplica ao presente caso o artigo 116, parágrafo único, do CTN, pois não houve a dissimulação. A industrialização foi realizada por terceiros, empresas legalmente constituídas e que recolheram as contribuições previdenciárias na modalidade do SIMPLES, não existindo embasamento legal para desconstituição dos atos, modificando o sujeito passivo da obrigação.

O citado parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional assim prescreve:

Art. 116 Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

1 - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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

Ocorre que para o caso em litígio deve ser utilizado outro artigo do Código Tributário Nacional, o 149, inciso VII, que assim determina:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

A definição de dissimulação, do parágrafo único do artigo 116, é diferente do conceito de simulação, contido no artigo 149, inciso VII, ambos do Código Tributário Nacional. Na obra "Vocabulário Jurídico" do autor De Plácido e Silva, Editora Forense, 12ª edição, 1993, nas páginas 103 e 235, ensina o seguinte:

DISSIMULAÇÃO. Do latim *dissimulatio*, de *dissimulare*, embora tendo sentido equivalente à simulação (*disfarce*, *fingimento*), é mais propriamente indicado como *ocultação*.

(...)

SIMULAÇÃO. Do latim *simulatio*, de *simulare* (*usar fingimento*, *usar artifício*), a simulação é o artifício ou fingimento na prática ou na execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou de mostrar irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui.

(...)
A simulação já surge com a própria feitura do ato. É vício que nasce com o ato, desde que se obrou com a intenção de enganar, de ludibriar. ...A simulação tende a prejudicar a terceiros, havendo conluio das partes que a promovem, mesmo quando resulta de convenção verbal.

A simulação resulta do fingimento para aparentar a realidade de uma intenção que não é verdadeira e que se disfarça por este fingimento.

No Código Civil, o assunto é citado no art.167, que assim define:

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; (...)

Por sua vez, no livro "Teoria do Fato Jurídico - Plano de Validade" de Marcos Bernardes de Mello, Editora Saraiva, 1995, pág.162, assim ensina:

A simulação não se presume. É necessário que aquele que alega faça a sua prova, sendo-lhe facultados todos os meios legais, como também os moralmente legítimos. Admite-se, portanto, a sua prova por indícios e presunções, exatamente porque na simulação se procura ocultar, encobrir, pôr a sombra os verdadeiros fatos, mostrando outros com o fim de enganar.

No caso dos autos, a prestação de serviço de industrialização realizada pelas empresas Calçados Star Jader Ltda. e Calçados Carvelli Ltda. para a autuada (Lucacuca Calçados Ltda.) é um acerto entre as partes para simular a existência de transação entre as pessoas jurídicas, mas que na realidade, compõe uma única entidade, cujo efeito foi modificar a contribuição previdenciária incidente sobre as remunerações pagas aos seus empregados, de forma a diminuir o valor a pagar da contribuição previdenciária, caracterizando locupletamento ilícito.

A inexistência de separação, de fato, entre a impugnante e as empresas Calçados Star Jader Ltda. e Calçados Carvelli Ltda., o que fica evidente pela estrutura de pessoal (na qual empregados de uma empresa fazem serviços para as outras), pela localização física (as empresas utilizam o mesmo prédio e mesmo endereço), pelo quadro social das sociedades (são comandadas pelas mesmas pessoas, ligadas por laços familiares), pelo processo produtivo (a empresa contribuinte, fiscalizada, compra a matéria-prima e solicita a industrialização para as supostas prestadoras, que remetem o produto diretamente para os clientes), pelo processo gerencial (os segurados da autuada, em sua grande maioria, são da linha de produção e não interferem na área gerencial administrativa que é controlada por sócios comuns às empresas: tomadora e prestadoras) e pelo processo econômico (as empresas Calçados Star Jader Ltda. e Calçados Carvelli Ltda., prestadora de serviços, e a empresa Lucacuca Calçados Ltda., só têm racionalidade econômica quando consideradas uma única empresa, haja vista que as primeiras são optantes do SIMPLES, sem patrimônio (Carvelli), e a autuada incluída no lucro real, permite a obtenção de lucros substanciais, demonstrando a "verticalização" do processo econômico entre as empresas, tendo utilizado vários procedimentos para se manter neste esquema, como a quantidade específica de produtos solicitados para industrialização, a inexistência de contrato de prestação de serviço e de ordem de produção entre as empresas (fl.283), bem como a inexistência da cobrança de aluguel da prestadora/tomadora de serviços (Star Jader Ltda), pelo prédio onde estão situadas, entre outros.

Por isso, diante de todos os atos/fatos enumerados e descritos, fica clara a existência de simulação de negócio entre as empresas, para fins de obter benefícios fiscais e omitir contribuições previdenciárias, caracterizando a

ilicitude do processo. Não é necessário analisar a aplicabilidade ou inaplicabilidade do parágrafo único do art.116 do CTN, haja vista que trata de dissimulação, cujo conceito é diverso de simulação, cuja base legal está contida no art.149, inciso VII, do CTN, combinado com o art.167 do Código Civil. Segundo Luciano Amaro em Direito Tributário Brasileiro, 14ª ed., p. 238, a simulação pode ocultar uma dissimulação, *in verbis*:

Noutras palavras, nada mais fez o legislador do que explicitar o poder da autoridade fiscal de identificar situações em que, para fugir do pagamento do tributo, o indivíduo apela para a simulação de uma situação jurídica (não tributável ou com tributação menos onerosa), ocultando (dissimulando) a verdadeira situação jurídica (tributável ou tributação mais onerosa).

A forma de negócio entre a autuada (Lucacuca Calçados Ltda) e as prestadoras de serviços (Calçados Star Jader Ltda. e Calçados Carvelli Ltda.) revelam total interdependência, constituindo, de fato, uma única empresa. Não há como aceitar a condição proposta pela autuada quando realizada, utilizando uma simulação como fundamento para gerar benefícios fiscais, pois a industrialização por encomenda entre as pessoas jurídicas era meramente formal (dissimulação), já que de fato, e por racionalidade econômica/organizacional/ produtiva constituem-se em uma única empresa.

Cabe observar que a autuada teve negado o direito de créditos em processo administrativo para ressarcimento de COFINS, sob o argumento de simulação de negócios entre empresa tomadora (Lucacuca Calçados Artesanais Ltda.) e prestadora (Star Jader Calçados Ltda), conforme Acórdão nº 10-28.747, de 30/11/2010, da 2ª Turma da DRJ/POA, cm cujo voto o relator assim dispõe:

Por fim, a contribuinte solicita que a glosa seja calculada sobre o valor da folha de salários e encargos da empresa prestadora, caso sua defesa sobre a glosa de crédito ocorrida sobre o preço da industrialização não seja aceita.

Novamente, a contribuinte incorre em erro. Como já abordarmos anteriormente a mão-de-obra é um dos componentes que compõe o custo de produção, sendo que este é pressuposto para se estabelecer o preço de venda.

Diante da operação de simulação entre as duas empresas, para fins de gerar créditos da contribuição para a contribuinte, a glosa deve incidir sobre o preço de venda/industrialização, pois o custo da mão-de-obra, mesmo que indiretamente, é apenas um dos custos de produção da prestação de serviço simulada, havendo outros itens que compõem o custo de produção, que juntamente com o lucro, servem de valor referencial para se estabelecer o preço da operação. Logo, se considerarmos somente a mão-de-obra como componente do preço de venda, incidindo sobre esta o cálculo do crédito da contribuição que foi glosado, estaríamos considerando a simulação da industrialização de forma fragmentária, parcial, não como um todo.

Verifica-se, portanto, que a autuada não busca somente o pagamento de contribuições previdenciárias menores que as efetivamente devidas mas, através da mesma simulação, busca vantagens tributárias como a possibilidade de manter Calçados Star Jader e Carvelli Calçados Ltda. no SIMPLES e benefícios de créditos presumidos de IPI (ate dezembro de 2005) e créditos do PIS e COFINS não-cumulativos (a partir de 2006), conforme folha 298 (RAF).

A recorrente alega que o Acórdão recorrido estaria fundamentado em simples presunções, ignorando fatos colacionados pela defesa que comprovariam a separação entre a Recorrente e as empresas terceirizadas. Com efeito, os argumentos colacionados pela defesa foram enfrentados e refutados no Acórdão recorrido, cujos fundamentos acolho e adoto como razões de decidir, para rejeitar essa tese, relevando destacar os seguintes excertos:

Aduz a autuada que ao presumir uma simulação de terceirização a auditoria fiscal deixou de considerar pontos como a composição societária das empresas, administração, localização, relações contábeis e financeiras e as relações de trabalho.

Verifica-se no RAF (fls. 136 a 140) que a auditoria demonstra a relação de parentesco entre os sócios da Lucacuca Calçados Ltda., Star Jader Calçados Ltda. e Calçados Carvelli Ltda. Da mesma forma, apresenta as três empresas tendo em seus contratos de constituição o mesmo objeto social, ou seja, tomadora e prestadora são concorrentes e não parceiras, como quer demonstrar a impugnante.

Ademais disso, a auditoria fiscal demonstra o imbróglio social das três empresas cujos sócios estão interligados por laços familiares: Clébio Antônio da Silva (sócio da Lucacuca) é esposo de Santa Alvetc da Silva (sócia da Star Jader e Lucacuca) e irmão de Vanda Maria da Silva (sócia da Carvelli). A filha de Maria Eveni da Silva (sócia da Carvelli) é mãe de Angelita da Silva (sócia da Lucacuca) e irmã de Clébio Antônio da Silva. O Sr. Clébio Antônio da Silva, Santa Alvetc da Silva e Angelita da Silva são sócios administradores da Lucacuca Calçados Ltda, sendo que Santa Alvetc da Silva também é sócia administradora da Star Jader e Clébio Antônio da Silva (sócio administrador da Lucacuca) é procurador da Star Jader com amplos e gerais poderes de gerência. Maria Eveni da Silva e Vanda Maria da Silva, mãe e filha, são sócias administradoras da Calçados Carvelli Ltda.

Portanto, tendo as empresas mesmos objetivos sociais, mesmos sócios ou sócios ligados à mesma família, tendo administradores comuns e sendo as prestadoras totalmente dependentes da autuada, não deixa dúvidas que Lucacuca Calçados Ltda, Calçados Star Jader Ltda e Calçados Carvelli Ltda, não são três empresas independentes, sendo sua separação uma mera ficção para fins de reduzir contribuições previdenciárias, simulando vinculação irreal dos segurados a seu serviço.

Da localização e identificação das empresas

Alega a impugnante que as empresas foram fundadas em épocas distintas e que, posteriormente, se transferiram para o endereço do complexo Star Jader e que não há qualquer ilegalidade quanto a localizarem-se próximas ou no mesmo complexo industrial.

De fato, não há qualquer restrição a empresas que possuam atividades complementares terem localização próxima, para facilitar a logística de transferências de matéria prima e componentes a serem utilizados pela empresa contratante, porém, no presente caso, não é apenas a localização, mas a mistura de atividades, patrimônios, despesas e responsabilidades que ocorre entre elas, que comprovam operarem como se fossem uma única empresa. Ressalta-se que a localização é a mesma para as três empresas.

Menciona a autoridade fiscal no RAF (fl.137.v.) que a empresa Carelli Calçados Ltda, fundada em 04/2007 com sede na Rua Major Bento Alves nº 3260, conforme contrato social, teve sua sede transferida para o mesmo endereço da

autuada em 28/07/2008 e que, verificou junto a AES Sul Distribuidora Gaúcha de Energia e Prefeitura Municipal de Sapiranga, que os responsáveis pelos pagamentos da energia e impostos municipais não tem qualquer ligação com a Carvelli. Isto comprova que a empresa foi criada para simular uma situação irreal e manter a folha de pagamento dos empregados da área de produção no sistema de tributação favorecido (SIMPLES).

Das relações contábeis e financeiras

Alega a impugnante que a prática de produção por encomenda a um único cliente tem por objetivo preservar os segredos industriais da tomadora dos serviços. Alega que os adiantamentos e a utilização de máquinas da tomadora é prática comum no meio industrial e que não há qualquer ilegalidade em relação a isto.

Neste sentido é de se ver que, segundo a auditoria, a Carvelli possui um único cliente e que toda sua receita decorre da autuada; que no seu Balanço Patrimonial não há registro de imobilizado, fato incomum para quem está no ramo industrial; que para prestar os serviços à contratante, a Carvelli não tem qualquer gasto de aluguel, manutenção de máquinas e equipamentos, luz, etc. Logo, não se admite que uma empresa do ramo industrial, prestadora de serviços exclusivos à impugnante, não tenha custos básicos, mesmo que utilizando a estrutura das empresas: Lucacuca Calçados Ltda. e Star Jader Ltda.

Observa ainda a auditoria fiscal, na folha 138 (RAF), que os adiantamentos feitos pela autuada à Carvelli Calçados Ltda são consumidos, quase que integralmente, para saldar compromissos de salários e encargos. Tal afirmação é ratificada pelas informações do Demonstrativo de Resultados do Exercício de 2007 da Carvelli, cujos gastos com pessoal representaram 97,27% das despesas do exercício.

O mesmo ocorre em relação à receita da empresa Star Jader Calçados Ltda, cujo Demonstrativo de Resultados do Exercício de 2007, informa que 100% do resultado do exercício tem origem em serviços prestados ou vendas efetuadas à Lucacuca Calçados Ltda. Tal nível de interdependência demonstra que nenhuma das empresas sobrevive sem as outras.

Observo que os argumentos colacionados no Recurso Voluntário, para descaracterizar o fato da simulação, não têm aptidão para afastar o farto conjunto probatório em que se funda o lançamento, que revelou a ilicitude da prática adotada.

A Defesa alega que o Acórdão recorrido, embora não expressamente, teria aplicado a Súmula 331 do TST, que versa sobre a impossibilidade de terceirização da atividade-fim, o que não seria cabível por se tratar de construção jurisprudencial inaplicável ao Direito Tributário, no qual prevalece o princípio da legalidade. Com efeito, a par de não vislumbrar óbice a algum na referência à jurisprudência, de quaisquer ramos do Direito, pertinente à matéria objeto da lide, mormente quando o próprio sujeito passivo a tenha citado em sua impugnação, como foi o caso, referida jurisprudência não constou da fundamentação do Acórdão recorrido. Do exposto, rejeito essa tese.

A recorrente cita jurisprudência judicial e administrativa, que refutam o critério da localização física para definir a existência da simulação. Não obstante a exigência não teve fundamento nesse fato isolado, e sim, em um vasto conjunto probatório, que, reunidos, formaram essa convicção. Isso posto, rejeito essa tese.

A recorrente alega que não há vedação legal que impeça a empresa apontada no Relatório de Atividade Fiscal de prestar serviços de industrialização por encomenda, ainda que o faça de forma exclusiva, o que seria comum no meio industrial, como forma de enfrentar a espionagem Industrial. Aduz, ainda, que *é direito/dever do contribuinte, até para fazer frente ao mercado externo, escolher, dentre as várias alternativas legais, a menos onerosa no planejamento de sua produção industrial*”, o que inclui a opção pelo caminho que seja fiscalmente menos oneroso. Com efeito, embora seja factível a organização da produção industrial nesses moldes, não foi o que ocorreu no caso em análise, em que ficou demonstrado tratar-se de terceirização simulada. Do exposto, rejeito essa tese.

Dos Pagamentos Efetuados

Alega a Recorrente que o Acórdão atacado fere os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade por desconsiderar os recolhimentos à Previdência Social já efetuados pelas empresas Calçados Star Jader Ltda. e Calçados Carvelli Ltda., submetidas à tributação pelo Simples, regime do qual não foram excluídas pelo Relatório Fiscal.

Assevera que as supostas terceirizadas entregaram GFIP corretamente, o que estaria evidenciado por não constar nada em contrário no Relatório Fiscal. Isso posto, entente que o tributo lançado já foi integralmente pago, pelo que, o crédito tributário estaria extinto, requerendo a exclusão dos valores lançados, com a respectiva declaração de nulidade do Auto de Infração.

Com efeito, esses argumentos não merecem acolhida. Ainda que as pessoas jurídicas, supostamente terceirizadas, tenham efetuado os recolhimentos que seriam devidos, pela sistemática do Simples Nacional, o fizeram de forma irregular, face à constatação da simulação, já enfrentada nesse voto, de modo que a admissibilidade de tais pagamentos, para caracterizar a quitação integral do crédito tributário exigido, não é admissível.

Observe, ainda, conforme veiculado no Acórdão recorrido, que o então vigente parágrafo 6º do artigo 44 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, vedava, expressamente, a compensação de contribuições previdenciárias com valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional, *verbis*:

Art. 44. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" a "d" do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

(...)

§ 6º É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 2006, e o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), instituído pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

Referida vedação permanece na legislação vigente, nos termos do inciso XI do art. 76 da Instrução Normativa RFB nº 1717, de 17 de julho de 2017, que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Do exposto, rejeito a alegação de que o crédito tributário exigido estaria extinto pelo pagamento.

Das Multas

A Recorrente postula, em sede de Recurso Voluntário, a exclusão das multas aplicadas, sob o fundamento de que, *“se não é devido nada de tributos (obrigação principal), que dizer, então, das penalidades acessórias - como é o caso da multa”*.

Por oportuno, esclareço que outras questões atinentes à multa exigida no lançamento, a exemplo da retroatividade benigna, foram enfrentadas no Acórdão de Impugnação, em não foram objeto do Recurso Voluntário.

Com efeito, considerando que o crédito tributário lançado foi integralmente mantido nesse voto, não há que se falar em exclusão da multa exigida, sob fundamento da inexistência do valor principal do tributo. Do exposto, rejeito essa alegação.

Conclusão

Com base no exposto, voto por conhecer do recurso, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo César Macedo Pessoa