



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13855.721621/2014-25
ACÓRDÃO	2401-012.260 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VIT SHOES TREINAMENTOS EIRELI
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NORMAS PROCESSUAIS. VÍCIO NO LANÇAMENTO. CAPITULAÇÃO LEGAL. NULIDADE INEXISTENTE. FORÇA E SUFICIÊNCIA DAS PROVAS A LASTREAR O LANÇAMENTO. MATÉRIA DE MÉRITO.

A mera não indicação de dispositivo legal não enseja nulidade do lançamento quando os fatos se encontrarem devidamente descritos e documentados nos autos, estando assegurado o exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa. Consubstancia-se em matéria de mérito definir se as provas colhidas pela fiscalização são fortes e suficientes para alicerçar o lançamento.

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. INTERPOSIÇÃO DE EMPRESA SEM SUBSTRATO REAL.

A legislação tributária incide sobre os fatos efetivamente ocorridos, devendo prevalecer a realidade emergente do conjunto probatório constante dos autos. Não há como se admitir a ocultação do real contratante dos segurados empregados.

PROVA INDICIÁRIA. ADMISSIBILIDADE.

É admissível a adoção da prova indiciária enquanto uma prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de vários fatos secundários, indiciários, tomados em conjunto, a existência do fato cuja materialidade se pretende comprovar, sendo essencial a conjugação de indícios fortes, precisos e concordantes.

CONTRATAÇÃO DE MÃO DE OBRA POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. APROVEITAMENTO, PELA CONTRATANTE, DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS INTERPOSTAS. IMPOSSIBILIDADE.

Constatada a contratação de empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas para o recrutamento de mão de obra e tendo o vínculo empregatício sido caracterizado na contratante, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas contratadas ao regime de tributação favorecido. Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. SÚMULA CARF Nº 28.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%.

INTIMAÇÃO. INTELIGÊNCIA SÚMULA CARF Nº 110.

No processo administrativo fiscal, a intimação deve observar o regramento traçado no art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, não sendo cabíveis intimações e publicações em nome de advogado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, apresentado em conjunto pelos recorrentes, para: a) excluir da base de cálculo dos levantamentos AR, relativos à empresa A.R.Luiz ME, a remuneração da Sra. Ângela Regina Luiz; b) excluir da base de cálculo dos levantamentos VT, relativos à empresa V.T.L. Prestação de Serviços de Pesponto de Calçados Ltda. - ME, a remuneração da Sra. Gracimara Ferreira Pimenta; e c) aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Elisa Santos Coelho Sarto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Leonardo Nunez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1878/1921) interposto em face de decisão (e-fls. 1835/1868) que julgou improcedente impugnação contra os seguintes Autos de Infração:

AIOP nº 51.063.222-0 (e-fls. 1687/1698), a envolver as rubricas **"12 Empresa"** e **"13 Sat/rat"** (levantamentos: **AR** - SAL CONT ARL 012011.A 132011 e **VT** - SAL CONT VT 012011 A 132011) e competências 01/2011 a 12/2011; e

AIOP nº 51.063.223-8 (e-fls. 1699/1710), a envolver a rubrica **"15 Terceiros"** (levantamentos: **AR** e **VT**) e competências 01/2011 a 12/2011.

Todos os Als foram cientificados em 24/06/2014 à contribuinte VIT SHOES CALÇADOS LTDA (VIT) (e-fls. 1687 e 1699) e ao responsável tributário Silvio Fernando Luiz (e-fls. 1712). Extrai-se do Relatório Fiscal, constante das e-fls. 1611/1682:

3.1. Informações preliminares

No decorrer da auditoria fiscal realizada na empresa VIT SHOES CALÇADOS LTDA, CNPJ nº (...), que atua no ramo de fabricação de calçados de couros, ficou constatado que esta utilizou-se, como INTERPOSTA PESSOA, das empresas A.R.LUIZ - ME, CNPJ nº (...), e V.T.L.PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PESPONTO DE CALÇADOS LTDA - ME, CNPJ nº (...), ambas OPTANTE pelo SIMPLES NACIONAL - Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições Devidos Pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, com a finalidade de contratar segurados empregados com redução de encargos previdenciários, uma vez que, por serem optantes pelo SIMPLES NACIONAL, no período de 01/01/2011 a 31/12/2011, recolheram a contribuição previdenciária a cargo da empresa de forma diferenciada, simplificada e favorecida, conforme restará demonstrado e comprovado no presente relatório.

Nesse sentido, a fiscalização entendeu que todos os empregados "formalmente registrados- nas empresas A.R.LUIZ - ME e V.T.L Prestação de Serviços de Pesponto de Calçados Ltda são, para fins previdenciários, empregados da empresa VIT SHOES CALÇADOS LTDA.

(...)

De tudo o que foi exposto, a fiscalizada utilizou-se de interposta pessoa para contratar empregados com o propósito exclusivo de usufruir vantagem indevida pela redução do montante das contribuições previdenciárias a pagar no ano calendário 2011, caracterizando evidente intuito de fraude e justificando a aplicação da multa qualificada.

(...)

Ressalte-se que, qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964. Portanto, é irrelevante distinguir se a conduta fraudulenta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que a conduta fraudulenta se enquadre em qualquer um dos tipos infracionais definidos na citada lei.

Neste sentido já se pronunciou o Conselho de Contribuintes: *MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA*:

Quando restar comprovado que o contribuinte agiu com intuito de fraude, de forma consciente e direcionada à finalidade de suprimir ou reduzir os tributos devidos causando prejuízo a Fazenda Pública, justifica-se a aplicação da multa de 150%. Acórdão: 101-97058, 1ª Câmara, 16/12/2008

(...)

Os fatos descritos no presente relatório fiscal demonstram claramente e de forma inequívoca que os atos e/ou omissões praticados pelo sócio majoritário/administrador da fiscalizada, SILVIO FERNANDO LUIZ - CPF nº (...), conduziram à prática de sonegação fiscal.

Tais fatos apontam para a perfeita subsunção aos ditames legais aplicáveis à responsabilização tributária solidária disposta no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional

Na impugnação (e-fls. 1715/1759), apresentada em petição conjunta por contribuinte e responsável, foram abordados os seguintes capítulos:

- (a) Cerceamento do direito de defesa - Provas defeituosas e Descrição imprecisa do fato gerador.
- (b) Imprecisão no enquadramento legal e indeterminação da matéria e do montante tributável - Ofensa aos artigos 97 e 142 do Código Tributário Nacional e artigo 9º do Decreto 70.235/72.
- (c) Não incidência de juros selic sobre multa de ofício.
- (d) Mérito. (1) Da Realidade da Impugnante VIT. Da efetiva terceirização e industrialização por encomenda – da total independência das empresas A. R. Luiz ME, V. T. L e VIT; (2) Da falta de Provas da Interposição. Contrarrazões aos indícios apresentados pela fiscalização; (3) Da atual desoneração da folha de salários; (4) Da não observância das normas que tratam sobre a inaptidão das pessoas jurídicas; (5) Da não subsunção dos fatos à norma do artigo 12, I, da Lei 8.212/91 – Da não aplicabilidade, ao caso concreto, do princípio da primazia sobre a realidade da forma; (6) Da Imprecisão da Acusação; (7) Da Falta de Compensação dos Valores Recolhidos pelas Terceirizadas; (8) Do Indevido Agravamento da Multa.

(e) Responsabilização pessoal do sócio administrador.

(f) Representação Fiscal para Fins Penais.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 1835/1868):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA

Não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa quando os relatórios que integram o AI trazem todos os elementos que motivaram a sua lavratura e expõem, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, elencando todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento.

DESCARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO

Na ocorrência da simulação, é atribuída à fiscalização a prerrogativa de, seja qual for a forma de contratação, desconsiderar o vínculo pactuado JUROS E MULTA DE MORA A utilização da taxa de juros SELIC e a multa de mora encontram amparo legal nos artigos 35 e 35A da Lei 8.212/91.

MULTA QUALIFICADA

A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que caracterizada a prática de ato com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária.

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

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

CONTRIBUIÇÕES PAGAS PELA EMPRESA INTERPOSTA.

É vedada, pelas normas que regem a matéria, a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão foi cientificado em 02/03/2015 (e-fls. 1869/1876) e o recurso voluntário (e-fls. 1878/1821) interposto em 30/03/2015 (e-fls. 1877) por contribuinte e responsável, em síntese, alegando:

(a) Tempestividade. O recurso é apresentado no prazo legal.

(b) Nulidade do lançamento. Falta de enquadramento legal da infração e ausência de provas de ocorrência do fato gerador. O lançamento de ofício contrariou as normas dos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, assim como dos artigos 97 e 142 do Código Tributário Nacional - CTN. Nota-se que, no auto de infração, os fundamentos legais dos débitos foram, tão somente, o artigo 22, I, II e III da Lei nº 8.212/91. E, na descrição dos fatos feita pelo autor da fiscalização no Relatório Fiscal, foi mencionado que nas relações trabalhistas deve prevalecer a situação fática e não a incorretamente formalizada, aplicando-se o princípio da primazia da realidade sobre a forma. Foi com base nesta justificativa, fundamentada, unicamente, nas normas dos artigos 9º e 444 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, que foi desconsiderado o vínculo empregatício dos funcionários das empresas A.R.Luiz e V.T.L, considerando-os como empregados, de fato, da recorrente VIT. Ocorre que o citado princípio usado pelo autor da fiscalização, o da primazia da realidade dos fatos sobre a forma, é um princípio usado no Direito Previdenciário, quando demonstrada a subsunção dos fatos à hipótese legal do artigo 12, inciso I, letra "a" da Lei nº 8.212/91 para que se opere a caracterização de segurado empregado. Ou seja, deveria ter sido apontado como fundamento legal da autuação e dos débitos a norma do artigo 12, inciso I, "a" da Lei nº 8.212/91, o que não ocorreu. Nem mesmo o artigo 149, VII do Código Tributário foi usado, tendo constado apenas do aresto recorrido. ausência da fundamentação ou a sua falta, como ocorrido no presente caso, acarretou, certamente, o cerceamento de defesa, contrariando o artigo 10 do Decreto n. 70.235/72, bem como artigos 97 e 142 do Código Tributário Nacional. A recorrente não pode concordar com a r. decisão recorrida, quanto à matéria em debate, que simplesmente aduziu que foram apontados os dispositivos legais e normativos que disciplinam o lançamento. Mas, apenas a norma do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 fundamentou ou lançamento. Não se apontou fundamento legal para desconsiderar uma situação de fato, no caso a prestação de serviços terceirizados da A.R. Luiz e da V.T.L à recorrente VIT, de modo a se considerar os empregados daqueles segurados da recorrente. A nulidade do lançamento, na forma como debatida no momento, já foi reconhecida em vários julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A r. decisão recorrida ainda menciona que não houve cerceamento de defesa do autuado, que teria demonstrado pleno conhecimento do que lhe foi imputado e que relatórios os descreveram os fundamentos legais. Mas, reitera-se que apenas o art. 22 da Lei nº 8.212/91 foi mencionado; além dos artigos 9º e 444 da CLT, normas destinadas a proteger direitos trabalhistas. Houve prejuízo à defesa, tanto que a impugnação se pautou na demonstração de que, para que a fiscalização se valesse da norma do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, deveria estar

fundamentada em fatos e provas concretas que pudessem evidenciar a acusação, o que não ocorreu. Mas a r. decisão recorrida foi expressa ao afirmar que “...a fiscalização não se valeu do citado art. 116 para fundamentar o procedimento adotado. Ora, está evidente que a falha quanto à fundamentação legal do lançamento de ofício cerceou a defesa do recorrente que sequer teve clareza de qual norma foi desrespeitada. A norma do artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional? Ou o artigo 149, VII do mesmo diploma legal? Essa falha no lançamento eiva-o de nulidade formal absoluta, impossível de ser sanada. Ademais, o lançamento tributário não se fundamentou em provas da acusação. Diferentemente do manifestado na r. decisão recorrida, de que teriam sido anexados ao processo documentos comprobatórios da ocorrência do fato gerador, isso não ocorreu. A decisão recorrida reconheceu que não foram juntadas aos autos as GFIPs das empresas envolvidas, das quais se extraiu as bases de cálculo. Mas não há como aceitar a fundamentação do aresto combatido para sanar essa falha, de que por se tratar de “um único empreendimento, a impugnante tem acesso a todas as GFIPs”, pois o caso em debate não se refere a nenhum dos casos de presunção legal em que se inverte o ônus da prova. Assim, cabe ao autor da fiscalização comprovar os fatos descritos no relatório fiscal, assim como comprovar a ocorrência do fato gerador. Se este é a remuneração auferida pelos empregados, deve o autor da fiscalização fazer a prova dessa remuneração. O que não ocorreu. É inaceitável, por total afronta à legislação de regência, a conclusão da r. decisão recorrida de que tal falta não é séria, pois a recorrente conhecia esses documentos em que se pautou o autor da fiscalização para apurar as contribuições sociais. Ainda que tal afirmação fosse verdadeira, não seria a justificativa para a ausência da juntada das GFIPs pelo autor da fiscalização, eis que absurda pois se sabe que salvo nos casos de presunção legal de omissão de receita, a prova cabe ao autor da fiscalização, ainda que a documentação na qual se fundamenta a sua acusação tenha sido emitida pelo próprio contribuinte. Em planilha, são apresentadas as remunerações pagas aos empregados da A.R. Luiz e da V.T.L, extraídas das GFIPs, que foram usadas como demonstração da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias e como prova das respectivas bases de cálculo. Todavia, as citadas GFIPs não constam dos autos. Não foram apresentadas como prova da acusação, em flagrante desrespeito à norma do artigo 9º do Decreto 70.235/72 que prevê, expressamente, que a exigência do crédito tributário, formalizada em auto de infração, deve estar instruída com os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. E esta exigência existe para garantir o exercício da ampla defesa. Não se pode olvidar que o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o fato constitutivo, modificativo, extintivo ou impeditivo do direito, no caso da constituição do crédito tributário,

sobre o autor da fiscalização quanto à infração apontada. A ausência de prova é motivo de cancelamento do lançamento de ofício, conforme jurisprudência.

- (c) Nulidade do Acórdão de Impugnação. O direito de defesa da recorrente fica até comprometido com a forma pela qual o Acórdão recorrido foi proferido, ou seja, pela falta de motivação ao afirmar que “... *várias outras constatações relatadas pela fiscalização reforçam a convicção de que houve simulação no procedimento adotado pela autuada* (fls. 1853). A falta de fundamentação é, também, motivo de nulidade da decisão recorrida.
- (d) Mérito. Uma vez que o v. Aresto combatido apenas reiterou os fatos narrados no relatório fiscal, torna-se necessário ratificar as razões de defesa a demonstrar não haver nos autos quaisquer provas de que a recorrente simulou a terceirização dos serviços para contratar empregados, mediante interpostas pessoas, no intuito de se furtar ao pagamento das contribuições previdenciárias.
- (d1) Da licitude da terceirização e da total independência das empresas A. R. Luiz ME, V.T. L e VIT. A legalidade da terceirização, na forma como tomada em favor da ora recorrente, não foi contestada. Na verdade, ela foi expressamente reconhecida pelo aresto combatido, que fez constar que “É fato notório que a terceirização é um procedimento legal, com vistas a um planejamento tributário”. Houve contratação dos serviços de industrialização por encomenda junto à A.R. Luiz ME e V.T.L., empresas que se revestem de personalidade jurídica própria, independente dos sócios da recorrente, conhecem tecnicamente o setor calçadista e estão acostumados a administrar e gerenciar pessoas. Importante mencionar que cabe à recorrente todo o processo de criação e desenvolvimento do calçado e envio dos materiais às empresas terceirizadas, conforme cópias das notas fiscais apresentadas com a impugnação, que prestam os serviços de corte, pesponto e montagem do calçado. Realizados os serviços, a A.R. Luiz ME e a V.T.L emitem nota fiscal com a devolução das matérias primas e com a mão de obra. A recorrente ainda realiza os serviços finais de montagem, revisão e, por fim, a venda do calçado. Portanto, a terceirização não teve por finalidade a obtenção de vantagem na esfera tributária. Não se constitui em prova de simulação que as empresas contratadas pertencem à mesma família da recorrente, que uma delas funciona no mesmo parque fabril, prestando serviços exclusivos à recorrente e com suas despesas arcadas pela recorrente. Além disso, não há nos autos uma prova sequer de que a recorrente VIT pagava despesas das terceirizadas A.R. Luiz e V.T. L. A conclusão de que houve simulação nos serviços de terceirização não encontra fundamento nos fatos e provas constantes desses autos. Não há elementos que comprovam qualquer dependência entre a A.R Luiz ME, a V.T.L.

e a VIT. Não existe confusão financeira ou operacional e, neste aspecto, o autor da fiscalização analisou as contas bancárias da recorrente e das terceirizadas (itens 9.1, 9.2, 10.1, 10.2 e 10.4 do Relatório Fiscal), não identificando qualquer irregularidade. Sobre estes fundamentos, o v. Acórdão recorrido não procedeu qualquer análise. Também não há confusão administrativa ou de gestão. Cada empresa tem sua administração, a sua contabilidade e, em nenhum documento apresentado nestes autos, há a demonstração de que o sócio da recorrente, o Sr. Silvio, era também administrador “de fato” das empresas A.R Luiz ME e V.T.L. Inexiste procuração entre eles, qualquer elemento ou declaração de funcionários das terceirizadas nesse sentido, pela simples razão de que as empresas em debate são totalmente independentes e autônomas. Não basta o mero parentesco, conforme decisões do CARF. Além disso, a Corte vem decidindo que a existência de pessoas jurídicas responsáveis pela execução de cada atividade, em etapas, é embalada pela necessidade de racionalizar e reduzir custos. Ademais, não há como enquadrar os contratos de industrialização por encomenda firmados pela recorrente com as empresas A.R. Luiz ME e V.T.L. como negócios simulados, pois a prestação de serviço efetivamente ocorreu. Ou seja, os negócios jurídicos entre as partes envolvidas no presente caso não foram apenas aparentes ou, ainda, com aparência distinta daquela almejada.

- (d2) Da falta de provas da interposição de pessoas e da simulação. O Termo de Verificação Fiscal aponta uma série de fatos que são meras suspeitas ou indícios insuficientes para desconstituir os negócios jurídicos lícitamente firmados pela recorrente junto às terceirizadas A.R. Luiz ME e V.T.L. O primeiro ponto a ser destacado é que não há provas de confusão financeira, administrativa ou patrimonial entre a recorrente VIT e as terceirizadas A. R. Luiz ME e V. T. L, pelo simples fato de que ela inexistiu. A fiscalização analisa as despesas contabilizadas e, por suposição (sem qualquer fundamento legal ou fático), concluiu-se que as despesas registradas na VIT eram muito superiores às registradas nas terceirizadas. Todavia, não houve qualquer prova que vinculasse ou que demonstrasse que as despesas contabilizadas e pagas na VIT eram, na verdade, despesas da A.R. Luiz ME e V.T.L. O autor da fiscalização se valeu do seguinte raciocínio: se na fiscalizada há menos funcionários do que nas terceirizadas, então não seria justificável que o valor das despesas contabilizadas na recorrente fosse maior do que as despesas contabilizadas na A. R. Luiz ME e na V. T. L. Todavia, essa análise comparativa, por si só, não prova a interposição de pessoas citada pela fiscalização. Reitera-se que não há provas de que as despesas registradas na VIT são despesas que ela pagou mas que, na realidade, eram despesas da A. R. Luiz ME e da V. T. L. Ademais, estas despesas, no montante como apuradas e contabilizadas pela recorrente, são totalmente

normais diante da atividade por ela desenvolvida. Sobre esta questão, a r. decisão recorrida apenas afirmou que a fiscalização não se limitou a levantar e comparar informações contábeis das três empresas envolvidas, tendo realizado vistorias *in loco* nas instalações, identificando outros fatos como a cessão gratuita de maquinário, uso de uniforme da recorrente pelos empregados de uma das terceirizadas e outros fatos. Mas, ainda que apontados outros fatos pela fiscalização, como exposto no aresto combatido, eles também nada comprovam em termos de simulação ou interposição de pessoas, pois não comprovam a dependência das empresas terceirizadas em relação à recorrente; não comprovam qualquer confusão financeira, administrativa e patrimonial entre elas. Embora exista relação de parentesco entre os sócios da recorrente com os sócios das prestadoras de serviços, não há sequer uma prova de que o sócio de uma delas administrava as outras empresas, ou prova da ingerência de um na administração das outras. Portanto, inexistente comprovação de que era comum o controle gerencial, financeiro e administrativo entre as empresas, pois a recorrente e as prestadoras de serviços eram empresas autônomas e independentes. Apresenta-se, na sequência, a contraposição a cada um dos fatos e informações narrados no item 15 do Termo de Verificação Fiscal, para demonstrar não haver prova inequívoca da acusação (e-fls. 1893/1910).

- (d3) Da atual desoneração da folha de salários. Reitera-se que o autor do procedimento fiscal só concluiu pela interposição de pessoas em razão das empresas terceirizadas V.T.L e A.R. Luiz ME serem optantes do Simples Nacional. No seu entendimento, essa circunstância já demonstraria que a recorrente VIT se valeu delas para a redução dos encargos trabalhistas. Essa conclusão e entendimento do autor da fiscalização podem ser facilmente verificadas pela simples leitura do item 3.1 do Relatório Fiscal. Não foi feito qualquer levantamento de valores para corroborar essa suposta redução dos encargos previdenciários. Todavia, com a publicação da Lei nº12.546/2011, desde 2012 a base de incidência das contribuições previdenciárias, para a indústria calçadista, não é mais a remuneração paga aos funcionários, mas sim a receita bruta auferida. Dessa forma, pouco importa, para fins de determinação do valor da contribuição previdenciária, o número de empregados registrados. A recorrente demonstrou na impugnação que a partir da desoneração da folha de salários para a indústria calçadista, o recolhimento da contribuição previdenciária tornou-se mais oneroso do que para a empresa tributada pelo Lucro Real. E, ainda assim, a recorrente VIT continua terceirizando parte da sua produção, através dos serviços de industrialização prestados pela A.R. Luiz ME e V.T.L, conforme notas fiscais apresentadas com a impugnação pois, na realidade, essa terceirização não é fictícia, simulada,

realizada apenas com o intuito de reduzir encargos trabalhistas. Trata-se de serviços de industrialização necessários para a atividade da recorrente e que não têm a única finalidade de conseguir a diminuição da incidência dos encargos trabalhistas e previdenciários, conforme já mencionado anteriormente. Ademais, se a própria lei concedeu uma desoneração da folha de salários, passando a prever, para as indústrias calçadistas, a incidência da contribuição sobre a receita bruta, torna-se incabível desconstituir uma situação legal e real de prestação de serviços, entre a recorrente e as empresas A. R. Luiz ME e VIT, apenas sob o fundamento de planejamento tributário ilícito, que teve por finalidade a redução dos encargos previdenciários. A r. decisão recorrida, ao que parece, não entendeu a questão, pois considerou que a desoneração ocorrida em 2012 não invalida o lançamento referente ao ano de 2011. Mas, o ponto é que, com a desoneração da folha de salários, esse “benefício” ou “vantagem” desapareceu, não se justificando mais a manutenção dessas terceirizações. Todavia, a prestação de serviços pela A.R. Luiz ME e pela V.T.L foi mantida, o que contraria, claramente, o fundamento já citado, utilizado pela fiscalização e mantido pelo Acórdão recorrido, de que houve simulação da terceirização e contratação de empregados por meio de empresa interposta.

- (d4) Da não observância das normas que tratam sobre a inaptidão da pessoa jurídica. A decisão recorrida não observou que a defesa apontou que a fiscalização acabou desconsiderando a personalidade jurídica das empresas citadas como interpostas pessoas sem que fosse observado, para tanto, a disciplina dos artigos 80 e 81 da Lei nº 9.430/96. O entendimento do autor da fiscalização, ratificado pela decisão recorrida, baseou-se, na verdade, em fatos e argumentos comuns a toda contratação de prestadores de serviços, razão pela qual não pode prosperar a conclusão de que houve simulação nesses serviços prestados pelas empresas A.R.Luiz e V.T.L à recorrente. Se o autor da fiscalização pretendeu desconstituir as relações de segurados empregados entre essas empresas e seus funcionários, por entender que tais empresas, de fato, não existiam, já que eram interpostas pessoas da recorrente, deveria ter observado as normas e procedimentos legais para tanto, instaurando o necessário procedimento de inaptidão, inclusive para os fins que se pretendeu. A jurisprudência exibe prova da simulação e que a desconsideração da pessoa jurídica demanda processo administrativo a declarar sua inidoneidade, previsto nos artigos 80 e 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Verifica-se que o único procedimento administrativo que o Fisco dispunha para desconsiderar pessoa jurídica não foi utilizado e, ainda que fosse, seu objetivo não seria alcançado, diante da regularidade das empresas A. R Luiz e V. T. L, conforme documentos anexos aos autos.

- (d5) Da não subsunção dos fatos à norma do artigo 12, I, da Lei 8.212/91 e da falta de comprovação de que houve redução das contribuições previdenciárias. O Acórdão recorrido considerou que com a verificação da existência de simulação na contratação de empresas interpostas, inexistia a necessidade de o Fisco demonstrar a presença dos pressupostos da relação de emprego entre os empregados da empresa interposta e a contratante. Essa conclusão não pode prevalecer, pois se a fiscalização pretendeu comprovar que os empregados, formalmente registrados nas empresas terceirizadas eram, na realidade, empregados segurados da recorrente, tomadora dos serviços de industrialização por encomenda, deveria, ao menos, demonstrar que estavam presentes, no caso, os requisitos previstos no artigo 12, I da Lei nº 8.212/91. Não houve, assim, a subsunção dos fatos narrados à norma do artigo 12, I da Lei 8.212/91, pois não se comprovou a subordinação, remuneração e trabalho não eventual em relação à recorrente, sendo tal prova exigida pela jurisprudência em casos semelhantes. Deve-se mencionar que também não se verifica, nos autos, de forma clara, conclusiva e em números, a redução dos encargos previdenciários de que teria se valido a recorrente, tendo o autor do procedimento fiscal se pautado apenas na afirmação de que a contratação das terceirizadas teve como ÚNICO fim a redução de encargos previdenciários. se inexistente essa demonstração do benefício que teria se valido a recorrente com a terceirização de parte da sua produção, fica sem fundamento a afirmação de que as empresas A.R. Luiz ME e V.T.L eram usadas como interpostas pessoas. Em julgamentos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tem-se entendido que para ficar caracterizada a ocorrência da prática de simulação, é necessário determinar a motivação e a consequência do ato simulado com a identificação da vantagem auferida.
- (d6) Da Falta de Compensação dos Valores Recolhidos pelas Terceirizadas. A fiscalização sequer compensou os valores anteriormente recolhidos pelas terceirizadas. Se tais empresas foram consideradas interpostas da recorrente, o que se considera apenas para fins de argumentação, nada mais sensato do que considerar os valores anteriormente recolhidos, sob pena de configurar excesso de exação e enriquecimento sem causa. Em caso semelhante, há, inclusive, a Súmula do CARF: *“Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.”*
- (d7) Da indevida qualificação da multa. Conforme se verifica no Relatório Fiscal, no item 18, o agravamento da multa, fundado no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei 9.430/96, ocorreu pois o Autor do procedimento fiscal entendeu que houve evidente intuito de fraude. Todavia, no mesmo item 18 do relatório citado, o

autor da fiscalização aduziu, expressamente, que é irrelevante distinguir se a conduta fraudulenta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que se enquadre em qualquer um dos tipos infracionais. No mesmo sentido considerou a r. decisão recorrida, ao mencionar que a multa foi qualificada pois se constatou a ocorrência de uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Mas a conduta da recorrente se enquadrou em qual das hipóteses legais tratadas nos citados artigos? Essa imprecisão, por parte do autor da fiscalização, indevidamente ratificada pela decisão recorrida, é contrária ao princípio da legalidade, da tipicidade cerrada e à própria norma do artigo 142 do Código Tributário Nacional, configurando grave ofensa ao exercício do direito da recorrente ao contraditório e à ampla defesa, pois da forma como constou do Relatório Fiscal, não houve a devida determinação de qual tipo teriam se enquadrado os fatos praticados pela recorrente. Se considerarmos que a acusação foi de fraude, esta não pode prosperar, pois para a sua configuração é necessário que fique demonstrada a redução indevida do tributo por meio da conduta praticada pelo contribuinte. E essa prova não foi produzida pela acusação. E nem o poderia pois não houve fraude na conduta da recorrente capaz de justificar a qualificação na multa. No mesmo sentido já foi decidido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Reitera-se que no presente caso, a aplicação da multa de 150% prevista no artigo 44, inciso I e §1º da Lei nº 9.430/96, não se deu com a vinculação dos fatos às condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, o autor da fiscalização não demonstrou se os fatos praticados pela recorrente se subsumiram à hipótese de sonegação, fraude ou conluio, para fins de tipificação da penalidade. Assim, restou sem fundamento a qualificação da multa. E ainda que persista dúvida, requer-se o benefício disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional, até mesmo porque se ilícito houve, os responsabilizados agiram mediante *erro de proibição*. Assim, caso não se entenda pelo cancelamento total, a multa deve ser reduzida ao percentual normal de 75%.

- (e) Responsabilização pessoal do sócio administrador. Não há provas nos autos da ocorrência de qualquer conduta que configure fraude, dolo, simulação, dissimulação ou conluio. Ao contrário do que consta do Relatório – Da Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador, não há subsunção dos fatos e provas dos autos com o disposto no artigo 135, III do Código Tributário Nacional. Ademais, a responsabilização pessoal do sócio da empresa recorrente demandaria o apontamento certo das condutas por ele praticadas, com intuito doloso tendente a reduzir, indevidamente, a incidência de tributos. Não foi isso, todavia, o que ocorreu. Nota-se, pela leitura do item 20 do Relatório

Fiscal, que houve apenas uma descrição genérica, incapaz de demonstrar qualquer responsabilização pessoal por parte do Sr. Silvio Fernando Luiz.

- (f) Representação Fiscal para Fins Penais. A recorrente discorda pelos motivos retro mencionados da Representação Fiscal para Fins Penais e requer a desvinculação, apesar da jurisprudência sumulada consagrar a incompetência do CARF. Entretanto, não há qualquer indício que aponte para a necessidade ou conveniência de representação fiscal para fins penais, sendo cabível invocar o art. 112 do CTN, até mesmo porque se ilícito houve, os responsabilizados agiram mediante erro de proibição.

Em 19/10/2016 (e-fls. 1925), apresenta-se substabelecimento (e-fls. 1927) e pedido para que intimações e publicações sejam feitas em nome de advogadas (e-fls. 1926).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 05/02/2009 (e-fls. 108/109), o recurso interposto em 05/03/2009 (e-fls. 110 e 143) por contribuinte e responsável é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Nulidade. Falta de enquadramento legal da infração e ausência de provas de ocorrência do fato gerador. Os recorrentes sustentam que o auto de infração se fundou apenas no art. 22, I, II e III da Lei nº 8.212, de 1991, e, na descrição dos fatos do Relatório Fiscal, discorreu-se sobre relações trabalhistas e se aplicou o princípio trabalhista da primazia da realidade com lastro exclusivo nos arts. 9º e 444 da CLT para se desconsiderar o vínculo dos trabalhadores com as empresas A.R.Luiz ME e V.T.L. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PESPONTO DE CALÇADOS LTDA - ME (V.T.L.) e os considerar como empregados da VIT SHOES CALCADOS LTDA (VIT), mas a mera invocação do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, seria insuficiente para motivar o lançamento a desconsiderar situação de fato, aplicando princípio da primazia da realidade dos fatos sobre a forma, pois seria necessária a invocação expressa do art. 12, inciso I, letra "a" da Lei nº 8.212, de 1991, o que não ocorreu e, por conseguinte, ensejou a violação dos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e dos arts. 97 e 142 do CTN, bem como cerceamento ao direito de defesa. Além disso acrescentam que a jurisprudência reconhece a nulidade do lançamento por inobservância do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e que o art. 149, VII, do CTN foi apontado apenas na decisão recorrida, havendo nítido prejuízo para a defesa, eis que, na impugnação, houve a suposição de aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, afastada pela decisão recorrida, e não do art. 149, VII, do CTN. Argumentam ainda que o lançamento carece de provas, tendo a própria decisão recorrida reconhecido que não foram juntadas aos autos as GFIPs das empresas

envolvidas, das quais se extraiu a base de cálculo, constando dos autos apenas planilha com as remunerações apuradas a partir das GFIPs, ensejando a falta da prova da remuneração violação ao disposto no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, e à garantia da ampla defesa – não merecendo prosperar o entendimento vertido na decisão recorrida de que, por ser o empreendimento único, teriam os impugnantes acesso a todas as GFIPs, não se tratando de hipótese de inversão do ônus da prova.

Devemos ponderar que a fiscalização imputou a ilegal interposição de empresas artificialmente mantidas para a ocultação do real contratante dos trabalhadores, tendo sistematicamente acusando haver simulação (irregular intermediação de segurados contribuintes individuais e segurados empregados, a ocultar serem todos segurados empregados do real contratante).

Especificamente no que toca à alegação de ausência de prova por não terem sido as GFIPs carreadas aos autos, devemos ponderar que as GFIPs apresentadas pelas empresas A.R. Luiz ME e V. T. L. constituem-se em documentos digitais cujos dados são transmitidos via Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - SEFIP, tendo a fiscalização acesso aos dados transmitidos por meio do sistema informatizado GFIP Web.

Logo, os dados informados nas GFIPs podem ser provados via impressão das telas do GFIP Web ou via extração dos dados do GFIP Web para arquivo digital não paginável consubstanciado em Modelo Analítico Dinâmico - MAD. No caso concreto, constam dos autos os Modelos Analíticos Dinâmicos de e-fls. 1579 e 1580 a especificar por competência e trabalhador os seguintes dados extraídos das GFIPs das empresas A.R. Luiz ME (e-fls. 1579) e V.T.L. (e-fls. 1580): (1) CNPJ/CEI do Estabelecimento; (2) Mês; (2) Nome do Trabalhador; (3) NIT do Trabalhador, (4) Classificação Brasileira de Ocupações (CBO); (5) Valor base de cálculo mensal SOMA; (6) Valor base de cálculo 13º SOMA; (7) Valor Total da Base de Cálculo; e (8) Valor contribuição do segurado SOMA, cujos totais de remuneração apurada constaram do anexo RL - Relatório de Lançamentos dos Autos de Infração. A extração de dados do GFIP Web constante dos documentos de e-fls. 1579 e 1580 constitui-se em prova capaz de atender ao *caput* do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, enquanto elemento de prova suficiente à comprovação do total das remunerações pagas, devida ou creditadas aos segurados a serviço das empresas consideradas pela fiscalização como artificialmente interpostas para ocultar a recorrente VIT como a real contratante da mão de obra.

No caso concreto, *as circunstâncias de* a fiscalização não ter invocado os arts. 12, I, "a", da Lei nº 8.212, de 1991 (definição legal do segurado empregado), e 149, VII, do CTN (regra a determinar lançamento de ofício quando se comprove dolo, fraude ou simulação) e de, ao invés de juntar aos autos telas de consultas ao GFIP Web, ter apresentado Modelos Analíticos Dinâmicos com dados extraídos das GFIPs transmitidas pelas terceirizadas *não ensejaram* prejuízo à defesa e nem ofensa aos arts. 97 e 142 do CTN, revelando a simples leitura dos autos que os Autos de Infração foram formalizados com descrição dos fatos apurados e respectiva qualificação jurídica, bem como com elementos de prova indispensáveis à imputação ensejadora do lançamento de ofício, restando garantido o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Acrescente-se ainda que os arts. arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, não veiculam regras absolutas, devendo ser interpretados em conjunto com o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

O entendimento esposado encontra respaldo na jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2000 a 30/03/2006

NORMAS PROCESSUAIS. VÍCIO NO LANÇAMENTO. CAPITULAÇÃO LEGAL. NULIDADE INEXISTENTE.

Não existe prejuízo à defesa ou nulidade do lançamento quando os fatos encontram-se devidamente descritos e documentados nos autos, permitindo a empresa o exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa. A mera não indicação de dispositivo legal, quando desincumbiu-se a autoridade fiscal do ônus de demonstrar a ocorrência do fato gerador e das circunstâncias que ensejaram o lançamento fiscal não enseja a nulidade do lançamento.

(Acórdão nº 9202-010.635 – CSRF / 2ª Turma, relator Cons. Marcelo Milton da Silva Risso, julgado em 22 de março de 2023)

Por fim, definir se as provas colhidas pela fiscalização são suficientes para alicerçar o lançamento tal como efetuado consubstancia-se em matéria de mérito, devendo ser apreciada no tópico pertinente do presente voto. Rejeita-se, destarte, a preliminar de nulidade do lançamento.

Nulidade do Acórdão de Impugnação. Os recorrentes sustentam que o Acórdão de Impugnação teria gerado cerceamento ao direito de defesa por falta de fundamentação ao afirmar que “... *várias outras constatações relatadas pela fiscalização reforçam a convicção de que houve simulação no procedimento adotado pela autuada* (fls. 1853)”. O relator do voto condutor está manifestamente a se referir às outras constatações relatadas pela fiscalização e referidas anteriormente no próprio voto. De qualquer forma, ainda que se suprima a transcrição em questão da frase na qual ela se insere, o voto condutor da decisão recorrida veicula argumentos capazes de o fundamentar, estando suficientemente motivado. Rejeita-se a preliminar.

Mérito. Da licitude da terceirização e da total independência das empresas A. R. Luiz ME, V. T. L. e VIT. Da falta de provas da interposição de pessoas e da simulação. De plano, assevere-se que, ao admitir ser possível terceirização lícita, a decisão recorrida não atestou que a terceirização havida no caso em tela tenha sido lícita.

Os recorrentes afirmam que a empresa VIT contratava lícitamente serviços de industrialização por encomenda junto às empresas A.R. Luiz ME e V.T.L., mantendo para si as atividades de criação do calçado, de compra de matéria prima, de serviços finais de montagem e revisão e de venda do calçado. Note-se que os Autos de Infração não se lastreiam no superado entendimento de não ser possível terceirização em atividade-fim (RE 958252, Tema STF nº 725),

mas na artificial manutenção e interposição das empresas para ocultar o real contratante da mão de obra, em detrimento das regras trabalhistas e previdenciárias e a gerar indevida redução de tributos.

Incontroverso que a empresa VIT era sociedade entre mãe e filho, sendo este o recorrente Sr. Sílvio, irmão da empresária individual titular da empresa A.R. Luiz ME e, respectivamente, filho e marido dos sócios da V.T.L. Incontroverso que a totalidade do processo produtivo relativo ao corte e preparação dos calçados foi terceirizada para a empresa A. R. Luiz ME e que a totalidade do processo produtivo relativo ao pesponto dos calçados foi terceirizado para a empresa V.T.L.. Incontroverso que as terceirizadas prestavam serviços no ano de 2011 apenas para a VIT (exclusividade). Incontroverso o comodato de maquinário da VIT para a A.R. Luiz ME. Incontroverso não haver registro de despesas de IPTU na contabilidade da A.R. Luiz ME. Isoladamente, esses fatos são inconclusivos, como bem apontado pelos recorrentes. Mas, tais indícios não estão isolados. Eles devem ser considerados em conjunto e somados aos demais indícios apresentados pela fiscalização. A seguir, cabe apreciar argumentação recursal de a soma desses indícios entre si e aos demais indícios, estes alegadamente também irrelevantes e/ou equivocados, não produzir a prova pretendida pela fiscalização.

No item 15 do Relatório Fiscal, a fiscalização analisa os fatos e informações colhidas em procedimento fiscal, tratando primeiro da empresa A. R. Luiz ME e, a seguir, da empresa V.T.L..

Em relação à empresa A. R. Luiz ME a fiscalização destaca que os serviços de corte e preparação eram prestados por prazo indeterminado com exclusividade e a representar a totalidade dessas atividades no processo produtivo da VIT; sendo executados num mesmo imóvel composto por dois prédios interligados e dependentes, sendo um formalmente sede da A.R. Luiz ME e o outro sede da VIT, mas, em verdade, haveria confusão entre as duas empresas.

Assim, sobre os estabelecimentos da VIT e da A.R. Luiz ME, o Relatório Fiscal assevera que os números 660 a 690 da mesma Rua compreendem um único imóvel composto por dois prédios interligados e dependentes entre si, constatando-se a seguinte delimitação de setores nas instalações dos prédios interligados:

nº 660

- Entrada principal para as duas empresas, sendo recepcionista empregada da A.R. Luiz
- Maquinário próprio da A. R. Luiz e cedido pela VIT por comodato (fábrica)
- Salas da contabilidade, administrativo e comercial (utilizadas por ambas as empresas)

nº 690

- Almoxarifado
- Setores de criação, logística e expedição
- Refeitórios e armários pessoais dos empregados de ambas as empresas

A fiscalização acrescenta que não há registro contábil de pagamento de IPTU pela A.R. Luiz ME, apenas pela VIT; e que em meados do ano de 2011, ano objeto do lançamento, houve câmbio formal entre as sedes, mas sem motivo aparente, tendo a A.R. Luiz alterado sua sede do nº 690 para o nº 660 e a VIT alterado sua sede do nº 660 para o nº 690. Contratos de locação constam das e-fls. 118/129 156/167 e 672/695 e, em relação ao ano de 2011, revelam:

e-fls.	celebração	Locador	Locatário	Imóvel/Destinação	data inicial	data final	IPTU
118/123 e 156/161	01/12/2010	Marco	VIT	nº 660 - exclusivamente para fins industriais	01/12/2010	30/11/2012	Locatário
124/129 e 162/167	01/06/2011	Marco	VIT	nº 690 - exclusivamente para fins industriais	01/06/2011	31/05/2013	Locatário
672/677	01/12/2010	Marco	A. R. LUIZ	nº 690 - exclusivamente para fins industriais	01/12/2010	30/11/2012	Locatário
689/693 e 695	01/06/2011	Marco	A. R. LUIZ	nº 660 - exclusivamente para fins industriais	01/06/2011	31/05/2013	Locatário

As razões recursais afirmam ainda que cada uma das empresas tem entrada própria e separada, tendo os recorrentes carreado aos autos folha de Registro de Empregado a revelar que a empresa VIT contratou recepcionista em 14 de fevereiro de 2011 (e-fls. 1776). Além disso, argumentam que, apesar de a fiscalização afirmar que os barracões são interligados e dependentes entre si, não há comprovação de dependência entre os barracões e que o fato de o almoxarifado e setor de criação e expedição/logística estarem no prédio locado pela fiscalizada se justificaria porque as matérias primas são por ela adquiridas para remessa à industrialização e é ela, também, a responsável pela criação, montagem e revisão final do calçado, assim como a expedição para os clientes das mercadorias vendidas, sendo importante terem as empresas existência distinta e nada impede a proximidade de seus endereços e a existência de ligação entre os prédios. Acrescenta ainda que a afirmação da decisão recorrida de as salas abrigar a estrutura contábil, administrativa e comercial executariam serviços das três empresas não se sustenta em razão de a terceirizada V.T.L. localizar-se em outro município e de a fiscalização não ter comprovado que os empregados registrados na A.R. Luiz ME realizam serviços da recorrente, não tendo apresentado nem indícios. Destaque-se que as razões recursais não negam a premissa fiscal de que a delimitação de setores detectada na visita ao tempo da fiscalização era a mesma existente durante todo o ano de 2011.

A prova de a VIT ter contratado recepcionista em 14 de fevereiro de 2011 é robusta (e-fls. 1776), mas apenas o anverso da folha 10 do Livro de Registro de Empregados foi apresentado e o campo para registro da demissão da trabalhadora, Sra. Elaine, localiza-se no verso da folha 10. A fiscalização, entretanto, carrou aos autos Relatório Mensal de Funcionários Ativos na VIT durante o ano de 2011 (e-fls. 484/495) a revelar que a Sra. Elaine foi contratada em 14/02/2011, mas não teve o contrato de trabalho de experiência convertido em contrato por prazo indeterminado, eis que constou apenas dos relatórios dos meses de fevereiro e março (e-fls. 485 e 486), não havendo qualquer empregado ativo na função de recepcionista nos demais meses do ano (e-fls. 484 e 487/495), para os quais a imputação da fiscalização de a VIT se utilizar da recepcionista da A.R. Luiz se sustenta, bem como a percepção advinda da visita fiscal de que pela entrada principal se dava o acesso para ambas as empresas.

Os recorrentes não apresentaram prova a demonstrar quais trabalhadores, além do contador Sr. Fabrício até 30/11/2011, laborariam para a VIT nos setores contábil, financeiro, comercial e gerencial, de modo a infirmar a constatação, firmada a partir da visita fiscal aos prédios interligados de nº 660 e 690, de apenas no prédio nº 660 (sede da A.R. Luiz ME ao tempo

da vistoria) existir setores contábil, administrativo e comercial e se localizar a própria sala do sócio majoritário da VIT, bem como a constatação fiscal de que os funcionários que se encontravam lá nesses setores eram funcionários da A.R. Luiz ME e estavam a executar serviços das três empresas, havendo confusão física e laboral desses setores entre as empresas VIT e A.R. Luiz ME e confusão laboral em relação à V.T.L..

Note-se que ao tratar da V.T.L. a fiscalização vai além, demonstrando que, ao tempo dos fatos geradores, empregada da A.R. Luiz ME (em GFIP, CBO 1422 - gerente de recursos humanos e de relação do trabalho) se responsabilizava pelas informações prestadas em GFIPs transmitidas pelas três empresas, com a especificação do telefone da VIT (o mesmo especificado em notas fiscais da VIT para a VIT e para a A.R. Luiz ME, ver por exemplo: e-fls. 1815 e 1817) e de e-mail da VIT e a fazer referência ao departamento de pessoal e a marca de propriedade da VIT “DEPARTAMENTOPESSOAL@VITELLI.(...)”.

Compulsando a prova carreada aos autos pela fiscalização, podemos analisar as funções desempenhadas pelos trabalhadores a serviço da VIT no ano de 2011 no Relatório Mensal de Funcionários Ativos na VIT (e-fls. 484/495) e folha de pagamento da VIT (Resumo Mensal de Pagamentos, e-fls. 297/365), e confirmar que o Sr. Fabrício atuou na função de contador empregado da VIT de janeiro a novembro de 2011 e que, em funções compatíveis aos setores contábil, comercial, financeiro e administrativo/pessoal, há na VIT um único empregado a desempenhar função compatível, especificamente a função de supervisor de vendas tão somente nos meses de março, abril, maio e junho de 2011, mas sem qualquer empregado a exercer a ocupação de promotor de produtos e vendas (ocupação esta existente no quadro de pessoal da A.R. Luiz ME e mesmo a A.R. Luiz ME tendo por exclusivo contratante a VIT).

A prova carreada aos autos pela fiscalização, consistente no Relatório Mensal de Funcionários Ativos na VIT (e-fls. 484/495) e nos Modelos Analíticos Dinâmicos com dados constantes das GFIPs das empresas A.R. Luiz (e-fls. 1579) e V.T.L. (e-fls. 1580), revela quais funções/ocupações foram desempenhadas nessas empresas, ainda que não exercidas necessariamente em todos os meses do ano de 2011, vejamos:

VIT – Funções (e-fls. 484/495)
MOLINEIRO
MANCHADOR
AUXILIAR DE PRODUÇÃO
AUXILIAR DE MODELAGEM
AUXILIAR DE ALMOXARIFADO
RECEPCIONISTA
CONTADOR
MODELISTA
ESPIANADOR
LUSTRADOR
MOLDADEIRA DE CONTRA FORTE
DIRETOR
SUPERVISORA DE VENDAS
GUARDA

CBO	A.R. Luiz (e-fls. 1579)
1210	DIRETORES GERAIS
1411	GERENTES DE PRODUÇÃO E OPERAÇÕES EM EMPRESA AGROPECUÁRIA, PESQUEIRA, AQUÍCOLA E
1412	GERENTES DE PRODUÇÃO E OPERAÇÕES EM EMPRESA DA INDÚSTRIA EXTRATIVA, DE TRANSFORMAÇÃO
1422	GERENTES DE RECURSOS HUMANOS E DE RELAÇÕES DO TRABALHO
2410	ADVOGADOS
3188	DESENHISTAS PROJETISTAS E MODELISTAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS DIVERSOS
3541	ESPECIALISTAS EM PROMOÇÃO DE PRODUTOS E VENDAS
3911	PLANEJADORES, PROGRAMADORES E CONTROLADORES DE PRODUÇÃO E MANUTENÇÃO
4110	AGENTES, ASSISTENTES E AUXILIARES ADMINISTRATIVOS
4131	AUXILIARES DE CONTABILIDADE
4141	ALMOXARIFES E ARMAZENISTAS
4241	ENTREVISTADORES E RECENSEADORES
5173	VIGILANTES E GUARDAS DE SEGURANÇA
7604	SUPERVISORES NA CONFECÇÃO DE CALÇADOS
7622	TRABALHADORES DO CURTIMENTO DE COURO E PELES
7641	TRABALHADORES DA PREPARAÇÃO DA CONFECÇÃO DE CALÇADOS
7642	OPERADORES DE MÁQUINAS DE COSTURAR E MONTAR CALÇADOS
7643	TRABALHADORES DE ACABAMENTO DE CALÇADOS

CBO	V.T.L. (e-fls. 1580)
1210	DIRETORES GERAIS
1411	GERENTES DE PRODUÇÃO E OPERAÇÕES EM EMPRESA AGROPECUÁRIA, PESQUEIRA, AQUÍCOLA E
7642	OPERADORES DE MÁQUINAS DE COSTURAR E MONTAR CALÇADOS
7683	TRABALHADORES ARTESANAIS DA CONFECÇÃO DE CALÇADOS E ARTEFATOS DE COURO E PELES

Evidencia-se, portanto, que a empresa A.R. Luiz ME dispunha de trabalhadores a desempenhar as ocupações de gerente de recursos humanos e de relações do trabalho, advogado especialista em promoção de produtos e vendas, agente assistente e auxiliar administrativo, auxiliar de contabilidade, almoxarife e armazenista, entrevistador e VIT e V.T.L. não dispunham de tais profissionais. A prova em questão se alinha com a imputação fiscal de a mão de obra formalmente vinculada à A.R. Luiz ME exercer no ano de 2011 os serviços contábil, comercial, financeiro e administrativo/pessoal das três empresas, ainda mais quando se considera que a A.R. Luiz ME desempenhava formalmente apenas atividade fabril e com exclusividade para a VIT.

Além disso, são eloquentes as fotos tiradas pela fiscalização no prédio de nº 660 (e-fls. 1653, item 15.1.12 do Relatório Fiscal), formalmente estabelecimento da VIT até o meio do ano de 2011 e formalmente estabelecimento da A.R. Luiz ME no restante do ato de 2011 até a data da visita da fiscalização.

Isso porque, as fotos revelam que a sala do administrador e sócio majoritário da VIT, Sr. Sílvia, ficava no prédio de nº 660, mesmo prédio em que se localizava o setor fabril com a mão de obra formalmente vinculada à A.R. Luiz ME, ao lado das salas com mão de obra da A.R. Luiz ME a atuar nos setores contábil, administrativo e comercial e, segundo atesta a fiscalização a executar ao tempo da vistoria serviços para as três empresas, sendo, como evidenciam as fotos, a parte superior das paredes divisórias entre as salas, inclusive a da sala do Sr. Sílvia, de vidro

transparente, de modo a que o sócio majoritário e administrador da VIT tinha manifesto controle, inclusive visual dos trabalhadores formalmente registrado na A.R. Luiz ME.

As razões recursais não negam que os prédios são interligados entre si, asseverando apenas não haver dependência entre os barracões e terem as empresas existência distinta apesar da proximidade. Contudo, como já ressaltado, não negam especificamente que a delimitação de setores nas instalações dos prédios interligados detectada quando da visita não seria a mesma ao tempo dos fatos geradores. Note-se ainda que também não negam de forma específica que os trabalhadores de ambas as empresas se utilizam de um mesmo refeitório e de um mesmo conjunto de armários situados no prédio de nº 690, tendo a fiscalização novamente apresentado fotos das instalações comuns aos trabalhadores de ambas as empresas.

A conclusão de o refeitório ser único e situado no prédio de nº 690 desde o ano de 2011 é corroborada pela constatação de a VIT, durante o ano de 2011, fornecer alimentação para os trabalhadores da A.R. Luiz ME, constatação a resultar do comparativo entre a quantidade de pães e lanches comprados pela VIT e o número de funcionários da VIT, conforme considerações e tabela constantes do item de e-fls. 1650, tendo a fiscalização excluído a possibilidade de doação dos alimentos em quantidade excessivamente excedente ao número de empregados da VIT.

O Relatório Fiscal não veiculou comparativo entre receita bruta e massa salarial para o ano de 2011. Entretanto, quando se considera o número de trabalhadores da VIT e da A.R. Luiz ME, bem como as atividades formalmente desenvolvidas por cada uma dessas empresas, constata-se que não são compatíveis as despesas escrituradas para o ano de 2011 por ambas as empresas a título de água e esgoto, materiais de escritório, higiene e limpeza, assistência contábil, informática, internet, monitoramento e alarme, energia elétrica, equipamentos de segurança, lanches e refeições, a gerar convencimento de que a VIT efetivamente assumia despesas da A.R. Luiz ME. Não houve alegação e nem comprovação de contrato de compartilhamento e/ou repartição de custos e despesas e nem compensação de vantagens e desvantagens patrimoniais provisórias devidamente contabilizada.

A confusão entre os estabelecimentos da VIT e da A.R. Luiz ME e a atuação sistemática da VIT de modo a artificialmente reduzir custos e despesas da A.R. Luiz ME se torna clara quando se considera que a A.R. Luiz ME não contabilizou despesas com o IPTU no ano de 2011 em relação a nenhum dos prédios, tendo assumido tal obrigação nos contratos de locação, tributo este sempre pago pela VIT (registro na conta 413020002987 - IPTU imposto territorial, e-fls. 35, 43/44, 182 e seguintes). As razões recursais silenciam sobre o IPTU.

Agravando a constatação da redução artificial de custos e despesas temos os contratos de comodato de maquinário utilizado pela mão de obra formalmente vinculada à A.R. Luiz ME e a usar uniforme ostentando marca de propriedade da VIT. De plano, registre-se que a cessão gratuita de bens de produção e da marca não se apresenta compatível com empresas autônomas e independentes a visar lucro. Não vislumbro erro de digitação nos contratos de comodato do maquinário da VIT pela A.R. Luiz ME (e-fls. 496/538), mas a fixação da obrigação de a

A.R. Luiz ME primeiro ter de responder pelas despesas de manutenção e conservação das máquinas emprestadas para, num segundo momento, fazer jus ao direito de ressarcimento dos valores pagos. A contabilidade de ambas, como bem apontado pela fiscalização, revela que a prática executiva simplificou o acordado para a VIT arcar diretamente com tais despesas. A descrição das atividades realizadas pela VIT, constante das e-fls. 1899/1900, corrobora essa constatação, não tendo a documentação de e-fls. 228/282 o condão de gerar convicção capaz de afastar tal constatação.

O conjunto probatório constante dos autos revela que a VIT promovia uma redução artificial de custos e despesas da A.R. Luiz ME e que havia confusão entre os estabelecimentos de ambas as empresas e também confusão laboral, esta não apenas atestada pela vistoria, eis que reforçada pela prova presente nos autos relativa às funções/ocupações formalizadas nas três empresas durante o ano de 2011, confusões plasmadas pela atuação direta do Sr. Sílvio ao lado dos trabalhadores da A.R. Luiz ME e em relação a qual as fotos de e-fls. 1653 geram firme convencimento de que o responsável solidário tinha não apenas conhecimento, mas total controle sobre a situação.

Sobre a correlação entre os pagamentos de salários e ordenados, a se considerar inclusive as datas dos adiantamentos de salário, efetuados pela empresa A.R. Luiz ME para a mão de obra formalmente a seu serviço, a análise do Livro Caixa de 01/01/11 a 31/12/2011 (e-fls. 772/799) revela proximidade entre as datas dos pagamentos efetuados pela VIT e os pagamentos aos trabalhadores. O ponto mais relevante, contudo, reside não apenas no fato de a VIT ser a única fonte de recursos da A.R. Luiz ME, advinda da exclusividade, e de reiteradamente não observar as regras contratuais estabelecidas sobre as condições de pagamento, mas de o descumprimento ser sistematicamente tolerado, sem qualquer imposição de penalidade ou de compensação.

A redução do quadro de pessoal é compatível com a terceirização da atividade fabril da VIT, mas circunstância insuficiente para reverter todo o conjunto de indícios no sentido da artificial manutenção e interposição de empresa para ocultar o real contratante da mão de obra.

Assim, os indícios incontroversos e isoladamente inconclusivos ganham força conclusiva ao lado dos demais indícios a demonstrar não apenas confusão patrimonial, mas também confusão dos estabelecimentos e das próprias empresas; sendo a confusão laboral capitaneada pelo próprio sócio administrador da VIT.

Diante do exposto, cabe concluir que, apesar das alegações dos recorrentes de o conjunto de indícios colhidos pela fiscalização ser irrelevante e/ou equivocado, aflora, como evidenciado no presente voto, uma série de indícios fortes, precisos e concordantes a gerar convencimento de que a A.R. Luiz ME no ano de 2011 atuava em simbiose forçada e artificial, incapaz de subsistir enquanto empreendimento autônomo por ser meramente pessoa interposta para fraudar, impedir e dificultar a aplicação das legislações trabalhista, tributária e previdenciária com ocultação dolosa do real contratante dos trabalhadores.

No que toca à V.T.L, o Relatório Fiscal, em resumo, assevera: o vínculo familiar dos sócios (pai e esposa) e que o serviço de pesponto era prestado por prazo indeterminado com exclusividade e a representar a totalidade dessa atividade no processo produtivo da VIT; contrato de prestação de serviços firmado quando o Sr. Sílvio era sócio e administrador de ambas as empresas, substituído pela esposa em 14/08/2008; faturamento parcial das Notas Fiscais 24 a 37 com prazo de 30 e 40 dias; descumprimento contratual com a quase totalidade das duplicatas liquidadas após vencimento e sem juros e após transferência bancárias e quase sempre na data ou próximo pagamento de folha; uniformes da V.T.L. tinham a expressão V.T.L., a ter letras comuns com as da marca VITELLI de propriedade da VIT; maquinário próprio adquirido no primeiro semestre de 2011 e, apesar de intimada, V.T.L. não prova a que título dispunha das máquinas até 2010 e, considerando o “modus operandi”, presume propriedade da VIT; fluxo de caixa da V.T.L. negativo em 2011, inexistindo recursos financeiros para liquidar as despesas/gastos de responsabilidade da V.T.L., sendo a receita bruta insuficiente para suportar a massa salarial e demais despesas sobre folha, custos e investimentos; sede da V.T.L. em Município diverso do da VIT (25km) e sem estrutura contábil, administrativa e comercial; fiscalização atendida na sede da V.T.L. por empregada que se disse promovida para assumir gerência da V.T.L., mas antes era empregada da A.R. Luiz; informado para a fiscalização que sócia na residência ou na sede exerce funções administrativas e comerciais, dispondo do escritório contábil do Sr. Fabrício (empregado da VIT até 30/11/2011 e tendo constituído pessoa jurídica em 28/04/2011), o que não seria verdade por serem prestados por empregados da VIT (Sr. Fabrício) e A.R.Luiz (Sra. Viviane lotada na A.R. Luiz e com CBO em GFIP 1422 - gerente de recursos humanos e de relação do trabalho, apresenta GFIP das três empresas transmitidas em computador da A.R.Luiz e a indicar telefone e e-mail da VIT); despesas de material de escritório e materiais de higiene e limpeza ínfimas quando comparadas com número de empregados e com valores dessas despesas contabilizadas na VIT (para fiscalização seria prova de VIT arcar com despesas da V.T.L.); e pagamentos da VIT próximos à data de pagamento da folha de pagamento da V.T.L., havendo controle do fluxo de caixa.

O vínculo familiar e a execução, por prazo indeterminado, da totalidade da atividade de pesponto no fabrico dos calçados criados e comercializados pela VIT, tendo o contrato sido firmado quando o sócio administrador de ambas as empresas era a mesma pessoa natural, posteriormente substituído pela esposa, constituem-se isoladamente em indícios inconclusivos, logo se faz necessário verifica a prática executiva do contrato.

A utilização pelos trabalhadores da V.T.L. de uniforme com a expressão V.T.L. e estarem tais letras presentes na marca VITELLI de propriedade da VIT constituem-se em fatos irrelevantes, não tendo força indiciária.

Diante da não apresentação de documentos e insuficiência dos esclarecimentos por parte da V.T.L. (apresentou relação de máquinas utilizadas de 2008 até 2010 e afirmou que "até a presente data não encontramos documentos de compra dos mesmos") e diante do "modus operandi" adotado para com a empresa A.R.LUIZ-ME (não há como se considerar outras informações coletadas no curso da ação fiscal, pois a fiscalização não especifica quais seriam essas

outras informações), a fiscalização presume (e-fls. 1660/1661) que o maquinário utilizado pela V.T.L. até 2010 seriam de propriedade da VIT e sem formalização do comodato. A presunção simples é forte para o período anterior ao primeiro semestre de 2011, período não objeto do lançamento, mas não tão forte para o ano de 2011, eis que aplicável apenas para parte do maquinário a partir do primeiro semestre de 2011, pois a V.T.L. iniciou a substituição por maquinário de sua propriedade, como reconhece a própria fiscalização. Contudo, ainda assim, a situação em tela corrobora a origem artificial da empresa e o início de um movimento para se reverter tal quadro, mas ainda insuficiente como revela o conjunto total de indícios colhidos pela fiscalização.

No que toca ao emprego pela V.T.L. de mão de obra formalmente vinculada à VIT e à A.R. Luiz ME nos setores contábil e administrativo, sob o controle inclusive visual do Sr. Sílvia, circunstância esta já explicitada ao tratarmos da A.R. Luiz ME, temos fatos robustos que convergem para uma injustificada redução de custos da V.T.L., mas principalmente revelam que a V.T.L. não dispunha de tais setores e se valia não apenas do contador da VIT, mas também da estrutura contábil e administrativa que a VIT ocultava na A.R. Luiz ME, a gerar forte indício de que V.T.L., assim como a A.R. Luiz ME, seria empresa sob o controle de familiares do Sr. Sílvia a ser instrumentalizada para artificialmente ocultar o real ocupante da posição jurídica de contratante da mão de obra, sendo nesse contexto importante perquirir sobre a capacidade de a V.T.L. caracterizar-se efetivamente como uma empresa.

Nesse ponto, ganha relevo como indício desfavorável aos recorrentes o fato de haver coincidência ou proximidade entre pagamentos efetuados pela VIT e pagamentos de remuneração e de adiantamentos de remunerações aos trabalhadores da V.T.L. (Livro Caixa, e-fls. 1167/1189), bem como de tal situação se dar no contexto de reiterado descumprimento das condições contratuais de pagamento advinda da liquidação das duplicatas após vencimento e sem qualquer imposição de penalidade ou de compensação, não se detectando prova nos autos do argumento de defesa de a V.T.L. ter dado causa ao atraso na liquidação.

Além disso, a fiscalização imputou um fluxo de caixa negativo em 2011 (e-fls. 1661/1662), nos seguintes termos:

Receita bruta	685.423,50	0,00
Empréstimo Capital Giro	47.500,00	0,00
Saldo devedor em conta corrente	0,00	0,00
Salários		651.269,20
Investimentos Imobilizado		81.830,00
FGTS (8%)		51.579,00
Pagamento Imposto Simples (DASN)		41.854,03
Despesas operacionais escrituradas		50.000,00
Soma	732.923,50	876.532,23
Diferença negativa entre Origem x Aplicações		-143.608,73

A constatação fiscal de fluxo de caixa negativo a significar inexistência de recursos financeiros para a V.T.L. saldar despesas e gastos de sua responsabilidade demanda reparo. Isso porque, o valor de receita bruta no importe de R\$ 685.423,50 foi extraído da DASN, tratando-se, conforme expressamente consignado na própria DASN (e-fls. 1568), de montante apurado a partir

do regime de competência. Assim, para se considerar o regime de caixa, temos de tomar o Relatório de Duplicatas Liquidadas (e-fls. 636/649), carreado aos autos pela fiscalização, no qual se evidencia um valor recebido pela V.T.L. a título de liquidação de duplicatas de R\$ 837.157,50 em 2011. Diante disso, verifica-se que receita bruta de R\$ 837.157,50 é insuficiente para fazer frente às despesas e gastos a totalizar R\$ 876.532,23, sendo o valor total de recursos superior aos gastos e despesas apenas quando se considera os empréstimos de capital de giro. Porém, os empréstimos a totalizar R\$ 47.500,00 foram tomados só em 27/12/2011, nitidamente como meio de impedir que o saldo de caixa encerrasse o ano como **credor** (e-fls. 1188). O fluxo de caixa em questão somado aos indícios anteriores forma inequívoca massa crítica hábil a gerar a convicção de artificial manutenção e interposição da V.T.L., de modo a ocultar o real contratante de sua mão de obra.

A percepção da funcionária de ter sido promovida ao assumir a gerência da V.T.L. não significa necessariamente que considera haver uma única estrutura hierárquica e de cargos a englobar ambas as empresas, podendo significar sua percepção de evolução em sua carreira profissional individual. A dúvida em questão neutraliza o indício. Fato neutro consubstancia-se também a ausência no estabelecimento da empresa de dependências a abrigar setor comercial, pois é compatível pelo exercício da atividade da empresa com exclusividade em 2011, ou seja, a atividade de pesponto para a VIT, sendo, por conseguinte, dispensável um setor comercial.

Sobre as despesas de material de escritório e materiais de higiene e limpeza ínfimas quando comparadas com número de empregados e com valores dessas despesas contabilizadas na VIT, devemos ponderar que as despesas escrituradas pela VIT, conforme demonstrado pela própria fiscalização, guardavam pertinência não apenas aos trabalhadores formalmente vinculados à VIT, mas também aos vinculados formalmente à A.R. Luiz e ao conjunto interligado de prédios de nº 660 e 690. Além disso, não há como se extrair do comparativo em tela a conclusão de que a VIT arcaria com despesas de material de escritório e materiais de higiene e limpeza da V.T.L. Em relação às despesas de material de escritório da V.T.L., é compreensível que sejam reduzidas. Contudo, em relação aos materiais de higiene e limpeza vislumbra-se efetiva inconsistência em relação ao valor.

A localização da empresa V.T.L. em Município distante 25 Km do Município da sede da VIT é indício desfavorável à argumentação da fiscalização. Entretanto, insuficiente para reverter o convencimento de a V.T.L. no ano de 2011 consubstanciar-se em pessoa artificialmente mantida e interposta para ocultar o efetivo contratante dos trabalhadores formalmente a seu serviço.

Nesse contexto, apesar de os fatos incontroversos, supra mencionados, quando isoladamente considerados serem incapazes de ensejar conclusão desfavorável aos recorrentes, tais fatos somados entre si e aliados aos demais indícios convergentes colhidos pela fiscalização formam conjunto probatório suficiente e hábil a gerar convicção de a A.R. Luiz ME e de a V.T.L. terem sido artificialmente mantidas no ano 2011, ou seja, sem assumirem efetivamente os desafios de sua atividade econômica, e interpostas para fraudar, impedir e dificultar a aplicação

das legislações trabalhista, tributária e previdenciária com ocultação dolosa do real contratante dos trabalhadores.

Da atual desoneração da folha de salários. Em relação ao ano de 2011, como já explicitado, há nos autos uma série de indícios fortes, precisos e concordantes a gerar convencimento de que a A.R. Luiz ME e a V.T.L. não subsistiram enquanto empreendimento autônomo, sendo meras pessoas interpostas a ocultar o real contratante dos trabalhadores. Logo, é irrelevante discutir sobre a posterior desoneração da folha de salários e manutenção da terceirização, uma vez que não têm o condão de infirmar as constatações atinentes ao ano de 2011.

Da não observância das normas que tratam sobre a inaptidão da pessoa jurídica. Não houve desconsideração da personalidade jurídica das empresas tidas por interpostas, ou seja, não se afastou a personalidade jurídica para se atingir bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. Além disso, a empresa A. R. Luiz ME era firma individual, ou seja, pessoa natural. Diante dos fatos apurados a partir das provas colhidas nos procedimentos de fiscalização e diligência fiscal, a fiscalização limitou-se a efetuar lançamento tributário com imputação de ilegal interposição de empresas artificialmente mantidas para a ocultação do real contratante dos trabalhadores. Não há norma legal a condicionar o lançamento em tela a uma anterior ou posterior baixa de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ, cadastro disciplinado nos arts. 80 e 81 da Lei nº 9.430, de 1996, invocados pelos recorrentes.

Como já evidenciado, diante do conjunto probatório colhido pela fiscalização, não se vislumbra a existência de uma regular cadeia produtiva em regime de terceirização.

O planejamento tributário não dá ao sujeito passivo o direito de reduzir sua carga tributária por meio de atos e documentos que não espelhem a realidade.

Os empregados alocados nas empresas interpostas se enquadravam na condição de segurados empregados, já que folhas e GFIPs elaboradas pelas empresas A.R. Luiz ME e V.T.L. apontam nesse sentido, logo, de plano, estão presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego: subordinação, pessoalidade, não eventualidade e onerosidade.

A questão nodal consiste em se definir quem efetivamente ocupa a posição jurídica contratual de contratante dos empregados e contribuintes individuais em relação aos quais houve a interposição das empresas A.R. Luiz ME e V.T.L., no contexto da simulação detectada pela fiscalização.

Impõe-se, portanto, constatar que a firma individual A. R. Luiz ME e a V.T.L. não se consubstanciavam efetivamente no ano de 2011 como empresa, não atendendo ao disposto no art. 2º, *caput*, da CLT¹ e nem ao disposto no art. 15, I, da Lei nº 8.212, de 1991^{2 3}, eis que não

¹ Consolidação das Leis do Trabalho

Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

² Lei nº 8.212, de 1991.

assumiam os desafios da atividade econômica, estando, em realidade, os segurados empregados vinculados à empresa VIT, sendo esta, em verdade, a única empresa efetivamente existente no plano fático.

A situação em tela, contudo, não se presta ao reenquadramento de segurado contribuinte individual como segurado empregado. A jurisprudência invocada pelos recorrentes trata justamente desse reenquadramento.

Os Resumos Gerais das Folhas de Pagamento da A.R. Luiz ME revelam que a única contribuinte individual a serviço da empresa foi a titular da firma individual, ver campos “Total do Pró-labore dos Sócios” e “Total dos Autônomos” (e-fls. 720/743), tendo o Relatório Fiscal acusado ter considerado todos os segurados “formalmente vinculados” à A.R. Luiz ME como empregados, mas sem evidenciar o preenchimento dos elementos caracterizadores do segurado empregado para a segurada vinculada enquanto contribuinte individual. Note-se que o pró-labore auferido pela Sra. Ângela constou do Modelo Analítico Dinâmico de e-fls. 1579, a relacionar as remunerações consideradas na base de cálculo do levantamento AR dos Autos de Infração.

Os Relatórios de Funcionários Ativos da V.T.L. (e-fls. 1097/1117) e os Resumos Gerais das Folhas de Pagamento da V.T.L. revelam que a única contribuinte individual a serviço da empresa foi a sócia Gracimara Ferreira Pimenta, ver campos “Função” (e-fls. 1097/1117) e “Total do Pró-labore dos Sócios” e “Total dos Autônomos” (e-fls. 1118/1141), tendo o Relatório Fiscal acusado ter considerado todos os segurados “formalmente vinculados” à V.T.L. como empregados, mas sem evidenciar o preenchimento dos elementos caracterizadores do segurado empregado para a segurada vinculada enquanto contribuinte individual. Note-se que o pró-labore auferido pela Sra. Gracimara constou do Modelo Analítico Dinâmico de e-fls. 1580, a relacionar as remunerações consideradas na base de cálculo do levantamento VT dos Autos de Infração.

Por conseguinte, em relação às Sras. Ângela Regina Luiz e Gracimara Ferreira Pimenta, não houve mera constatação de ocultação do real titular da posição jurídica de empregador na relação de trabalho, relação jurídica subjacente ao fato gerador das contribuições em tela, a tornar desnecessária a comprovação dos elementos caracterizadores do segurado empregado, mas reenquadramento de contribuinte individual para segurada empregada.

Assim, sendo o caso de se exigir a comprovação dos requisitos especificados no art. 12, I, da Lei nº 8.212, de 1991, para o reenquadramento de contribuinte individual para segurada

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional

³ Considerando-se os textos normativos pertinentes às contribuições devidas a terceiros (para o FNDE {Salário-Educação}, art. 212, § 5º, da Constituição, art. 25, caput, da Lei nº 9.424, de 1996, e art. 2º, caput, do Decreto nº 6.003, de 2006; para o INCRA, art. 35, § 8º, da Lei nº 4.863, de 1965, combinado com o art. 2º da CLT; para o SENAI, art. 2º do Decreto-lei nº 6.246, de 1944; para o Sesi, art. 3º do Decreto-lei nº 9.403, de 1976; e para o SEBRAE, art. 8º, § 3º, da Lei nº 8.029, de 1990, e art. 1º do Decreto-lei nº 2.318, de 1986) e o disposto no art. 3º da Lei nº 11.457, de 2007, aplica-se para essas contribuições o mesmo conceito de empresa veiculado no texto normativo do art. 15, I, da Lei nº 8.212, de 1991.

empregada, não se sustentam os lançamentos em relação às Sras. Ângela Regina Luiz e Gracimara Ferreira Pimenta.

Por fim, independentemente da questão da compensação, destaque-se ser fato notório que a interposição de empresas do Simples Nacional implica prejuízo ao recolhimento das contribuições devidas à Previdência Social e aos Terceiros, em face do regramento traçado pela legislação tributária de regência.

Da Falta de Compensação dos Valores Recolhidos pelas Terceirizadas. No caso concreto, os recolhimentos foram efetuados por terceiro interposto, ou seja, por A. R. Luiz ME e V.T.L.. Logo, não estamos diante da hipótese tratada pela Sumula CARF nº 76.

Não prospera o pedido de compensação dos valores recolhidos pela empresa interpostas e nem são pertinentes as objeções levantadas pelos recorrentes, eis que os recolhimentos foram efetuados por pessoas diversa da recorrente VIT e não há previsão legal para o aproveitamento postulado, conforme jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

(...)

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTOS EFETUADOS PELO REGIME DO SIMPLES NACIONAL. CONTRIBUINTES DISTINTOS. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação de créditos recolhidos ao Simples Nacional somente é possível com débitos da própria pessoa jurídica e quando se tratar de compensação de ofício oriunda de deferimento em processo de restituição ou em decorrência da exclusão da própria empresa do Simples Nacional.

Acórdão nº 9202-011.049, de 25 de outubro de 2023

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRATAÇÃO DE MÃO DE OBRA POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. APROVEITAMENTO, PELA CONTRATANTE, DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS INTERPOSTAS. IMPOSSIBILIDADE.

Constatada a contratação de empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, para o recrutamento de mão de obra, e tendo o vínculo empregatício sido caracterizado na contratante, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas contratadas ao regime de tributação favorecido. Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76.

Acórdão nº 9202-011.358, de 23 de julho de 2024

Da indevida qualificação da multa. Ainda que sem especificar em qual dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, a situação concreta explicitada no Relatório Fiscal se enquadraria,

a fiscalização nela lastreou o cabimento da qualificação da multa e os recorrentes se defenderam sustentando a não caracterização de nenhum destes artigos. Logo, não há que se falar em nulidade do lançamento por violação de princípios ou da regra do art. 142 do CTN, eis que não houve prejuízo ao direito de defesa ou ao contraditório. No caso concreto, a prova constante dos autos não ampara as alegações dos recorrentes, eis que revela ter havido interposição fraudulenta das empresas do Simples, sendo nítida a conduta dolosa de ocultar o real contratante da mão de obra e, como já dito, desnecessária prova da redução indevida dos tributos, eis que é fato notório o prejuízo ao devido recolhimento das contribuições de titularidade da VIT, tendo havido supressão de recolhimentos e recolhimentos a menor e inaptos para satisfazer o crédito tributário por terem sido recolhidos por pessoa diversa. Não há dúvida acerca da legislação tributária e nem se vislumbra erro de proibição, não sendo aplicável o art. 112 do CTN. Impõe-se apenas a limitação da multa qualificada ao percentual de 100%, diante do advento da Lei nº 14.689, de 2023.

Responsabilização pessoal do sócio administrador. Diante da situação concreta, a atuação dolosa do sócio majoritário e administrador da empresa VIT, Sr. Sílvio, em infração à lei é clara, tendo não apenas conhecimento da ocultação do real contratante da mão de obra da A.R. Luiz ME e V.T.L., mas atuação nitidamente dolosa com total controle da situação, trabalhando inclusive junto aos trabalhadores apenas formalmente vinculados à A.R. Luiz ME e com controle visual dessa mão de obra, bem como com trabalhadores da VIT e da A.R. Luiz ME a também prestar serviços para a V.T.L., conforme demonstrado pela fiscalização, sendo inegável o cabimento da aplicação da responsabilidade insculpida no art. 135, III, do CTN.

Representação Fiscal para Fins Penais. Não compete ao presente colegiado apreciar qualquer alegação relacionada à Representação Fiscal para Fins Penais, conforme jurisprudência vinculante (Súmula CARF nº 28).

Intimações e publicações. Não intimação do patrono. No processo administrativo fiscal, a intimação deve observar o regramento traçado no art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, não sendo cabíveis intimações e publicações em nome das advogadas (Súmula CARF nº 110).

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, apresentado em conjunto pelos recorrentes, REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para: a) excluir da base de cálculo dos levantamentos AR, relativos à empresa A.R.Luiz ME, a remuneração da Sra. Ângela Regina Luiz; b) excluir da base de cálculo dos levantamentos VT, relativos à empresa V.T.L. Prestação de Serviços de Pesponto de Calçados Ltda - ME, a remuneração da Sra. Gracimara Ferreira Pimenta; e c) aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro