



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

<b>Processo nº</b>	11065.723860/2012-29
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2403-002.705 – 4<sup>a</sup> Câmara / 3<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	10 de setembro de 2014
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
<b>Recorrente</b>	CALCADOS D'LUNA LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PREVIDENCIÁRIO. CONCURSO DE AGENTES. COMUNHÃO DE DESÍGNIOS. SOLIDARIEDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUTUAÇÃO. LANÇAMENTO. ATOS DESCONSIDERADOS.

Se houver convencimento de que a conduta dos agentes, em concurso, configura materialidade delitiva, a comunhão de desígnios impõe autuar ambos contribuintes infratores. Cumpre, no mínimo, intimar por solidariedade o partícipe sob pena de caracterizar cerceamento de defesa para o único autuado na medida em que, nos autos, não se tenha sido oportunizado a devida manifestação do segundo, mormente na hipótese em que sobre este, majoritariamente, recaia os argumentos que motivarem o lançamento.

Na forma do contido na previsão do Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional - CTN, a Autoridade Administrativa poderá **desconsiderar atos** ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, **observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária**.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento à preliminar de nulidade. Vencidos os conselheiros Ivacir Julio de Souza (relator), Marcelo Magalhães Peixoto e Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas. No mérito: Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari e Daniele Souto Rodrigues.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Ivacir Júlio de Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Mees Stringari , Marcelo Magalhaes Peixoto, Elfas Cavalcante Lustosa Aragao Elvas, Ivacir Julio de Souza, Daniele Souto Rodrigues e Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro.

## Relatório

Na forma do descrito no Relatório Fiscal de fls. 21, pode-se resumir que foram lançados em nome da Calçados D'Luna Ltda. os créditos correspondentes às contribuições previdenciárias patronais e àquelas destinadas a terceiros, apuradas por aferição indireta, com base nas remunerações constantes das GFIPs e folhas de pagamento da empresa Calçados Gugui Ltda., referentes ao período de janeiro de 2009 a novembro de 2009. Abaixo trechos que elucidam o encimado:

### *“1. Da ação Fiscal*

*Este relatório é parte integrante do processo administrativo nº 11065.723.860/201229 integrado pelos Autos de Infração abaixo discriminados:*

*1.1. AI DEBCAD nº 51.014.9464, referente a contribuições previdenciárias patronal sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, apuradas por aferição indireta.*

*1.2. AI DEBCAD nº 51.014.9472, referente a contribuições devidas pela empresa a Outras Entidades (SENAI, SESI, SEBRAE, INCRA e SALÁRIO EDUCAÇÃO), apuradas por aferição indireta.*

*1.3. AI DEBCAD nº 51.014.9480, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, por não incluir nas folhas de pagamentos as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais.*

### *2. O período de lançamento do crédito previdenciário*

*2.2 O período corresponde a 01/2009 a 12/2009 (inclusive 13º salário).*

### *3. Quanto ao fato gerador dos Autos de Infração emitidos*

*3.1. O fato gerador dos créditos previdenciários é as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais apuradas por aferição indireta com base nas Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP e respectivas folhas de pagamento da empresa CALÇADOS GUGUI LTDA, CNPJ nº 07.765.218/000186, doravante denominada GUGUI, caracterizados por esta fiscalização como segurados da CALÇADOS D'LUNA LTDA, doravante denominada D'LUNA. Em anexo GFIP e folha de*

*pagamento de 02/2009 e 10/2009, por amostragem, da Gugui.*

*3.1.1. A identificação dos segurados empregados e contribuintes individuais, as competências e as remunerações pagas constam no “ANEXO 1 – REMUNERAÇÃO APURADA POR AFERIÇÃO INDIRETA COM BASE NA FOLHA DE PAGAMENTO DA EMPRESA CALÇADOS GUGUI LTDA CNPJ Nº 07.765.218/000186”.*

*3.1.2. Intimamos também a empresa Gugui a apresentar documentos conforme o Termo de Início da Ação Fiscal TIAF, de 26/04/2012.*

*3.1.3. A partir dos elementos constantes neste relatório, demonstraremos que a empresa Gugui, optante pelo SIMPLES desde a sua constituição em 27/12/2005, foi utilizada para criar uma situação jurídica com vistas à dissimulação do fato gerador das contribuições previdenciárias relativas à empresa D'Luna. Estas 2 (duas) empresas de fato constituem uma única entidade empresarial desde a constituição da Gugui. A D'Luna vinha utilizando a mão de obra dos empregados e contribuintes individuais cadastrados como da Gugui para reduzir a tributação sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que “de fato” trabalhavam para a D'Luna. ”(grifos de minha autoria)*

Destacando que os elementos de prova estão basicamente assentados na Diligência fiscal realizada na empresa denominada CALÇADOS GUGUI LTDA , conforme descrito no item 3.1.3 do Relatório Fiscal , esta **fora constituída meramente** para a criar uma situação jurídica com vistas à **dissimulação** do fato gerador das contribuições previdenciárias relativas à empresa D'LUNA sujeito passivo da autuação em comento, *verbis*:

*“3.1.3. A partir dos elementos constantes neste relatório, demonstraremos que a empresa Gugui, optante pelo SIMPLES desde a sua constituição em 27/12/2005, foi utilizada para criar uma situação jurídica com vistas à dissimulação do fato gerador das contribuições previdenciárias relativas à empresa D'Luna. Estas 2 (duas) empresas de fato constituem uma única entidade empresarial desde a constituição da Gugui. ” Conforme o registrado no item 17 do sobredito Relatório Fiscal, aduz que houvera sido procedida concomitante ação fiscal na empresa CALÇADOS GUGUI LTDA :”( grifos de minha autoria)*

Na seqüência aludiu suspeição quanto aos endereços das empresas :

*“3.3.3. A Gugui foi constituída em 27/12/2005 praticamente no mesmo endereço da D'Luna 3.3.4. Na figura 1 mostra o endereço da D'Luna localizada no nº600 e na figura 2 o endereço da Gugui de nº 586. Verifica-se que ambos indicam o mesmo complexo industrial ”*

Entendeu a Autoridade autuante que a suspeição adquiriu maiores contornos de ilicitude pelo fato do número de telefone nas notas fiscais e fatura telefônica de 03/2007, EXTEMPORÂNEA à ação fiscal , ressalte-se , datada de 10/10/2012 ;

*“3.3.5. Para corroborar, verificamos que nas notas fiscais confeccionadas pela Gugui, consta impresso o “Fone: (51) 3547-1433” como seu telefone, conforme cópia em anexo. Entretanto, esse número pertence à D’Luna conforme cópia da nota fiscal da própria fiscalizada, e fatura do telefone da Brasil Telecom de 03/2007, em anexo.”*

Continuando, em razão também do vínculo familiar, afirma que com os elementos que até então dispusera teria chegado a conclusão da ilicitude aventada:

*“3.4.2. As informações dos demonstrativos acima revelam que os sócios da D’Luna e Gugui têm forte vínculo familiar.*

*3.4.3. Gustavo Timmen Schmidt e Guilherme Timmen Schmidt são irmãos e são filhos de Geraldo José Schmidt.*

*3.4.4. Chegamos a conclusão de que a existência da Gugui era apenas de fachada, justificada somente para abarcar os empregados da fiscalizada. É evidente que a administração das 2 (duas) empresas é única pois de fato não existe separação entre elas.*

Ajudaram a formar convencimento da suposta irregularidade o fato de que no mês **01/2006**, primeiro mês de funcionamento da Gugui, dos 211 empregados admitidos, 204 eram oriundos da D’Luna que migraram para a nova empresa :

*“3.6.1. Analisando os vínculos dos segurados empregados das empresas D’Luna e Gugui, por meio das informações prestadas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP constatamos que houve um movimento de migração de funcionários da fiscalizada para a Gugui. Essa constatação fortalece ainda mais a nossa convicção de que a Gugui foi constituída com o fim específico de cadastrar os empregados que de fato prestavam serviços para a D’Luna. No mês 01/2006, primeiro mês de funcionamento da Gugui, dos 211 empregados admitidos, 204 eram oriundos da D’Luna.”*

As sobreditas informações foram obtidas no sistema interno da Receita Federal do Brasil “DATAPREV/CNIS-Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS Cidadão/Período de Contribuição:

*“3.6.3. Por meio das fichas de vínculos extraídos do sistema interno da Receita Federal do Brasil “DATAPREV/CNIS-Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS Cidadão/Período de Contribuição”*

Referindo-se aos elementos da empresa que não foi autuada, a Autoridade autuante **firmou convicção** de que restara evidente que houvera manipulação de resultados:

*“3.7.2. Quanto ao faturamento da Gugui, é evidente que houve manipulação de resultados para manter a receita abaixo do limite de enquadramento no SIMPLES (R\$2.400.000,00 a partir de 2006).*

3.7.3. Quanto à análise do faturamento versus massa salarial, percebe-se que o percentual da massa salarial sobre as receitas relativa à Gugui é bem superior à da D'Luna.

Enquanto que na Gugui esse percentual vai de 67,86 % a 88,32%, na fiscalizada é 1,09% a 1,94%. Em 2005, antes da constituição da Gugui, esta relação era de 11,46% o que corresponde mais à realidade conforme demonstrado na coluna (5) da tabela.”

Às fls 27, efetuaram-se cálculos baseados em competências 2005 a 2009:

“ 3.7.1. Elaboramos a tabela abaixo com dados das 2 (duas) empresas relativos ao número de empregados, faturamento e massa salarial dos anos 2005 a 2009. Quanto ao número de empregados, consideramos a média mensal de empregados de cada empresa por ano. O resultado revela que a soma dos empregados da 2 (duas) empresas se manteve constante (coluna 6). É nítido que no ano 2006, quando foi constituída a Gugui, o número de empregados da D'Luna diminuiu drasticamente. Entretanto, apesar da redução de empregados da D'Luna, seu faturamento aumentou ano a ano (coluna 3).

(...)

### 3.9 - Ausência de Patrimônio (Máquinas e Equipamentos) e Custo com a Produção

Por meio dos registros contábeis e do Balanço Patrimonial da Gugui constatamos que ela não possui máquinas e equipamentos para a utilização na prestação de serviços de industrialização. Também não foram constatados lançamentos com custos de fabricação tais como insumos, água, energia elétrica, manutenção de equipamentos, depreciação ou aluguéis de equipamentos, somente valores relativos à mão de obra. Isso vem reforçar a evidência de que a Gugui não existiu de fato. Tudo indica que ela foi constituída unicamente para abarcar parte das despesas com folha de pagamento da fiscalizada. O demonstrativo de resultados abaixo demonstra claramente isso. **A Receita Bruta é calculado na medida para cobrir as despesas com pessoal.**

(...)

A síntese dos argumentos para autuação poderia ser apresentada tal qual o descrito no item 4 do Relatório Fiscal:

### “4. Quanto ao “planejamento tributário”

4.1. Em face dos fatos relatados, ficou claro que o “planejamento tributário” utilizados pela D'Luna, com a utilização da empresa Gugui optante pelo SIMPLES, teve como propósito criar uma situação jurídica com vistas a dissimulação do fato gerador das contribuições previdenciárias relativas à empresa D'Luna. As constatações relatados no item “3” evidenciam a intenção da empresa em reduzir a tributação através do artifício de utilizar empresas optantes pelo SIMPLES”

## DA IMPUGNAÇÃO

Compulsados os autos, corroborando os destaques, transcrevo o que forra alegado na forma do descrito no Relatório a quo :

*“em preliminar, argüi a nulidade dos lançamentos, haja vista a ocorrência de vícios no procedimento fiscal, os quais ter-lhe-iam cerceado o direito de defesa.*

*Mais especificamente, a um, o Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF (fl. 64/65) menciona o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF n.º 1010700.2012.00355, enquanto que o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - TEPEF (fl. 68) faz referência ao MPF n.º 1010700.2011-01123-8, do qual a empresa não teria tomado conhecimento; a dois, embora intimada a apresentar notas fiscais utilizadas na base de cálculo do crédito do PIS/COFINS em 15 de junho de 2012, o MPF somente foi alterado para abranger tais tributos em 22 de junho de 2012.*

*No mérito, examina, inicialmente, os indícios da ação fiscal, quais sejam aqueles concernentes aos objetivos sociais, ao domicílio fiscal, ao quadro societário, à relação faturamento x custo da mão-de-obra, à exclusividade nas atividades, à inexistência de maquinário próprio e custo com a produção, à energia elétrica, aos aportes financeiros e à correta interpretação da Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho - TST. Analisa, ainda, outros aspectos relevantes, “não levantados pela fiscalização”, quais sejam as razões empresariais, o risco econômico do empreendimento e a impossibilidade de desconsiderar negócios jurídicos indiretos.*

*Insurge-se também contra as multas aplicadas, apontando a impossibilidade de aplicação da multa qualificada e a inexistência de dolo específico.*

*Finalmente, refere a necessidade de compensação dos valores recolhidos na sistemática de tributação estabelecida pelo Simples.*

*No tocante aos indícios considerados na ação fiscal, observa, inicialmente, que as operações realizadas encontram respaldo e estão em perfeita consonância com as leis vigentes no País, nada podendo ser imputado à empresa que contrarie qualquer norma legal, pois não existe lei que proíba a terceirização de atividades produtivas, bem como é evidente que todas as operações são realizadas às claras e com registro documental. Tem, assim, que a Fiscalização não logrou êxito em demonstrar*

*que os atos praticados não foram realizados ou não eram válidos, como também não demonstrou a existência de negócio jurídico oculto, sem o qual não há que falar em dissimulação.*

*Observa, ainda, que a Lei Complementar n.º 104/2001, que abriu a possibilidade de as autoridades administrativas desconsiderarem atos ou negócios dos contribuintes, até a presente data, não se encontra regulamentada por lei ordinária. Logo, não pode servir como embasamento legal para o lançamento ora impugnado.*

*Em relação aos objetivos sociais, tem como evidente que a atividade das duas empresas não é a mesma. Mais especificamente, enquanto a impugnante é fabricante de calçados, detentora de marcas próprias, e responsável pelo desenvolvimento de coleções, fabricação e comercialização, a Calçados Gugui Ltda. dedicava-se, de fato, ao beneficiamento de calçados, isto é, constituía-se em autêntico “atelier” que executava etapas/fases da cadeia produtiva do calçado. As atividades, embora integrantes do mesmo ramo – setor calçadista –, eram completamente distintas.*

*Quanto ao domicílio fiscal, aponta evidente erro na identificação dos domicílios das empresas por parte da Fiscalização – provavelmente porque os fatos mencionados no Relatório Fiscal foram coletados a partir de um cenário bastante modificado, tendo em vista que a Calçados Gugui Ltda. encerrou suas atividades empresariais no ano de 2010. Ressalta, ainda, que o Relatório Fiscal é omissão em relação a questões relevantes e capazes de evidenciar a realidade dos fatos, qual seja a efetiva separação física entre os estabelecimentos industriais – a exemplo do que ainda hoje ocorre em relação à empresa que atualmente ocupa o imóvel onde outrora ficava a sede da Calçados Gugui Ltda.*

*Ademais, inexiste vedação legal a que duas ou mais empresas operem na mesma área geográfica ou no mesmo complexo industrial.*

*Quanto ao número de telefone impresso nas notas fiscais da Calçados Gugui Ltda., número este pertencente à autuada, afirma que se trata de “extremo apego ao formalismo” por parte da Fiscalização. A semelhança de leiaute das notas fiscais, decorrente do fato de que os talonários foram confeccionados pela mesma gráfica, pode ter induzido a esta em erro. De qualquer sorte, a Calçados Gugui Ltda. possuía telefone próprio, suportando os ônus financeiros daí decorrentes, inclusive com apropriação das despesas em sua contabilidade.*

*No que pertine ao quadro societário, considera que o fato de os sócios das empresas Calçados D'Luna Ltda. e Calçados Gugui Ltda. serem parentes não é suficiente para a descaracterização das relações empresariais entre elas existentes. Também nada há de ilegal em haver parentes ou ex-empregados no quadro societário das empresas em análise, ou mesmo no fato de manterem estreito trato comercial.*

*No tocante à relação faturamento x custo da mão-de-obra das empresas em questão, a impugnante admite ser ela que, em face das peculiaridades inerentes à terceirização/descentralização de etapas/fases do processo de fabricação de calçados (industrialização por encomenda), compra a matéria-prima e a remete para ser industrializada em outras empresas, executando, ao depois, as etapas/fases finais do processo produtivo e realizando a venda final do produto. Assim, em razão da terceirização, e visando a melhor eficiência de suas operações e melhor competitividade, o custo com pessoal representa um menor peso em relação ao seu faturamento. Já a Calçados Gugui Ltda. seria uma empresa especializada na prestação de serviços de industrialização por encomenda, cuja execução exige menos produtos intermediários e mais empregados, o que representa, logicamente, um maior peso em relação ao custo total de sua atividade.*

*Quanto à exclusividade nas atividades da Calçados Gugui Ltda., assevera a impugnante que, não raro, existem estabelecimentos industriais com número extremamente reduzido de clientes a quem prestam serviços, muitas vezes, de forma exclusiva, sem que isso represente simulação de negócios. Refere, ainda, a um, que jamais houve exclusividade de parte da autuada para com a Calçados Gugui Ltda., tanto que outras empresas executavam a mesma etapa/fase da industrialização realizada por esta última; a dois, que, a partir de agosto de 2009, a Calçados Gugui Ltda. passou a prestar serviços de industrialização para outras empresas, tais como a Calçados Peres Ltda.; e, a três, que devem ser excluídos do lançamento os períodos nos quais não há comprovação de emissão de notas fiscais da Calçados Gugui Ltda. para a impugnante.*

*Em relação à inexistência de maquinário próprio, esclarece que, na indústria calçadista é bastante comum que máquinas sejam cedidas em comodato para a empresa executora da industrialização encomendada, nada havendo de ilegal nisso. Ressalta, ainda, que a cessão de máquinas para a executora da etapa terceirizada tem o*

*objetivo de “garantir a produção e a qualidade que talvez a prestadora dos serviços não conseguisse alcançar com maquinário próprio, muitas vezes ultrapassado do ponto de vista tecnológico, além do risco de estragar a matéria prima.” Não se trata, portanto, de um “benefício” ou “ingerência”, mas tão-somente de preocupação com a qualidade dos produtos que irá ofertar no mercado.*

*Quanto à ausência de lançamentos com custos de fabricação, sustenta, a um, que, conforme demonstrativos contábeis constantes dos autos, existem registros correspondentes a aluguéis, telefone, despesas com veículos e manutenção de equipamentos; a dois, que a água consumida era oriunda de poço artesiano; e, a três, que, tendo em vista que as máquinas foram cedidas em comodato, não haveria que se falar em “depreciação” ou “aluguéis” pelo seu uso.*

*No tocante à energia elétrica, a impugnante assinala que o pagamento dessa despesa seria, por força contratual, de sua responsabilidade. Também não vê qualquer problema ou impedimento em “se acertar, no preço contratado pelos serviços de industrialização, o abatimento do valor correspondente a eventuais rubricas suportadas pela encomendante”.*

*No que pertine aos aportes financeiros efetuados em benefício da Calçados Gugui Ltda., explica tais repasses tendo em vista o vínculo afetivo/familiar existente entre os sócios das empresas, o que obviamente facilitou a relação de parceria entre elas. Acresce que tais recursos não foram simplesmente transferidos, sendo devidamente contabilizados como empréstimos (passivos/ativos, conforme o caso) e pagos (devolvidos) periodicamente, “inclusive através da ‘compensação’ nos valores antecipados para a GUGUI por conta de industrializações em andamento (conta ‘adiantamento a fornecedores’ da autuada).”*

*Finalmente, tem como equivocada a interpretação da Súmula 331 do TST, na medida em que os pressupostos da relação de emprego (notadamente a subordinação, principal elemento caracterizador) não estão explicitamente comprovados nos autos.*

*Aduz que, atualmente, seja em decorrência das novas necessidades econômicas, seja pela prevalência do entendimento de que a legislação pátria não proíbe a intermediação de mão-de-obra, admite-se a terceirização da atividade principal da empresa, não havendo que se falar em fraude, desde que ausente a pessoalidade e a subordinação à empresa contratante. “Em verdade, se o serviço do obreiro é essencial à atividade econômica da empresa tomadora, até pode a terceirização ser*

considerada ilícita, mas somente se provada a subordinação e a pessoalidade, o que não se visualiza no presente caso.” (Grifado no original.)

“Essa nova posição é refletida na Súmula 331 do TST, conforme expresso no item IV desse verbete jurisprudencial.”

Em relação a outros aspectos relevantes não levantados pela Fiscalização, a impugnante elenca, por primeiro, as razões empresariais que a levaram a terceirizar etapas/fases do processo produtivo, quais sejam, em síntese, a um, a minimização de problemas de rotatividade de mão-de-obra, permitindo a manutenção de um quadro de empregados estável para atender a determinado nível de produção, de maneira que eventuais demandas seriam supridas por meio da contratação de empresas que se dedicam à industrialização por encomenda; e, a dois, a melhora de sua eficiência e competitividade em um mercado cada vez mais globalizado, mantendo seu foco nas atividades de maior valor agregado.

*Não se trata, portanto, de simulação “uma vez que o negócio jurídico não foi efetuado com único propósito de escapar de tributos, mas sim com objetivos econômicos e empresariais verdadeiros, ainda que o resultado proporcione uma economia tributária”.* Seria, no máximo, um planejamento tributário, aceito tanto na doutrina como na jurisprudência. Ademais, a estrutura de negócio montada pela impugnante é legítima, nada sendo realizado de forma oculta.

*Afirma também que o argumento de que a operação de terceirização (industrialização por encomenda) foi realizada apenas para economizar tributos não é apto para a desconsideração de negócios jurídicos praticados sem qualquer ilicitude.*

*Ainda quanto à licitude da relação empresarial entre as empresas arroladas pela Fiscalização, salienta, a título exemplificativo, que, apenas nos meses de setembro de 2008 e setembro de 2009, foram emitidas pela impugnante centenas de notas fiscais de remessa de matéria-prima para industrialização por terceiros. Tal operação foi realizada com diversas outras empresas além da Calçados Gugui Ltda., inclusive da mesma etapa/fase do processo produtivo e com exclusividade – revelada pela ordem seqüencial das notas fiscais.*

*Sob esta ótica, o contribuinte não pode ser acusado de fraude fiscal por organizar suas atividades de modo menos*

*oneroso do ponto de vista fiscal, respeitando, assim, os princípios constitucionais da legalidade e da livre iniciativa. Inclusive, um dos grandes princípios da boa gestão negocial é buscar formas de reduzir custos e, via de consequência, economizar tributos.*

*Além disso, se a impugnante é, como aponta a Fiscalização, engenhosa a ponto de construir uma sequência de atos apenas para evitar a tributação a que estaria sujeita caso registrasse a mão-de-obra como se fosse sua, bastaria que ela tivesse contratado empresas informais que empregam, em geral, mão-de-obra que trabalha sem vínculo empregatício, caracterizando uma situação de informalidade na relação trabalhista.*

*Quanto ao risco econômico do empreendimento, sustenta que a Calçados Gugui Ltda. assumia integralmente o risco econômico do empreendimento. “Portanto, não existe a alegada relação de dependência econômica entre as empresas. Era a Calçados Gugui Ltda. que efetivamente pagava suas contas, inclusive sendo responsável por buscar recursos financeiros junto a instituições financeiras quando necessário. Enfim, era efetivamente autônoma e independente, não havendo qualquer indício de ingerência da impugnante na administração de seus negócios.”*

*Refere, neste passo, que os Balanços Patrimoniais e os Demonstrativos do Resultado do Exercício que se encontram nos autos demonstram que as despesas e os custos operacionais – por exemplo, indenizações trabalhistas, aluguel, telefone, despesas com veículos e manutenção de equipamentos – eram suportados integralmente pela Calçados Gugui Ltda. e devidamente apropriados em sua contabilidade.*

*Ademais, aponta, como prova de que a Calçados Gugui Ltda. funcionava como empresa independente, os registros de despesas típicas de uma empresa “normal”, tais como material de limpeza, material de expediente, honorários de contador, transporte de empregados e honorários médicos.*

*Refere, ainda, a existência de empregados do setor administrativo e de apoio na Calçados Gugui Ltda., consoante se depreende das folhas de pagamento juntadas aos autos pela Fiscalização.*

*Concluindo, afirma que os lançamentos contábeis acima indicados convergem para o mesmo sentido: a impugnante é uma empresa que entrega sua matéria-prima para que outras realizem o beneficiamento, porém não arca com os custos destas, “hipótese que poderia ensejar a conclusão de simulação.”*

*Finalmente, aponta a impossibilidade de desconsiderar negócios jurídicos indiretos, na medida em que “não há qualquer ilicitude na hipótese de o contribuinte escolher o caminho menos oneroso do ponto de vista fiscal, sob pena de, absurdamente, se ter de admitir que o contribuinte deve sempre escolher o caminho da maior onerosidade fiscal.”*

*“Isso porque o contribuinte tem o direito de se auto-organizar, não estando obrigado a optar pela forma fiscalmente mais onerosa. Esta busca da menor carga tributária legalmente possível envolve o uso das liberdades individuais prestigiadas pela Constituição (por exemplo, da livre iniciativa: art. 1.º, IV e art. 170, ‘caput’; e da livre concorrência: art. 170, IV).”*

*Afirma que a principal diferença entre o negócio indireto e a simulação é a de que nesta “há desconformidade entre o desejado e o praticado, obrigando as partes a realizar atos paralelos ocultos para desfazer ou neutralizar os efeitos do praticado. Já no negócio indireto as partes desejam e mantêm o ato praticado, assumindo as consequências e os ônus da forma jurídica escolhida, que poderá resultar eventual economia de tributos.”*

*“Enfim, as partes têm liberdade para, diante de uma determinada situação fática, optar por regulá-la por meio de uma estrutura jurídica usual (negócio jurídico direto) ou de uma estrutura jurídica não usual (negócio jurídico indireto). Inexiste no ordenamento jurídico brasileiro qualquer dispositivo que vede seja adotado o negócio jurídico indireto (terceirização), muito menos que obrigue seja utilizado o negócio jurídico direto (contratação direta). Obviamente, desde que não haja simulação, como no presente caso, eis que o negócio praticado apóia-se num motivo empresarial, tendo apenas por efeito eventual redução da carga tributária.”*

*Conclui que, no caso em apreço, não há simulação porque todas as cláusulas do negócio jurídico realizado são verdadeiras: a contratação da Calçados Gugui Ltda. foi verdadeira, não há simulação na remessa das matérias-primas nem na industrialização realizada pelas empresas; “não há mentira na cobrança dos serviços prestados, muito menos nos valores faturados; todos os tributos incidentes sobre a operação escolhida foram recolhidos pelas partes; enfim, não há mentira na adoção da estrutura jurídica escolhida.”*

*Em relação às multas aplicadas, a impugnante aponta, inicialmente, a impossibilidade de aplicação da multa*

**qualificada de 150%, haja vista a inexistência de dolo específico.**

*Entende que a multa estabelecida no artigo 44, parágrafo 1.º, da Lei n.º 9.430/96, somente se justifica nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que deve ser interpretada restritivamente.*

*Aduz que não ficou demonstrado nos autos o “evidente intuito de fraude” por parte da impugnante, capaz de justificar a extração da multa.*

*Trata-se, no caso, de aplicar o princípio da legalidade estrita e da correta interpretação da legislação, inclusive em face do disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional - CTN. “Via de consequência, meros indícios não servem como prova de fraude.”*

*“Em verdade, todas as operações da impugnante foram praticadas de forma lícita, legítima e às claras, sem qualquer ocultação, não havendo qualquer ato ou negócio mascarado passível de imposição de multa qualificada por fraude.”*

*Não existiu, assim, o dolo específico pedido no “caput” dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, “elemento essencial para se promover a qualificação da multa de ofício.”*

*Por derradeiro, no que pertine à compensação dos valores recolhidos, observa a impugnante que não há um único argumento ou alegação da autoridade fiscal no sentido de que a Calçados Gugui Ltda. não cumpriu com os requisitos legais para adesão ao regime tributário especial do Simples, donde conclui que tanto o faturamento como a atividade por ela desenvolvida não representam óbice à tributação privilegiada.*

*Em assim sendo, caso prevaleça o entendimento levado a efeito para constituição dos créditos tributários lançados, “consustanciado na tese de ‘empresa de fachada’ c/c ‘as duas empresas de fato são uma só’”, considera que todos os recolhimentos efetuados no regime simplificado seriam indevidos e passíveis de repetição. Por outras palavras, “o Fisco, ao requalificar os fatos para considerar as duas empresas como uma só entidade empresarial, reconhece que parte do tributo devido foi efetivamente pago, ainda que por outra entidade ou com outra rubrica.” (Grifado no original.)*

***Observa que, no período objeto da fiscalização, os valores recolhidos no regime tributário simplificado totalizam R\$ 275.062,68, os quais poderão ser validados/confrontados com o sistema informatizado da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.***

*Ademais, haja vista que compete à RFB fiscalizar as atividades de arrecadação, cobrança, fiscalização e tributação dos tributos federais recolhidos através do Simples Federal (artigo 17 da Lei n.º 9.317/96) e do Simples Nacional (artigo 33 da Lei Complementar n.º 123/2006), a eles é aplicável o disposto no artigo 74 da Lei n.º 9.430/96, na redação dada pela Lei n.º 10.637/2002. Portanto, em regra, todos os tributos sob a administração da Secretaria da Receita Federal são compensáveis, ainda que uns sujeitos ao Simples e outros submetidos ao sistema usual, não havendo qualquer vedação legal à pretendida compensação, na remota hipótese de subsistência do lançamento.*

*Assim, impõe-se a compensação, mês a mês, e sem qualquer limitação de percentual, dos valores relativos aos tributos federais recolhidos indevidamente pelas empresas por via do Simples Federal e Nacional, com os créditos ora constituídos, eis que todos são tributos administrados pelo mesmo órgão.*

*Salienta, por oportuno, que o artigo 23 da Lei n.º 9.317/96 e o Anexo II da LC n.º 123/2006 permitem a visualização do montante referente a cada um dos tributos federais consolidados nos respectivos regimes, o que afasta qualquer óbice à compensação por eventual dificuldade de operacionalização deste procedimento.*

*Em não sendo acatados tais argumentos, pelo menos o montante da contribuição patronal previdenciária inserido no recolhimento unificado do Simples (R\$ 154.637,68) deverá ser compensado, sob pena da ocorrência de “bis in idem”, vedado pelo ordenamento jurídico.*

*A não ser assim, em prevalecendo o lançamento tributário impugnado, haverá nova exigência, integral, da mesma contribuição, sem contemplar a diferença já recolhida, ocorrendo, portanto, uma sobreposição tributária.*

*Ao final, requer seja acolhida a preliminar suscitada, anulando-se todos os autos de infração por conta dos erros/vícios apontados. No mérito, postula seja declarada a improcedência dos lançamentos, cancelando-se os autos de infração impugnados.*

*Sucessivamente, caso não sejam eles desconstituídos integralmente, requer (a) seja desconsiderada a imputação de simulação para fins de aplicação da multa de 150%; e (b) sejam compensados, mês a mês, os valores relativos aos*

*tributos recolhidos pela Calçados Gugui Ltda., na sistemática do Simples, com os créditos ora constituídos.”(*

**Grifos de minha autoria)**

### **DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

A 7<sup>a</sup> Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Porto ( RS) DRJ/ POA, em 13 de março de 2013, exarou Acórdão de nº1042.794, fls. 598, negando provimento.

### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Irresignada a Recorrente interpôs Recurso Voluntário às. Fls.630, onde reitera as alegações que fizera em sede de impugnação.

### **DA DILIGÊNCIA**

Às fls. 662, em 17 de setembro de 2013, na forma da Resolução n **2403000.185**, este Colegiado anui pedido do Relator para os autos retornem em DILIGÊNCIA à origem de modo que fosse providenciada a juntada dos seguintes elementos:

*“Mandado de Procedimento Fiscal – MPF ;*

*Relatório Fiscal da ação fiscal ;*

*Auto(s) de infração;*

*Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal –TEPF;*

*Informação Fiscal solicitando a EXCLUSÃO DO SIMPLES em razão da atividade fraudulenta;*

*Resposta da Autoridade Administrativa quanto a EXCLUSÃO DO SIMPLES; e*

*Informação se houve IMPUGNAÇÃO da empresa quanto ao ATO DE EXCLUSÃO do SIMPLES, bem como qual é o número do eventual processo onde a empresa estaria refutando a motivação da penalidade lhe imposta.”*

### **DA RESPOSTA DA DILIGÊNCIA**

Às fls. 672, o Relatório da ação fiscal registra que :

*Trata-se de MPF de Diligência expedida com o objetivo específico de proceder à coleta de informações e documentos para subsidiar o procedimento de fiscalização junto à empresa Calçados D'Luna Ltda. Assim, através da Diligência fiscal, foram requisitados e obtidos os documentos e informações necessárias. Em relação à empresa Calçados Gugui Ltda não houve lançamento fiscal (Auto de Infração) e, por conseguinte, a necessidade de elaboração de Relatório Fiscal relativo à diligência.*

*- Auto(s) de Infração:*

*Não foram constituídos Autos de Infração, tendo em vista que o MPF de Diligência tinha o objetivo específico de coletar*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/11/2015 por IRDA MORAIS, Assinado digitalmente em 03/11/2015 por IVAC

IR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 04/11/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 04/11/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*informações e documentos para subsidiar o procedimento de fiscalização junto à empresa Calçados D'Luna Ltda e pelo fato da empresa Calçados Gugui Ltda ter atendido ao requisitado pela fiscalização no procedimento de DILIGÊNCIA.*

***Informação Fiscal solicitando a EXCLUSÃO DO SIMPLES em razão da atividade fraudulenta:***

*A referida Informação Fiscal não foi efetuada tendo em vista que, por ocasião do encerramento da DILIGÊNCIA FISCAL, a empresa já havia sido excluída do SIMPLES NACIONAL, com efeitos a partir de 01/01/2011, por motivo de débito com a Fazenda Pública Federal.*

*Em consulta à Suíte de Aplicativos da RFB/Portal de Serviços/Cálculo e Pagamentos/Simples Nacional-Acesso para Entes Federativos, verifica-se que a Calçados Gugui Ltda se encontra excluída do SIMPLES. Incluímos ao processo cópia da consulta do Histórico dos Eventos pelo Simples Nacional às fl. 671.*

*- Resposta da Autoridade Administrativa quanto a EXCLUSÃO DO SIMPLES e Informação se houve IMPUGNAÇÃO da empresa quanto ao ATO DE EXCLUSÃO do SIMPLES, bem como qual é o número do eventual processo onde a empresa estaria refutando a motivação da penalidade lhe imposta:*

*Conforme informamos no item anterior não foi efetuada Informação Fiscal de Exclusão do SIMPLES. Após a exclusão do sistema SIMPLES NACIONAL com efeitos a partir de 01/01/2011, a empresa protocolou, via Internet, nova solicitação em 31/01/2011 que foi indeferida por problemas fiscais (por possuir débitos previdenciários e não previdenciários com a Receita Federal do Brasil)."*

**DAS CONTRA-RAZÕES**

Às fls. 1066, contrapondo os argumentos dispostos na Resposta da Diligência, a recorrente reitera que não assiste razão na motivação do lançamento.

Aduz que a Resposta da Diligência bem como as contra-razões, concomitante a tudo mais que instruirá o auto em comento, serão analisadas de modo sistêmico na condução do voto.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza - Relator

**DA TEMPESTIVIDADE**

O recurso é tempestivo. Aduz que reúne os pressuposto de admissibilidade. Portanto, devo tomo conhecimento.

Extraído do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, o registro abaixo transcrita revela que a ação fiscal fora autorizada para analisar as competências 01/2008 a 12/2009:

*“PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO*

*(..)*

*PERÍODOS: 01/2008 a 12/2009”*

Às fls. 64, na emissão do Termo de início de Procedimento se confirma que a ação fiscal foi iniciada para apuração do período supra, 01/2008 a 12/2009. Entretanto, excedendo ao que fora determinado, a Autoridade autuante requereu documentação retroativa a **01/2005**:

*“Fica o sujeito passivo INTIMADO a apresentar os elementos discriminados abaixo, com base no inciso III do art. 32 e nos § 1º e 2º do art. 33, ambos da Lei nº 8.212/1991, nos prazos respectivos, estabelecidos no art. 19 caput e § 12 da Lei nº 3.470/1958, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001.*

*Prazo: 20 dias Período de apuração: 01/2005 a 12/2009*

*Balanços patrimoniais (Ativo, Passivo e Demonstração Resultados)*

*Contrato social e todas as alterações*

*Cópia de comprovante de residência, CPF e RG dos representantes legais e contador*

*Cópia do Certificado de Registro de Veículo dos veículos de sua propriedade constantes no Ativo Imobilizado/Veículos na contabilidade*

*Documentos de caixa 01/2006, 09/2006, 03/2007, 12/2007, 04/2008, 11/2008, 03/2009 e 12/2009*

*Informações em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arq. Dig. da SRP atual ou em vigor a época de ocorrência dos fatos geradores*

*Notas fiscais de entrada 02/2006, 10/2006, 02/2007, 10/2007, 03/2008, 12/2008, 04/2009 e 11/2009*

*Notas fiscais, faturas e recibos de mão-de-obra ou serviços prestados mesmas meses acima*

*O s arquivos em meio digital solicitados se referem a: Folha de Pagamento e contabilidade período 01/2005 a 12/2009*

*Registro de empregados de Adão Leal, Ailton Hanich, Carina Salazer Timmen, Eder Horbach, Gladenor Adriano Roos, Laerte Alexandre Wust, Luiz Antonio Schmidt e Vilma Bernadete da Silva*

*Relação de imóveis integrantes do Ativo Imobilizado, com respectivos valores, e cópia das escrituras ”*

Às fls. 177, consta Recibo de Entrega de Arquivos Digitais confirmado que a autuada fez entrega da documentação solicitada.

Conforme fls. 65, o Termo de início de Procedimento foi entregue em **26/04/2012**. Assim, as competências **03/07 e anteriores** que auxiliaram a argumentação do lançamento de período posterior, na oportunidade já teriam sido alcançadas pelo Instituto da Decadência.

Os itens 3.7.1, 3.9 e , 4.4 do Relatório Fiscal registram que a Autoridade autuante pautou seu convencimento utilizando-se de elementos da documentação decaída. Na forma do comando do art. 60 do Decreto 70.235/72, por influir na solução, tal procedimento macula a conclusão:

*“ Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

*“ 3.7.1. Elaboramos a tabela abaixo com dados das 2 (duas) empresas relativos ao número de empregados, faturamento e massa salarial dos anos 2005 a 2009. Quanto ao número de empregados, consideramos a média mensal de empregados de cada empresa por ano. O resultado revela que a soma dos empregados da 2 (duas) empresas se manteve constante (coluna 6). É nítido que no ano 2006, quando foi constituída a Gugui, o número de empregados da D'Luna diminuiu drasticamente. Entretanto, apesar da redução de empregados da D'Luna, seu faturamento aumentou ano a ano (coluna 3).*

*(...)*

### ***3.9 - Ausência de Patrimônio (Máquinas e Equipamentos) e Custo com a Produção***

*Por meio dos registros contábeis e do Balanço Patrimonial da Gugui constatamos que ela não possui máquinas e equipamentos para a utilização na prestação de serviços de industrialização. Também não foram constatados lançamentos com custos de fabricação tais como insumos, água, energia elétrica, manutenção de equipamentos, depreciação ou aluguéis de equipamentos, somente valores relativos à mão de obra. Isso vem reforçar a evidência de que a Gugui não existiu de fato. Tudo indica que ela foi constituída unicamente para abarcar parte das despesas com folha de pagamento da fiscalizada. O demonstrativo de resultados abaixo demonstra claramente isso. A Receita Bruta é calculado na medida para cobrir as despesas com pessoal.*

**Calçados Gugui 2006 2007 2008 2009**

*Receita Bruta 1.762.988,142; 123.873,3; 2.014.624,90;  
1.452.827,65*

*(...)*

**4. Quanto ao “planejamento tributário”**

*4.1. Em face dos fatos relatados, ficou claro que o “planejamento tributário” utilizados pela D'Luna, com a utilização da empresa Gugui optante pelo SIMPLES, teve como propósito criar uma situação jurídica com vistas a dissimulação do fato gerador das contribuições previdenciárias relativas à empresa D'Luna. As constatações relatados no item “3” evidenciam a intenção da empresa em reduzir a tributação através do artifício de utilizar empresas optantes pelo SIMPLES*

*(...)*

*4.4. Assim, os fatos relatados no item “3”, na forma identificada reduz a tributação da empresa, bem como a utilização dos conceitos de “abuso de forma, abuso de direito e simulação”, temas abordados no item “6” deste relatório, ficou identificado que quem realmente remunerou os empregados da empresa Gugui foi a empresa fiscalizada. Portanto a empresa D'Luna é contribuinte em relação aos fatos geradores relativos à remuneração auferida pelos empregados da empresa Gugui. ”*

*Destacando-se que o crédito fora constituído para o período 01/2009 a 12/2009, não obstante, no Relatório Fiscal, conforme registro às fls 21, a Autoridade autuante afirma no item 3.1.3 que “.. a empresa Gugui, optante pelo SIMPLES desde a sua constituição em 27/12/2005, foi utilizada para criar uma situação jurídica com vistas à dissimulação do fato gerador das contribuições previdenciárias relativas à empresa D'Luna. Estas 2 (duas) empresas de fato constituem uma única entidade empresarial desde a constituição da Gugui. ”*

Conforme registro no item 3.1.3 do Relatório Fiscal, se a Autoridade autuante constatou que a infração vinha ocorrendo desde **12/2005** - no caso em comento, crime tributário continuado caracterizado nos autos como simulação – para as competências compreendidas no período 04/07 a 04/2012, não alcançadas pela decadência, não haveria óbice para se constituir créditos. A emissão de novo mandado retroagindo a ação fiscal para 04/2007

e ampliando para 04/2012 teria fulcro na obrigação prevista no parágrafo único do art. 142 do Código tributário Nacional – CTN:

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

*“2.2 O período corresponde a 01/2009 a 12/2009 (inclusive 13º salário).*

*(..)*

*3.1.3. A partir dos elementos constantes neste relatório, demonstraremos que a empresa Gugui, optante pelo SIMPLES desde a sua constituição em 27/12/2005, foi utilizada para criar uma situação jurídica com vistas à dissimulação do fato gerador das contribuições previdenciárias relativas à empresa D'Luna. Estas 2 (duas) empresas de fato constituem uma única entidade empresarial desde a constituição da Gugui. A D'Luna vinha utilizando a mão de obra dos empregados e contribuintes individuais cadastrados como da Gugui para reduzir a tributação sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que “de fato” trabalhavam para a D'Luna.”*

*( grifos de minha autoria)*

### **DA CESSÃO DE MÃO DE OBRA**

Conforme o § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212/91 cessão de mão-de-obra é a **colocação à disposição da empresa contratante**, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza, *verbis*:“

*§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998)”*

### **DA RETENÇÃO**

O sobredito artigo determina que a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá **reter 11%** (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente

*“Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente*

*anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.”*

Cumpre ressaltar que somente a partir de **01.01.2009**, as empresas optantes pelo SIMPLES, que prestarem serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada **não estão mais sujeitas à retenção** sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços emitidos.

### **PERÍODO ANTERIOR AO CRÉDITO CONSTITUÍDO**

No item 3.8.1 do Relatório Fiscal a Autoridade autuante registra que a receita da empresa Gugui, nos autos como interpresa pessoa, **é constituída exclusivamente** de serviços de industrialização **por encomenda prestada para a fiscalizada**:

*“3.8 – Industrialização por encomenda*

*3.8.1. A Receita da Gugui é constituída exclusivamente de serviços de industrialização por encomenda prestada para a fiscalizada. No ANEXO 4 – RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS EMITIDAS POR CALÇADOS GUGUI LTDA., listamos as notas fiscais, por competência, escolhida de forma aleatória. Podemos verificar que, além da emissão de notas fiscais de serviços serem exclusivas à fiscalizada, elas são sequenciais e periódicas. Podemos também constatar por meio das cópias do Razão da conta contábil 31 01 01 00300 Serviços Prestados P/Terceiros dos anos 2006 a 2009 da Gugui, em anexo, que o total da receita mensal é igual à soma das notas fiscais relativos à mão-de-obra emitidas para a D'Luna relacionadas no Anexo 4 com exceção do ano de 2009 que corresponde a 88% do faturamento.*

*3.8.2. Por outro lado, na fiscalizada as despesas com a industrialização está registrada na conta 4.1.01.04.02123 – Indstr. Efetuadas por Terceiros.”*

Diante do acima, se constatados nos contratos e notas fiscais que houvera prestação de serviços caberia **autuar a empresa contratante** nos períodos anteriores a 01.01.2009 em razão da obrigação de reter **11% do valor bruto da nota fiscal**, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

### **DA SOLIDARIEDADE**

Conforme o descrito no Relatório Fiscal, **as duas pessoas jurídicas arroladas tinham interesse comum** nas situações que constituíram os fatos geradores da obrigação principal. O art. 124 do Código Tributário Nacional- CTN define que nestas circunstâncias **são solidárias** as pessoas envolvidas, *verbis* :

*“Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; ”*

Na forma do art. 151 da Instrução normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, vigente por ocasião do lançamento, **são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum** na situação que constitua o fato gerador da obrigação previdenciária principal:

*“Art. 151. São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da*

*obrigação previdenciária principal e as expressamente designadas por lei como tal.”*

No mesmo diapasão do sobredito, o art. 152 da mesma referida Instrução RFB nº 971 atribui solidariedade aos entes abaixo transcritos :

*“ art. 152. São responsáveis solidários pelo cumprimento da obrigação previdenciária principal:*

*I - as empresas que integram **grupo econômico de qualquer natureza**, entre si, conforme disposto no inciso IX do art. 30 da Lei n 8.212,de 1991;*

*IV - a empresa tomadora de serviços com a empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, até a competência janeiro de 1999;*

*V - a empresa tomadora de serviços com a empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, conforme disposto no art. 31 da Lei n 8.212,de 1991;*

*VII - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação previdenciária principal, conforme dispõe o art. 124 do Código Tributário Nacional – CTN; ”*

Desse modo, a empresa CALÇADOS GUGUI LTDA, classificada como interposta pessoa, deveria ter sido intimada por solidariedade. Aduz que consultado os autos, não registra que houvera intimação com o propósito em tela.

## DA AUSÊNCIA DE AUTUAÇÃO DA INTERPOSTA PESSOA

Na forma do Relatório de Fundamentos Legais - FLD, às fls.10, o item 703.01 revela que a penalidade imputada à Recorrente teve fulcro no art. 44 , §1º, onde nos casos de lançamento de ofício, são aplicadas multas de 150% valor este em princípio previsto no percentual de 75% mas que fora duplicado posto que cometera ilícito previsto nos comandos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

*“703 - SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO*

*703.01 - Competências : 01/2009 a 11/2009*

*Lei n. 8.212, de 24.07.91, 35-A (combinado com o art. 44, parágrafo1. da Lei n. 9.430, de 27.12.96), ambos com redação da MP n. 449 de 04.12.2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27.05.2009.*

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996 50% (75% x 2) 75% - falta de pagamento, de declaração e nos de declaração inexata - Lei 9430/96, art. 44, inciso I:*

*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;*

*Aplicar em dobro - sonegação, fraude ou conluio - Lei 9430/96, art. 44, parágrafo 1º:*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado 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.”*

*“Art . 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art . 72. **Fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art . 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. ”*

Muito embora a penalidade imposta revele que a Autoridade autuante concluiu ter havido CONLUIO entre a empresas que sofreram concomitante ação fiscal, na Resposta da Diligência às fls. 672, fez registro **não foram constituídos autos de infração para a empresa partícipe**. Justificou que não o fizera tendo em vista que o procedimento fiscal naquela empresa **teve o objetivo específico** de coletar informações e documentos:

*“ - Auto(s) de Infração:*

***Não foram constituídos Autos de Infração**, tendo em vista que o MPF de Diligência tinha o objetivo específico de coletar informações e documentos **para subsidiar o procedimento de fiscalização** junto à empresa Calçados D'Luna Ltda e pelo fato da empresa Calçados Gugui Ltda ter atendido ao requisitado pela fiscalização no procedimento de DILIGÊNCIA.”*

Do exposto, se houve conluio constatado não se pode deixar de autuar os partícipes até porque a omissão vislumbra permissão para manutenção das operações tidas como ilícitas .

## **DAS ALEGAÇÕES EM CONTRA-RAZÕES**

As fls 675, a Recorrente interpôs Contra-Razões à Resposta da Diligência e argüiu “ A descaracterização de uma pessoa jurídica não pode se dar de forma súbita, sem que a pessoa jurídica efetivamente atacada (no caso, CALÇADOS GUGUI LTDA) se defenda em **processo administrativo próprio** ”

Na seqüência alegou que “ Portanto, tendo em vista que a fiscalização negou existência de fato de uma pessoa jurídica regularmente constituída (GUGUI), relegando-a a **mero departamento da autuada**, a ausência de defesa da , CALÇADOS GUGUI LTDA em processo administrativo próprio encerra, indubitavelmente, **cerceamento de defesa**. ”

## **DOS RECOLHIMENTOS DA EMPRESA NÃO AUTUADA**

Na forma do texto abaixo transscrito, não tendo logrado êxito em sede de impugnação a Recorrente reiterou em grau de recurso solicitação para **apropriar os valores recolhidos** pela empresa CALÇADOS GUGUI LTDA que o fizera na forma do Regime Simplificado de Tributação - SIMPLES :

*“ Mesmo assim, por máxima cautela e para argumentar, a prevalecer o procedimento levado a efeito para constituição dos créditos tributários lançados no presente auto de infração, consubstanciado na tese de "empresa de fachada" c/c "as duas empresas de fato são uma só", significa dizer que todos os recolhimentos efetuados no regime simplificado são indevidos*

*Em outras palavras, o Fisco, ao requalificar os fatos para considerar as duas empresas como uma só entidade empresarial, reconhece que parte do tributo devido foi efetivamente pago, ainda que por outra entidade ou com outrarubrica.*

*Nesse sentido, no período objeto da fiscalização, os valores recolhidos no" regime tributário simplificado totalizam R\$ 275.062,68 (does. anexo 07 do . Processo nº 11065.723.859/2012-02). Tais valores poderão ser validados/confrontados com o sistema informatizado da RFB*

*Impende ressaltar que compete a Secretaria da Receita Federal<sup>1</sup> fiscalizar as atividades de arrecadação, cobrança, fiscalização e tributação dos tributos federais recolhidos através do Simples Federal (art. 17 da Lei nº 9.317/96) e com o Simples Nacional (art". 33 da LC nº 123/06).(...)*

*Em não sendo acatados os argumentos acima, pelo menos, o montante da 'contribuição patronal previdenciária' inserido no recolhimento unificado do SIMPLES ("INSS/CPP" - R\$ 154.637,68) deverá ser compensado, sob pena da ocorrência de "bis in idem", vedado pelo ordenamento jurídico*

*Nesse sentido, é lícito concluir que o Ente tributante está cobrando mais de um tributo do mesmo contribuinte e sobre o mesmo fato gerador, vez que já havia sido recolhida a parcela de contribuição previdenciária patronal dentro do pagamento único tributário simplificado. A prevalecer o lançamento tributário impugnado, haverá nova exigência, integral, da mesma contribuição, sem contemplar a diferença já recolhida, havendo, portanto, uma sobreposição tributária.*

*De forma incoerente, a autoridade fiscal atribui à impugnante a intenção de fraudar e de se locupletar, de iludir o Fisco, enquanto que ao mesmo tempo procura cobrar duplamente a contribuição previdenciária sem ressalvar "diferenças em favor do contribuinte, ou seja, sem se limitar à diferença daquilo que seria devido caso realmente fossem procedentes suas alegações."*

Entendo pertinente abater os valores recolhidos posto que se fosse caso de terem sido efetuados mediante GPS esses teriam sido apropriados de ofício.

Lido o Relatório Fiscal e compulsado com os autos, **muito embora os razoáveis indícios trazidos à colação**, estes ficaram maculados pelos sobreditos vícios que inquinaram de nulidade o lançamento.

A recorrente argüiu nulidade. Ainda que não o fizesse, a nulidade é matéria de ordem pública. É cediço que, a teor dos arts. 267, § 3º, e 301, § 4º, do CPC – subsidiariamente exortado, as matérias de ordem pública podem e devem ser conhecidas ex officio pelo órgão jurisdicional.

### **DA NULIDADE**

A inteligência do § 1º, II do artigo 59 do decreto 70.235/72, nas circunstâncias, impõe observar a nulidade:

*“Art. 59. São nulos:*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.”.*

Os vícios instalados na produção do auto, em sua dinâmica, caracterizaram defeito de composição insanável que **influíram na solução do litígio**.

Na forma do art. 60 c/c 61, impõe declarar a nulidade:

*“Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

*Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.”*

De tudo que foi exposto, tendo havido convencimento de que a conduta dos agentes, em concurso, configurara materialidade delitiva, a comunhão de desígnios impõe autuar ambos contribuintes infratores. Cumpre, no mínimo, intimar por solidariedade o partícipe sob pena de caracterizar **cerceamento de defesa do único autuado** sem que nos

autos tenha sido oportunizado a devida manifestação do segundo até porque sobre este recai a quase totalidade dos argumentos que motivarem o lançamento. A circunstância descrita inquina de nulidade o crédito constituído.

Na forma do ocorrido, o lançamento em comento restou eivado de **vício material comprometedor do crédito então constituído**

Na hipótese desta Colenda Turma não esposar os argumentos até aqui trazidos, na forma do previsto no § 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/72, adentro ao mérito para dar provimento ao contribuinte:

Art. 59. São nulos:

(..)

§ 3º Quando **puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo** a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. ( Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

## DO MÉRITO

### DA DILIGÊNCIA

Às fls. 662, em 17 de setembro de 2013, na forma da Resolução nº 2403000.185, este Colegiado anui pedido do Relator para os autos retornem em DILIGÊNCIA à origem de modo que fosse providenciada a juntada dos seguintes elementos:

*“Mandado de Procedimento Fiscal – MPF;*

*Relatório Fiscal da ação fiscal;*

*Auto(s) de infração;*

*Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal –TEPF;*

*Informação Fiscal solicitando a EXCLUSÃO DO SIMPLES em razão da atividade fraudulenta;*

*Resposta da Autoridade Administrativa quanto a EXCLUSÃO DO SIMPLES; e*

*Informação se houve IMPUGNAÇÃO da empresa quanto ao ATO DE EXCLUSÃO do SIMPLES, bem como qual é o número do eventual processo onde a empresa estaria refutando a motivação da penalidade lhe imposta.”*

### DA RESPOSTA DA DILIGÊNCIA

Às fls. 672, o Relatório da ação fiscal registra que :

*“Trata-se de MPF de Diligência expedida com o objetivo específico de proceder à coleta de informações e documentos para subsidiar o procedimento de fiscalização junto à empresa Calçados D'Luna Ltda. Assim, através da Diligência fiscal, foram requisitados e obtidos os documentos e informações*

*necessárias. Em relação à empresa Calçados Gugui Ltda não houve lançamento fiscal (Auto de Infração) e, por conseguinte, a necessidade de elaboração de Relatório Fiscal relativo à diligência.*

**- Auto(s) de Infração:**

*Não foram constituídos Autos de Infração, tendo em vista que o MPF de Diligência tinha o objetivo específico de coletar informações e documentos para subsidiar o procedimento de fiscalização junto à empresa Calçados D'Luna Ltda e pelo fato da empresa Calçados Gugui Ltda ter atendido ao requisitado pela fiscalização no procedimento de DILIGÊNCIA.*

***Informação Fiscal solicitando a EXCLUSÃO DO SIMPLES em razão da atividade fraudulenta:***

*A referida Informação Fiscal não foi efetuada tendo em vista que, por ocasião do encerramento da DILIGÊNCIA FISCAL, a empresa já havia sido excluída do SIMPLES NACIONAL, com efeitos a partir de 01/01/2011, por motivo de débito com a Fazenda Pública Federal.*

*Em consulta à Suite de Aplicativos da RFB/Portal de Serviços/Cálculo e Pagamentos/Simples Nacional-Acesso para Entes Federativos, verifica-se que a Calçados Gugui Ltda se encontra excluída do SIMPLES. Incluímos ao processo cópia da consulta do Histórico dos Eventos pelo Simples Nacional às fl. 671.*

***- Resposta da Autoridade Administrativa quanto a EXCLUSÃO DO SIMPLES e Informação se houve IMPUGNAÇÃO da empresa quanto ao ATO DE EXCLUSÃO do SIMPLES, bem como qual é o número do eventual processo onde a empresa estaria refutando a motivação da penalidade lhe imposta:***

*Conforme informamos no item anterior não foi efetuada Informação Fiscal de Exclusão do SIMPLES. Após a exclusão do sistema SIMPLES NACIONAL com efeitos a partir de 01/01/2011, a empresa protocolou, via Internet, nova solicitação em 31/01/2011 que foi indeferida por problemas fiscais (por possuir débitos previdenciários e não previdenciários com a Receita Federal do Brasil)."*

*e a impossibilidade de desconsiderar negócios jurídicos indiretos. Observa, ainda, que a Lei Complementar n.º 104/2001, que abriu a possibilidade de as autoridades administrativas desconsiderarem atos ou negócios dos contribuintes, até a presente data, não se encontra regulamentada por lei ordinária. Logo, não pode servir como embasamento legal para o lançamento ora impugnado.*

Como se vê no destaque abaixo extraído da resposta da Diligência, embora toda a argumentação do mérito do lançamento esteja assentada nos documentos obtidos na diligência realizada na empresa tida como interposta, razão pela qual teriam sido desconsiderados os atos por ela praticados em relação ao recorrente, nenhuma penalidade fora imposta à diligenciada. A empresa sequer fora notificada de que seus atos em relação à autuada

teriam sido invalidados. Desse modo, os argumentos do mérito no lançamento se apresentam mitigados :

*"Em relação à empresa Calçados Gugui Ltda não houve lançamento fiscal (Auto de Infração) e, por conseguinte, a necessidade de elaboração de Relatório Fiscal relativo à diligência.*

**- Auto(s) de Infração:**

***Não foram constituídos Autos de Infração**, tendo em vista que o MPF de Diligência tinha o objetivo específico de coletar informações e documentos para subsidiar o procedimento de fiscalização junto à empresa Calçados D'Luna Ltda e pelo fato da empresa Calçados Gugui Ltda ter atendido ao requisitado pela fiscalização no procedimento de DILIGÊNCIA.*

***Informação Fiscal solicitando a EXCLUSÃO DO SIMPLES em razão da atividade fraudulenta:***

*A referida Informação Fiscal não foi efetuada tendo em vista que, por ocasião do encerramento da DILIGÊNCIA FISCAL, a empresa já havia sido excluída do SIMPLES NACIONAL, com efeitos a partir de 01/01/2011, por motivo de débito com a Fazenda Pública Federal."*

**DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN**

Não obstante o sobredito, é compulsório observar o contido na previsão do Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional - CTN ressaltando que a **Autoridade Administrativa** poderá **desconsiderar atos ou negócios jurídicos** praticados com a finalidade de **dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo** ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, **observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária**. ( Incluído pela Lcp n 104, de 10.1:

*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;*

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

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de **dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo** ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, **observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária**. ( Incluído pela Lcp n 104, de 10.1.2001)*

Deveras, incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001, o Parágrafo Único do art. 116 admite que autoridade administrativa desconsidere **atos ou negócios jurídicos** praticados com a finalidade de **dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo** ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, **entretanto determina** que sejam **observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária**. Desse modo, **ainda que se**

**configure fortes indícios o lançamento não prospera em razão de que se impõe à Autoridade Administrativa observar norma específica ainda por ser estabelecida.**

### **DA ECONOMIA PROCESSUAL**

De tudo que foi exposto, por economia processual, deixo de enfrentar demais alegações do mérito.

### **CONCLUSÃO**

Conheço do Recurso para NO MÉRITO DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza - Relator