



<b>Processo nº</b>	11065.723860/2012-29
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2301-010.767 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	07 de agosto de 2023
<b>Recorrente</b>	CALÇADOS DLUNA LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/11/2008 a 31/12/2008

PREJUDICIAL DE MÉRITO. JULGAMENTO EM CONJUNTO DE PROCESSOS CONEXOS.

Não há prejuízo à segurança jurídica e nem implica em nulidade o julgamento de processos conexos em ocasiões distintas. A harmonização de decisões conflitantes deve ocorrer nos termos da norma processual específica.

NORMA ANTIELISIVA. INTERPOSTA PESSOA. NECESSIDADE DE DESENQUADRAMENTO DO SIMPLES.

Para efeito de aplicação da norma antielisiva prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, é desnecessário o prévio desenquadramento da empresa interposta no Simples.

TERCEIRIZAÇÃO. INTERPOSTA PESSOA.

Não configura terceirização a atribuição fictícia de atividades empresariais a outra pessoa jurídica.

SÚMULA TST Nº 331. APLICAÇÃO

A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Comprovada a ocorrência de sonegação, nos termos definidos em lei, a multa de ofício deve ser aplicada em dobro.

COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS RECOLHIDOS PELA PESSOA INTERPOSTA. IMPOSSIBILIDADE. LIMITES DA LIDE. COMPETÊNCIA DO JULGADOR. LEGITIMIDADE ATIVA.

Descabe ao julgador administrativo a homologação ou autorização de compensação de tributos se o objeto da lide é o lançamento, e não a sua liquidação. Carece de legitimidade ativa o contribuinte para pleitear o indébito de tributos pagos por pessoa jurídica interposta que possua personalidade própria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flávia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Joao Mauricio Vital.

## Relatório

Tratam-se de autos de infração de contribuição previdenciária, parte patronal, Debcad nº 51.014.946-4, contribuição a Terceiros, Debcad nº 51.014.947-2, incidentes sobre remuneração paga a segurados registados em interpresa pessoa jurídica, além da multa por erro em Gfip (CFL-30), Debcad nº 51.014.948-0. Os lançamentos abrangem o período de 01/2009 a 12/2009.

O lançamento foi parcialmente impugnado (e-fls. 568 a 594), deixando-se de contestar a multa isolada constante do Debcad nº 51.014.948-0. A impugnação foi considerada improcedente (e-fls. 598 a 620).

Manejou-se recurso voluntário (e-fls. 630 a 661) que em que se arguiu:

- a) a necessidade de julgamento conjunto dos processos resultantes da mesma ação fiscal, de modo a preservar a segurança jurídica e evitar o risco de decisões conflitantes;
- b) a nulidade do lançamento por irregularidades no MPF;
- c) a nulidade do lançamento por ausência de Ato Declaratório de Exclusão do SIMPLES para lançamento a partir da desconsideração da personalidade jurídica da empresa enquadrada no regime simplificado;
- d) a nulidade por vícios de motivação e deficiência na descrição dos fatos;
- e) no mérito, que a terceirização das atividades de produção é legítima e que os indícios apontados pela Autoridade Lançadora não são suficientes para descharacterizar a sua licitude;
- f) a inaplicabilidade da Súmula 331 do TST;
- g) que haveria razões empresariais para descentralizar a produção e que a terceirização da produção não implicou em fraude, pois somente se procurou organizar as atividades de modo menos oneroso do ponto de vista fiscal;
- h) que cada uma das empresas assumia os riscos do seu próprio negócio;

- i) a impossibilidade de desconsiderar negócios jurídicos indiretos;
- j) a inexistência de dolo e a falta de comprovação de evidente intuito de fraude para a qualificação da multa;
- k) a compensação dos valores recolhidos pela empresa contratada na sistemática do Simples.

O julgamento do recurso voluntário foi convertido em diligência para que o processo fosse instruído com partes requeridas pelo relator (e-fls. 662 a 668).

Cumprida a diligência e dela cientificado o recorrente, que sobre ela se manifestou (e-fls. 675 e 676), o recurso voluntário foi julgado em sessão plenária de 10/09/2014, prolatando-se o Acórdão nº 2403-002.705 (e-fls. 678 a 707), que foi integrado pelo Acórdão de Embargos nº 2301-005.984, de 08/04/2019 (e-fls. 721 a 724) assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**PREVIDENCIÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS.**

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.

Em 06/11/2019, o recorrente tomou ciência (e-fl. 850) dos acórdãos nº 2403-002.705 e nº 2301-005.984 e apresentou embargos (e-fls. 853 a 855), que foram rejeitados (e-fls. 868 a 872). Apresentou, também, contrarrazões ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 862 a 865).

A Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (e-fls. 726 a 738), ao qual foi dado provimento, nos termos do Acórdão nº 9202-010.125, da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF (e-fls. 883 a 894), que determinou *o retorno dos autos ao Colegiado de origem, para apreciação das demais questões do Recurso Voluntário.*

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

### **1 Do conhecimento e das preliminares**

O Acórdão nº 2403-002.705, de 10/09/2014, integrado pelo Acórdão de Embargos nº 2301-005.984, de 08/04/2019, deu provimento ao recurso por considerar que a aplicação da norma antielisiva prevista no art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN dependeria da edição de lei ordinária que estabelecesse os procedimentos. Ocorre que, em sede de recurso especial, a matéria de foi decidida no Acórdão nº 9202-010.125, de 23/09/2021, da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, que assentou a plena aplicabilidade da norma independentemente da edição de lei ordinária e determinou retorno ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do Recurso Voluntário.

No despacho que admitiu o recurso especial apresentado pela PGFN, foi delimitada a matéria a ser decidida pela CSRF na análise do recurso especial:

Destarte, deve-se dar seguimento ao especial para que se rediscuta a matéria aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN para desconsideração de atos de negócios jurídicos.

Consta do Acórdão nº 9202-010.125 que o recurso especial apresentado visou a *rediscutir a aplicação do parágrafo único, do art. 116, do CTN para desconsideração de atos de negócios jurídicos* (grifo do original).

Percebe-se que CSRF limitou-se a decidir sobre a aplicação do art. 116 do CTN, não se referindo a qualquer outra decisão contida no Acórdão nº 2403-002.705; portanto, as demais decisões nele proferidas permanecem válidas e não podem ser modificadas por este colegiado, pois tanto o recurso especial apresentado quanto o acórdão que lhe sobreveio não se referiram a matéria diversa da aplicação da norma antielisiva.

Por outro lado, o Acórdão nº 2403-002.705 consignou as decisões tanto do conhecimento quanto das preliminares, tendo, o relator, sido vencido quanto às preliminares. Porém, foi vencedor no mérito ao afastar a norma antielisiva, mas registrou não ter prosseguido na análise das demais questões de mérito por economia processual:

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.

É relevante destacar que, conforme fundamentos do Acórdão nº 2301-005.984, proferido em face dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, o colegiado teria apreciado, além do conhecimento do recurso, as seguintes questões:

A contradição, que também vislumbra, pode ser sanada com a informação dada pelo relator na sua análise dos embargos (e-fls. 1443 a 1451). Ali, o relator esclareceu:

*Discordando do i. Embargante trago os tópicos que foram abordados na preliminar de nulidade em que eu fui vencido bem como os abordados no enfrentamento do mérito quando entendi que os pontos centrais foram enfrentados dispensando atacar os demais alegados na longa peça recursal.*

*Como abaixo se vê, não existem elementos comuns entre os (sic) argumentos de nulidade e os (sic) de mérito enfrentados na condução do voto, senão vejamos :*

*tópicos enfrentados na apreciação da PRELIMINAR DE NULIDADE:*

*procedimento fiscal: fiscalização;*

*cessão de mão de obra;*

*retenção;*

*período anterior ao crédito constituído;*

*solidariedade;*

*ausência de autuação da interposta pessoa; e recolhimentos da empresa não autuada;*

*Tópicos enfrentados na apreciação do MÉRITO:*

*resposta da diligência; e*

*artigo 116 do código tributário nacional – ctn.*

Vê-se que o relator abordou a nulidade nas preliminares e, no mérito, entendeu ser improcedente o lançamento porque a Autoridade Lançadora não poderia ter aplicado o parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 Código Tributário Nacional (CTN) , pois sua eficácia dependeria de norma específica ainda a ser estabelecida (e-fl. 1433).

Em 06/11/2019, o recorrente tomou ciência dos acórdãos nº 2403-002.705 e nº 2301-005.984 e apresentou embargos, que foram rejeitados. Desse modo, as conclusões havidas nos dois acórdãos fizeram coisa julgada administrativa, com exceção daquela revista pela CSRF no Acórdão nº 9202-010.125; ou seja, a aplicação da norma antielisiva.

Portanto, deixo de apreciar as seguintes questões já decididas definitivamente no Acórdão nº 2403-002.705:

- a) o conhecimento do recurso, porque já foi integralmente conhecido;
- b) as questões preliminares relacionadas ao procedimento fiscal, inclusive quanto ao MPF, e relacionadas à cessão de mão-de-obra, à retenção, ao período anterior ao crédito constituído, à solidariedade e à ausência de autuação da interpresa pessoa e recolhimentos da empresa não autuada;
- c) o pedido de compensação com os recolhimentos do Simples efetuados pela empresa contratada, porque foi objeto de deliberação específica entre as preliminares analisadas pelo colegiado, que autorizou a compensação (e-fl. 1429 e 1430), e
- d) a questão relacionada à resposta à diligência.

Além disso, deixo também de apreciar a aplicação do art. 116 do CTN, porque já foi resolvida pela CSRF no Acórdão nº 9202-010.125.

Registro que o lançamento da multa isolada não foi contestado na impugnação.

Por conseguinte, as matérias que foram devolvidas a este colegiado são as de mérito ainda não apreciadas. Além delas, percebo que o acórdão não discorreu sobre as seguintes preliminares: 1) o julgamento conjunto dos processos resultantes da mesma ação fiscal; 2) a nulidade do lançamento por ausência de ato declaratório de exclusão do Simples da empresa contratada, e 3) a nulidade por vícios de motivação e deficiência na descrição dos fatos.

## 2 Preliminares

### 2.1 DO JULGAMENTO CONJUNTO DOS PROCESSOS

O recorrente alegou que os processos resultantes da mesma ação fiscal deveriam ser julgados em conjunto para se evitar decisões conflitantes, em homenagem ao princípio da segurança jurídica.

Rejeito o pedido porque descabe a alegação de ofensa à segurança jurídica se distintos colegiados decidirem de forma diversa sobre os mesmos, uma vez que o julgador é livre para formar o seu convencimento como bem preconiza o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1976.

Ademais, eventuais divergências jurisprudenciais encontram remédio nas regras processuais, sendo possível a interposição de recurso especial se presentes os requisitos.

## 2.2 DA NULIDADE POR AUSÊNCIA DE ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES

O recorrente alegou que, para se admitir a tese da Autoridade Lançadora de que os empregados da empresa contratada, optante pelo Simples, fossem considerados como seus próprios segurados deveria ter havido a desconsideração da personalidade jurídica da empresa contratada e o seu desenquadramento do Simples.

Entendo de forma diversa. O lançamento em questão refere-se à empresa contratante, não se condicionando em nada à condição jurídica da empresa contratada. A manutenção, ou não, da empresa contratada no Simples não é requisitos para a aplicação, na empresa contratante, do parágrafo único do art. 116 do CTN, que autoriza a desconsideração de atos ou negócios cuja finalidade tenha sido dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou os elementos constitutivos da obrigação tributária, dentre eles a definição do sujeito passivo.

A Autoridade Lançadora simplesmente considerou, para efeitos tributários, que os empregados da empresa Gugui eram segurados da recorrente. Afastou-se o fato dissimulador para se enxergar e tributar o fato simulado.

## 2.3 DA NULIDADE VÍCIOS DE MOTIVAÇÃO E DEFICIÊNCIA NA DESCRIÇÃO DOS FATOS

O recorrente alegou que o lançamento não teria sido motivado e que os fatos que o ensejaram não estariam plenamente descritos.

Ora, o Relatório Fiscal é pródigo em descrever, à minúcia, os fatos geradores e as razões do lançamento.

Quanto aos fatos geradores, estão bem descritos no item 3 e, essencialmente, corresponderam, no seu aspectos materiais, na relação de trabalho entre os empregados registrados na empresa Gugui e a recorrente, amplamente demonstrada pela constelação de indícios que enumera. No aspecto quantitativo, os fatos geradores foram as remunerações pagas àqueles trabalhadores apuradas por aferição indireta com base nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – Gfip e folhas de pagamentos da empresa Gugui.

## 3 Mérito

Segundo o relatório fiscal, a recorrente teria utilizado de empresa interposta para contratar mão-de-obra, de modo a se evadir das obrigações tributárias, em especial a contribuição previdenciária incidente sobre salários.

A sustentar sua conclusão, a Autoridade Lançadora se fundou nos seguintes fatos:

- a) a empresa Gugui foi criada em 2005, ao lado da empresa D'Luna, como optante pelo Simples, com o mesmo objeto social da empresa D'Luna e os sócios de ambas as empresas eram irmãos;
- b) a partir de 2006, os empregados que trabalhavam para a recorrente foram vinculados à empresa Gugui;
- c) a Gugui realizava todo o processo fabril, embora não tivesse máquinas em seu patrimônio e nem gastos com energia elétrica;
- d) havia confusão financeira entre as duas empresas, com empréstimos, pagamentos mútuos de contas e transferências de recursos,

Concluiu, pois, a Autoridade Lançadora, pela ocorrência de abuso de forma, abuso de direito e simulação.

Essencialmente, o recorrente alegou que nada houve de ilegal na criação da empresa Gugui e na terceirização das suas atividades finalísticas.

A decisão de primeira instância administrativa manteve o lançamento.

Entendo que não há reparos a fazer na decisão recorrida. A constelação de indícios aponta para ação dolosa tendente a ocultar as circunstâncias materiais do fato gerador, em especial a definição do sujeito passivo. Por esse motivo, mantenho a decisão recorrida pelos seus fundamentos abaixo transcritos, que admito como meus:

No mérito, como referido, a impugnante examina os indícios considerados na ação fiscal, bem assim outros aspectos relevantes, não observados pela autoridade lançadora, além das multas aplicadas. Postula, ainda, a compensação dos valores recolhidos na sistemática de tributação estabelecida pelo Simples.

No tocante aos indícios considerados na ação fiscal, cumpre observar, antes de mais nada, que a terceirização da atividade-fim da impugnante, que nada mais é do que a contratação de trabalhadores por empresa interposta, ou seja, a conhecida “marchandise”, amplamente repudiada pelo Judiciário Trabalhista, não pode ser admitida, **por ilegal**. Veja-se, nesse sentido, o enunciado da Súmula n.º 331, do Tribunal Superior do Trabalho, “verbis”: (grifo do original.)

*CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31/05/2011*

*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 n.º 6.019, de 03/01/1974). – Grifou-se.*

Não é possível, destarte, concordar com a impugnante, no sentido de que a terceirização de suas atividades produtivas, **mediante a utilização de empresa interposta**, encontrar-se-ia respaldada e em perfeita consonância com as leis vigentes no País.

Quanto ao item IV da Súmula n.º 331, em sua nova redação, não tem ele aplicação ao caso em tela, na medida em que se refere a assunto diverso, qual seja a responsabilidade do tomador dos serviços quanto ao inadimplemento das obrigações trabalhistas por parte do empregador.

Em relação à Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001 – que, dentre outras alterações, incluiu o parágrafo único ao artigo 116 do CTN –, nada há a examinar, uma vez que nem esse diploma legal, nem o parágrafo único do mencionado artigo 116, foram utilizados como fundamento legal para os lançamentos, conforme se observa mediante exame dos anexos Fundamentos Legais do Débito - FLDs (fls. 10/12 e 17/19).

Assim também no que pertine à referência feita a esse dispositivo legal, no item 7 do Relatório Fiscal (fls. 37/39), em que a autoridade lançadora limita-se, tão-somente, a transcrever trecho do livro “Processo Administrativo Tributário”, de Deonísio Koch, em que este, examinando a matéria, reproduz a seguinte lição de Vittorio Cassone, “in verbis”:

*É mais do que evidente que a autoridade administrativa poderá desconsiderar o ato ou negócio jurídico, se dissimulados. Pode agora, com esta nova norma, e podia antes, pois nessa tarefa, é ela investida do poder (art. 2.º da CF), e no dever (de constituir o crédito tributário – art. 142 CTN), sob pena de responsabilidade funcional (art 142, par. único, CTN). Esse poder-dever existe independentemente da LC n.º 104 (...). – Grifou-se.*

Os lançamentos efetuados, portanto, não tiveram embasamento legal no parágrafo único do artigo 116 do CTN, introduzido pela LC n.º 104/2001.

Dos objetivos sociais (Grifo do original.)

Inicialmente, quanto aos objetivos sociais, examinados os contratos sociais e alterações da Calçados D'Luna Ltda. (fls. 43/59) e da Calçados Gugui Ltda. (fls. 168/174), verifica-se a seguinte situação:

a) Calçados D'Luna Ltda.:

A sociedade tem por objetivo social: a) A fabricação e comercialização de calçados suas partes e componentes; b) A industrialização por encomenda de calçados e suas partes; c) A fabricação de artefatos diversos de plásticos.

b) Calçados Gugui Ltda.:

A sociedade terá por objetivo social: a) A fabricação e comercialização de calçados suas partes e componentes; b) A industrialização por encomenda de calçados e suas partes; c) A fabricação de artefatos diversos de plásticos.

Portanto, os objetivos sociais de ambas as empresas, conforme previstos nos respectivos atos constitutivos, **são idênticos**. (Grifo do original.)

Quanto às atividades efetivamente desenvolvidas por uma e outra empresa, observa-se que concordam a impugnante e a autoridade lançadora: enquanto a impugnante seria fabricante de calçados, detentora de marcas próprias e responsável pelo desenvolvimento de coleções, fabricação e comercialização; a Calçados Gugui Ltda. dedicar-se-ia, de fato, à execução de determinadas etapas do processo industrial, inseridas na cadeia produtiva do calçado.

Essa repartição do processo produtivo, todavia, constitui o primeiro elemento comprobatório de que o processo de industrialização do calçado foi, efetivamente, cedido, e repassado em parte para a empresa interposta. Observe-se, ainda, que a etapa do processo de industrialização assim repassada era até então executada pela própria impugnante.

De qualquer sorte, as atividades das empresas não eram distintas, como pretende a impugnante, mas, sim, **complementares**. (Grifo do original.)

Do domicílio fiscal (Grifo do original.)

Quanto ao domicílio fiscal, melhor dizendo, quanto à localização dos estabelecimentos da impugnante e da Calçados Gugui Ltda., verifica-se que ambas localizavam-se na Rodovia RS 239, km 71, no município de Rolante, RS, aquela no número 600, esta última no número 586.

Esta situação de proximidade pode ser comprovada tanto pelas fotos obtidas no “Google Map” (fls. 03/04 do Relatório Fiscal), quanto por aquela colacionada pela impugnante à fl. 609.

Efetivamente, inexiste vedação legal a que duas ou mais empresas operem na mesma área geográfica ou no mesmo complexo industrial. Não se pode, contudo, deixar de considerar, a um, que a Fiscalização, em se dirigindo ao estabelecimento da impugnante, no número 600 da Rodovia RS 239, km 71, em Rolante, RS, para entrega do TIPF, lá também efetuou a entrega do Termo de Início de Procedimento Fiscal da Calçados Gugui Ltda.; a dois, que os termos em questão (fls. 66/67 e 166/167) foram recebidos por Gustavo Timmen Schmidt e Guilherme Timmen Schmidt, sócios administradores, respectivamente, da impugnante e da Calçados Gugui Ltda.; a três, que nas notas fiscais Calçados Gugui Ltda., embora esta possuísse seu próprio número de telefone, consta impresso o da impugnante.

Quanto a este último aspecto – número do telefone da impugnante impresso nas notas fiscais da Calçados Gugui Ltda. –, não há como aceitar-se a pecha de “extremo apego ao formalismo”, assacada contra a Fiscalização.

Embora a semelhança de leiaute das notas fiscais e o fato de os talonários haverem sido confeccionados pelo mesmo estabelecimento gráfico (Gráfica Grafileg Ltda.), não há como admitir-se tenha o suposto erro na confecção desses documentos ocorrido, sem

qualquer reclamação por parte da Calçados Gugui Ltda., em pelo menos duas diferentes impressões de notas fiscais: uma efetuada em setembro de 2006 (notas fiscais 251 a 350), outra, em janeiro de 2008 (notas fiscais 351 a 450), conforme se verifica no rodapé dos documentos de fls. 351/352.

Dos quadros societários (Grifo do original.)

Quanto à composição dos quadros societários das empresas, verifica-se, primeiramente, quanto à Calçados D'Luna Ltda., que esta, conforme alteração de contrato social de 24 de junho de 2004, tinha como sócios Harald Ocirio Kappel, Geraldo José Schmidt e Gustavo Timmen Schmidt. Posteriormente, com a alteração de contrato social de 13 de julho de 2004 – antes, portanto, da constituição da Calçados Gugui Ltda. –, retirou-se da sociedade Harald Ocirio Kappel, nela permanecendo Geraldo José Schmidt e Gustavo Timmen Schmidt, ambos sócios administradores da empresa.

Quanto à Calçados Gugui Ltda., esta teve como sócios, desde sua constituição, Gustavo Timmen Schmidt – também sócio da impugnante – e Guilherme Timmen Schmidt, ambos sócios administradores da empresa.

Acresça-se que Gustavo Timmen Schmidt e Guilherme Timmen Schmidt são irmãos, ambos filhos de Geraldo José Schmidt.

Trata-se, como se observa, de empresas de caráter familiar, em que se verifica, não só a presença de um sócio comum a ambas, mas um forte vínculo familiar entre todos os sócios – o que, embora não seja ilegal, confirma a existência de um único comando tanto para a impugnante, quanto para a Calçados Gugui Ltda.

Da relação faturamento x custo da mão-de-obra (Grifo do original.)

Quanto à relação entre o faturamento e o custo da mão-de-obra das empresas, há que se concordar com a impugnante quando esta afirma que, em razão da terceirização, o custo com pessoal representa um menor peso em relação ao seu faturamento, enquanto que para a Calçados Gugui Ltda., como empresa especializada na prestação de serviços de industrialização por encomenda, cuja execução exige menos produtos intermediários e mais empregados, o custo com pessoal apresenta, logicamente, um maior peso em relação ao custo total de sua atividade.

Não é esta, todavia, a questão efetivamente posta pela autoridade lançadora, que analisa, nos subitens 3.6 e 3.7 do Relatório Fiscal, não apenas as quantidades de segurados empregados a serviço de uma e outra empresa, bem assim a migração dos trabalhadores da impugnante para a Calçados Gugui Ltda., nos exercícios de 2005 a 2009, mas também a relação inversa verificada, nesse mesmo período, entre o número de trabalhadores e o faturamento dessas empresas.

No caso em tela, observa-se que a impugnante, durante o exercício de 2005 – antes, portanto, do início das atividades da Calçados Gugui Ltda. –, apresentou um número médio mensal de **225,58** segurados empregados a seu serviço. (Grifo do original.)

Em janeiro de 2006, primeiro mês de atividade da Calçados Gugui Ltda., contudo, a impugnante contava apenas **28** segurados empregados a seu serviço, enquanto que a Calçados Gugui Ltda. já possuía **211** segurados empregados – dos quais **204** oriundos da própria Calçados D'Luna Ltda. Veja-se, nesse sentido, o Anexo 3 - Relação de Empregados que Migraram da Calçados D'Luna Ltda. para a Calçados Gugui (fls. 155/163). (Grifo do original.)

Essas quantidades de trabalhadores conservaram-se relativamente estáveis ao longo dos exercícios de 2006 a 2009, em que a impugnante manteve respectivamente uma média mensal de **21,75, 22,17, 18,25 e 16,83** trabalhadores a seu serviço, enquanto que na Calçados Gugui Ltda. essa média ficou em **211,58, 205,33, 214,83 e 123,08** segurados empregados contratados, respectivamente. (Grifo do original.)

Observe-se que, a partir de abril de 2009, o quadro total de trabalhadores da Calçados Gugui Ltda. foi sendo paulatinamente reduzido, extinguindo-se em novembro desse mesmo ano. A contar de dezembro de 2009, não mais constam segurados empregados a serviço dessa empresa.

Observe-se, ainda, **a um**, que os segurados empregados que passaram da impugnante para a Calçados Gugui Ltda. continuaram trabalhando no mesmo local, conforme restou claro quando examinada a questão da localização dos estabelecimentos dessas empresas; e, **a dois**, que a autoridade lançadora verificou casos de trabalhadores que, na mesma data, foram demitidos da Calçados D'Luna Ltda. e admitidos na Calçados Gugui Ltda. Veja-se, nesse sentido, as consultas ao Cadastro Nacional de Informações Sociais - CNIS Cidadão (fls. 356/393), colhidas por amostragem, além das Fichas de Registro de Empregados de fls. 457/474. (Grifo do original.)

No que pertine ao número de empregados e o faturamento das empresas – em relação aos quais a impugnante não aponta qualquer incorreção –, no período de 2005 a 2008, em que a média de segurados empregados de ambas manteve-se praticamente constante, verifica-se que enquanto o faturamento da impugnante aumentou ano a ano, o faturamento da Calçados Gugui Ltda. aumentou de 2006 para 2007, reduzindo-se a partir de 2008 – mas sempre mantendo-se abaixo, como observa a autoridade lançadora, do limite de receita para enquadramento no Simples.

No exercício de 2009, tanto o número de empregados, quanto o faturamento das empresas, reduziram-se substancialmente.

Finalmente, quanto ao faturamento e a massa salarial das empresas, observa-se que, na impugnante, a relação entre essas grandezas, que em 2005 ficara em **11,46%**, reduziu-se para **1,29%, 1,26%, 1,09% e 1,94%**, nos exercícios de 2006 a 2009, respectivamente. Por outras palavras, a sua despesa com pessoal, que em 2005 representava **11,46%** do seu faturamento, reduziu-se nos exercícios de 2006 a 2009, passando a representar tão-somente **1,29%, 1,26%, 1,09% e 1,94%** desse faturamento.

Já na Calçados Gugui Ltda., para o mesmo período, essa relação ficou em **88,32%, 74,96%, 87,49% e 67,86%**, respectivamente, i.e., nos exercícios de 2006 a 2009, a despesa com pessoal dessa empresa representou, respectivamente, **88,32%, 74,96%, 87,49% e 67,86%** do seu faturamento.

Quanto às compras de matérias-primas, observe-se, apenas, que estas foram efetuadas pela própria impugnante, que posteriormente às remetia para serem industrializadas pela Calçados Gugui Ltda.

Da exclusividade nas atividades (Grifo do original.)

As receitas da Calçados Gugui Ltda. decorrem exclusivamente de serviços de industrialização por encomenda prestados para a impugnante. É o que se verifica no Anexo 4 - Relação de Notas Fiscais Emitidas pela Calçados Gugui Ltda. (fls. 164/165), elaborado com base nas notas fiscais apresentadas, e abrangendo as competências janeiro de 2008, julho de 2008, novembro de 2008, janeiro de 2009, abril de 2009 e julho de 2009.

Veja-se, também, nesse sentido, as cópias do Razão da Calçados Gugui Ltda., concernentes à conta contábil 31.01.01.00300 - Serviços Prestados P/Terceiros (fls. 394/399), que comprovam a exclusividade da prestação de serviços para a impugnante no período de janeiro de 2008 a julho de 2009.

Ainda assim, no exercício 2009, a soma das notas fiscais relativas a mão de-obra emitidas para a Calçados D'Luna Ltda. correspondeu a 88% do faturamento da Calçados Gugui Ltda.

De outra parte, desimporta, para o deslinde da controvérsia, que jamais tenha havido exclusividade da impugnante na tomada dos serviços junto à Calçados Gugui Ltda., ou que outras empresas também tenham executado, para a impugnante, a mesma etapa/fase do processo de industrialização realizada pela Calçados Gugui Ltda., ou mesmo que, a partir de agosto de 2009, quase ao encerramento de suas atividades, tenha esta última passado a prestar serviços de industrialização para outras empresas: a questão em foco diz respeito, apenas, aos serviços prestados pela Calçados Gugui Ltda. para a impugnante, de forma exclusiva, e a consequente dependência econômica da Calçados Gugui Ltda. em relação à Calçados D'Luna Ltda.

Também não procede a pretensão da impugnante quanto à exclusão dos períodos nos quais não teria havido emissão de notas fiscais da Calçados Gugui Ltda. para ela. E isto, **a um**, porque o processo de industrialização é contínuo, ocorrendo a emissão do necessário documento fiscal, no caso, somente quando da devolução das mercadorias recebidas para fins de industrialização; e, **a dois**, porque a questão examinada não diz respeito apenas aos serviços supostamente prestados pela Calçados Gugui Ltda. à impugnante, mas ao sistema estabelecido entre as duas empresas, em que aquela funciona como empresa interposta na contratação de trabalhadores que, efetivamente, prestam serviços para a Calçados D'Luna Ltda. (Grifo do original.)

Da inexistência de maquinário próprio e custos com a produção (Grifo do original.)

A alegação da impugnante no sentido de que as máquinas utilizadas na produção seriam de sua propriedade e que as teria cedido em comodato à Calçados Gugui Ltda. – vale dizer, **gratuitamente**, conforme definição do contrato de comodato contida no artigo 579 do vigente Código Civil – não se sustenta, na medida em que não se coaduna com as práticas negociais normalmente observadas entre empresas comerciais ou industriais. Também não se verifica semelhante cuidado, por parte da impugnante, em garantir a produção e a qualidade relativamente às demais empresas lhe prestam serviços – as quais, eventualmente também desprovidas de maquinário próprio, atualizado do ponto de vista tecnológico, igualmente correriam o risco de danificar a matéria-prima que lhes fosse encaminhada. (Grifo do original.)

À evidência, tais cuidados bem demonstram o interesse da impugnante, não na produção, ou na efetiva industrialização por encomenda, mas tão-somente no que respeita ao fornecimento de mão-de-obra pela Calçados Gugui Ltda., na condição de empresa interposta.

Assim também quanto aos custos de produção, inclusive energia elétrica, que correm todos por conta da impugnante, conforme se verifica pelos demonstrativos contábeis de fls. 421/444.

Quanto às despesas suportadas pela Calçados Gugui Ltda., verifica-se, pelo Razão Analítico de fls. 1112/1116, que se tratam ~~se tratam~~ de pagamentos concernentes a algumas reclamatórias trabalhistas (Grupo 4.1.03.01, Conta 4.1.03.01.00307) e de despesas administrativas (Grupo 4.1.04.01), abrangendo telefone (Conta 4.1.04.01.00090), material de expediente (Conta 4.1.04.01.00095) e serviços contábeis (Conta 4.1.04.01.00311), todas de reduzido montante. (Tachado do original.)

Dos aportes financeiros (Grifo do original.)

Em relação aos aportes financeiros, verifica-se, conforme subitem 3.10 do Relatório Fiscal, que a autoridade lançadora constatou, por meio da análise dos respectivos registros contábeis, a existência de “uma forte relação de dependência econômica e financeira” entre a impugnante e a Calçados Gugui Ltda., consistente na transferência de recursos de uma para outra empresa – o que, em seu entender, reforça a convicção de que as duas empresas são de fato uma só, com um caixa único.

Observa-se aqui, como já visto ao examinar-se as questões dos quadros societários das empresas e da inexistência de maquinário próprio e custos com a produção por parte da Calçados Gugui Ltda., a existência de um comando único para ambas as empresas, devido ao vínculo afetivo/familiar existente entre os seus sócios, como se estas compusessem uma única sociedade, cindida apenas com o objetivo de que uma delas, funcionando como empresa interposta, fornecesse mão-de-obra para a outra, aproveitando o benefício da tributação mais favorecida estabelecida pelo Simples Federal e Simples Nacional.

Aliás, chama a atenção, no caso, a situação apontada pela autoridade lançadora, no subitem 3.10.3 do Relatório Fiscal, em que a Calçados Gugui Ltda., embora o seu menor porte e capacidade financeira, obteve, em junho de 2008, dois empréstimos junto à Caixa Econômica Federal, transferindo-os imediatamente para a impugnante.

Ainda em relação a esses empréstimos, registre-se que, conforme demonstrativos contábeis de fls. 421/456, a Calçados Gugui Ltda., que já vinha de 2007 com um

prejuízo acumulado de R\$ 310.281,76, no exercício de 2008 apresentou um prejuízo líquido de R\$ 218.615,33; já a impugnante, que em 2007 acumulara um lucro de R\$ 697.506,85, apresentou um lucro líquido de R\$ 300.654,64 em 2008.

No exercício de 2009, ambas as empresas apresentaram lucro, embora a Calçados Gugui Ltda. ainda permanecesse com prejuízos acumulados.

Quanto a haverem tais aportes sido devidamente contabilizados como empréstimos e pagos periodicamente, isso em nada modifica a situação – até porque tais transferências de recursos foram localizadas na contabilidade das empresas.

Dos mesmos contadores (Grifo do original.)

Quanto à utilização dos mesmos contadores, por ambas as empresas, a única ilação que, em princípio, poder-se-ia fazer seria a de que isso facilitaria o trâmite no registro contábil das operações entre a impugnante e a Calçados Gugui Ltda.

De qualquer sorte, a autoridade lançadora, no subitem 3.5 do Relatório Fiscal, limita-se a apontar essa situação, sem fazer qualquer outra referência quanto a esse fato.

No tocante à declaração de fl. 1110, ela apenas confirma a observação feita pela Fiscalização.

**Assim colocada a questão**, examinados os indícios considerados pela autoridade lançadora, conclui-se que a empresa Calçados Gugui Ltda. não é, de fato, independente em relação à Calçados D'Luna Ltda. E isto, tendo em vista, **primeiro**, as estreitas relações de parentesco existentes entre os sócios dessas empresas, além da existência de um sócio em comum a ambas, o que bem demonstra a sua unidade de administração. (Grifo do original.)

**Segundo:** o processo desenvolvido entre o final de 2005 e o início de 2006, com a criação da Calçados Gugui Ltda., estabelecida no mesmo local e com objetivo social idêntico ao da Calçados D'Luna Ltda., embora, de fato, direcionada para a execução de uma parte específica do processo de industrialização de calçados, que até então era executada pela impugnante. Acresça-se a isto que a Calçados Gugui Ltda., em seu de primeiro mês de atividade, janeiro de 2006, admitiu **211** segurados empregados, dos quais **204** oriundos da Calçados D'Luna Ltda. – que ficou com apenas **28** trabalhadores a seu serviço. (Grifo do original.)

Observe-se, ainda, **a um**, que os segurados empregados que passaram da impugnante para a Calçados Gugui Ltda. continuaram trabalhando no mesmo local; e, **a dois**, que houve casos em que trabalhadores foram demitidos da Calçados D'Luna Ltda. e, na mesma data, admitidos na Calçados Gugui Ltda. (Grifo do original.)

**Terceiro:** a média mensal de segurados empregados a serviço da impugnante, que, durante o exercício de 2005 – antes, portanto, do início das atividades da Calçados Gugui Ltda. –, havia sido de **225,58** trabalhadores, restou reduzida, ao longo dos exercícios de 2006 a 2009, para **21,75, 22,17, 18,25 e 16,83** trabalhadores por mês, respectivamente; já a média mensal de segurados empregados a serviço da Calçados Gugui Ltda., nesses mesmos exercícios, ficou em **211,58, 205,33, 214,83 e 123,08** trabalhadores, respectivamente. (Grifo do original.)

Assim também quanto à relação entre o faturamento e a massa salarial da impugnante, que era de **11,46%** em 2005, e reduziu-se para **1,29%, 1,26%, 1,09% e 1,94%**, nos exercícios de 2006 a 2009, respectivamente, enquanto que, na Calçados Gugui Ltda., para esses mesmos exercícios, essa relação ficou em **88,32%, 74,96%, 87,49% e 67,86%**. (Grifo do original.)

**Quarto:** a prestação de serviços pela Calçados Gugui Ltda., com exclusividade, para a Calçados D'Luna Ltda., situação que perdurou até julho de 2009. Ainda assim, nesse exercício, a soma das notas fiscais relativas a mão-de-obra emitidas para a impugnante correspondeu a 88% do faturamento da Calçados Gugui Ltda. (Grifo do original.)

**Quinto:** a inexistência de maquinário de propriedade da Calçados Gugui Ltda., que utilizava, na produção, máquinas cedidas gratuitamente pela impugnante. (Grifo do original.)

**Sexto:** a assunção, pela Calçados D'Luna Ltda., dos custos de produção, inclusive energia elétrica e fornecimento de matérias-primas. (Grifo do original.)

**Sétimo:** a existência de uma relação de dependência econômica e financeira entre a impugnante e a Calçados Gugui Ltda., consistente na transferência de recursos de uma para outra empresa. (Grifo do original.)

Conclui-se, destarte, que a empresa Calçados Gugui Ltda. não é, para fins de apuração de contribuições, inclusive no que respeita às obrigações acessórias a elas concorrentes, empresa independente em relação à impugnante, com mão-de-obra própria, mas sim empresa utilizada com a finalidade de propiciar a evasão, na medida em que optante pelo Simples Federal e Simples Nacional, das contribuições previdenciárias patronais, bem assim daquelas destinadas ao FNDE, INCRA, Sesi, SENAI e SEBRAE, devidas pela Calçados D'Luna Ltda.

Das razões empresariais (Grifo do original.)

Não colhem os argumentos da impugnante acerca das “razões empresariais” que a teriam levado a terceirizar etapas/fases do processo produtivo, mormente no que respeita ao atendimento de eventuais demandas, através da contratação de empresas que se dedicam à industrialização por encomenda.

A impugnante, como se observou no exame do presente processo, utilizava os serviços de outras empresas, além daqueles supostamente prestados pela Calçados Gugui Ltda. O que restou claro, no caso em apreço, foi que a impugnante, mediante a adoção de um “planejamento tributário”, simulou a transferência de segurados empregados então a seu serviço – 204 deles em janeiro de 2006 – para a empresa interposta Calçados Gugui Ltda., totalmente controlada por ela, com o objetivo de evitar a obrigação de recolher as contribuições previdenciárias patronais e aquelas destinadas a outras entidades e fundos, devidas sobre a remuneração desses trabalhadores.

Evidentemente, os contribuintes não são obrigados a escolher a forma de tributação que lhes seja mais onerosa, podendo optar por aquela que mais lhes convenha, dentre as formas em direito admitidas, e desde que a forma jurídica adotada seja real. Não é, todavia, a simples prática do ato visando a melhora de sua eficiência e competitividade em um mercado cada vez mais globalizado, mantendo seu foco nas atividades de maior valor agregado, que determina a licitude do “planejamento tributário” adotado pela impugnante. Também não há que se falar em liberdade de iniciativa para organizar seus negócios de modo menos oneroso do ponto de vista fiscal, quando a forma de organização adotada afronta e desrespeita normas previstas no ordenamento jurídico, simulando uma situação para obter indevidamente vantagens fiscais.

Do risco econômico do empreendimento (Grifo do original.)

Também no que pertine ao risco econômico do empreendimento a que estaria sujeita a Calçados Gugui Ltda. não é possível acolher o entendimento da impugnante.

E isto porque, quanto à Calçados Gugui Ltda., restou constatado que esta era responsável apenas por algumas despesas administrativas, abrangendo telefone, material de expediente e serviços contábeis, todas de reduzido montante. Além disso, até agosto de 2009, esta empresa tinha toda a sua atividade dirigida, com exclusividade, para a impugnante.

Quanto à Calçados D'Luna Ltda., esta não só era a proprietária do maquinário utilizado pela Calçados Gugui Ltda., como lhe cedia esses equipamentos gratuitamente, arcando com os respectivos custos; também era responsável pelos custos de produção, inclusive energia elétrica e fornecimento de matérias-primas.

O risco econômico do empreendimento, portanto, era inteiramente assumido pela impugnante.

Da impossibilidade de desconsiderar negócios jurídicos indiretos (Grifo do original.)

Finalmente, quanto à impossibilidade de desconsiderar negócios jurídicos indiretos, há que se ver que não se trata, na espécie, de negócio jurídico indireto, como pretende a impugnante, mas de simulação, consistente na contratação de segurados empregados por meio de empresa interposta, com o objetivo de aproveitar, indevidamente, no tocante às contribuições previdenciárias patronais e de terceiros, os benefícios fiscais estabelecidos pelos sistemas de tributação Simples Federal e Simples Nacional.

Ademais, conforme já mencionado no tópico anterior, a empresa não é obrigada a escolher a forma de tributação mais onerosa, podendo optar por aquela que mais lhe convenha, dentre as formas em direito admitidas, e desde que a forma jurídica adotada seja real. Também não há que se falar em liberdade de iniciativa para organizar seus negócios de modo menos oneroso do ponto de vista fiscal, quando a forma de organização adotada afronta e desrespeita normas previstas no ordenamento jurídico, simulando, como no caso em apreço, uma situação para obter indevidamente vantagens fiscais.

Por todas as razões expostas na decisão recorrida, com as quais concordo, entendo que a simulação de fato ocorreu, porquanto a empresa Gugui, a despeito das formalidades jurídicas, não era uma entidade autônoma, independente, que buscasse a produção de um bem econômico com o fim de lucro e, principalmente, não assumiu o risco do negócio.

Observo que não houve terceirização alguma. Os empregados, os custos de produção, o maquinário, o suporte financeiro, tudo continuou como sempre esteve, sob o gerenciamento da empresa D'Luna. Vendo por esse prisma, parece-me óbvia a conclusão da Autoridade Lançadora de que a empresa Gugui teria sido apenas uma pessoa interposta para dar um verniz de terceirização.

Daí a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, já decidida pela Acórdão nº 9202-010.125, da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF para o presente caso, que autoriza a Autoridade Lançadora a desconsiderar os negócios jurídicos indiretos e todos aqueles atos jurídicos dissimulantes para evidenciar a verdadeira relação jurídico-tributária.

Destaco que não me filio à tese que limita a terceirização apenas às atividades-meio, sendo certo que, observadas as exigências legais, a terceirização pode ser irrestrita. Esse é o teor da decisão havida no julgamento da ADPF nº 324, transitada em julgado em 28/09/2021, na Supremo Tribunal Federal firmou a seguinte tese:

1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada.
2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993.

Entretanto, a tese da terceirização irrestrita não cabe ao caso porque, como justificado pelo conjunto de indícios, a empresa D'Luna continuou a assumir o risco do processo fabril mesmo após a transferência formal dos empregados à empresa Gugui, o que, a meu ver, afasta a própria hipótese de ter havido terceirização.

### 3.1 DA INAPLICABILIDADE DA SÚMULA TST N° 331

Sobre a utilização da Súmula TST nº 331, o que há de relevante no caso concreto é o fato de a empresa Gugui não ser, em verdade, uma indústria de calçados, senão um simulacro de empresa que apenas assumiu o registro trabalhista, sem sequer possuir os recursos necessários

para a persecução do seu objeto social. Admitida a tese de interposição fraudulenta de pessoa, está-se diante da hipótese descrita no item I do Enunciado TST nº 331:

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 nº 6.019, de 03.01.1974).

Assim, entendo que a aplicação da inteligência daquele dispositivo está perfeitamente consoante com as conclusões da Autoridade Fiscal.

### 3.2 DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Quanto à qualificação da multa, entendeu, a Autoridade Lançadora, que teria havido sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 (e-fl. 41):

10.5. Relativamente às competências 12/2008, inclusive 13º salário, a multa aplicada é a de ofício qualificada ( $2 \times 75\% = 150\%$ ), tendo em vista a constatação de fatos que se enquadram no art.71 da Lei nº. 4.502, de 30/11/1964.

Por todas as razões expostas, que apontam para a existência de interposta pessoal criada somente para acomodar o empregados da recorrente e reduzir-lhe os encargos previdenciários, entendo que houve ação dolosa tendente a dificultar o conhecimento, por parte a Autoridade Fiscal, de circunstância material relacionada ao fato gerador, que é a identificação do sujeito passivo. Essa conduta subsume ao conceito legal de sonegação. Nesse caso, correta foi a qualificação da multa nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

## 4 Conclusão

Voto por rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital