



<b>Processo nº</b>	11065.002410/2009-01
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2301-009.855 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	14 de setembro de 2022
<b>Recorrente</b>	PLÁSTICOS TRES COROAS LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/11/2008

MULTA COM EFEITO DE CONFISCO. SÚMULA CARF Nº 2.

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

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL. TERMO DE ENCERRAMENTO DE PROCEDIMENTO FISCAL. IRREGULARIDADES. INEXISTÊNCIA. O lançamento foi realizado nos termos da legislação vigente, assegurando a regularidade do procedimento fiscal pelo qual foram obtidos os dados quanto às remunerações dos segurados. Assim, não se verifica a nulidade alegada.

### **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. Igualmente, tem-se que Auto de Infração foi devidamente instruído com as razões de fato e de direito que o sustentam.

### **SIMULAÇÃO. LEGITIMIDADE PASSIVA. CONTRIBUINTE**

A constatação de interposição de pessoa jurídica, acobertando o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, enseja a autuação tendo como base a situação de fato, devendo o correspondente tributo ser exigido da pessoa que efetivamente teve relação pessoal e direta com o fato gerador.

### **PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE**

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interpresa, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

EMPRESAS INTERPOSTAS. SIMULAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS RECOLHIMENTOS POR TERCEIROS. ILEGITIMIDADE.

Carece o Contribuinte de legitimidade para se valer de compensação relativa a recolhimentos efetuados por terceiros, considerando que o art. 170 do CTN é

claro ao tratar da autorização relativa à compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

**MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. SÚMULA CARF Nº 119. REVOGADA.**

Com a revogação da Súmula CARF nº 119, tem-se que a multa deve ser aplicada de acordo com a norma vigente à época dos fatos.

**JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

**PERÍCIA. CONHECIMENTO TÉCNICO ESPECIALIZADO. SUBSTITUIR PROVA DOCUMENTAL. NÃO SE APLICA. PRESCINDÍVEL. INDEFERIMENTO.**

A perícia, pela sua especificidade, não tem a faculdade de substituir provas que poderiam ser produzidas pela contribuinte com a juntada de documentos ao autos no momento oportuno. Assim, o pedido de perícia será indeferido se o fato a ser provado não necessitar de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador.

**SÚMULA CARF 163**

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de constitucionalidade, afastar a decadência, indeferir o pedido de perícia e negar-lhe provimento

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Joao Mauricio Vital, Mauricio Dalri Timm do Valle, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 428-458) em que o recorrente sustenta, em síntese:

- a) A regra aplicável para a contagem do prazo de decadência é aquela prescrita pelo art. 150, § 4º, do CTN. Tendo em vista que a ciência do lançamento se deu em 29/10/2009, já se encontram decaídas as parcelas relativas às competências de 01/2004 a 09/2004;
- b) Houve cerceamento de defesa ao se indeferir o pedido de perícia formulado na impugnação. A prova requerida se justifica pois são plausíveis as alegações da recorrente sobre erros materiais do suto de infração (especialmente valores não abatidos do lançamento, sobre os quais o relatório fiscal foi silente);
- c) Há nulidade uma vez que o relatório fiscal deixou de informar o procedimento de aferição indireta/arbitramento utilizado e não foi incluído no anexo FLD os dispositivos legais que o fundamentam. A falta de indicação de tais elementos implica em prejuízo à defesa. Também não foram indicados as normas que autorizam a desconsideração das relações jurídicas entre a autuada e as demais empresas (industrialização por encomenda). O Fiscal deveria ter indicado os motivos de fato e de direito que o levaram a concluir que houve simulação por parte da recorrente e demais empresas, além do nexo causal que une tais elementos - o que não ocorreu;
- d) As empresas supostamente interpostas não foram devidamente cientificadas do encerramento da ação fiscal, uma vez que não se encontram nos autos os TEPF correspondentes - nem se alegue que isso se deve ao sigilo fiscal, já que constam nos autos outros documentos dessas sociedades que são igualmente sigilosos. Os TIPF das referidas empresas foram juntados apenas extemporaneamente e sem os códigos de acesso para verificação de autenticidade dos MPF correspondentes, o que equivale a dizer que esses últimos não foram entregues;
- e) Se a fiscalização vinculou os segurados das demais empresas à autuada, deveria também ter demonstrado os elementos necessários a configurar o vínculo empregatício, o que não ocorreu. Nesse ponto, a fiscalização baseou-se em simples presunção e não apontou os motivos de fato e de direito, além do nexo causal entre ambos, no sentido de fundamentar a referida conclusão;
- f) As empresas supostamente interpostas foram regularmente constituídas, com escrituração contábil regular e formalizada (não havendo indicação de que a contabilidade dessas empresas não refletem a realidade de seus negócios, devem fazer prova em favor da contribuinte). As operações realizadas de terceirização realizadas são válidas e compatíveis com a

legislação vigente. A fiscalização não demonstrou a inexistência ou invalidade dos atos negociais praticados e nem a existência de negócios jurídicos ocultos.

- g) Não merece prosperar a alegação de que a atividade de todas as empresas era a mesma. Isso porque a autuada se dedicava à fabricação de partes de calçados, enquanto as demais empresas tinham como atividade preponderante o beneficiamento de matérias-primas (injetados) utilizadas na indústria calçadista. A descentralização da produção da autuada por meio dos contratos de industrialização por encomenda é lícita e tem a finalidade de aumentar sua competitividade;
- h) São incompletas e inverídicas as alegações da fiscalização quanto à localização da autuada e das demais empresas. Embora instaladas na mesma área geográfica, as empresas estão separadas fisicamente no complexo industrial, sendo quatro pavilhões sublocados pela autuada para as contratadas. Nada há de incomum no fato de que os contratos locatícios não vinculam seus preços à metragem dos pavilhões, já que as partes estão livres para convencionar os termos de seus negócios. Cada empresa possui seu próprio local de atuação, instalações e relógios pontos, conforme mapa aprovado pela Prefeitura Municipal de Três Coroas/RS;
- i) Inexiste prova de que o Sr. Gilberto René Ruppenthal seja o “verdadeiro dono” das empresas, não sendo possível presumir a fraude nesse sentido;
- j) As alegações contidas em petições iniciais de reclamatórias trabalhistas não podem ser tomadas como indícios da fraude alegada sem provas. Todos os processos tidos como indícios pela fiscalização foram conciliados e encontram-se arquivados. Inexiste sentença trabalhista condenatória reconhecendo a existência de grupo econômico entre as empresas ou mesmo o vínculo empregatício entre os segurados das demais empresas e a recorrente;
- k) A constatação de que os sócios gerentes das empresas em questão são parentes, amigos ou mesmo já foram vinculados às outras empresas no passado não é suficiente para descharacterizar as relações empresariais referidas nos autos. Não foram apresentadas provas de que as pessoas integrantes dos quadros societários das demais empresas eram apenas “sócios aparentes” e que a administração de todas seria comandada pela autuada;
- l) Não procede a alegação de que existam “empregados do grupo” ou “contador do grupo”.
- m) A prestação de serviços mensal e ininterrupta das contratadas para a autuada não é indício da simulação alegada. Os contratos de industrialização por encomenda foram firmados antes do início da ação fiscal - sendo que a fiscalização não desqualificou nenhum deles. Os mesmos documentos estipulam a ausência de exclusividade na prestação

dos serviços, havendo diversas notas fiscais do período fiscalizado relativos a venda de produção própria das contratadas. A proteção e divulgação da marca “Sandense” também não deve ser vista como indício de fraude ou simulação.

- n) Reiterar-se o caráter de inovação das alegações da fiscalização acerca do patrimônio imobilizado das empresas estar concentrado na figura da autuada. Além disso, o fato de existir previsão contratual de comodato não implica que as contratadas não tivessem qualquer maquinário ou equipamentos próprios;
- o) A comparação referente ao custo de mão-de-obra em relação ao faturamento das empresas não constitui, por si só, indício de que houve a simulação alegada pela fiscalização;
- p) As relações empresariais relatadas nos autos se tratam apenas de planejamento tributário lícito. Não se devem confundir os negócios jurídicos indiretos praticados com supostas simulações. A documentação apresentada demonstra que as empresas supostamente interpostas assumiam o risco e o custo de seus empreendimentos, além de serem autônomas e independentes;
- q) Deve ser afastada a multa com efeito confiscatório, levando em consideração a retroatividade da norma mais benéfica acerca da penalidade. Também devem ser afastada a cobrança de juros indexados pela Taxa Selic; e
- r) Se não acatados os argumentos da recorrente, devem ao menos ser abatidos os valores já recolhidos por meio do Simples pelas empresas supostamente interpostas.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos das fl. 458.

O recurso veio acompanhado de documentos pessoais (fl. 459).

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração – AI/DEBCAD nº 37.199.878-6 (fls. 2-129) que constitui crédito tributário de Contribuições Previdenciárias (dos segurados empregados e contribuintes individuais), em face de Plásticos Três Coroas LTDA. (CNPJ nº 02.225.499/0001-60), referente a fatos geradores ocorridos no período de 01/2004 a 11/2008. A autuação alcançou o montante de R\$ 1.950.778,86 (um milhão novecentos e cinquenta mil setecentos e setenta e oito reais e oitenta e seis centavos). A notificação do contribuinte aconteceu em 29/10/2009 (fl. 3).

Na descrição dos fatos que deram origem ao lançamento, menciona o Relatório Fiscal (fls. 119-127) que a fiscalizada utilizou indevidamente a mão de obra de empresas do mesmo grupo (Lauck & Filhos LTDA., Injetados Pereira LTDA., 2RS Indústria de Injetados LTDA. e Laupe Matrizes LTDA), as quais eram optantes pelo sistema SIMPLES de tributação.

Foram indicados diversos indícios acerca da confusão de funcionários e da transferência de encargos para as pessoas jurídicas optantes do SIMPLES, dentre os quais destacam-se: i) Endereço das empresas no mesmo local, apenas em pavilhões distintos; ii) Pessoas prestando serviços ora como Sócio-Gerente em uma das empresas e ora como contribuinte individual (autônomo) ou empregado em outra sociedade do mesmo grupo; iii) A maior parte dos contratos de prestação de serviços entre as empresas em questão (para o compartilhamento da mão-de-obra) foram celebrados após o início da ação fiscal; iv) Embora tais contratos permitissem a prestação de serviços sem exclusividade para a empresa autuada, a quase totalidade das notas fiscais emitidas pelas empresas interpostas foram decorrentes de serviços prestados para a Plásticos Três Coroas LTDA; e v) O somatório dos custos da mão-de-obra durante os exercícios fiscalizados representava grande parcela do faturamento das pessoas jurídicas interpostas (por vezes sendo até superior ao faturamento), enquanto que, para os mesmos períodos, não ultrapassava 3% do faturamento no caso da empresa autuada.

Prossegue-se afirmando que:

Ao contrário das empresas interpostas e optantes pelo sistema Simples de tributação, o faturamento da Três Coroas, comparativamente com os custos com mão-de-obra (salários, férias, décimo terceiro e Fundo de Garantia por Tempo de Serviços (FGTS), atingiram os seguintes percentuais);

Planilha: Faturamento X Folha+encargos Três Coroas

Ano	Faturamento	Total Folha	% Folha/FatTotal
2004	24.588.959,90	246.536,75	1,00
2005	21.576.059,93	306.447,00	1,42
2006	23.460.291,54	468.640,93	2,00
2007	23.570.208,46	530.806,51	2,25
2008	33.729.460,68	900.828,47	2,67

Analizando-se a planilha acima fica claro que Três Coroas transfere os seus custos com folha de pagamento e encargos sociais para as empresas interpostas já longamente demonstradas neste relatório.

Utilizando-se destes artifícios, a empresa Três Coroas deixou de informar na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações para a Previdência Social -GFIP os segurados que eram indevidamente registrados nas empresas: Lauck, Injetados Pereira, Laupee 2RS.

A Três Coroas deixou de recolher as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais conforme discriminado no Relatório DD DISCRIMINATIVO DO DÉBITO.

Em virtude dos fatos encontrados e descritos nos itens anteriores os empregados e contribuintes individuais estão sendo caracterizados pela fiscalização como segurados vinculados à Três Coroas e os débitos relativos às contribuições previdenciárias lançados para esta empresa que é a responsável pela mão-de-obra.

Em consequência estamos lavrando o presente Auto de Infração com a multa de 24% (vinte e quatro por cento) para as competências: 01/2004 a 11/2008.

Em virtude de ter sido constatado pela fiscalização que a empresa Três Coroas utilizou-se de empresas interpostas, optantes pelo sistema SIMPLES de tributação simplificada, com a finalidade de omitir e/ou reduzir a contribuição previdenciária, foi emitida uma

Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP, que será encaminhada ao Ministério Públíco Federal, pela verificação dos fatos que, EM TESE, configuram a prática de ilícito previsto nas legislações previdenciárias e penal.

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos: i) Atos constitutivos e alterações contratuais da contribuinte (fls. 53-100); ii) Termo de início de procedimento fiscal e demais intimações (fls. 110-118); e iii) Recibo de arquivos entregues ao contribuinte (fls. 128 e 129).

O contribuinte apresentou impugnação em 30/11/2009 (fls. 131-173) alegando que:

- a) O lançamento está eivado de nulidades. Não foi informado o procedimento utilizado para constituição do crédito (arbitramento/aferição indireta) e nem foi indicado no anexo FLD os dispositivos que o sustentam. Foram indevidamente descaracterizadas as relações empresariais entre as sociedades mencionadas no relatório fiscal (e sem apontar a fundamentação legal para tanto). A fiscalização se utilizou de aferição indireta para constituir o crédito pois baseou-se nos valores constantes das folhas de pagamento das empresas Lauck, Injetados Pereira, Laupe e 2RS, e não em documentos da empresa autuada - presumindo que seriam sociedades interpostas para obter tratamento tributário mais benéfico. Não há menção no relatório fiscal ou nos demais anexos do dispositivo autorizador da aferição indireta (art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91). Portanto, é deficiente a motivação fática e jurídica do auto de infração. Ao requalificar a relação jurídica entre a autuada e as demais empresas citadas, a fiscalização está presumindo realidade diversa da contratada e daquela expressa nos documentos contábeis. Assim, verifica-se arbitramento realizado com a desconsideração da personalidade jurídica das empresas contratadas e de sua contabilidade, sem mencionar os necessários fundamentos de fato e de direito. Por todas essas razões, houve lesão ao art 37 da Lei nº 8.212/91, ao art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, ao art. 11, III, do Decreto nº 70.235/72 e aos arts. 202 e 203 do CTN. O fato de sequer ter sido mencionada a utilização de aferição indireta também resulta em cerceamento de direito de defesa da contribuinte. Isso porque não foi indicado o fundamento legal para tanto e nem o nexo causal existente entre as razões de fato e de direito;
- b) A fiscalização não demonstrou a inequívoca presença dos elementos peculiares aos vínculos empregatícios alegados entre a autuada e os funcionários e contribuintes individuais formalmente contratados pelas demais empresas (especialmente o requisito de subordinação). Igualmente, não há a indicação do dispositivo legal especificamente infringido no tocante a esse ponto. Com isso, incorre novamente em nulidade do lançamento e em cerceamento de direito de defesa da contribuinte, pela

ausência de demonstração suficiente dos fundamentos fáticos, jurídicos e do nexo causal entre ambos;

- c) Claramente houve fiscalização em face das empresas Lauck, Injetados Pereira, 2RS e Laupe, porém não foram anexados aos autos os mandados de procedimento fiscal, nem termos de início de fiscalização dando ciência a essas contribuintes acerca da ação fiscal. A ausência de entrega do MPF aos sujeitos passivos implica também em nulidade do presente lançamento, especialmente ao se considerar que foram as remunerações de seus segurados que foram utilizada para compor a base de cálculo;
- d) As empresas supostamente interpostas foram regularmente constituídas, possuem escrituração contábil regular e formalizada e são optantes do SIMPLES sem nenhum impedimento apontado pela fiscalização. Não há menção a qualquer irregularidade na contabilidade da contribuinte, devendo esta fazer prova em seu favor (art. 923 do RIR). Em que pesem as omissões e deficiências já apontadas, tem-se que a desconsideração das relações empresariais no presente caso está baseada em presunções e conjecturas do Fiscal, que entendeu que a impugnante utilizou empresas interpostas para se beneficiar do sistema SIMPLES. Entretanto, os atos desconsiderados constituem contratos de industrialização por encomenda, nos quais as empresas contratadas cumprem o papel de beneficiar matéria prima para a autuada;
- e) As quatro empresas listadas pela fiscalização são fornecedoras da impugnante, realizando atividade de industrialização por encomenda, que não pode ser confundida com prestação de serviços e nem com cessão de mão-de-obra (para a qual estaria ausente o requisito da subordinação dos funcionários cedidos à empresa contratante). É necessário lembrar que o preço da industrialização variará conforme se utilize matéria prima própria ou do contratante, bem como que deve ser afastada a interpretação das normas aplicáveis com base em conceitos da economia. As operações relatadas nos autos não diferem daquilo que prescreve o art. 46 do CTN e do art. 4º do Decreto nº 4.544/2002, nos termos do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 26/2008;
- f) Não foram nomeados os empregados que teriam sido registrados nas empresas supostamente interpostas, nem foi quantificada a sua remuneração e diversos outros detalhes importantes. Não procede a autuação sob a perspectiva da responsabilidade principal e nem solidária. Os funcionários em questão não tinham vínculo empregatício com a impugnante. Também, mesmo se fosse procedente a alegação da existência de grupo econômico, esse fato, por si só, não justifica a solidariedade passiva em relação aos débitos cobrados. O arranjo comercial realizado pela autuada constitui planejamento tributário lícito, sendo vedada a utilização de interpretação extensiva para abranger a versão veiculada no relatório fiscal, tendo em vista o princípio da tipicidade cerrada. Cabe lembrar, ainda, que não há regulamentação válida do que prescreve o art. 116, parágrafo único, do CTN;

- g) Estão ausentes no caso concreto dois dos elementos da regra matriz de incidência das contribuições cobradas pelo auto de infração: O critério material (pois não há qualquer pagamento da empresa autuada em benefício dos segurados) e o critério pessoal (já que a autuada não é a empregadora dos segurados cuja remuneração foi utilizada para compor a base de cálculo). A figura utilizada para pela fiscalização para vincular os segurados à impugnante não é autorizada pela regra matriz de incidência dos tributos em questão;
- h) Em nenhum momento foi levantado óbice quanto à possibilidade de opção pelo SIMPLES por parte das empresas supostamente interpostas, nem após o fim da ação fiscal. A única conclusão possível é que a operação das empresas sob o regime tributário simplificado está autorizada (ao menos tacitamente) após o encerramento da ação fiscal;
- i) A manutenção do auto de infração implica em *bis in idem*, uma vez que as empresas supostamente interpostas recolheram corretamente as parcelas referentes às suas obrigações previdenciárias, incluídas no regime de tributação do SIMPLES;
- j) Não foi demonstrado que os atos negociais realizados entre as empresas não foram realizados, eram inválidos ou tenham sido praticados para ocultar do Fisco a ocorrência de fatos geradores ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Não foi apontada a inexisteância da relação jurídica da industrialização por encomenda, muito menos foi comprovado que as outras empresas existiam apenas para o fim de registro da mão-de-obra;
- k) A instalação de mais de uma empresa na mesma área geográfica com o fim de racionalizar a produção, mantendo a separação de suas atividades, funcionários e demais prestadores de serviços não implica na simulação alegada pela fiscalização. Não há qualquer prova de que o Sr. Gilberto René Ruppenthal seja o “verdadeiro dono das empresas”. Meras alegações realizadas em petições iniciais de reclamatórias trabalhistas, sem provas que as sustentem, não podem ser interpretadas como indícios de simulação ou fraude por parte da impugnante para ocultar supostos vínculos empregatícios (até porque inexiste sentença trabalhista condenatória nesse sentido, mas existe registro de pagamentos das empresas supostamente interpostas em acordos firmados em processos trabalhistas). Veja-se que nenhum lançamento das demais empresas é apropriado na contabilidade da autuada. As empresas interpostas não são beneficiadas por repasses da autuada em momentos de dificuldades financeiras. O fato de os sócios das empresas serem ex empregados das demais ou parentes entre si não é suficiente para descaracterizar as relações empresariais já mencionadas. Não há provas robustas nos autos de que existam empregados ou prestadores de serviços “comuns” entre as empresas do suposto grupo econômico. Há diversas notas fiscais próprias das empresas supostamente interpostas que não foram emitidas tendo por base negócios com a autuada. A autuada possui registro da marca “Sandense”, motivo pelo qual

não se deve supor qualquer fraude ou artifício se ela protege a marca com “todos os meios para melhor representa-la comercialmente”. A fiscalização não aponta a origem e os valores utilizados para comparar as despesas com pessoal e o faturamento das empresas (lembrando que é irreal o valor tido como faturamento da autuada em 2008, e que seus custos com pessoal são razoavelmente menores em razão da terceirização através da industrialização por encomenda). Em síntese, os indícios apontados pelo fiscal não são suficientes para autorizar a presunção de que inexistem as relações empresariais entre a impugnante e as demais empresas contratadas, de forma a transferir a mão-de-obra destas para aquela;

- I) Deve ser afastada a multa porque seu montante excessivo e desproporcional indica efeito confiscatório;
- m) Também não cabe a correção monetária indexada pela Taxa Selic;
- n) Cabe a realização de perícia tendo em vista a grande quantidade de documentos envolvidos e o princípio da verdade material. A indicação do perito e a formulação de quesitos constam das fls. 601 e 602.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos das fls. 172 e 173.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Procuração (fl. 174); ii) Atos constitutivos e alterações contratuais da contribuinte (fls. 175-182); iii) Anexo I - Contribuições recolhidas em GPS pelas empresas supostamente interpostas (fls. 183-257, 259-313); e iv) Documentos pessoais (fl. 258).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS (DRJ), por meio da Resolução nº 000.310, de 30 de junho de 2011 (fls. 315-318), determinou a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade lançadora tomasse as seguintes providências:

- 1) Informar de que forma obteve os dados relativos às folhas de pagamento e contabilidade das empresas Lauck & Filhos Ltda, Injetados Pereira Ltda, 2RS Indústria de Injetados Ltda e Laupe Matrizes Ltda. Anexar provadocumental que corrobore a obtenção dos dados por meio lícito.
- 2) Elaborar demonstrativo mensal, relacionando, porempresa, o nome, a categoria (empregado/contribuinte individual) e a remuneração de cada segurado, identificando ainda as deduções efetuadas a título de salário-família, salário maternidade e/ou retenção, se houver, com o somatório mensal de cada rubrica, perfazendo o montante do salário de contribuição lançado neste Auto de Infração.
- 3) Informar de que forma concluiu que a empresa Plásticos Três Coroas Ltda "e, de fato, a empresa que tem o controle e o comando das operações (...)" conforme afirmado no relatório fiscal e que os segurados das empresas interpostas são segurados da autuada;
- 4) No tocante ao comparativo efetuado entre o custo de mão de obra e o faturamento, informar a) a partir de qual(is) documento(s) foram extraídos os dados relativos ao faturamento e às despesas com pessoal de cada uma das empresas - Plásticos Três Coroas Ltda, Lauck & Filhos Ltda, Laupe Matrizes Ltda, Injetados Pereira Ltda Ltda e 2RS Indústria de Injetados Ltda - e, b) ratificar ou retificar o valor do faturamento da

empresa Plásticos Três Coroas Ltda em 2008, informado no Relatório Fiscal. Se possível, anexar aos autos prova documental que corrobore os fatos.

5) Esclarecer se a prestação de serviços de forma exclusiva (das empresas interpostas em relação à empresa Plásticos Três Coroas) foi verificada em todo o período objeto deste Auto de Infração (01/2004 a 11/2008), identificando os pagamentos mensais efetuados e as fontes, isto é, os documentos que consubstanciam estes pagamentos.

Com isso, foi anexada a informação fiscal de fls. 322-327. Intimada do resultado da diligência em 15/09/2011 (fl. 330), a impugnante apresentou nova manifestação em 17/10/2011 (fls. 331-335), pela qual alegou que:

- a) Os termos juntados extemporaneamente estão eivados de vícios. Não contêm códigos de acesso para verificação de autenticidade dos MPF. Não foram juntados TEPF referentes às empresas supostamente interpostas com expressa menção aos elementos examinados e créditos lançados;
- b) A fiscalização cumpriu apenas parcialmente a diligência determinada pela DRJ. Não foram verificados e devidamente apropriados os valores referentes ao salário família, salário maternidade, os montantes retidos dos segurados e recolhidos pelas empresas supostamente interpostas. A cobrança sem a apropriação necessária prejudica a certeza e liquidez do crédito e ocasiona o *bis in idem*. Impõe-se o aproveitamento do total das contribuições já recolhidas para se chegar à verdadeira base de cálculo, sendo que a inobservância desse procedimento acarreta nulidade do lançamento;
- c) A fiscalização não respondeu de forma objetiva ao questionamento acerca de como concluiu que os segurados das demais empresas eram, na verdade, segurados da autuada, limitando-se a reiterar os termos do Relatório Fiscal - e sem demonstrar os elementos que configurariam a relação empregatícia alegada, o que configura vício insanável e cerceamento ao direito de defesa da contribuinte;
- d) Não procede a alegação de que as notas fiscais emitidas pelas empresas supostamente interpostas são todas em decorrência de negócios com a autuada. Há diversos documentos demonstrando venda de produção própria para outras empresas no intervalo considerado pela fiscalização (documentos constantes do processo n.º 11065.002409/2009-79). Outrossim, os contratos firmados entre as empresas em 12/2005 e renovados em 07/2009 estipulam relações comerciais sem exclusividade;
- e) Há inovação por parte da fiscalização no que diz respeito ao item “C” do relatório de diligência, já que tais informações não foram ventiladas no relatório fiscal original;
- f) A comparação referente aos custos de mão-de-obra e faturamento da autuada e das empresas supostamente interpostas, por si só, não tem o

condão de descharacterizar a natureza jurídica das relações empresariais entre essas sociedades (terceirização através de industrialização por encomenda);

- g) Durante o período fiscalizado foram emitidas pela autuada mais de 3.200 notas fiscais de remessas de matéria-prima para industrialização por encomenda, sendo impossível a juntada de todos esses documentos nesse momento. Ainda, tais operações ocorreram também com outras empresas além daqueles supostamente interpostas; e
- h) A perícia requerida pela autuada será capaz de constatar que a política de descentralização da produção da autuada se trata apenas de terceirização e planejamento tributário lícito.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS (DRJ), por meio do Acórdão nº 10-36.365, de 29 de dezembro de 2011 (fls. 271-309), deu parcial provimento à impugnação, mantendo a exigência fiscal em parte, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/11/2008

AI Debcad nº 37.199.878-6

**AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÃO A CARGO DO SEGURADO EMPREGADO E DO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. PRÍNCIPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. MULTA DE MORA. CONFISCO. SELIC. PERÍCIA.**

O Auto de Infração que observa o regramento administrativo próprio à espécie, garante o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, não gerando a nulidade do lançamento.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

O recolhimento efetuado por uma empresa não aproveita outra. As contribuições sociais pagas com atraso ficam sujeitas à multa de mora de caráter irrelevável.

A multa aplicada nos estritos limites previstos em lei não caracteriza confisco, não sendo competência funcional do órgão julgador administrativo apreciar alegações de constitucionalidade da legislação vigente.

Os juros, calculados pela variação da taxa Selic, têm caráter irrelevável e estão de acordo com a legislação vigente na data da ocorrência dos fatos geradores.

A legalidade/constitucionalidade das leis é vinculada para a Administração Pública, não cabendo tal questionamento senão perante o Poder Judiciário.

A produção da prova pericial é indeferida quando o julgador administrativo a considerar prescindível.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

É o relatório do essencial.

## Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

### ***Conhecimento***

A intimação do Acórdão se deu em 14 de março de 2012 (fl. 427), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 13 de abril de 2012 (fls. 428-458). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço parcialmente.

Deixo de conhecer do argumento referente à aplicação de multa com efeito confiscatório e lesiva ao art. 150, IV, da CF. Isso porque foram corretamente observadas as normas legais e infra legais para o cálculo da penalidade, bem como porque o julgador administrativo não tem competência para se manifestar sobre a constitucionalidade ou ilegalidade da legislação tributária, conforme a Súmula CARF nº 2

### ***Mérito***

#### **Das matérias devolvidas**

##### **1. Das irregularidades relativas aos MPF, TIPF e TEPEF**

Entende a recorrente que o lançamento é nulo porque: i) Não foram cientificadas as empresas Lauck, Injetados Pereira, Laupe e 2RS quanto ao fim da ação fiscal, porque não há nos autos comprovante de entrega dos Termos de Encerramento de Procedimento Fiscal - TEPEF (o que não se pode justificar com base em sigilo fiscal, porque há outros documentos nos autos igualmente sigilosos como folhas de pagamento, GFIP, contratos sociais, documentos de sócios, etc); ii) Os Termos de Início de Procedimento Fiscal - TIPF em face das citadas empresas foram fornecidos extemporaneamente, após a entrega da impugnação administrativa; e iii) Ainda que se considere que a ciência quanto aos Mandados de Procedimentos Fiscais - MPF se dão exclusivamente em meio eletrônico, os TIPF juntados pela fiscalização não contêm os códigos de acesso necessários para tanto, do que se entende que as sociedades em questão não foram regularmente cientificadas.

Sobre esse ponto, assim se manifestou a DRJ:

Quanto à acusação de que não foram anexados aos autos os Mandados de Procedimento Fiscal (MPF) relativos às empresas contratadas, incorrendo em nulidade, cumpre referir, que em atendimento ao disposto no artigo 4º da Portaria RFB nº 11.371/2007, o MPF passou a ser emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III da referida portaria. O parágrafo único do mesmo artigo estipula que a ciência pelo sujeito passivo do MPF, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, dar-se-á por intermédio da internet, no endereço eletrônico [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal. Como o MPF passou a ser emitido de forma exclusivamente eletrônica, a juntada ao processo deixou de ter razão de ser.

O que importa verificar é a regularidade da instauração do procedimento fiscal junto ao contribuinte, cujo início se dá com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e cientificado ao sujeito passivo (art. 7º, I, do Decreto nº 70.235/72). No caso, foi anexado aos autos o Termo de Início de

Procedimento Fiscal (TIPF), que foi o primeiro ato de ofício da autoridade fiscal, instaurando o procedimento de fiscalização junto à autuada, relativo às contribuições administradas pela RFB, cientificando a empresa na boa e devida forma, atestando a regularidade do procedimento.

O MPF foi regularmente emitido tanto para a empresa Plásticos Três Coroas Ltda – CNPJ 02.225.499/0001-60, quanto para as empresas contratadas.

Para a autuada o MPF é identificado pelo número 1010700.2008.01512, código de acesso 17108949, consoante se lê do TIPF, às fls. 72/73 dos autos. A identificação do número do MPF das empresas interpostas consta relacionado no corpo do texto do TIPF emitido para cada uma delas e anexado aos autos por ocasião da diligência às fls. 628 a 634 do processo n.º 11065.002408/2009-24, lavrado na mesma ação fiscal, tendo sido identificados através da seguinte numeração: Lauck & Filhos Ltda (MPF n.º 1010700.2009.00546) e TIPF com ciência em 16/06/2009; Injetados Pereira Ltda (MPF n.º 1010700.2009.00940); 2RS Indústria de Injetados Ltda (MPF n.º 1010700.2009.00938) e Laupe Matrizes Ltda (MPF n.º 1010700.2009.00939). Para estas três últimas empresas o TIPF tem a ciência do Sr. João Carlos Krummenauer, em 23/07/2009. Os TIPFs foram originados pelos Registros de Procedimentos Fiscais – Diligência, vinculados ao MPF emitido para a empresa Plásticos Três Coroas Ltda.

Assim, além da autuada – Plásticos Três Coroas Ltda, também as empresas Lauck & Filhos Ltda, Injetados Pereira Ltda, 2RS Indústria de Injetados Ltda e Laupe Matrizes Ltda foram intimadas a apresentar documentos através do competente Termo de Início de Ação Fiscal, tendo fornecido informações em meio digital relativas à contabilidade e à folha de pagamento.

Quanto à apresentação do Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (TEPF) e a indicação do código de acesso nos TIPFs das empresas Lauck & Filhos Ltda, Laupe Matrizes Ltda, Injetados Pereira Ltda Ltda e 2RS Indústria de Injetados Ltda tem-se que estes pedidos não podem ser atendidos por envolver informações protegidas por sigilo fiscal.

Para não incorrer em nulidade, o Auto de Infração deve observar o disposto no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que rege o Processo Administrativo Fiscal – PAF, cumprindo referir que as questões relativas ao MPF não se encontram entre as hipóteses de nulidade elencadas naquele dispositivo legal. Não limitam o lançamento fiscal, que é dever de ofício, atividade vinculada e obrigatória nos termos do parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Assim, não prosperam os argumentos da impugnante de nulidade em relação ao MPF e demais Termos vinculados à ação fiscal.

Pois bem. Os Termos de Início de Procedimento Fiscal lavrados em face das pessoas jurídicas em questão constam das fls. 634-640 (Autos n.º 11065.002408/2009-24), e foram anexados ao presente processo em decorrência da diligência determinada conforme as fls. 621-624 (Autos n.º 11065.002408/2009-24), especialmente o seu item 1:

- 1) Informar de que forma obteve os dados relativos às folhas de pagamento e contabilidade das empresas Lauck & Filhos Ltda, Injetados Pereira Ltda, 2RS Indústria de Injetados Ltda e Laupe Matrizes Ltda. Anexar prova documental que corrobore a obtenção dos dados por meio lícito.

Conforme o relatório referente às diligências realizadas, informa-se à fl. 1453 (Autos n.º 11065.002408/2009-24) que:

R. Os dados foram obtidos através dos Termos de Início de Procedimento Fiscal e Termos de Intimação Fiscal, apresentados e devidamente assinados pelos representantes

das empresas e pelo Sr. João Carlos Krummenauer, sócio da 2RS e que presta serviço para a Três Coroas e demais interpostas aqui mencionadas. Os referidos termos estão sendo incluídos a este processo documentos “TIPF” e “TIF”.

Os referidos Termos foram originados pelos Registros de procedimentos Fiscais - Diligência vinculados ao MPF emitido para a Empresa Plásticos Três Coroas Ltda.

Tem-se, portanto, que tais documentos foram anexados com a finalidade de sanar dúvidas acerca da regularidade do procedimento pelo qual foram obtidos, junto às empresas Lauck, Injetados Pereira, Laupe e 2RS, os dados e as informações que posteriormente serviram de base ao lançamento (especialmente para a composição da base de cálculo).

É relevante destacar que tais dúvidas foram suscitadas pela recorrente quando da impugnação. Em seguida, foi devidamente oportunizada a sua manifestação quanto às razões e documentos anexados com a diligência fiscal. Nesse sentido, não vislumbro nulidade ou irregularidade na juntada supostamente extemporânea dos TIPF em questão, já que houve respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa, sem prejuízo à recorrente.

Com relação à ausência de apresentação dos TEPF e dos códigos de acesso aos MPF em face das empresas contratadas, é necessário tecer algumas considerações.

Embora afirme a decisão recorrida que a indicação dos códigos de acesso aos MPF está protegida por sigilo fiscal, verifica-se que tais dados constam dos documentos de fls. 635, 636 (em relação à Laupe), 639 e 640 (em relação à Injetados Pereira), dos Autos nº 11065.002408/2009-24. Dessa forma, não constam dos autos apenas os códigos de acesso aos MPF em face da Lauck e da 2RS.

A recorrente contrapõe a afirmação de que o sigilo fiscal impede a juntada dos TEPF e dos códigos de acesso aduzindo que, mesmo sendo igualmente sigilosos, outros documentos já haviam sido anexados. Entretanto, é necessário apontar que os elementos documentais apresentados pela fiscalização (folhas de pagamento, GFIP, contratos sociais, documentos de sócios, etc) são justamente aqueles que sustentam as alegações constantes do relatório fiscal - sobre a localização das empresas, as relações entre os sócios e ex-empregados de cada uma, os valores referentes à remuneração dos segurados nas escriturações contábeis e nas informações prestadas à previdência social, entre outras.

Nesse sentido, os documentos em questão foram juntados aos autos apenas porque, do contrário, haveria cerceamento de direito de defesa da contribuinte - uma vez que estaria privada de acessar dados e informações que fundamentaram o lançamento.

De outro lado, para se certificar da regularidade dos procedimentos pelos quais foram obtidos os dados que serviram de base ao lançamento, concorda-se com a decisão recorrida que bastará verificar se foram corretamente intimadas as empresas Lauck, Injetados Pereira, Laupe e 2RS para o fornecimento dos documentos correspondentes.

Note-se que os TIPF em face dessas sociedades foram lavrados em 16/06/2009 e 23/07/2009, ocorrendo a ciência nos mesmos dias por parte da Sra. Angela Madalena Lauck e pelo Sr. João Carlos Krumenauer. Há também os termos de intimação de fls. 641-645 (Autos nº 11065.002408/2009-24), dos quais também consta a assinatura do Sr. João Carlos Krumenauer. Tem-se, portanto, que as quatro empresas foram devidamente intimadas para prestar os devidos

esclarecimentos à fiscalização - o que efetivamente fizeram, sendo que os dados apresentados foram utilizados para compor a base de cálculo, inclusive com a elaboração das planilhas solicitadas em diligência fiscal e constantes das fls. 646-1285 (Autos nº 11065.002408/2009-24), sem falar das planilhas de pagamentos realizados pela autuada às demais empresas (fls. 1287-1452, Autos nº 11065.002408/2009-24).

Por essas razões, não se verifica a necessidade de juntada dos TEPF e indicação dos códigos de acesso aos MPF lavrados em face das demais empresas. Afasto os argumentos da recorrente nesse ponto.

## 2. Da nulidade por ausência de fundamentação legal

Entende a contribuinte que a fiscalização deixou de informar o meio utilizado na constituição do crédito (arbitramento/aferição indireta) e também não consignou os dispositivos legais que autorizariam tal procedimento. Aponta também a inexistência de fundamentação fática e legal suficiente a desconsideração das relações jurídicas celebradas entre a autuada e as demais empresas. Assim, indica que não Sobre esse ponto, assim se manifestou a DRJ:

A par da insurgência da impugnante, merece ser ressaltado que os dispositivos legais embasadores do Auto de Infração encontram-se arrolados no anexo FLD – Fundamentos Legais do Débito, que relaciona, de acordo com os respectivos períodos de vigência, e tendo em vista as competências autuadas, a base legal das contribuições lançadas (patronal e SAT/RAT) e dos acréscimos legais (juros e multa de mora) incidentes, possibilitando ao contribuinte exercer, de forma plena, seu direito de defesa.

Tem-se, assim, como demonstrado, por parte da fiscalização, os fundamentos legais que sustentam o lançamento ora questionado, não havendo, quanto a este aspecto, qualquer violação, por parte da fiscalização, ao regramento administrativo próprio à espécie. A existência da fundamentação legal que ampara o lançamento, no relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, garante o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, não gerando a nulidade do lançamento.

O argumento de que a fundamentação legal que consubstancia o Auto de Infração apresentada de forma genérica macula o crédito não merece prosperar, mormente quando as razões de defesa e os documentos anexados aos autos pela impugnante, mostram conexão e convergência direta com a exigência fiscal, conforme se verifica da sua peça impugnatória, demonstrando que não houve óbice à sua defesa.

Da mesma forma, a inexistência da expressão “aferição indireta” ou “arbitramento” no relatório fiscal, não pode ser apontada como motivo de nulidade do lançamento, na medida em que restou substituída pela descrição do procedimento correspondente adotado pela fiscalização – apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais, tomando como base outros documentos não pertencentes à empresa fiscalizada, no caso, os valores de remuneração constantes nas folhas de pagamento das empresas interpostas à Autuada -, claramente explicitada no item I do relatório fiscal, fato que foi perfeitamente identificado e entendido pela impugnante, não gerando nenhum prejuízo ao exercício do contraditório, conforme se observa de parte de sua manifestação, a seguir transcrita:

“(…)

De conformidade com o Relatório fiscal, o fiscal notificante edificou uma presunção na apuração do crédito tributário, lançando valores apurados a partir das folhas de pagamento das empresas Lauck, Injetados Pereira Ltda, Laupe e 2RS, sob o argumento de que a impugnante utiliza-se de empresas interpostas com a finalidade de obter tratamento tributário diferenciado.

Ou seja, as bases de cálculo foram aferidas indiretamente, porquanto os valores foram extraídos dos documentos gerados pelas empresas citadas.

(...)"

(sem grifos no original)

Com relação à desconsideração do negócio jurídico entre a impugnante e as interpostas, tem-se que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 149 do Código Tributário Nacional.

Concorda-se com a fundamentação expressa na decisão recorrida, na medida em que os dispositivos que fundamentam as cobranças das contribuições em tela foram corretamente dispostas no anexo de fundamentos legais do débito. De outro lado, nota-se que a referida “aferição indireta” tem fundamento, na realidade, na identificação de simulação por parte da autuada.

Os fatos que levaram a fiscalização a concluir pela ocorrência de simulação foram longamente descritos conforme consta do relatório fiscal, e serão examinados novamente adiante nos itens referentes ao mérito dos autos. Convém lembrar que, diante de indícios de que foram praticados atos dessa espécie pelos fiscalizados, a administração tributária está autorizada a identificar o verdadeiro sujeito passivo da relação tributária (no caso, a pessoa jurídica que efetivamente teria se beneficiado do trabalho dos segurados), nos termos dos arts. 118, 121, I, 142 e 149, VII, do CTN.

Nesse sentido, não há que se falar em deficiência da motivação do auto de infração quanto a suposto arbitramento ou aferição indireta - até porque os dados referentes às remunerações dos segurados foram obtidos diretamente da contabilidade e dos demais documentos fornecidos pelas empresas Laupe, Lauck, Injetados Pereira e 2RS. Igualmente, o lançamento não se baseia em desconsideração da personalidade jurídica, atos ou negócios praticados pelas empresas em comento, como quer fazer parecer a recorrente.

Entende-se, portanto, que o auto de infração veio acompanhado dos fundamentos fáticos e legais suficientes a certificar a regularidade de motivação e, também, para permitir à contribuinte o exercício do contraditório e da ampla defesa - na medida em que lhe foi possibilitada a formulação de argumentos e produção de provas no sentido de contrapor os indícios de simulação apresentados pela fiscalização, o que veio a fazer tanto em sua impugnação quanto em todas as suas outras manifestações.

Dessa forma, rejeito o argumento de nulidade.

### **3. Da nulidade por ausência de comprovação de vínculos empregatícios**

Assevera-se que a fiscalização, ao vincular os segurados das sociedades Laupe, Lauck, Injetados Pereira e 2RS à autuada, deveria também ter se desincumbido do ônus probatório quanto aos elementos caracterizadores das relações de emprego supostamente firmadas com essa última empresa - o que não ocorreu nos autos. Entende a recorrente que a ausência de indicação dos fatos e fundamentos legais que levaram a fiscalização a concluir pela vinculação em comento geram, novamente, uma nulidade por deficiência na motivação do

lançamento e por cerceamento de seu direito de defesa - pois estaria impedida de formular argumentos e produzir provas para contrapor as alegações do Fisco.

Sobre esse ponto, assim se manifestou a DRJ:

Em relação aos pressupostos da relação de emprego nada há a examinar uma vez que não houve o estabelecimento de vínculo empregatício, mas sim a configuração do efetivo beneficiário do trabalho de segurados empregados e contribuintes individuais, a partir de uma relação de emprego preexistente.

A fiscalização reconhece a condição de segurados empregados e contribuintes individuais dos trabalhadores que prestam serviços à Plásticos Três Coroas Ltda, nos termos dos incisos I e V, do art. 12 da Lei nº 8.212/91. O que não se aceita é que empresas interpostas assumam estes segurados, utilizando-se de tributação favorecida, sem patrimônio e receita própria, nos termos do relatório fiscal. Logo, a fiscalização não descharacterizou relação de emprego, limitando-se a identificar, conforme detalhamento contido no relatório fiscal e demais elementos de prova carreados aos autos, o efetivo empregador dos trabalhadores contratados através das empresas interpostas Lauck & Filhos Ltda, Laupe Matrizes Ltda, Injetados Pereira Ltda e 2RS Indústria de Injetados Ltda, e, por consequência, o sujeito passivo das obrigações previdenciárias.

Por fim, não se observam neste Auto de infração as hipóteses de nulidade relacionadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Nos termos do art. 60 do Decreto acima citado, as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

Rejeita-se, em face desses elementos, a nulidade argüida pela empresa.

Entendo corretos os argumentos da decisão recorrida. Note-se que em nenhum momento a fiscalização fundamenta o lançamento na caracterização de relação de emprego entre segurados quaisquer e a atuada. Como acima foi relatado, a autuação baseou-se na identificação do verdadeiro sujeito passivo (beneficiário da mão-de-obra formalmente contratada por empresas interpostas) diante de indícios de simulação por parte dos envolvidos.

Dessa forma, não é necessária a apresentação de fundamentação fática e legal que sustente a caracterização de relações de emprego com a autuada, pois isso não foi propriamente o objeto de análise da fiscalização. A situação em tela se assemelha com o que já foi debatido no seguinte Acórdão desta Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF:

**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, inexiste separação, pois, materialmente, são e atuam como uma única entidade caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários, acarretando a ilegalidade da operação.

(Acórdão nº 2301-007.070 - 2ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 03 de março de 2020).

No voto que conduziu o julgamento, verifica-se o seguinte trecho que amoldasse também ao presente caso:

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.

Com isso, afasto os argumentos da recorrente nesse ponto.

**4. Da simulação e da vinculação dos segurados à recorrente**

Entende a recorrente que os elementos apresentados pela fiscalização não são suficientes para sustentar que houve a alegada simulação por parte das empresas envolvidas, a qual teria o objetivo de obter indevidamente as vantagens da opção pelo SIMPLES (realizada pelas empresas supostamente interpostas) em relação à mão-de-obra que trabalhava em benefício da autuada.

Afirma que a DRJ se equivocou ao dizer que os objetos sociais de todas as pessoas jurídicas em questão eram os mesmos, visto que a autuada é fabricante de peças para calçados enquanto as demais realizavam o beneficiamento de injetados para calçados.

Com relação à localização das empresas em um mesmo complexo industrial, mas ocupando pavilhões distintos e separados, aduz que isso não se presta a sustentar as conclusões da fiscalização. Também informa que não há nada de incomum nos valores de aluguel cobrados pela autuada das demais empresas. Entende que não há vedação à instalação de duas ou mais indústrias em espaços próximos por razões logísticas ou comerciais.

Reitera que não há indícios de que o Sr. Gilberto René Ruppenthal seja o “verdadeiro dono” de todas as empresas.

No que se refere às ações trabalhistas, indica que o teor das petições iniciais não deve ser considerado como indício da simulação apontada, já que não são acompanhados de provas e que não há sentença trabalhista reconhecendo suposto grupo econômico ou mesmo relações de emprego dos segurados de outras empresas com a autuada.

Assevera que o fato dos sócios de algumas das empresas em questão serem ex empregados de outras ou mesmo parentes entre si, por si só, não é suficiente para inferir a ocorrência da alegada simulação. Igualmente, não seria possível afirmar a existência de empregados “do grupo”, nem no caso das Sras. Priscila Taís Espínola e Heleni Graffunder ou dos Srs. Nadson Luiz Engelmann e Jéferson Gabriel Lauck.

Também alega que não seria possível dizer que a prestação de serviços das empresas contratadas à autuada de forma contínua e com pagamento mensal não pode ser indício de simulação. Isso porque essas atividades se davam por contratos lícitos, que não foram desqualificados pela fiscalização, e sem exclusividade (já que as contratadas podiam produzir para venda própria, oportunidade na qual deveriam arcar com os custos de energia elétrica envolvidos). Nesse sentido, aduz que há diversas notas fiscais emitidas contra empresas diversas da autuada, as quais foram anexadas ao processo nº 11065.002409/2009-79. De igual forma, não seria indício de simulação a exigência contratual da recorrente de que as contratadas protegessem a marca “Sandense”, já que a autuada é detentora de seu registro justo ao INPI.

Quanto às afirmações sobre o patrimônio immobilizado das empresas, reitera-se no recurso que se trata de inovação em relação ao quanto afirmado anteriormente no relatório fiscal, bem como que não há comprovação documental de que todos os bens dessa espécie se concentravam nas mãos da recorrente.

No que tange à comparação dos custos de mão de obra suportados pelas empresas, também entende que não se trata de indício de simulação. Isso porque o menor custo proporcional de pessoal por parte da autuada se deve ao seu modelo de terceirização, e não a suposta simulação.

Afirma que a fiscalização se utilizou de presunção simples para concluir que houve a citada simulação, o que não deve se sustentar diante de indícios e justificativas razoáveis no sentido de que a autuada apenas efetuou planejamento tributário lícito através da terceirização de sua atividade meio. No caso, a recorrente teria realizado negócios jurídicos indiretos (contratando outras empresas para descentralizar sua produção) que não se confundem com simulação e nem poderiam ser desconsiderados pela fiscalização.

Entende que todas as empresas eram independentes, uma vez que arcavam totalmente com os custos e riscos advindos de suas operações, conforme se verifica na documentação constante do processo nº 11065.002409/2009-79.

Pois bem. Importante reiterar que a conduta imputada à autuada e às demais empresas é a simulação de que trata o art. 149, VII, do CTN, não se confundindo com a dissimulação mencionada pelo art. 116, parágrafo único, do mesmo diploma. Em casos como o presente, dificilmente haverá uma “prova cabal” das intenções do sujeito passivo, de forma que o julgador deverá analisar a questão por meio dos indícios de que dispõe. E é justamente a análise conjunta desses indícios que permitirá o respeito ao Princípio da Verdade Material.

Por essa perspectiva, entende-se que a fiscalização não se atreve a um ou outro fato individualmente, mas sim à totalidade dos indícios que convergiam para a tese de que a autuada se utilizava das empresas Laupe, Lauck, Injetados Pereira e 2RS como empresas interpostas para se beneficiar de vantagens no recolhimento de contribuições previdenciárias.

É constante a afirmação por parte da recorrente de que determinados indícios “por si sós” não seriam suficientes para concluir que houve simulação. De fato, caso se tratasse de dados isolados (por exemplo, se apenas fossem empresas com localizações geográficas próximas), o conjunto probatório seria insuficiente para sustentar a alegada simulação. Porém, não é esse o caso, já que são diversos os indícios apontados pela fiscalização e ratificados pela DRJ.

Com isso, peço vênia para transcrever os trechos da decisão recorrida pelos quais foi refutada a tese de ausência de simulação, através do exame detalhado dos elementos constantes dos autos:

#### Do objeto social

Todas as empresas envolvidas (autuada e contratadas) atuam no mesmo ramo de atividades, dedicando-se ao segmento calçadista.

O relatório fiscal explica a atividade preponderante da empresa autuada – Plásticos Três Coroas Ltda - como sendo fabricação de partes para calçados de qualquer material, identificada pelo código CNAE 1540-8-00. O mesmo se verifica em relação às empresas que prestaram serviço à Plásticos Três Coroas Ltda no período autuado, consoante informação extraída dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, revelando o mesmo objeto social.

Vejamos:

A empresa Plásticos Três Coroas Ltda tem como objeto:

*“as atividades de indústria e comércio de saltos, cepas, solados e tacos para calçados, bem como a prestação de mão-de-obra na industrialização para terceiros; indústria e comércio de matrizes, matéria-prima plástica e de calçados injetados, compra, venda e aluguel de máquinas e equipamentos industriais; fabricação e venda de produtos extrusados; exploração, extração, envasamento e comercialização de água mineral e, injeção de peças técnicas de diversos usos em materiais termoplásticos e de engenharia”, consoante cláusula quarta da alteração e consolidação contratual datada de 01/10/2008, com registro na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul em 10/10/2008 (processo nº 11065.002409/2009-79, fls. 142 a 146).*

As empresas contratadas tem os seguintes objetos sociais:

- *Lauck & Filhos Ltda* - a sociedade tem por objetivo a indústria e comércio de matrizaria para injetoras; indústria e comércio de injetados para calçados; indústria e comércio de componentes para calçados e serviços de beneficiamento de injetados para calçados, conforme consolidação do contrato social, registrada na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul sob o nº 43205667070, em 06/03/2006 (processo nº 11065.002409/2009-79, fls. 1247/1263).
- *Injetados Pereira Ltda* - a sociedade tem por objetivo a indústria e comércio de injetados e de componentes para calçados e serviços de beneficiamento de injetados para calçados, conforme consolidação do contrato social, registrada na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul sob o nº 2813878, em 03/04/2007 (processo nº 11065.002409/2009-79, fls. 1264/1282).
- *2RS Indústria de Injetados Ltda* - a sociedade tem por objetivo a indústria e comércio de injetados, de componentes para calçados, indumentárias e afins e serviços de beneficiamento de injetados para calçados, conforme Sétima alteração e consolidação do contrato social, registrada na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul sob o nº 2813877, em 03/04/2007 (processo nº 11065.002409/2009-79, fls. 1284/1328).
- *Laupe Matrizes Ltda* - Rua Visconde de Mauá - a sociedade tem por objetivo a indústria e comércio de injetados e de componentes para calçados; serviços de beneficiamento de injetados e de componentes para calçados; indústria e Comércio de matrizes para injetados e componentes para calçados e serviços de beneficiamento de matrizes para injetados para calçados, conforme consolidação do contrato social, registrada na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul sob o nº 2884576, em 27/09/2007 (processo nº 11065.002409/2009-79, fls. 1330/1360).

Importante aqui mencionar que, embora os objetos sociais das empresas não sejam exatamente iguais, percebe-se que as sociedades interpostas realizam atividade essencial para a continuidade da produção da autuada.

#### Do regime de tributação. Contratadas. Opção pelo Simples e Simples Nacional

As empresas contratadas foram optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples, instituído pela Lei n.º 9.317, de 05 de dezembro de 1996 até 30/06/2007 e, a partir de 01/07/2007 pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, e portanto, recolhendo as contribuições sociais devidas de forma reduzida, obrigadas apenas ao recolhimento da parte arrecadada dos segurados empregados e contribuintes individuais.

Diferentemente, a empresa autuada estava obrigada ao recolhimento integral das contribuições sociais devidas, incluindo o pagamento das contribuições sociais relativas à parte patronal e Terceiros haja vista estar tributada com base no Lucro Real durante o período do crédito.

Estes dados foram colhidos do relatório fiscal e das informações relativas a cada empresa, constantes no cadastro da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Como se vê, para cumprir seu objeto social, o sujeito passivo utilizava mão-de-obra contratada das empresas Lauck & Filhos Ltda; Injetados Pereira Ltda; 2RS Indústria de

Injetados Ltda e Laupe Matrizes Ltda, optantes pelo sistema/regime de tributação simplificada.

Das empresas contratadas. Localização. Matriz e Filial

Examinados o Auto de Infração e os documentos que o instruem, verifica-se, que cada empresa interposta possui estabelecimento matriz e filial, observando-se que a matriz tem sua sede localizada sempre no endereço residencial de seu respectivo sócio-gerente (à exceção da empresa Lauck & Filhos Ltda). Vejamos:

- *Injetados Pereira Ltda, CNPJ 06.943.782/0001-89, fica situada na Rua Volkart, nº 178, Vila Schell, Três Coroas/RS, mesmo endereço do seu sócio gerente – Sr. João Carlos Krummenauer;*
- *2RS Indústria de Injetados Ltda, CNPJ 01.534.084/0001-06, fica situada na Rua Laguna, nº 91, Bairro Sander, Três Coroas/RS, mesmo endereço do seu sócio gerente – Sr. Norberto Reis;*
- *Laupe Matrizes Ltda, CNPJ 05.221.736/0001-03, fica situada na Rua 12 de maio, nº 617, Três Coroas/RS, mesmo endereço do seu sócio gerente – Sr. Ricardo Sironi.*

Já as filiais destas empresas estão todas estabelecidas no mesmo logradouro da empresa Plásticos Três Coroas Ltda, ou seja, na Rua Visconde de Mauá (Bairro Sander, na cidade de Três Coroas/RS), onde efetivamente desenvolvem suas atividades. Embora constituídas através de mais de um estabelecimento, as empresas interpostas exercem as suas atividades, de fato, somente junto à filial, conforme constatado pela fiscalização.

Tanto a autuada quanto os estabelecimentos filiais das empresas contratadas estão situados na **Rua Visconde de Mauá**, Bairro Sander, na cidade de Três Coroas/RS, “todas co-habitando em um mesmo espaço físico” como referido no relatório fiscal, na “mesma área geográfica”, como aduz a impugnante, havendo variação somente no número e na localização do pavilhão (frente/fundos), assim:

- *Plásticos Três Coroas Ltda, Rua Visconde de Mauá, nº 1288;*
- *2RS Indústria de Injetados Ltda, CNPJ: 01.534.084/0002-97, Rua Visconde de Mauá, nº 1266;*
- *Laupe Matrizes Ltda, CNPJ: 05.221.736/0002-94, Rua Visconde de Mauá, nº 1266 (fundos);*
- *Lauck & Filhos Ltda, CNPJ: 01.507.338/0002-88, Rua Visconde de Mauá, nº 1242 e,*
- *Injetados Pereira Ltda, CNPJ: 06.943.782/0002-60, Rua Visconde de Mauá, nº 1242 - fundos.*

Para ilustrar ainda mais a cadeia e estabelecer o elo com as informações anteriores e subseqüentes, faz-se necessário citar mais uma empresa, desta feita, Saltos Sandense Ltda – CNPJ 87.377.602/0001-40 (frise-se, não objeto do crédito lançado nos autos), mas que fica situada também na Rua Visconde de Mauá, Bairro Sander, na cidade de Três Coroas/RS, porém no nº 1278.

Saltos Sandense Ltda tem como sócio-administrador o Sr. Gilberto René Ruppenthal, pai do sócio majoritário da autuada - Sr. Timotheo Elias Ruppenthal, e apontado como o verdadeiro dono de todas as empresas arroladas no Auto de Infração, consoante afirmação dos funcionários, corroborada por informações colhidas nos autos de ações trabalhistas que tramitaram na cidade de Taquara/RS, em cujo pôlo passivo figuravam a Saltos Sandense Ltda, além da autuada e empresas interpostas.

A impugnante anexou aos autos do processo nº 11065.002409/2009-79, cópia de contratos particulares de industrialização por encomenda que firmou com as empresas contratadas, um datado de 20/12/2005, com vigência por prazo indeterminado (cláusula sétima) e o outro de 01/07/2009, dos quais se extrai da cláusula primeira que a contratada desenvolverá o objeto do contrato no interior do pavilhão de nº 1278, área industrial.

A título exemplificativo reproduz-se a cláusula primeira dos contratos de industrialização por encomenda com a empresa Lauck & Filhos Ltda:

Contrato de 20/12/2005

(...)

**Primeira**

*A presente contratação tem por objetivo a industrialização por encomenda, a ser desenvolvida pela pessoa jurídica contratada, utilizando-se da capacidade produtiva de suas instalações, e da capacidade laboral de seu corpo gerencial e funcional, que será exercido obrigatoriamente entre os horários das 13HORAS às 21HORAS, em períodos semanais, no interior do pavilhão de nº 1278, área industrial.*

(grifamos)

(...)

Contrato de 01/07/2009

(...)

**Primeira**

*A presente contratação tem por objetivo a industrialização por encomenda, injeção de Saltos, Solados, Cepas, Tacos e peças técnicas, a ser desenvolvida e executada pela pessoa jurídica contratada, utilizando-se da capacidade produtiva de suas instalações, seu corpo gerencial e funcional, em períodos semanais, no interior do pavilhão de nº 1278, área industrial.*

(grifamos)

Como se viu, no nº 1278 da Rua Visconde de Mauá, Bairro Sander, Três Coroas/RS situa-se a empresa Saltos Sandense Ltda, a qual mantém uma ligação muito estreita com a autuada - Plásticos Três Coroas Ltda, estando “ligadas quase que umbilicalmente” consoante informado no relatório fiscal. E é também lá que atuam as contratadas, diferentemente do que consta nos seus contratos sociais.

Da análise do mapa de localização fornecido pela Prefeitura Municipal de Campo Bom e anexado pela impugnante às fls. 174/175 do processo 11065.002409/2009-79, verifica-se que as empresas citadas estão situadas na mesma área geográfica (juntas, lado a lado, frente e fundos do terreno).

O relatório fiscal sintetiza os fatos descritos em relação à localização da autuada e das interpostas com a seguinte observação: “*todas coabitando em um mesmo espaço físico, algumas em um mesmo pavilhão, com entrada única e 5 (cinco) relógios ponto lado a lado, ”, (...).* O relatório fiscal da diligência refere que “*As empresas embora formalmente tenham sedes diferentes de acordo com seus contratos sociais, de fato desenvolvem as suas atividades num dos pavilhões sublocado da Três Coroas*”.(grifamos)

A inicial da ação trabalhista, processo nº 00427-2007-382-04-00-6, movida em 04/2007 junto à 2<sup>a</sup> Vara do Trabalho da cidade de Taquara/RN, tendo como autor Marciano Ribeiro de Freitas e como reclamadas Laupe Matrizes Ltda, Saltos Sandense Ltda, Reys Injetados Ltda, Lauck & Pereira Ltda e Gilberto Rene Ruppenthal, converge no mesmo sentido. Vejamos (processo 11065.002408/2009-24, fls. 257/258):

*RECLAMAÇÃO TRABALHISTA em Rito Ordinário*

(...)

*1. Trabalhava para as reclamadas, as quais pertencem ao mesmo grupo empresarial, tanto que funcionam conjuntamente no mesmo endereço. O verdadeiro proprietário de todas é a pessoa de Gilberto Rene Ruppenthal.*

*2. Sua CTPS foi assinada por Laupe Matrizes Ltda.*

(...)

*As reclamadas funcionavam no mesmo prédio.*

(...)

*3. Foi admitido em 10.03.2003 e desligado em 30.03.2006, ao salário de R\$ 2,53 por hora.*

*4. Foi contratado para exercer a função de serviços gerais, a qual desempenhou por toda a contratualidade.*

(...)

(sem grifos no original)

Assim, a situação que se apresenta é de várias empresas operando no mesmo endereço e pavilhão, cabendo referir que o fato da Prefeitura Municipal local ter concedido alvarás de licença para localização para cada uma das empresas envolvidas, consoante se vê da segunda via destes documentos trazida às fls. 176 a 184 do processo 11065.002409/2009-79, não afasta a situação relatada.

Em tempo, a ação trabalhista citada corrobora a informação contida no relatório fiscal de que o proprietário de todas as empresas é o Sr. Gilberto Rene Ruppenthal.

Por oportuno também cumpre referir que o laudo técnico apresentado pela impugnante objetiva demonstrar que os custos para a operacionalização de empresas que operam no ramo de injetados para calçados é elevado, inviabilizando a descentralização das mesmas. Ao mesmo tempo e no sentido inverso, a impugnante aduz que realiza a mesma atividade de “industrialização por encomenda” com inúmeras outras empresas, citando como exemplo Antonio Acelino da Rosa (CNPJ 02.941.172/0001-95, **Novo Hamburgo/RS**); Injetados Bourscheid Ltda (CNPJ 00.726.929/0001-00, Novo Hamburgo/RS); Josué M. Schell Cia Ltda (CNPJ 05.350.479/0001-00); JIF Fabricação de Calçados Ltda (CNPJ 07.261.188/0001-70, Av. João Correa, 1025 - Sala 8 – **Centro – Três Coroas**); Ramão da Costa (CNPJ 06.183.903/0001-31, situada em **Taquara/RS**) entre outras, revelando uma contradição, eis que estas empresas se localizam em outro endereço/bairro ou até mesmo em município distinto da autuada, como elencado.

Dados cadastrais junto à RFB. Número de telefone

O relatório fiscal informa que os números de telefones constantes no cadastro da empresa 2RS Indústria de Injetados Ltda (matriz) junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil (51-3546.3156 e fone/fax 51-3546.3300) coincidem com os números de telefone das empresas Saltos Sandense Ltda e Plásticos Três Coroas Ltda,

respectivamente. Verificando-se este dado cadastral junto à RFB, em relação às demais empresas contratadas, observa-se também que:

- a) O número do telefone informado para a filial da empresa Lauck & Filhos Ltda (51-3546.3300) e para a filial da empresa Injetados Pereira Ltda (51- 3546.3300), é o mesmo número informado junto à RFB para a empresa Plásticos Três Coroas Ltda (51-3546.3300);
- b) O número do telefone informado para a matriz da empresa Laupe Matrizes Ltda (51-3546.3156) é o mesmo número de telefone informado junto à RFB para a empresa Saltos Sandense Ltda.

Tem-se, portanto, que embora mostrem-se independentes, as empresas utilizam-se dos mesmos números de telefones da autuada (ou da Saltos Sandense Ltda).

Merece especial destaque a questão dos dados cadastrais e dos números de telefone semelhantes entre as empresas. Isso porque tais apontamentos nem foram objeto de questionamento pela autuada.

Dos contratos de Sub-locação. Contratadas.

A empresa Plásticos Três Coroas Ltda está instalada em um pavilhão industrial localizado na mesma área do imóvel locado da empresa Loteamento Lunto Dois Ltda, CNPJ nº 94.724.440/0001-35. Transcreve-se abaixo parte do contrato particular de locação de 02/06/2008, cuja cópia encontra-se às fls. 189 do processo 11065.002408/2009-24:

*CONTRATO PARTICULAR DE LOCAÇÃO*

*Locador: LOTEAMENTO LUNITO DOIS LTDA, estabelecida à rua Tristão*

*Monteio Três Coroas - RS inscrito no CGCMF sob nº 94.724.440/0001-35 neste ato representada pelo seu sócio-gerente Sr. Isaque Josué Ruppenthal. Locatário: PLÁSTICOS TRÊS COROAS LTDA, empresa industrial, estabelecida av. Visconde de Mauá, 1288, bairro Sander, em Três Coroas, RS, inscrita no CNPJ sob o nº 02.225.499/0001-60, neste ato representado por seu sócio-gerente Sr. Timóteo Elias Ruppenthal.*

*A presente locação reger-se-á pelas seguintes cláusulas e condições:*

*Primeira: A presente locação terá como objeto (4) quatro pavilhões de alvenaria, com área total de 4.748,53 m<sup>2</sup>, construídos sobre um terreno urbano de 14.858,50 m<sup>2</sup>, localizado à rua Visconde de Mauá, nº 1278, bairro Sander, em Três Coroas, RS, matriculado sob nº 3121, livro 02 do Registro de Imóveis de Igrejinha, RS.*

*(...)*

*(sem grifos no original)*

Ocorre também que a empresa Plásticos Três Coroas Ltda é sub-locadora destes pavilhões, todos localizados na Rua Visconde de Mauá, Bairro Sander, Três Coroas/RS para as empresas Lauck & Filhos Ltda, Laupe Matrizes Ltda, Injetados Pereira Ltda e 2RS Indústria de Injetados Ltda – sublocatárias, conforme se extrai dos “Contratos de Sublocação Não Residencial” anexados às fls. 157/173 do processo 11065.002409/2009-79.

O primeiro contrato de sublocação apresentado, de 20/12/2005, é relativo ao período de 02/01/2006 a 31/12/2006, vigendo por tempo indeterminado consoante previsão expressa no Parágrafo Primeiro, da Cláusula Primeira daquele documento. Consta

também nos autos um segundo contrato de sublocação, de 01/07/2009, relativo ao período de 01/07/2009 a 31/12/2011, posterior ao período lançado e praticamente nos mesmos moldes do contrato anterior.

Analisando-se os termos destes dois contratos chama a atenção o fato de que os valores do aluguel independem da metragem do imóvel (pavilhão) sublocado, prática que não é comum no ramo imobiliário. Nos contratos de 20/12/2005 o valor mensal da sublocação é sempre de R\$ 500,00 (reajuste pelo IGP-M) e nos contratos de 01/07/2009 o valor da sublocação é sempre de R\$ 1.200,00 (IGP-M), para pavilhões com metragens distintas.

Em seu arrazoado a impugnante convalida e sintetiza os fatos trazidos, afirmando que as empresas estão instaladas na “mesma área geográfica”, em um “complexo industrial” de quatro (4) pavilhões industriais, todos locados pela autuada e sublocados às empresas interpostas, numa espécie de “condomínio industrial”, ainda que separadas fisicamente nos projetos aprovados pela Prefeitura Municipal local.

Isto posto, vê-se que as empresas Lauck & Filhos Ltda, Laupe Matrizes Ltda, Injetados Pereira Ltda e 2RS Indústria de Injetados Ltda atuam no mesmo endereço, no mesmo terreno e ainda, utilizam-se dos mesmos números de telefone da Plásticos Três Coroas Ltda (ou ainda, da Saltos Sandense Ltda).

Aqui é também importante pontuar que, em situações normais e considerado como fato isolado, a ausência de vinculação entre os valores praticados na sublocação e as metragens dos pavilhões realmente não seria suficiente para inferir a ocorrência de simulação. Entretanto, este é apenas mais um dos diversos indícios que, como visto anteriormente, não podem destacados e examinados individualmente.

Dos sócios das contratadas. Histórico laboral. Alternância: cargos e empresas.

A fiscalização verificou a ocorrência de vários segurados alternando-se nos cargos (sócio-gerente, contribuinte individual ou empregado) e nas várias empresas citadas, em períodos distintos e por vezes sem solução de continuidade, tendo anexado telas de consulta aos sistemas informatizados da RFB (CNIS – Cadastro Nacional de Informações Sociais/Consulta Vínculos Empregatícios do Trabalhador) nos autos do processo

11065.002408/2009-24 (volume II, fls. 203/211), além de consultas aos dados existentes junto aos sistemas da RFB.

O histórico laboral dos contribuintes Individuais (sócios das empresas contratadas) traz as seguintes informações de vínculos:

- Ricardo Sironi, sócio gerente de Laupe Matrizes Ltda de 08/2002 a 09/2010 tem o seguinte histórico laboral: Saltos Sandense Ltda de 01/08/1998 a 20/10/1999 e Lauck & Filhos Ltda de 21/10/1999 a 30/09/2002. Nas planilhas trazidas pela fiscalização em diligência, observa-se que este segurado consta da folha de pagamento e GFIP da empresa Laupe Matrizes Ltda (ex: 05/2009, categoria 11, valor R\$ 4.530,00);

- Adelir de Re, foi sócio da empresa 2RS Indústria de Injetados Ltda - ME até 10/08/2005 (JUCERGS). Atuou como sócio da empresa Laupe Matrizes Ltda de 08/2002 a 08/2011. Teve vínculos com Saltos Sandense Ltda de 19/07/1989 a 25/07/1991; 16/06/1992 a 10/08/1999 e Lauck & Filhos Ltda de 11/08/1999 a 30/09/2002. Foi sócio da 2RS Indústria de Injetados Ltda - ME de 28/06/2002 a 10/08/2005. Nas planilhas trazidas pela fiscalização em diligência, observa-se que este segurado consta da folha de pagamento e GFIP da empresa Laupe Matrizes Ltda (ex: 01/2006, categoria 11, valor R\$ 3.091,72);

- Timoteo Elias Ruppenthal, sócio gerente de Plásticos Três Coroas Ltda desde 20/02/2001. Atuou na Saltos Sandense Ltda de 01/1996 a 30/03/2001. Foi sócio da 2RS Indústria de Injetados Ltda – ME de 29/09/2010 a 08/11/2010;

- Norberto Reis, sócio gerente da empresa 2RS Indústria de Injetados Ltda desde 01/11/1996. Laborou na Saltos Sandense Ltda desde 04/01/1991. A fiscalização relata que ele também presta serviços como segurado contribuinte individual para a empresa Injetados Pereira Ltda. Nas planilhas trazidas pela fiscalização em diligência, observa-se que este segurado consta da folha de pagamento e GFIP da empresa 2RS Indústria de Injetados Ltda - ME (ex: 02/2004, categoria 11, valor R\$ 1.561,56; 04/2006, cat. 11, valor R\$ 3.686,00; 03/2009, cat. 11, valor R\$ 3.227,00);

- Rudinei Moraes Schuck, sócio gerente da empresa 2RS Indústria de Injetados Ltda no período de 03/2006 a 08/2010. Atuou na Saltos Sandense Ltda de 01/02/1996 a 15/09/1999; na Lauck & Filhos Ltda de 16/09/1999 a 07/08/2000; na Plásticos Três Coroas Ltda de 11/08/2000 a 18/04/2001; na Lauck & Filhos Ltda de 28/11/2001 a 07/08/2003 e na Plásticos Três Coroas Ltda a partir de 01/08/2003. Foi incluído como sócio da Laupe Matrizes Ltda em 28/09/2010;

- João Carlos Krummenauer – é sócio gerente da Injetados Pereira Ltda desde 24/08/2004. Técnico em contabilidade (CRC/RS 19453, CPF 092151070-53). Nas planilhas trazidas pela fiscalização em diligência, observa-se que este segurado consta da folha de pagamento e GFIP da empresa 2RS Indústria de Injetados Ltda - ME (exs: 02/2004, categoria 11, valor R\$ 1.561,56; 04/2006, categoria 13, valor R\$ 300,00; 03/2009, categoria 13). É ele quem assina o termo de abertura do Diário e Balancete de 01/01/2004 da empresa Plásticos Três Coroas Ltda, registrado na JUCERGS em 29/07/2005 (processo 11065.002408/2009-24, volume II, fls. 219);

- Ângela Madalena Lauck - Atuou na empresa Saltos Sandense Ltda de 01/10/1984 a 17/06/1988; 01/10/1990 a 02/06/1992; 01/12/1994 a 16/12/1997 e como sócia na Lauck & Filhos Ltda desde 20/11/1997. Esta segurada assina o AR de encaminhamento dos documentos e Termos da diligência fiscal relativa à empresa Plásticos Três Coroas Ltda.

#### Dos empregados/Contribuintes Individuais

Quanto aos segurados empregados, a fiscalização constatou trabalhadores prestando serviços a mais de uma das empresas interpostas; ou se desligam de uma das empresas arroladas para, em seguida, prestar serviços através de outra delas. Ou alternância de contrato de trabalho entre as empresas interpostas, conforme descrito no relatório fiscal e corroborado pelos documentos anexados pelo fisco ao processo 11065.002408/2009-24 (volume II). Exemplos:

- Priscila Taís Espíndola é funcionária da Saltos Sandense Ltda e da Laupe Matrizes Ltda de acordo com as Fichas Registro de Empregados e GFIPs do período. No entanto a fiscalização constatou no local que a trabalhadora presta serviços também para a empresa Plásticos Três Coroas Ltda.

Compulsando os elementos dos autos verifica-se também que esta segurada foi designada preposta da empresa reclamada – Laupe Matrizes Ltda, no julgamento da ação trabalhista movida pela reclamante Ana Queli Martins de Moraes, objeto da reclamatória trabalhista - processo nº 00670-2008-382-04-00-5 que tramitou junto à 2ª Vara do Trabalho na cidade Taquara/RN, consoante cópia de Ata de Audiência de 18/08/2008, apostila pela fiscalização às fls. 246 do processo nº 11065.002408/2009-24 (volume II). Da mesma forma, também atuou como preposta das empresas reclamadas Saltos Sandense Ltda e Laupe Matrizes Ltda, no julgamento do processo nº 00555-2008-382-04-00-0, tendo como reclamante o Sr. Juliano Batista da Rosa e como reclamada a empresa 2RS Indústria de Injetados Ltda, em audiência de 15/07/2008 (processo 11065.002408/2009-24, volume II).

- O Sr. Nadson Luiz Engelmann, coordenador de informática, é empregado da empresa Plásticos Três Coroas Ltda (Ficha Registro de Empregados nº 10098, processo 11065.002408/2009-24, fls. 216/218) e a fiscalização verificou que ele também presta serviços para as empresas Saltos Sandense Ltda e Lauck & Filhos Ltda.

- O Sr. Jéferson Gabriel Lauck, Sócio-Administrativo da Lauck é ex-funcionário da Plásticos Três Coroas Ltda;

- A Sra. Heleni Graffunder é segurada contribuinte individual da empresa Plásticos Três Coroas Ltda e também atua como segurada da Saltos Sandense Ltda. Observando-se a tela do sistema CNIS – Cadastro Nacional de Informações Sociais (Consulta Vínculos Empregatícios do Trabalhador), às fls. 212 do processo nº 11065.002408/2009-24, verifica-se que foi também segurada da Lauck & Filhos Ltda no período de 08/09/1999 a 21/05/2002, ingressando em 22/05/2002 na Plásticos Três Coroas Ltda e na Saltos Sandense Ltda.

Registre-se que nada impede que os “*sócios sejam amigos, parentes ou ex-colegas*”, como aduz a impugnante, ou que empregados que se desligaram de uma empresa venham a prestar serviços a outras. Chama, contudo, a atenção o fato de que a alternância de contratos de trabalho se dá preferencialmente entre as empresas citadas, com o segurado ora prestando serviços a uma, ora a outra, muitas vezes sem solução de continuidade, vale dizer: desligando-se de uma empresa em um dia e assumindo na outra empresa no mesmo dia ou no dia imediatamente seguinte ao do desligamento anterior, ou até constando como segurado em mais de uma destas empresas simultaneamente, como se viu nos exemplos citados, além de outros.

#### Dos Contratos Particulares de Industrialização por Encomenda

As empresas contratadas prestaram serviços à autuada mensalmente e de forma ininterrupta no período do crédito, conforme se pode verificar dos registros constantes nas planilhas demonstrativas dos pagamentos efetuados pela autuada àquelas, individualizados por contratada, trazidas pela fiscalização por ocasião da diligência e anexadas ao processo 11065.002408/2009-24, as quais identificam o número seqüencial e a data do lançamento, o código da conta contábil, o valor do lançamento e o histórico da prestação de serviço para a autuada.

A empresa autuada firmou contratos particulares de industrialização por encomenda com as contratadas em 20/12/2005 e em 01/07/2009, objetos do Anexo VIII, anexado pela impugnante ao processo 11065.002409/2009-79 (fls. 1373 a 1396).

Do primeiro contrato de industrialização por encomenda, de 12/2005, extrai-se as seguintes cláusulas:

#### ***Contrato Particular de Industrialização por Encomenda (I)***

*Contratante: PLÁSTICOS TRÊS COROAS LTDA, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.225.499/0001-60, com sede na Rua Visconde de Mauá, 1070, Bairro Sander, Três Coroas/RS, doravante chamada de CONTRATANTE.*

*Contratada: 2RS INDÚSTRIA DE INJETADOS LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 01.534.084/0001-06, com sede na Rua Dona Catarina, 129, Centro, Três Coroas/RS, com filial à Rua Visconde de Mauá, 1266, frente, pavilhão nº 3, nesta cidade, inscrito no CNPJ sob nº 01.534.084/0002-97, doravante chamada Simplesmente de CONTRATADA.*

*Primeira. A presente contratação tem por objetivo a industrialização por encomenda, a ser desenvolvida pela pessoa jurídica contratada, utilizando-se da capacidade produtiva de suas instalações, e da capacidade laboral de seu corpo*

*gerencial e funcional, que será exercido obrigatoriamente entre os horários das 5HORAS às 13HORAS, em períodos semanais, no interior do pavilhão de nº 1278, área industrial.*

**Parágrafo primeiro:** A CONTRATADA desenvolverá atividades sem exclusividade com a CONTRATANTE.

**Parágrafo segundo: Compete à CONTRATANTE:**

*Fornecer matérias primas e insumos destinados à produção, que forem de sua responsabilidade, nos prazos e quantidades adequados, consoantes à programação e vendas.*

*Fornecer dados diários de programação das vendas, à disposição via acesso integrado no sistema de PCP;*

*Disponibilizar todo o material, energia e equipamentos necessários à consecução dos objetivos do presente contrato;*

*Fornecer dados à CONTRATADA que possam ser relevantes no seu trabalho;*

*Aprovar a qualidade dos produtos;*

*Disponibilizar máquinas e equipamentos bem como peças de reposição, à boa consecução do objetivo do presente contrato.*

**Compete à CONTRATADA:**

*Executar a industrialização nas etapas encomendadas, fornecendo os recursos materiais e humanos necessários para atender ao cronograma de produção;*

*Fornecer as matérias primas e insumos necessários à produção que forem de sua incumbência, dentro das especificações determinadas pela CONTRATANTE;*

*Divulgar e proteger a marca SANDENSE utilizando de todos meios para melhor representá-la comercialmente, tais como: participar em promoções e divulgação da marca, utilizar de indumentária com o nome e logo marca estampados e qualquer outro meio de divulgação indicada.*

*(...)*

*Permitir o livre acesso à CONTRATANTE ao almoxarifado, produção e expedição, para auditoria de quantidades;*

**Parágrafo terceiro:** Para a consecução dos objetivos propostos, a CONTRATADA somente poderá utilizar-se do serviço de outras empresas, se previamente aprovado pela CONTRATANTE.

**Parágrafo quarto:** Os materiais fornecidos pela CONTRATANTE serão objetos de Nota Fiscal de Remessa para Industrialização e retorno.

**Parágrafo quinto:** Havendo acordo para o comodato de máquinas da CONTRATANTE à CONTRATADA, será emitida Nota Fiscal de Remessa por conta de Contrato de Comodato.

*(...)*

**Quinta** Os materiais destinadas à industrialização e as máquinas fornecidas em comodato pela CONTRATANTE deverão ser mantidos e utilizados pela CONTRATADA somente para consecução dos objetivos da presente contratação.

(...)

**Sétima** O presente contrato vigorará por prazo indeterminado, podendo ser rescindido a qualquer tempo, por qualquer das partes, mediante prévio aviso com antecedência de 15 (quinze) dias.

(sem grifos no original)

Em consulta à rede mundial de computadores, no endereço www.sandense.com.br, vê-se que Sandense é a marca registrada da empresa autuada.

Da leitura do contrato de industrialização por encomenda observa-se que, ao mesmo tempo em que ele contém uma cláusula expressa no sentido de que a contratada desenvolverá atividades sem exclusividade com a contratante, outras cláusulas vêm se contrapor àquelas, trazendo elementos que dão a conotação direta de prestação de serviços de forma exclusiva à contratante.

Exemplificando, não há como sustentar a autonomia/independência de empresa contratada que tem disponibilizado pela contratante desde a energia elétrica, o material (matéria-prima), equipamentos/máquinas e peças de reposição necessários à demanda da contratante, além de dispor de acesso integrado no sistema de PCP desta.

Também chama a atenção o fato da contratada ter que divulgar e proteger a marca registrada da contratante, no caso, a marca SANDENSE de propriedade da empresa Plásticos Três Coroas Ltda, utilizando de indumentária com o nome e logomarca estampados ou de qualquer outro meio de divulgação indicada.

Assim, não há como afastar a dependência das contratadas em relação à autuada.

#### Do imobilizado. Máquinas. Equipamentos

A fiscalização afirma na diligência que todo o imobilizado - máquinas e equipamentos, está registrado na empresa Plásticos Três Coroas Ltda, ou seja, as empresas que registram a mão-de-obra (Lauck & Filhos Ltda, Laupe Matrizes Ltda, Injetados Pereira Ltda e 2RS Indústria de Injetados Ltda) não possuem máquinas para realizar a sua produção.

Em tempo, cumpre referir que a afirmação trazida pela fiscalização na diligência (item 3, letra "c"), de que "*Todo imobilizado, máquinas e equipamentos estão registrados na Três Coroas, ou seja, as empresas que registram a mão-de-obra (Lauck, Laupe, Injetados Pereira e 2RS) não possuem máquinas para a sua produção*" não tem caráter inovatório, contrariamente ao que afirma a impugnante, eis que este fato já podia ser observado desde o primeiro contrato de industrialização por encomenda, em 12/2005, como se viu anteriormente, na medida em que a autuada, na condição de contratante, é quem disponibiliza máquinas e equipamentos às contratadas.

#### Das Notas Fiscais/Pagamentos/Prestação Exclusiva de Serviços

Além dos contratos, observou-se a emissão de notas fiscais pelas interpistas, tendo como destinatária a Plásticos Três Coroas Ltda e/ou a existência de pagamentos da Plásticos Três Coroas Ltda para as interpistas, conforme se verifica do histórico das planilhas de pagamentos da autuada para cada empresa interposta - extraídas da contabilidade (vide processo 11065.002412/2009-92) e amostragem de notas fiscais juntada pela fiscalização ao processo 11065.002408/2009-24 (volumes II e III) e referido no relatório fiscal, além das notas fiscais de venda de produção própria juntadas aos autos pela impugnante (processo 11065.002409/2009-79, "Anexo IX", fls. 1397/1437) a saber:

- Injetados Pereira Ltda – verifica-se a emissão das notas fiscais seqüenciais de nºs 000001 a 000038, de 10/2007 a 11/2008, observando-se que foram anuladas as notas

fiscais de nºs 000015; nº 000017 e nº 000027 (processo 11065.002408/2009-24, fls. 282/319), bem como houve a realização de pagamentos mensais efetuados a esta empresa pela Plásticos Três Coroas, no período de 12/2004 a 11/2008 (processo 11065.002408/2009-24, fls. 1410/1436). Registre-se também que a primeira nota fiscal de venda de produção própria apresentada na peça impugnatória para esta empresa é de 23/06/2009 (NF 000062, no valor de R\$ 269,77) sendo, portanto, posterior ao período do crédito.

Isto posto, foi excluída a competência 11/2004 do crédito lançado para esta empresa, remanescendo o período de 12/2004 a 11/2008, conforme se pode verificar do demonstrativo DADR – Discriminativo Analítico do Débito Retificado, documento que acompanha esta decisão.

- 2RS Indústria de Injetados Ltda (nova razão social de Reys Injetados Ltda) – verifica-se a emissão das notas fiscais seqüenciais de nºs 000001 a 000039, de 10/2007 a 09/2008 (quase ilegível), observando-se que foram anuladas as notas fiscais de nº 000014, nº 000025 e nº 000029; notas fiscais seqüenciais nºs 0000044 ao nº 000055 (algumas com data de emissão quase ilegível), de 10/2008 a 11/2008 (processo 11065.002408/2009-24, volume II, fls. 343/fls. 381 e volume III, fls. 386/395), bem como houve a realização de pagamentos mensais efetuados a esta empresa, pela Plásticos Três Coroas, no período de 07/2004 a 11/2008 (processo 11065.002408/2009-24, fls. 1280/1312). Registre-se também que a primeira nota fiscal de venda de produção própria apresentada na peça impugnatória para esta empresa foi emitida em 18/06/2009 (NF 000081, no valor de R\$ 212,80) sendo, portanto, posterior ao crédito lançado, não gerando efeitos sobre ele.

Isto posto, foi excluído o período de 01/2004 a 06/2004 do crédito lançado para esta empresa, remanescendo o período de 07/2004 a 11/2008, conforme se pode verificar do demonstrativo DADR .

- Laupe Matrizes Ltda - verifica-se a emissão de notas fiscais sequenciais de nºs 000001 a 000052, de 10/2007 a 11/2008, observando-se que foram anuladas as notas fiscais de nºs 000004; 000013, 000014; 000016; 000024; 000031; 000032; 000036; 000051; (processo 11065.002408/2009-24, volume III, fls. 400/451), e a realização de pagamentos mensais a esta empresa, pela Plásticos Três Coroas Ltda, no período de 07/2004 a 11/2008 (processo 11065.002408/2009-24, fls. 1367/1401). Registre-se também que foi apresentada na peça impugnatória apenas uma nota fiscal de venda de produção própria para esta empresa e que não diz respeito ao período do crédito - NF nº 00075, de 08/07/2009, não gerando efeitos sobre o mesmo (processo 11065.02409/2009-79, fls. 1437)

Isto posto, foi excluído o período de 01/2004 a 06/2004 do crédito lançado para esta empresa, remanescendo o período de 07/2004 a 11/2008, conforme se pode verificar do demonstrativo DADR.

- Lauck & Filhos Ltda – verifica-se a emissão das notas fiscais sequenciais de nºs 161 a 184, de 02/2004 a 01/2006 (processo 11065.002408/2009-24, fls. 512/535); notas fiscais seqüenciais de nºs 186 a 196, de 02/2006 a 12/2006 (processo 11065.002408/2009-24, fls. 536/546), bem como, houve a realização de pagamentos mensais efetuados a esta empresa, pela Plásticos Três Coroas, no período de 07/2004 a 11/2008 (processo 11065.002408/2009-24, fls. 1321/1355). De outra feita, registre-se também que a primeira nota fiscal de venda de produção própria apresentada na peça impugnatória para esta empresa foi emitida em 18/06/2009 (NF 000057, no valor de RS 659,61) sendo, portanto, posterior ao crédito lançado, não gerando efeitos sobre ele.

Isto posto, foi excluída a competência 01/2004 do crédito lançado para esta empresa, remanescendo o período de 02/2004 a 11/2008, conforme se pode verificar do demonstrativo DADR.

Do Faturamento x Custos Mão-de obra

A fiscalização efetuou o comparativo do faturamento das empresas Lauck & Filhos Ltda, Laupe Matrizes Ltda, Injetados Pereira Ltda e 2RS Indústria de Injetados Ltda com os seus custos de mão-de-obra (incluindo-se salários, férias, décimo terceiro salário e FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço), demonstrando que muitas vezes atingem oitenta por cento do faturamento, ou ultrapassam cem por cento do faturamento, conforme demonstram as planilhas extraídas da contabilidade e citadas no relatório fiscal, disponibilizadas à fiscalização através de arquivos digitais validados pelo Sistema de Validação e Autenticação - SVA.

Ao contrário das empresas interpostas, todas optantes pelo sistema simplificado de tributação, a empresa Plásticos Três Coroas Ltda tem um faturamento significativo, comparado aos seus custos com mão-de-obra (salários, férias, décimo terceiro e Fundo de Garantia por Tempo de Serviços – FGTS), conforme demonstrado no item V do relatório fiscal.

A fiscalização aponta que as empresas Lauck & Filhos Ltda, Laupe Matrizes Ltda, Injetados Pereira Ltda e 2RS Indústria de Injetados Ltda registram os segurados empregados e remuneram os contribuintes individuais enquanto a empresa Plásticos Três Coroas Ltda é a que detém o faturamento para dar cobertura aos custos com as folhas de pagamento e os encargos sociais daquelas.

O código de cada conta contábil que deu origem aos valores relativos ao faturamento, salários, férias, décimo terceiro salário, FGTS e pró-labore consta elencado no item 4 do relatório fiscal da diligência, individualizado por empresa.

A partir dos registros contábeis relativos a cada uma das empresas citadas conclui-se que a empresa que tem o menor custo com pessoal, além de deter praticamente todo o imobilizado (máquinas e equipamentos), é a que aufera a maior receita – Plásticos Três Coroas Ltda. Inversamente, as empresas que tem o maior número de segurados são as que apresentam a menor receita, sendo também optantes pelo SIMPLES – Lauck & Filhos Ltda, Laupe Matrizes Ltda, Injetados Pereira Ltda e 2RS Indústria de Injetados Ltda.

Das Despesas

Além dos custos de mão-de-obra, as despesas demonstradas nos autos, relativas às empresas Lauck & Filhos Ltda, Laupe Matrizes Ltda, Injetados Pereira Ltda e 2RS Indústria de Injetados Ltda, referem-se aos custos com indenizações trabalhistas (somente acordos), uniformes e botinas (Vester Confecções Ltda e NEGIAL Comércio de Suprimentos); Embratec/Good Card (cartão utilizado em folha de pagamento); contrato para elaboração dos programas de gerenciamento dos riscos ocupacionais – serviços de segurança e medicina do trabalho - PPRA, PPP, PCMSO (Clínica da Saúde), restaurantes e padarias (fornecimento de refeições e lanches) e despesas de contratos de mútuo (empréstimos).

Não há notícia nos autos de registro contábil apresentando despesa diversa das que foram enumeradas anteriormente, isto é, não há despesas variáveis. As empresas contratadas sequer arcaram com os custos da energia elétrica despendida para a realização da aludida “industrialização por encomenda”.

Portanto, não é possível concluir que estas empresas são autônomas e independentes e que pagam as suas contas.

Do legítimo Sujeito Passivo da Obrigaçāo

Em virtude da situação fática verificada, a fiscalização vinculou os segurados empregados e contribuintes individuais das empresas Lauck & Filhos Ltda, Laupe

Matrizes Ltda, Injetados Pereira Ltda e 2RS Indústria de Injetados Ltda à empresa Plásticos Três Coroas Ltda.

A impugnante se insurge contra o crédito, alegando que não cometeu nenhuma ilegalidade. De fato, analisando-se de forma isolada, não existe nenhuma ilegalidade no fato da composição societária de uma empresa conter ex-empregados, parentes, amigos, colegas ou empregados de outra; a legislação tributária não veda a existência de vínculo de parentesco entre sócios de empresas ou que as empresas sejam constituídas no mesmo endereço, nem causa estranheza a prestação contínua de serviço.

Entretanto, a análise dos fatos e circunstâncias, tomados em conjunto, assume outra feição, conduzindo a fiscalização a concluir que as empresas Lauck & Filhos Ltda, Laupe Matrizes Ltda, Injetados Pereira Ltda e 2RS Indústria de Injetados Ltda assumiram formalmente a contratação de mão-de-obra para a impugnante.

No caso concreto, com base nas provas carreadas aos autos e nos elementos descritos no relatório fiscal, a fiscalização demonstrou que a impugnante utilizou-se de trabalhadores, através de empresas interpostas para executar sua atividade fim.

Não há como negar a existência de uma estreita relação entre a Plásticos Três Coroas Ltda e as empresas Lauck & Filhos Ltda, Laupe Matrizes Ltda, Injetados Pereira Ltda e 2RS Indústria de Injetados Ltda. Na verdade, mais do que isso, pode-se concluir que as empresas Lauck & Filhos Ltda, Laupe Matrizes Ltda, Injetados Pereira Ltda e 2RS Indústria de Injetados Ltda funcionaram efetivamente como empresas interpostas, assumindo, como se suas fossem, parte da folha de pagamento da impugnante, e auferindo – elas e a autuada – os benefícios da opção pelo SIMPLES.

Frente ao contexto que se apresenta (fatos noticiados e provados nos autos do processo), tem-se a demonstração de que a impugnante era a efetiva beneficiária do trabalho dos segurados contratados pelas empresas Lauck & Filhos Ltda, Laupe Matrizes Ltda, Injetados Pereira Ltda e 2RS Indústria de Injetados Ltda.

Correto, portanto, o entendimento adotado pela Fiscalização, no sentido de que as empresas Lauck & Filhos Ltda, Laupe Matrizes Ltda, Injetados Pereira Ltda e 2RS Indústria de Injetados Ltda não foram, para fins de apuração de contribuições previdenciárias, empresas independentes, com mão-de-obra própria, prestando serviços à autuada, mas sim empresas utilizadas com a finalidade específica de elisão das contribuições previdenciárias devidas, já que optantes pelo SIMPLES.

Correto, também – considerando-se o Princípio da Primazia da Realidade, aplicável à relação previdenciária, assim como à trabalhista, e segundo o qual os fatos devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer –, o lançamento das contribuições devidas em nome da empresa Plásticos Três Coroas Ltda, em relação à qual restou configurada a condição de efetiva empregadora dos segurados contratados pelas empresas Lauck & Filhos Ltda, Laupe Matrizes Ltda, Injetados Pereira Ltda e 2RS Indústria de Injetados Ltda.

As partes não podem dissimular a ocorrência do fato gerador de contribuição social e de terceiros. Os arts. 116, I , 118, I, 123 e 149, VII do CTN amparam o lançamento na hipótese em exame:

*Código Tributário Nacional*

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

*I - 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;*

(...)

*Art.118 - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:*

*I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;*

(...)

*Art.123 - Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

(...)

*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;”*

*(sem grifos no original)*

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

Os fatos apurados pela fiscalização, tomados em seu conjunto, apontam para a existência de simulação na contratação de trabalhadores por meio das empresas interpostas.

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 trabalhador.

Quanto ao argumento da autuada em relação à operação semelhante com outras empresas, tem-se que esta matéria é estranha aos autos. O crédito é relativo às quatro empresas examinadas.

Tendo em vista todos esses apontamentos, afasto os argumentos da recorrente.

## **5. Do abatimento de valores na base de cálculo**

Entende a recorrente que devem ser abatidos do lançamento os valores já recolhidos pelas empresas interpostas, porquanto pagaram contribuições previdenciárias incluídas no SIMPLES. Também, deveriam ter sido abatidos os valores referentes ao salário família e salário maternidade.

No que diz respeito aos recolhimentos já realizados pelas empresas interpostas, concordo com a decisão recorrida tendo na medida em que os créditos que a recorrente pretende utilizar na compensação não lhe pertencem. A compensação só pode se dar quando a Fazenda Pública e o sujeito passivo em questão forem, reciprocamente, credor e devedor um do outro, nos termos do art. 368 do Código Civil e art. 170 do CTN.

Nesse sentido, verificam-se o seguinte julgado dessa Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/07/2010

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.**

Para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte, e esta violação deve sempre ser comprovada ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte. Havendo a descrição pormenorizada dos fatos, a sua compreensão por parte do contribuinte e a correta capitulação da fundamentação legal do lançamento, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

**SIMULAÇÃO. LEGITIMIDADE PASSIVA. CONTRIBUINTE**

A constatação de interposição de pessoa jurídica, acobertando o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, enseja a autuação tendo como base a situação de fato, devendo o correspondente tributo ser exigido da pessoa que efetivamente teve relação pessoal e direta com o fato gerador.

**PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE**

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

**EMPRESAS INTERPOSTAS. SIMULAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS RECOLHIMENTOS POR TERCEIROS. ILEGITIMIDADE.**

Carece o Contribuinte de legitimidade para se valer de compensação relativa a recolhimentos efetuados por terceiros, considerando que o art. 170 do CTN é claro ao tratar da autorização relativa à compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

**MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS.**

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. É cabível a multa qualificada quando restar demonstrada a intenção de ocultar a real situação do sujeito passivo perante o Fisco.

**PERÍCIA. CONHECIMENTO TÉCNICO ESPECIALIZADO. SUBSTITUIR PROVA DOCUMENTAL. NÃO SE APLICA. PRESCINDÍVEL. INDEFERIMENTO.**

A perícia, pela sua especificidade, não tem a faculdade de substituir provas que poderiam ser produzidas pela contribuinte com a juntada de documentos ao autos no momento oportuno. Assim, o pedido de perícia será indeferido se o fato a ser provado não necessitar de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador.

Quanto aos valores de descontos de salário família e salário maternidade, concordo com o que restou decidido no Acórdão proferido pela DRJ no âmbito do processo nº 11065.002408/2009-24:

Os valores relativos ao salário-família e salário maternidade apurados junto às empresas interpostas foram devidamente deduzidos dos valores dos créditos lançados.

A fiscalização priorizou o aproveitamento destas deduções no processo nº 11065.002410/2009-01 (período de 01/2004 a 11/2008) e no processo nº 11065.002411/2009-48 (período de 12/2008 a 06/2009), ambos relativos às

contribuições descontadas pelas empresas dos segurados empregados e contribuintes individuais.

O valor total das deduções alcançou o montante de R\$ 47.359,38 no processo nº 11065.002410/2009-01 e o valor de R\$ 17.826,48 no processo nº 11065.002411/2009-48. O valor das deduções, individualizados por estabelecimento, rubrica e competência, pode ser verificado na coluna “deduções” do demonstrativo intitulado “Discriminativo do Débito – DD” de cada um destes processos. A fiscalização juntou ao processo nº 11065.002411/2009-48, por ocasião da diligência, demonstrativos dos valores do salário-família e do salário maternidade, individualizados por rubrica, competência e empresa, sob as siglas: DSF e DSM, respectivamente.

Por essas razões, deixo de acolher os argumentos da recorrente.

## 6. Da decadência

Entende a contribuinte que a contagem do prazo prescricional deve considerar a regra prescrita pelo art. 150, § 4º, do CTN. Assim, considerando que a notificação do lançamento se deu em 29/10/2009, já teriam sido alcançados pela decadência os valores referentes às competências de 01/2004 a 09/2004.

Entretanto, não lhe assiste razão. Verifica-se que a regra para a contagem de prazos de decadência em casos de simulação por parte do contribuinte é aquela do art. 173, I, do CTN, conforme a Súmula 72 do CARF: “Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN”.

Dessa forma, não há que se falar em decadência dos valores cobrados.

## 7. Da multa aplicada

Assevera a recorrente que a aplicação da multa deve seguir o prescrito pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/09, tendo em vista a retroatividade da norma que seja mais benéfica ao contribuinte.

Sobre esse ponto, note-se que houve a revogação da Súmula nº 119 do CARF, a qual determinava que a retroatividade na norma em questão quando mais benéfica:

Súmula CARF nº 119

Aprovada pela 2<sup>a</sup> Turma da CSRF em 03/09/2018

**Súmula revogada pela 2<sup>a</sup> Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021.**

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019 - **Efeito vinculante revogado pela Portaria ME 9.910 de 17/08/2021, DOU de 18/08/2021.**)

Nesse sentido, a norma a ser aplicada deve ser aquela vigente à época dos fatos.

## 8. Da Taxa Selic

Aduz a recorrente que não deve ser utilizada a Taxa Selic para a cobrança de juros moratórios. Contudo, é o caso de aplicação da Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Assim, devem ser afastados os argumentos da contribuinte.

## 9. Do pedido de perícia

Entende a recorrente que houve cerceamento de seu direito de defesa ao ser indeferido o seu pedido de realização de perícia. No entanto, a decisão recorrida já enfrentou essa questão suficientemente nos seguintes termos:

Em relação ao pedido de perícia, cumpre esclarecer que as respostas aos quesitos formulados pela impugnante em sua primeira manifestação encontram-se diluídas ao longo deste voto, na manifestação fiscal por ocasião da diligência e/ou nos documentos acostados aos autos pela impugnante e pelo fisco.

Os artigos 18 e 28 do Decreto 70.235/72, que regulam o processo administrativo fiscal, assim dispõem:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.” (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)

Com efeito, a perícia somente se justifica quando a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes. A realização de perícia pressupõe, ainda, que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso.

Desta forma indefiro a perícia solicitada por ser prescindível.

Lembro, ainda, da Súmula CARF n. 163:

### Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Sendo assim, deixo de acolher os fundamentos do recurso nesse.

***Conclusão***

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de constitucionalidade, afastar a decadência, indeferir o pedido de perícia e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle