



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.720668/2014-42
ACÓRDÃO	2302-004.104 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CALCADOS SANDRA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/11/2011

CONHECIMENTO. PRECLUSÃO.

Nos termos do art. 16, inciso III c/c art. 17, do Decreto n. 70.235/72 encontram-se preclusas as alegações trazidas apenas em grau de recurso, em relação à qual não teve oportunidade de conhecer e de se manifestar a autoridade julgadora de primeira instância.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF

O Mandado de Procedimento Fiscal não constitui requisito de validade do lançamento, pois é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos de auditoria fiscal.

NULIDADE. LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO CONSISTENTES. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O lançamento devidamente motivado e fundamentado em elementos fáticos e em dispositivos legais vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores afasta a alegação de nulidade com base nesses fatores.

ORGANIZAÇÃO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL EM DIVERSAS EMPRESAS. PROPÓSITO NÃO NEGOCIAL E AUSÊNCIA DE AUTONOMIA. RECONSIDERAÇÃO DAS RELAÇÕES JURÍDICAS. VINCULAÇÃO DA MÃO-DE-OBRA À EMPRESA BENEFICIÁRIA DOS SERVIÇOS.

A organização empresarial de um conjunto de atividades sujeito a um controle comum na forma de empresas distintas deve corresponder à

realidade econômica e ter propósito eminentemente negocial, sob pena de serem reconsideradas as relações jurídicas subjacentes e vinculada a mão-de-obra à empresa efetivamente beneficiária dos serviços sempre que identificados a falta de autonomia entre as empresas e o objetivo principal de redução de tributos que, conjugados, propiciem a determinação artificial das bases de cálculo desses tributos.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO. APLICAÇÃO.

Aplica-se a multa qualificada correspondente à duplicação do percentual da multa de ofício quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO-GERENTE.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, evidenciados por um ou mais atos ou condutas que resultem em impedir ou retardar, total ou parcialmente, excluir ou modificar o conhecimento, ou a correta formação da matéria tributável, com prejuízo à Fazenda Pública.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações no sentido do abatimento das contribuições previdenciárias que já foram pagas pelas empresas terceirizadas, em rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho Veloso Filho, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Reproduzo trecho do Relatório constante dos autos (e-fls. 1156/1168), que bem descreve o processo:

Trata-se de recurso voluntário apresentado em face do Acórdão 14-56.517 da 10ª Turma da DRJ/RPO que negou provimento à impugnação apresentada pelo sujeito passivo ao auto de infração composto pelos seguintes créditos tributários:

- Debcad 51.058.854-9: Contribuição previdenciária da empresa e GILRAT incidente sobre a remuneração a empregados e contribuintes individuais, no valor de R\$ 3.516.710,16, consolidado em 25/02/2014 (fls. 803/826);
- Debcad 51.058.855-7: Contribuições destinadas a outras entidades e fundos, no valor de R\$ 881.190,15, consolidado em 25/02/2014 (fls.

827/845).

De acordo com o relatório fiscal (fls 849/868), a fiscalização teria constatado "que a fiscalizada constitui grupo econômico de fato e irregular, com a finalidade de sonegar contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico, por meio de duas "prestadoras de serviço". As empresas Indústria de Calçados Santa Cristina Ltda. -EPP e Indústria de Calçados Conceição Ltda. -EPP, embora constituídas regularmente, não eram, de fato sociedades independentes, mas empresas interpostas" (fls 849).

Assim, foram lançadas as contribuições previdenciárias patronal e as destinadas a outras entidades e fundos sobre a folha de pagamento das terceirizadas, sob o argumento de que os empregados registrados nestas efetivamente pertenciam à empresa fiscalizada - Calçados Sandra Ltda.

Essas conclusões seriam justificadas pelos seguintes elementos:

- As empresas Indústria de Calçados Santa Cristina Ltda. -EPP e Indústria de Calçados Conceição Ltda. -EPP seriam as maiores fornecedores de mão-de-obra da recorrente, respondendo por 30% desta (fls 850);
- Ambas as empresas foram constituídas em endereços onde funcionavam filiais da Calçados Sandra Ltda., filiais estas que encerraram suas atividades poucos meses depois da constituição das prestadoras de serviços (fls 850 e 853);
- Os imóveis em que atuam as prestadoras de serviço foram alugados da Calçados Sandra sem registro em cartório ou garantias em contratos, com valores de aluguéis abaixo daqueles praticados pelo mercado (fls 850);

- Os contratos de aluguel foram firmados apenas um ano e meio após o início da utilização dos imóveis (fls 854) e, em quatro anos de contrato, não houve reajuste no seu valor (fls 854);
- Houve também aluguel de equipamentos em contratos com as mesmas características dos relativos aos imóveis (fls 855);
- Nos anos de 2010 e 2011 a empresa Calçados Cristina não possuía nenhum valor de ativo imobilizado próprio e, em 2010, a Calçados Conceição registrava um valor irrisório (fls 855);
- Os sócios das três empresas são ligados por laços familiares (fls 850 e 852/853);
- As três empresas possuem a mesma atividade econômica e o mesmo Código Nacional de Atividade Econômica - CNAE (fls 851/852);
- Não havia instrumento escrito de contrato de prestação de serviços (fls 856);
- Considerando-se o número de trabalhadores constantes das GFIP das três empresas ocorre a redução do número de empregados da Calçados Sandra em proporção muito semelhante ao aumento do número de empregados nas outras duas empresas, o que sugere a transferência dos empregados (fls 856/859);
- A análise da GFIP de abril de 2006 da Calçados Conceição revela que 113 dos 119 funcionários figuravam na GFIP da filial 3 da Calçados Sandra (fls 857);
- O mesmo ocorre com a Calçados Santa Cristina, conforme tabela a fls. 858;
- O contador das empresas e o computador utilizado para transmitir declarações e demonstrativos são os mesmos (fls 859);
- Existe dependência econômica entre as empresas já que as receitas brutas das terceirizadas estão compostas quase que exclusivamente por serviços prestados à Calçados Sandra. Nos anos de 2010 e 2011, o percentual foi de 94% e 99% para a Santa Cristina e 95% e 70% para a Conceição (fls 860);
- Haveria divergência nas entradas e saídas na industrialização por encomenda registrada pela Calçados Sandra, uma vez que as remessas seriam bastante superior aos retornos. Para o período considerado, as remessas para a Santa Cristina totalizariam R\$ 5.584.221,83 e o retorno seria de R\$ 2.929.666,15, enquanto que para a Calçados Conceição esses valores seriam de respectivamente R\$ 4.881.729,79 e R\$ 2.159.022,36. A empresa fiscalizada teria justificado essa divergência como um erro, mas a fiscalização entende que "tal ocorrência em verdade advém da falta de rigor nas formalizações das operações entre a fiscalizada e suas "filhotes", o que demonstra mais uma vez que as empresas, embora constituídas como se independentes fossem, nada mais são que uma única pessoa jurídica" (fls 862);
- A Calçados Sandra não teria qualquer funcionário administrativo até abril de 2009 e, a partir desse período, compartilhou um funcionário técnico em segurança do trabalho com a Calçados Sandra. Somente a partir de março de 2010 teria um funcionário administrativo que também era ex-empregado da

Calçados Sandra. Isso reforçaria a tese de que a Santa Cristina nada mais é do que a terceirização dos serviços da própria área produtiva da Sandra (fls 863); · A Calçados Conceição, por sua vez, teria um trabalhador administrativo desde 2006, também ex-funcionário da Calçados Sandra (fls 863/864);

Com base nesses elementos, conclui a fiscalização que (fls 864/866):

Assim, tendo em vista todos os fatos narrados e exaustivamente documentados no presente Relatório, é mister afirmar que a sociedade Calçados Sandra Ltda constituiu grupo econômico de fato e irregular, por meio do qual explorou a mão-de-obra registrada em duas empresas interpostas optantes pelo Simples, Indústria de Calçados Conceição Ltda e Indústria de Calçados Santa Cristina Ltda. O risco da atividade econômica assumido por estas duas sociedades se deu de forma artificial e com o objetivo de criar uma situação jurídica com vistas à dissimulação dos fatos geradores de contribuições previdenciárias patronais. Uma vez estando os empregados registrados nessas duas “prestadoras de serviço”, a fiscalizada usufruiu, irregularmente, do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte, SIMPLES NACIONAL. A pessoa jurídica fiscalizada lançou mão de planejamento tributário fraudulento, por meio do qual SONEGOU contribuições sociais nos dois anos-calendário considerados.

O princípio da primazia da realidade sobre a forma diz que nas relações trabalhistas deve prevalecer a situação fática à incorretamente formalizada. A essência do ato jurídico é o fato e não a forma. As sociedades Indústria de Calçados Conceição e Indústria de Calçados Santa Cristina não passavam de empresas interpostas utilizadas pela fiscalizada para contratar empregados com redução de encargos sociais. Com fundamento nesse princípio, e no disposto nos artigos 9º e 44 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, transcritos a seguir, foram caracterizados como da fiscalizada os segurados registrados na Conceição e Santa Cristina.

“Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação. (...)”

Art. 444 – As relações contratuais de trabalho podem ser objeto de livre estipulação das partes interessadas em tudo quanto não contravenha às disposições de proteção ao trabalho, aos contratos coletivos que lhes sejam aplicáveis e às decisões das autoridades competentes.” Aduzimos, ainda, que o entendimento jurisprudencial sobre o tema foi pacificado pelo Tribunal Superior do Trabalho por meio do Enunciando nº 331.

“Nº 331 Contratação de prestação de serviços. Legalidade.

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei 6.019/74).” Assim, com base no Código Tributário Nacional, Lei

5.172/66, artigo 142, procedemos ao lançamento das contribuições previdenciárias patronais de que tratam os incisos I, II e III, artigo 22, da Lei 8.212/91, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais.

Também considerou a fiscalização que os sócios-administradores agirem com violação da lei, o que implicaria sua responsabilidade solidária com base nos arts. 124, I, e 135, III, do Código Tributário Nacional - CTN (fls 866).

Pelos mesmos motivos, foi aplicada a multa de 150% prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 (fls 867).

Tendo a empresa interessada e os seus sócios apresentado em conjunto impugnação à autuação (fls 889/937), sua irrisignação deu ensejo ao Acórdão 14-56.517 da 10ª Turma da DRJ/RPO (fls 996/1015), com a seguinte ementa:

(...)

Dessa decisão foi dada ciência à empresa interessada (AR à fl 1041) e aos responsáveis solidários (AR a fls 1042/1045) em 19/03/2015.

O recurso voluntário conjunto entre Calçados Sandra Ltda. e os sócios arrolados como responsáveis solidários foi protocolado em 16/04/2015 (fls 1053/1133), tempestivamente, portanto, apresentando as razões de recorrer que são resumidas a seguir:

- A utilização dos serviços de ateliês de calçados é fato absolutamente comum, corriqueiro e necessário na atividade de fabricação de calçados, com o fim de obter benefícios fiscais, notadamente o creditamento de PIS e Cofins em relação à mão-de-obra prestada por estas empresas;

- A necessidade dos ateliês dá-se também pelos seguintes motivos: falta de mão-de-obra no local da empresa; dificuldade em locomover pessoal; experiência e especialização dos ateliês;

falta de espaço físico na empresa para confecção de toda linha de produção; inexistência de maquinário específico; menor custo pela disponibilidade de mão-de-obra especializada;

- As empresas Calçados Santa Cristina Ltda. e Indústria de Calçados Conceição Ltda. são apenas duas entre dezenas de ateliês que prestam serviços para a interessada e fornecem apenas 28% da mão-de-obra terceirizada;

- O lançamento foi baseado apenas em indícios sem a indicação da base legal para suportar o lançamento;

- Houve cerceamento do direito de defesa pela falta de capitulação legal das infrações, infringindo cláusula pétrea da Constituição; - Todos os ramos econômicos praticam o que a auditoria batizou de "grupo econômico", bastando citar o mais conhecido que são montadoras de automóveis;

- O julgamento pela DRJ não respeitou o princípio da impessoalidade, pois está composta unicamente por Auditores-Fiscais, em que o corporativismo só admite o cancelamento do auto de infração em alguns casos;
- Houve descontinuidade no MPF, pois foi prorrogado após o esgotamento do prazo originalmente fixado;
- Neste caso houve uma nova fiscalização, o que exigiria autorização específica;
- A inexistência dessa autorização torna nulo o auto de infração;
- As decisões jurisprudenciais devem ser utilizadas nos julgamentos a teor dos arts. 62 e 62-A do Regimento Interno do CARF;
- O auto de infração está baseado em indícios e não há capitulação legal específica para as infrações imputadas, o que o torna nulo por ofensa ao direito ao contraditório e à ampla-defesa;
- Houve apresentação de impugnação pelos sócios, sendo descabida a alegação de preclusão;
- Não houve capitulação legal e a Lei nº 4.502, de 1964, foi revogada pela Lei nº 4.729, de 1965, esta também revogada pelo art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990;
- A multa de 150% tem caráter confiscatório, por isso deve ser reduzida para 100%; - Quanto ao indício - mesma atividade econômica: para um ateliê de calçados, a atividade só poderia ser a calçadista;
- Não há impedimento legal a que pessoas que possuem parentesco abram empresas diferentes;
- O aluguel dos imóveis onde antes funcionavam as filiais da Calçados Sandra Ltda. só evidencia que foi uma opção mercadológica;
- O próprio processo administrativo reconhece que os alugueres foram pagos;
- A alegação de que os valores do aluguel estava abaixo do valor locativo não está acompanhada de nenhuma prova nesse sentido;
- A Calçados Sandra Ltda. aluga máquinas para vários outros ateliês;
- É normal no ramo calçadista a falta de contrato de prestação de serviços;
- Também é normal dentro da opção efetuada que se mantivessem os empregados e a infra-estrutura local;
- O indício relativo ao mesmo computador e contador é uma tentativa da auditoria de legislar;
- É natural que o principal cliente das empresas criadas seja a Calçados Sandra pois as microempresas não suportam grandes demandas;
- Em relação ao indício de divergência nas entradas e saídas, afirma que, na remessa para os ateliês, são enviadas diversas peças para costura, e também a linha, cola, contraforte e fita de retorno, e quando da devolução estes últimos

itens não mais existem, pois foram incorporados à gáspea pronta e ao traseiro pronto, o que justificaria a diferença apontada;

- Não havia necessidade de funcionários administrativos, dado o tamanho da empresa; - O fisco está tentando dar autoaplicação ao parágrafo único do art. 116 do CTN, norma antielisiva;

- A Nike terceiriza toda sua produção;

- Transcreve jurisprudência acerca da desconsideração de negócios jurídicos (neste caso, abro um parênteses para registrar que o contribuinte esqueceu de informar que o que transcreve foi a declaração de voto de conselheiro que foi vencido, por isso, embora seja um voto muito bem redigido, não pode ser tratado como jurisprudência administrativa, já que não reflete a decisão tomada pelo colegiado na ocasião) e da formação de grupos econômicos;

- Em relação à responsabilidade solidária, transcreve doutrina e jurisprudência acerca da insuficiência da caracterização de grupo econômico para ensejar a responsabilidade de que trata o art. 124, I, do CTN, o que afastaria responsabilidade de Calçados Sandra Ltda.;

Com base no que foi acima sumariamente relatado, a recorrente formula o pedido nos seguintes termos:

Diante de todo o exposto, requer-se sejam acolhidas as preliminares determinando a nulidade absoluta dos autos de infração, notadamente, por descontinuidade do MPF, da falta de prorrogação e da ordem escrita para fiscalizar o mesmo exercício, por falta de capitulação legal da infração cometida para o lançamento, bem como da falta de capitulação legal do suposto crime cometido.

Que seja reconhecido que a legislação apontada para o suposto crime não se aplica ao presente caso e que, além disso, está revogada; -Caso não seja este o entendimento desta Corte, que seja declarada a preclusão do fisco para a atribuição de responsabilidade solidária dos sócios, haja vista que a contestação apresentada em relação a eles não foi questionada na decisão da DRJ, razão pela qual devem ser excluídos da sujeição passiva e do processo de representação fiscal para fins penais.

Alternativamente, caso não seja este o entendimento que, seja reduzida a multa por infração qualificada de 150%, para multa de ofício comum, em 75%.

- Ainda caso os autos não sejam cancelados, o que se admite apenas com fins didáticos, que a multa qualificada de 150% seja reduzida para 100%, para não configurar confisco, e com isto o nome dos sócios sejam novamente excluídos da sujeita passiva e do processo de representação fiscal para fins penais.

- Ainda, que tudo isto não for acolhido, que os autos de infração sejam cancelados pelo reconhecimento da inexistência de formação de grupo econômico com vistas a redução da carga tributária.

Por fim, dignem-se Vossas Senhorias receber o presente Recurso Voluntário para julgá-lo totalmente procedente, determinando o arquivamento do processo de auto de infração.

Ao analisar o recurso voluntário, a 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária/ 2ª Seção deste Eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, proferiu, em 09/05/2017, o Acórdão n. 2201-003.617 (e-fls. 1156/1168), no qual foi declarada a nulidade parcial da decisão de 1ª instância e determinado o retorno dos autos a DRJ/RPO para a Turma Julgadora se pronunciar acerca da responsabilidade solidária dos sócios.

Em 27/07/2017, sobreveio o Acórdão n. 14-69.442, proferido pela 10ª Turma da DRJ/POR, revisando o Acórdão n. 14-56.517, de 3 de fevereiro de 2015, parcialmente anulado pelo CARF, manifestando novo pronunciamento apenas sobre a responsabilidade solidária dos sócios. Na oportunidade, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, inclusive a responsabilidade solidária dos sócios.

Cientificada do novo acórdão, a recorrente (sujeito passivo principal) e os responsáveis solidários apresentaram recurso voluntário tempestivo (e-fls.1248/1321) em conjunto, repisando as alegações expostas linhas acima, trazidas no recurso voluntário anteriormente apresentado (e-fls. 1053/1151). O recurso apresenta-se sumarizado nos seguintes tópicos:

A. PRELIMINARES:

1. DA DESCONTINUIDADE DO MPF E DA PORTARIA RFB Nº 3.014/2011 – ILEGALIDADE.

1.1 DA ALEGAÇÃO DO ÂMBITO DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

2. DA FALTA DE CAPITULAÇÃO LEGAL DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

3. DA FALTA DE CAPITULAÇÃO LEGAL DO CRIME, DA CAPITULAÇÃO GENÉRICA E COM BASE EM LEGISLAÇÃO REVOGADA.

3.1 – DO QUE PRESSUPÕE UM CRIME.

3.2. DA UTILIZAÇÃO DA MULTA COM EFEITO DE CONFISCO.

B. EM RELAÇÃO ÀS QUESTÕES DE MÉRITO.

1. Serviços prestados por fornecedores do mesmo grupo econômico.

1.1 – INDÍCIO – MESMA ATIVIDADE ECONÔMICA.

1.2 – INDÍCIO – DA RELAÇÃO ENTRE OS SÓCIOS.

1.3 - INDÍCIO – DOS ALUGUÉIS DOS IMÓVEIS.

1.4 – INDÍCIO – DO VALOR LOCATIVO.

1.5 – INDÍCIO – DOS ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

1.6 – INDÍCIO – DA AUSÊNCIA DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

1.7 – INDÍCIO – DO QUANTITATIVO E MOVIMENTAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS.

1.8 – INDÍCIO – DO MESMO CONTADOR E MESMO COMPUTADOR.

1.9 – INDÍCIO – DA DEPENDÊNCIA ECONÔMICA.

1.9 – INDÍCIO – DA DEPENDÊNCIA ECONÔMICA.

1.10 – INDÍCIO – DA DIVERGÊNCIA NAS ENTRADAS E SAÍDAS.

1.11- INDÍCIOS – DA AUSÊNCIA DE FUNCIONÁRIOS ADMINISTRATIVOS.

3) Ad argumentandum: a verificação do propósito negocial à luz de uma possível qualificação de “simulação”, à luz do art. 149 do CTN

3. DA PRETENZA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

III DO PEDIDO

Posteriormente, às e-fls. 1326/1327/130/131, as recorrentes apresentaram petições, em adendo ao recurso voluntário, requerendo que as contribuições previdenciárias, que já foram pagas pelas empresas terceirizadas, sejam abatidas dos valores exigidos na presente autuação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

1 CONHECIMENTO

Não obstante, as alegações no sentido do abatimento das contribuições previdenciárias, que já foram pagas pelas empresas terceirizadas, não merecem ser conhecidas.

Isso porque tal alegação não consta de impugnação, não tendo a instância de piso de debruçado sobre a alegação.

As matérias, expostas apenas em grau de recurso, em relação à qual não teve oportunidade de conhecer e de se manifestar a autoridade julgadora de primeira instância, não podem ser apreciadas em sede recursal, em face da ocorrência do fenômeno processual da preclusão consumativa (art. 16, inciso III c/c art. 17, do Decreto n. 70.235/72).

Assim, não merece ser conhecida tal alegação contida nas petições de e-fls. 1326/1327/130/131, vez que preclusas.

2 DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Inicialmente, deve-se observar que as posições doutrinárias e decisões administrativas e judiciais, aludidas pelo contribuinte ao longo de sua peça, em regra, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 98 do RICARF.

Feitas tais considerações, passo à análise das alegações trazidas pelo contribuinte em seu recurso voluntário.

3 PRELIMINARES

3.1 DA DESCONTINUIDADE DO MPF

Os recorrentes defendem a nulidade do MPF, ante a ausência ou falta de cobertura de MPF para a ação fiscal desenvolvida.

Alegam que a prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal é ilegal e que, segundo o art. 906 do RIR/99, só é permitida nova fiscalização mediante ordem escrita de autoridade superior da Receita Federal do Brasil, requisito também previsto no art. 6º, § 8º da Portaria RFB n. 3.014/2011 e que a referida ordem não existe nos autos.

Ainda alega que os atos administrativos devem ser motivados e que houve um descontrole por parte do agente da fiscalização, que, sem continuidade legal, prorrogou os mandados automaticamente.

Conclui, então, que o auto de infração é nulo, pois a fiscalização, sobre o mesmo período, realizou duas vezes uma fiscalização sem autorização.

Não obstante, como bem exposto pela decisão de piso, a ação fiscal foi desenvolvida a partir da emissão do MPF n. 10.1.07.00.2013.0416-6, de 17/05/2013, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo, posteriormente alterado para incluir as contribuições previdenciárias e prorrogado até 09/05/2014, conforme disponível para consulta na página Internet da RFB, endereço eletrônico <http://www.receita.fazenda.gov.br>, a partir da informação do CNPJ da empresa e do código de acesso disponibilizado no Termo de Início de Procedimento Fiscal (e-fl. 054).

Além disso, cabe ressaltar que o AFRFB - Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil possui competência prevista em lei para constituir o crédito tributário mediante o lançamento, como poderá ser verificado neste momento, destacando-se, primeiramente, o conteúdo do art. 142 do Código Tributário Nacional e de seu parágrafo único:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente,

determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Do conceito legal expresso no citado artigo, depreende-se que o lançamento é indelegável e privativo da autoridade administrativa devidamente investida nessa competência.

Extrai-se que o lançamento deve ser presidido pelo princípio da legalidade, além de constituir-se num dever indeclinável, uma vez constatada a ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou o descumprimento de uma obrigação tributária acessória.

O Decreto n. 6.641/08, expressamente estabelece a competência em caráter privativo do Auditor Fiscal da Receita Federal para constituir, mediante lançamento, o crédito tributário, conforme abaixo transcrito:

Art. 2º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais; c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados; d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal; e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária; e f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte; e II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.”

Os arts. 194 e 195 do CTN, que tratam da Administração Tributária e, especificamente, da atividade de fiscalização, dispõem:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

(...)

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias,

livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Destarte, escapa ao bom senso qualquer argumento tendente a querer limitar o direito baseado em lei complementar que garante ao servidor investido no cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil o poder e a competência de fiscalizar os tributos de sua alçada.

A norma sobre o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização – TDPF-F, disposta na Portaria RFB n. 3.014/2011, trata apenas da forma de execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, não possuindo o condão de restringir a competência do Auditor Fiscal designado para fins de apuração e constituição do crédito tributário.

Em tese, qualquer servidor que venha a descumprir a citada Portaria, fica exposto a responder perante a própria Receita Federal do Brasil, o que poderia acarretar uma falta funcional, mas não possuindo qualquer relação com a capacidade legal do lançamento investida na figura do AFRFB.

Além disso, esta instância julgadora não possui a prerrogativa legal para analisar supostas falhas funcionais dos servidores do Órgão, mas sim de julgar o contencioso tributário no que concerne à materialidade e legalidade do crédito tributário constituído pelo lançamento.

O Mandado de Procedimento Fiscal no iter do processo administrativo se encontra na fase inquisitória, quando, ainda, não ocorreu o ato de lançamento tributário. A fiscalização busca, nesta fase, averiguar se há a referida suspeita de falta de pagamento do tributo e/ou se existe o não cumprimento de determinada obrigação acessória. Não há como considerar o lançamento tributário nulo, tendo como pressuposto alguma informalidade na fase inquisitorial.

Desse modo, não cabe aqui ser discutido se o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização foi prorrogado com a ciência por escrito do impugnante no prazo estipulado, até mesmo se o período fiscalizado foi ampliado nos termos em que dispõe a Portaria que trata do TDPF-F, pois nada disso teria o condão de macular o lançamento devidamente lavrado em consonância com a legislação tributária acima citada.

3.2 FALTA DE CAPITULAÇÃO LEGAL DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Os Recorrentes alegam que não houve a capitulação legal no auto de infração quanto à infração tributária atribuída e que ela foi calcada em indícios.

Sem razão os Recorrentes, conforme será demonstrado de maneira mais verticalizada na análise do mérito, a fiscalização, por meio do relatório fiscal, que acompanhou os autos de infração, demonstrou por uma série de provas que houve uma prestação de serviços por parte dos trabalhadores para a empresa Sandra.

Ademais, há a capitulação legal nos autos de infração, como bem pontuado pela decisão de piso:

Os fundamentos legais estão especificados no Relatório Fiscal (fls.849/868) e nos relatórios denominados “Fundamentos Legais do Débito” em cada Auto de Infração (fls. 824/825 e 843/844). Especificamente, o Relatório Fiscal descreve em detalhes a aplicação dos fundamentos legais e normativos, no item 3.1.12 daquele relatório (fls. 864/866), onde são explicitados o art. 142, do CTN, o art. 22, incisos I, II e III, da Lei nº 8.212/1991, os artigos 9º e 444, da CLT, e o Enunciado nº 331 do TST.

Nessa linha, o raciocínio demonstrado no Relatório Fiscal evidencia a prática de atos simulados e elucida a capitulação legal utilizada:

3.1.12 – Dos benefícios fiscais

Assim, tendo em vista todos os fatos narrados e exaustivamente documentados no presente Relatório, é mister afirmar que a sociedade Calçados Sandra Ltda constituiu grupo econômico de fato e irregular, por meio do qual explorou a mão-de-obra registrada em duas empresas interpostas optantes pelo Simples, Indústria de Calçados Conceição Ltda e Indústria de Calçados Santa Cristina Ltda. O risco da atividade econômica assumido por estas duas sociedades se deu de forma artificial e com o objetivo de criar uma situação jurídica com vistas à dissimulação dos fatos geradores de contribuições previdenciárias patronais. Uma vez estando os empregados registrados nessas duas “prestadoras de serviço”, a fiscalizada usufruiu, irregularmente, do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte, SIMPLES NACIONAL. A pessoa jurídica fiscalizada lançou mão de planejamento tributário fraudulento, por meio do qual SONEGOU contribuições sociais nos dois anos calendário considerados.

O princípio da primazia da realidade sobre a forma diz que nas relações trabalhistas deve prevalecer a situação fática à incorretamente formalizada. A essência do ato jurídico é o fato e não a forma. As sociedades Indústria de Calçados Conceição e Indústria de Calçados Santa Cristina não passavam de empresas interpostas utilizadas pela fiscalizada para contratar empregados com redução de encargos sociais. Com fundamento nesse princípio, e no disposto nos artigos 9º e 44 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, transcritos a seguir, foram caracterizados como da fiscalizada os segurados registrados na Conceição e Santa Cristina.

“Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação. (...)”

Art. 444 – As relações contratuais de trabalho podem ser objeto de livre estipulação das partes interessadas em tudo quanto não contravenha às disposições de proteção ao trabalho, aos contratos coletivos que lhes sejam aplicáveis e às decisões das autoridades competentes.” Aduzimos, ainda, que o

entendimento jurisprudencial sobre o tema foi pacificado pelo Tribunal Superior do Trabalho por meio do Enunciando nº 331.

“Nº 331 Contratação de prestação de serviços. Legalidade.

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei 6.019/74).”

Assim, com base no Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, artigo 142, procedemos ao lançamento das contribuições previdenciárias patronais de que tratam os incisos I, II e III, artigo 22, da Lei 8.212/91, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais.

Como se vê, e na linha do já explanado pela decisão de piso, *“foi constatada situação fática em desacordo com a realidade e coube então à fiscalização resgatar essa realidade dos fatos e considerar no lançamento os vínculos efetivamente existentes nas relações jurídicas com efeitos tributários, em específico as relações de prestação de serviços por pessoas físicas. Essa conduta decorre do disposto no art. 142, do CTN, expressamente citado na descrição dos fundamentos”*.

Assim, não merece prosperar a preliminar levantada.

3.3 FALTA DE CAPITULAÇÃO LEGAL DO CRIME, DA CAPITULAÇÃO GENÉRICA E COM BASE EM LEGISLAÇÃO REVOGADA.

Os Recorrentes alegam que a fiscalização não identificou o "crime" que os contribuintes teriam praticado, demonstrando que se capitulou o fato no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei n. 9.430/96 que, por sua vez remete para os artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, que tratam de sonegação, fraude e conluio. Pior, a Lei n. 4.502/64, na parte que trata dos crimes citados foi revogada pelo art. 1º da Lei n. 4.729/65, também revogada pelo art. 1º da Lei n. 8.137/90.

No que concerne à capitulação legal, agiu corretamente a fiscalização, além disso, os artigos 71, 72 e 73, da Lei n. 4.502/1964, que definem sonegação, fraude e conluio não foram revogados, estando em plena vigência e eficácia.

Assim, improcedente a preliminar suscitada.

4 MÉRITO

Quanto à análise do mérito, verifico que a decisão de piso enfrentou, corretamente, os argumentos trazidos pela recorrente. Concordo com a decisão de piso e seus fundamentos, motivo pelo qual adoto como razão de decidir do presente voto, mediante a reprodução do seguinte trecho (art. 114, § 12 do RICARF):

Vinculação da mão-de-obra ao contribuinte

O cerne da questão consiste na caracterização dos trabalhadores formalmente vinculados e remunerados pelas empresas Indústria de Calçados Conceição Ltda - EPP e Indústria de Calçados Santa Cristina Ltda - EPP, empresas optantes pelo regime tributário simplificado, como empregados e contribuintes individuais da empresa Sandra Calçados Ltda, sujeita ao regime tributário geral.

O contribuinte apresenta diversos argumentos em contraposição a essa caracterização e contesta os diversos fatos apontados pela fiscalização como indícios de irregularidade, contrapondo suas justificativas no sentido de caracterizá-los como naturais à organização e à execução da atividade empresarial, nos seguintes termos:

- em relação ao quadro geral, contesta que tenha havido indícios independentes para sustentar a convicção da fiscalização pela caracterização aplicada aos fatos, pois todos se resumiriam a uma única situação, a de prestação de serviços por fornecedores do mesmo grupo econômico, por necessidade do negócio de descentralizar suas atividades e por disposição de pessoas de confiança em administrar um negócio próprio, inexistindo restrição tributária à constituição das empresas e não tendo havido um só ato de sonegação, fraude ou conluio, tanto que o auto de infração apenas reproduz informações constantes das GFIPs das terceirizadas;

- não existiria vedação à relação de parentesco entre sócios da empresa contratante e das contratadas, além de não existir sequer um sócio comum entre a empresa Sandra e as terceirizadas;

- a atuação na mesma atividade seria natural, pois não poderiam as empresas fornecedoras atuarem em outros ramos não afins à atividade da contratada;

- os prédios eram originalmente de filiais da empresa, daí terem sido locados às prestadoras posteriormente constituídas, e a ausência de contratos com determinadas formalidades deve-se à sua desnecessidade, em face da boa-fé entre os contratantes, e ao intuito desburocratizador da empresa;

- o ônus da prova da irrealidade dos valores dos aluguéis seria da fiscalização e a baixa procura de imóveis no local justificaria tais valores;

- o aluguel de máquinas e equipamentos é comum nessa atividade e a empresa tem máquinas alugadas para vários ateliês que detém tecnologia, mas não têm capital; - a ausência de contratos de prestação de serviços se justificaria pela autonomia desse tipo de relação entre as empresas do ramo, que a qualquer tempo podem decidir pela descontinuidade da parceria, citando exemplos; - os quantitativos e as movimentações de funcionários seriam resultados de decisão mercadológica e da disposição dos empregados dos vilarejos de permanecerem nos locais onde residem; - a existência de mesmo contador e mesmo computador para transmitir declarações não é restringida pela lei nem o é a própria existência de grupo econômico; - inexistira qualquer infração na prestação de serviços pelas empresas prestadoras exclusivamente, ou quase exclusivamente, para a empresa

Sandra; - a remessa para industrialização ser maior do que o seu retorno decorreria da quantidade de materiais que retorna ser menor do que aquela enviada, pois a remessa consiste de todas as peças a serem utilizadas na montagem de cada unidade e o retorno conta apenas as unidades completas que retornam.

- as funções administrativas das empresas prestadoras são desempenhadas por seus sócios ou por serviços contratados de terceiros, como no caso do contador, dispensado a necessidade de contratação de empregados nessas atividades; - não teria usufruído indevidamente de benefícios fiscais em relação a contribuições previdenciárias, pois tal interpretação pela fiscalização teria decorrido da aplicação indevida de legislação trabalhista a matéria tributária e, mesmo que se admitisse essa aplicação, não teria sido comprovada a hierarquização ou coordenação entre as empresas, que é o critério adotado na Justiça do Trabalho para caracterização de grupo econômico.

- traz aos autos contratos de financiamento e de seguro feitos pelas prestadoras com o intuito de comprovar sua autonomia.

Tais argumentos não procedem.

A fiscalização identificou que a mão-de-obra correspondente aos fatos geradores que ensejaram o lançamento estava efetivamente vinculada à empresa Sandra, e não às empresas Conceição e Santa Cristina, conforme formalizado pelo contribuinte. Tal caracterização fundamentou-se na identificação de que a distribuição meramente formal da mão-de-obra entre as empresas adotou como critério a redução da carga tributária, com a sua concentração na empresa tributada pelo faturamento e a concentração do faturamento na empresa tributada pela remuneração da mão-de-obra, de forma a reduzir a tributação agregada arcada pelo conjunto das empresas. Essa distribuição de fatores desvinculada da realidade negocial foi possível em virtude da constatação de um relacionamento entre essas empresas que descaracteriza a pressuposta independência e autonomia entre pessoas jurídicas distintas, apontando para uma situação de subordinação dos interesses das empresas optantes pelo regime simplificado aos interesses da empresa que efetivamente representa para o mercado a atividade comum por elas exercida.

Coube então à fiscalização resgatar a realidade dos fatos e considerar no lançamento os vínculos efetivamente existentes nas relações jurídicas com efeitos tributários, em específico as relações de prestação de serviço por pessoas físicas. Essa conduta decorre do disposto no art. 142, do mesmo CTN, que estabelece que é competência da autoridade administrativa verificar a ocorrência do fato gerador e de seus elementos:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente,

determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

No caso concreto, a fiscalização identificou, a partir de todos os elementos fáticos disponíveis, que houve uma prestação de serviços por parte dos trabalhadores para a empresa Sandra.

Como tal identificação se mostra acertada, nenhum dos argumentos apresentados na impugnação pode ser acatado, conforme será exposto a seguir, após breves considerações conceituais sobre regimes de tributação e planejamento tributário.

Finalidade da Diversidade de Regimes Tributários O ordenamento jurídico prevê a diversidade de regimes tributários com a finalidade de dar o tratamento mais adequado a cada situação tributária na proporção de suas similaridades e diferenças. A distinção de interesse aqui é aquela entre o regime tributário geral e os regimes tributários simplificados.

O elemento motor da instituição dos regimes simplificados é a necessidade de dar um tratamento diferenciado de acordo com a capacidade econômica dos agentes de mercado. Essa diretriz encontra-se materializada no art. 179 da Constituição Federal de 1988, que expressamente declara que o objetivo do tratamento diferenciado é incentivar a atividade das microempresas e empresas de pequeno porte, mas que deve ser ponderado pelos princípios constitucionais, em especial os da livre iniciativa e da livre concorrência:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; (...)

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)

IV - livre concorrência;

(...)

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Ora, quando se estabelece que o objetivo do sistema simplificado é o incentivo às microempresas e empresas de pequeno porte, há que se entender que esse é um

objetivo material e não meramente formal, pois se trata da implementação de um princípio e não da mera especificação de uma estrutura. Portanto, os conceitos de microempresa e empresa de pequeno porte a serem adotados devem considerar elementos de caracterização material desses agentes de mercado, ultrapassando seus elementos meramente formais.

Isso significa que a empresa a ser protegida não é aquela que simplesmente apresenta a expressão "ME" ou "EPP" em sua razão social ou aquela cujo faturamento registrado na escrita fiscal e contábil encontra-se dentro dos limites legais, mas aquela cuja atuação no mercado e cujo desempenho da atividade representam efetivamente uma natureza típica de microempresa ou de empresa de pequeno porte em um ambiente de mercado orientado pela livre iniciativa e pela livre concorrência. O que o ordenamento almeja ao adotar esse paradigma é dar um mínimo de proteção àquelas empresas que, por seu relativamente reduzido poder de mercado, mostram-se hipossuficientes em relação aos demais agentes já consolidados no ambiente econômico e, portanto, encontram-se vulneráveis à concorrência agressiva desses agentes, buscando garantir um mercado dinâmico, em permanente renovação e que prima pela livre iniciativa e por um equilíbrio entre oferta e demanda.

Sob essa perspectiva, os elementos formais descritos na lei devem ser tomados apenas como o gabarito categórico a ser aplicado aos entes que já apresentam a natureza essencial de agentes de mercado hipossuficientes e autônomos em relação aos demais.

Portanto, antes mesmo de serem verificados os requisitos formais estabelecidos no ordenamento para permitir a opção por um regime de tributação simplificado, uma empresa deve ser caracterizada como um agente autônomo e potencialmente hipossuficiente em um contexto de livre iniciativa e livre concorrência.

Caracterização de Planejamento Tributário Abusivo em relação ao Simples

Visto isso, cabe agora tentar estabelecer critérios a serem adotados para caracterizar de forma inequívoca em que hipóteses a organização de atividades econômicas por meio de empresas enquadradas no regime simplificado seria abusiva, merecendo revisão de ofício no seu tratamento tributário, com a imposição das penalidades e consequências cabíveis.

A melhor forma de identificar a situação fraudulenta é compará-la com a situação similar não fraudulenta. Assim, observemos quais seriam as características típicas da situação em que há duas empresas que atuam no mesmo ramo de atividade, mas em uma relação de colaboração saudável, onde a empresa que comercializa o produto final no mercado sujeita-se ao regime geral de tributação e a que participa na cadeia de valor desse produto é legitimamente optante pelo regime de tributação simplificado.

A conclusão inevitável é que essas duas empresas devem ser agentes de mercado independentes e autônomos. Isso significa que suas ações devem ser fruto de vontades próprias e independentes voltadas aos seus objetivos específicos e que as possíveis relações existentes entre elas devem ser regidas pelas regras gerais da livre iniciativa e da livre concorrência do mercado em que se inserem. Em particular, a formulação dos preços praticados deve ter por objetivo a sobrevivência da empresa e o lucro no médio e no longo prazos, estando essas empresas livres para buscar os melhores preços e custos em qualquer ponto do mercado. Em decorrência, as bases de cálculo dos tributos incidentes não podem decorrer tão-somente de ato de vontade ou manipulações das pessoas que controlam as empresas.

Decorre dessa necessidade de autonomia entre as empresas que os recursos por elas utilizados para cumprirem seu objeto social e desenvolverem suas atividades devem estar sob seu total domínio e controle do ponto de vista da utilização. Assim, elas devem estar na posse dos prédios e instalações que utilizam, com plenos poderes para modificá-los e adaptá-los às suas necessidades, o mesmo se dando em relação à obtenção dos insumos e à disponibilidade dos recursos financeiros. A mão-de-obra utilizada em todos os setores dessas empresas deve estar diretamente vinculada, com a existência de contratos efetivamente estabelecidos com elas, envolvendo ou não subordinação conforme o tipo de prestação de serviço, e não deve conter elementos estranhos à atividade desenvolvida, tais como trabalhadores de atividades típicas de pontos da cadeia de valor em que ela não atua.

Na ausência dessas condições, haverá uma situação de dependência entre essas duas empresas e ficará descaracterizada a distinção de vontades entre elas, pois a vontade de uma estará intrinsecamente relacionada à vontade da outra. Essa falta de autonomia entre as vontades implica em uma descaracterização da distinção entre as duas como agentes do mercado circundante: para os demais agentes do mercado, essas duas empresas formalmente distintas aparecerão como um único agente de mercado que com eles interage.

Essa caracterização da dependência entre as empresas e do planejamento tributário abusivo pode se materializar na forma de diversos elementos fáticos. São exemplos: a utilização do mesmo prédio e instalações de propriedade de uma das empresas, o uso de equipamentos uma da outra, a migração de mão-de-obra entre as empresas, em geral no sentido da empresa sob regime simplificado, o faturamento baixo da empresa do Simples em relação aos custos, em especial ao da mão-de-obra, relações pessoais entre os sócios das empresas, atribuições de poder aos sócios uma da outra, uso dos recursos financeiros de uma pela outra, empréstimos entre as empresas e ausência ou desproporção na quantidade de insumos essenciais em uma das empresas, dentre outros.

Esse raciocínio está alinhado com os crivos propostos por GRECO1 (2008)

para o planejamento tributário e as considerações de TÔRRES2 (2003) acerca do tema, pois a caracterização de relação de dependência e da falta de autonomia das empresas irá necessariamente se manifestar em um ou mais dos elementos por eles propostos: ilegalidade ou ilicitude, patologia do negócio jurídico (abuso do direito, fraude à lei, simulação ou abuso de forma), vício de motivo, finalidade ou congruência das operações e inadequação em relação ao planejamento estratégico do empreendimento econômico.

Conclui-se que a caracterização do planejamento tributário abusivo por meio da estruturação de uma atividade em um grupo de diversas empresas sujeitas a regimes tributários distintos consiste na identificação de dois elementos nucleares, intimamente relacionados:

- anomalias que descaracterizam a independência e a autonomia entre as empresas do grupo; e - base de cálculo de tributo determinada essencialmente por fatores internos ao grupo de empresas.

Análise do caso concreto No caso concreto, considerando o raciocínio até aqui desenvolvido, fica evidente que a situação encontrada pela fiscalização se adequa perfeitamente à moldura de planejamento tributário abusivo descrita.

O conjunto de anomalias que caracterizam a dependência e a falta de autonomia entre as empresas Sandra, Conceição e Santa Cristina foram devidamente descritos pela fiscalização:

1. o grupo de empresas desempenha essencialmente a mesma classe de atividade econômica, correspondente ao ramo de fabricação de calçados, no forma de uma atividade econômica integrada em relação ao restante do mercado, com o conjunto de empresas representando um segmento contínuo e bem definido da cadeia de valor do ramo de fabricação de calçados; 2. estrutura, recursos e despesas desproporcionalmente distribuídos entre as empresas do grupo em relação ao volume de atividades e pessoas de cada uma delas:

- os serviços prestados pelas empresas Santa Cristina e Conceição corresponderam a cerca de 30% do total de serviços contratados pela empresa Sandra nos anos calendários de 2010 e 2011; - as duas empresas prestadoras foram constituídas em endereços onde originalmente funcionavam filiais do contribuinte e que foram alugados da Calçados Sandra por valores inferiores aos de mercado, sem registro em cartórios ou garantias em contrato; - as prestadoras utilizam máquinas e equipamentos alugados do contribuinte por valores ínfimos e por meio de contratos com cláusulas marcadamente favoráveis aos locadores, além de haver períodos em que os valores do ativo imobilizado são nulos ou irrisórios; - ausência de contratos de prestação de serviços; - movimentação de trabalhadores entre as empresas mantendo um total de trabalhadores coerente ao longo do tempo para uma atividade conjunta estável; - mesmo contador e declarações transmitidas dos mesmos computadores;

- dependência econômica das prestadoras em relação à tomadora, com suas receitas dos serviços prestados à empresa Sandra correspondendo a mais de 90% do total das receitas ao longo de parte considerável do período, observando-se notas fiscais das prestadoras emitidas em seqüências praticamente ininterruptas entre novembro/2010 e novembro/2011 e que existe somente um outro cliente dessas empresas e que também pertence ao grupo, a empresa Calçados Dinasty, da qual são sócios todos os sócios da empresa Sandra; - divergências entre entradas e saídas nas industrializações por encomenda, com valor de remessa superior ao valor de retorno; - ausência de trabalhadores administrativos nas empresas prestadoras, reforçando a tese de que essas empresas seriam meros departamentos da linha de produção da empresa Sandra artificialmente convertidos em empresas distintas; 3. há relações pessoais entre os sócios das diversas empresas, com fortes indícios de que há um único grupo de pessoas controlador de todo o grupo de empresas:

- os sócios das empresas prestadoras e os sócios da Sandra possuem vínculos familiares, empregatícios e de fato com outras empresas do grupo.

Por seu turno, os elementos que indicam a determinação das bases de cálculo dos tributos por critérios exclusivamente internos ao grupo de empresas são:

1. concentração da mão-de-obra e redução artificial do faturamento nas empresas tributadas pelo faturamento:

- consta do Relatório Fiscal, a fl. 850, tabela que demonstra que as empresas Conceição e Santa Cristina são responsáveis por menos de 30% dos custos de prestação de serviços da empresa Sandra, enquanto que tabela a fl. 856 mostra que essas duas empresas contribuem com 331 trabalhadores em relação a um total de 788 trabalhadores em todo o grupo, incluídos todas as empresas prestadoras de serviços e a empresa tomadora, o que comprova a desproporcionalidade entre seus faturamentos e a mão-de-obra empregada, com relevante subdimensionamento do faturamento; 2. redução da mão-de-obra e concentração do faturamento nas empresas tributadas pela remuneração da mão-de-obra:

- que decorre como contrapartida imediata da concentração da mão-de-obra e da redução artificial identificada no item anterior.

Portanto, é forçoso concluir que não há autonomia entre as empresas e dessa interdependência decorre a possibilidade de reorganização meramente formal das suas estruturas e recursos com o objetivo de reduzir a tributação por meio da composição artificial das bases de cálculo envolvidas, quais sejam faturamento e remuneração da mão-de-obra.

Logo, a organização da atividade econômica integrada entre as diversas empresas não atende a um propósito comercial, mas a um propósito meramente tributário, configurando-se um planejamento tributário abusivo.

Por seu turno, os argumentos propostos pelo contribuinte em contraposição não são hábeis a desconstituir a lógica até aqui apresentada.

Em que pese a admissibilidade da terceirização como operação legítima, inclusive na legislação tributária, para que essa legitimidade se caracterizasse seria necessário que as empresas envolvidas se mostrassem agentes de mercado autônomos, o que não é o que se constata no caso concreto, onde todas as empresas estão visivelmente submetidas a um controle único capaz de determinar as bases de cálculo dos tributos em descompasso com a realidade de um ambiente de livre iniciativa e livre concorrência.

Quanto aos demais argumentos, que buscam atacar alguns dos indícios como sendo insuficientes para caracterizar qualquer simulação, há que se considerar que a caracterização da simulação decorreu da análise de um extenso conjunto de elementos que a fundamentou fortemente, tendo sido alguns dos indícios tomados não como elementos determinantes, mas como elementos de composição na análise efetuada e que mesmo sua desconsideração não macularia essa análise, na condição de elementos importantes, mas não essenciais.

Assim se dá, por exemplo, em relação à existência de relações entre os sócios das diversas empresas, à atuação no mesmo ramo, à utilização de prédios, máquinas e equipamentos da tomadora, ao faturamento das prestadoras decorrer predominantemente da prestação de serviços, em relação a terem as empresas o mesmo contador e a mesma forma de contabilização, à inconsistência nos valores das remessas e retornos e em relação à inexistência de empregados de função administrativa nas prestadoras.

A contestação à utilização de legislação trabalhista para fundamentar o lançamento também não pode ser acatada, pois o lançamento se fundamenta em dispositivo do CTN, especificamente seu art. 142, e a legislação trabalhista foi utilizada apenas de forma suplementar para reforçar aspectos que lhe competem acerca da relação trabalhista. No mais, restou caracterizada a dependência entre as empresas, portanto perfeitamente cabível a análise da situação fática à luz dos dispositivos trazidos.

Por último, a existência de contratos de financiamento e de seguro feitos pelas prestadoras não tem o condão de comprovar sua autonomia, pois novamente se referem a coerência dos aspectos formais associados às empresas prestadoras e o que se ataca aqui não é a coerência dos aspectos formais por si só, mas a compatibilidade desses aspectos com a realidade verificada.

Portanto, restaram caracterizados a dependência das empresas Conceição e Santa Cristina em relação à empresa Sandra e o propósito meramente fiscal na formalização da atividade econômica desenvolvida pelo conjunto das empresas, com a composição artificial e desproporcional das bases de cálculo das contribuições previdenciárias. Nessas condições, correta a reconsideração das relações jurídicas subjacentes de acordo com a realidade verificada, resultando na vinculação dos trabalhadores como prestadores de serviço da empresa Sandra e

na recomposição da base de cálculo das contribuições sociais dessa empresa em bases reais.

Aplicação da multa qualificada

O impugnante contesta a aplicação da multa qualificada por considerar que não teria sido indicado o dispositivo legal que qualificou a multa, que os dispositivos da Lei nº 4.502/1964 teriam sido revogados pela Lei nº 4.729/1965 e que o fato de que as informações utilizadas para o lançamento foram declaradas pelo próprio contribuinte descaracterizariam o dolo necessário para caracterizar qualquer das hipóteses de qualificação da multa.

A qualificação da multa se deveu à caracterização pela fiscalização de evidente intuito de fraudar a apuração de tributos e de sonegação, nos termos do Relatório Fiscal (fls. 867).

“Conforme demonstrado exaustivamente ao longo deste relatório, resta comprovada que a intenção da Calçados Sandra Ltda., ao transferir parte de sua produção para as empresas interpostas Indústria de Calçados Conceição Ltda. e Indústria de Calçados Santa Cristina Ltda, era impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária dos efetivos responsáveis pelos fatos geradores das obrigações tributárias, sonegando, dessa forma, contribuições previdenciárias patronais, contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico. Cumpre ressaltar, ainda, que o conjunto de ações implementado pela fiscalizada descarta completamente a hipótese de erro material a essa conduta que se estende no tempo e que traz benefícios significativos e incontestes a quem dela faz uso”.

O fato de que a fiscalização utilizou declaração informada pela própria empresa não descaracteriza a situação, mesmo porque a ação dolosa consistiu exatamente em descaracterizar pela forma uma situação fática diversa, descaracterização essa para a qual a apresentação da declaração apenas contribui.

O dolo necessário e suficiente ao intuito de fraude restou caracterizado pela fiscalização a partir da demonstração da artificialidade presente na formalização da atividade desenvolvida como sendo desempenhada por empresas distintas, conforme exposto no item do presente voto referente à caracterização da mão-de-obra na empresa Sandra.

Portanto, a fiscalização não se restringiu a apenas informar o dispositivo legal, mas também demonstrou exaustivamente, com base em inúmeros elementos de prova, que a situação fática caracterizou exatamente a hipótese da norma que estabelece a aplicação da multa qualificada.

O contribuinte também ataca o uso de legislação revogada para capitular a qualificação da multa, especificamente os dispositivos da Lei nº 4.502/1964, em face da redefinição dos institutos pelo art. 1º, da Lei nº 4.729/1965. No entanto, tal raciocínio é falho, pois não ocorreu revogação, considerando que as duas leis atuam em âmbitos distintos:

enquanto que a Lei nº 4.502/1964 trata da definição de sonegação para fins da Administração Tributária e do lançamento tributário, a Lei nº 4.729/1965 refere-se ao âmbito criminal e define o crime de sonegação fiscal. Ou seja, essas definições não se superpõem uma à outra, apenas se complementam e devem ser aplicadas cada uma dentro da sua esfera de influência. Logo, não há que se falar em revogação do dispositivo da Lei nº 4.502/1964 e não há a causa de nulidade apontada.

Cabe reforçar ainda que tanto o dolo restou caracterizado pela fiscalização que coube a ela encaminhar, em relatório a parte, comunicação ao Ministério Público Federal para eventual propositura de ação penal (fl. 132).

Logo, corretamente efetuada a qualificação da multa.

Responsabilidade solidária – matéria revisada em face da nulidade parcial da decisão anterior

Os sócios solidariamente responsabilizados contrapõem-se à atribuição a eles de sujeição passiva solidária sob o argumento de que a empresa Sandra não participou da elaboração da mão-de-obra terceirizada, por não ter interesse jurídico, nos termos da jurisprudência que traz, não se caracterizando a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei ou contrato social de sócios de uma empresa em relação a pessoas jurídicas distintas.

Acerca da responsabilidade tributária, assim dispõe o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (...)

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. (...)

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (grifou-se)

Portanto, no caso concreto, a empresa é o sujeito passivo da obrigação tributária na condição de contribuinte, enquanto que seus sócios-gerentes ao longo do período lançado integram o pólo passivo na condição de responsáveis tributários, em face das irregularidades constatadas pela fiscalização e que resultaram na caracterização do dolo a partir da demonstração da artificialidade presente na formalização da atividade desenvolvida como sendo desempenhada por empresas distintas, conforme já tratado no item referente à aplicação da multa qualificada, em evidente situação de infração à lei na forma da fraude e da sonegação cometida ao longo da gestão da empresa.

Em consequência, o argumento de que a empresa Sandra não teria participado da elaboração da mão-de-obra terceirizada, por não ter interesse jurídico, fica de pronto superado a partir da constatação de que o vínculo efetivo da mão-de-obra era com a própria empresa Sandra e não com as demais empresas em que se encontrava artificialmente formalizado.

De todo o exposto, correto o lançamento efetuado com todos os efeitos e as responsabilidades dele resultantes.

4.1 MULTA QUALIFICADA – RETROATIVIDADE BENIGNA

Entretanto, apesar da improcedência dos argumentos levantados pelo recorrente, verifica-se que o art. 44 da Lei n. 9.430/96 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23, passando a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Como se vê, a alteração legislativa promovida estabelece que a multa qualificada deverá ser lançada no montante de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício. A multa de 150% passa a ser aplicável apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É nesse sentido o que determina, inclusive, o Parecer SEI n. 3950/2023/MF.

Deste modo, deve-se aplicar a retroação da multa da Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo-a ao percentual de 100% (cem por cento).

5 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações no sentido do abatimento das contribuições previdenciárias que já foram pagas pelas empresas terceirizadas, rejeitar as preliminares e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo