



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.721647/2011-02
ACÓRDÃO	2302-003.838 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARILUA TEXTIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/04/2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

A impugnante tem o ônus da prova acerca daquilo que alega.

PRODUÇÃO DE PROVAS.

É de nenhum efeito o protesto genericamente formulado no tocante à produção de provas.

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

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

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

O salário-de-contribuição, para o segurado empregado, corresponde, na forma da lei, à remuneração total por ele auferida junto à empresa. Em consequência, para que determinada vantagem decorrente da relação laboral não componha o respectivo salário-de-contribuição, há a necessidade de expressa previsão legal.

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.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO. RETROATIVIDADE BENÍGNA

A multa de ofício qualificada, incidente sobre os valor das contribuições não recolhidas, é aplicável sempre que caracterizada a prática de ato com o objetivo de modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante das contribuições devidas, ou evitar o seu pagamento.

Aplica-se a retroatividade retroatividade benigna trazida pela Lei nº14.689/2023, que alterou o §1º do art. 44 da Lei nº9.430/1996, reduzindo a multa de 150% para 100%, quando não for verificada reincidência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por dar parcial provimento ao recurso voluntário, no sentido de reduzir a multa qualificada ao máximo legal.

Sala de Sessões, em 10 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa – Relator

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Freitas de Souza Costa, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autuação pelo não recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, nas competências janeiro de 2009 a abril de 2010, inclusive gratificação natalina de 2009 (competência 13/2009), conforme **AI n.º DEBCAD 50.006.812-7**; e autuação pelo não recolhimento das contribuições destinadas ao FNDE, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, nas competências janeiro de 2009 a abril de 2010, inclusive 13/2009.– **AI n.º DEBCAD 50.006.813-5**. Os valores de remuneração considerados nesses 02 autos de infração referem-se a trabalhadores contratados por meio da empresa interposta Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP.

Os valores dos AIs n.º DEBCAD 50.006.812-7 e 50.006.813-5 foram consolidados em 19 de agosto de 2011.

Transcrevemos abaixo trecho do relatório do acórdão de DRJ.

No Relatório Fiscal (fls. 02/19), a autoridade lançadora afirma, inicialmente, que auditorias fiscais desenvolvidas nas empresas **Marilua Têxtil Ltda.**, ora autuada, e **Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP**, CNPJ n.º 07.215.244/0001-30, denominada “empresa vinculada”, deixaram evidenciada “a presença de subterfúgios utilizados no intuito de afastar a incidência de contribuições previdenciárias (cota patronal), por meio de constituição de CNPJ em nome de interpostas pessoas (parentes e empregados) pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições - SIMPLES. Tais subterfúgios consistem em trabalhar com duas empresas paralelas para dividir o faturamento e o registro dos empregados, mantendo em seus quadros societários pessoas que não são seus verdadeiros sócios e ainda deixar de incluir nestes, seus sócios de fato. A manutenção de empresa ME/EPP tem por objetivo registrar a maior parte dos empregados em firma contemplada pela Lei n.º 9.317/1996 até 06/2007 e da LC 123/2006 a partir de 07/2007 e, assim, deixar de recolher as contribuições (patronal e de terceiros) sobre a folha de pagamento dos empregados registrados nesse CNPJ. A Marilua pretendeu desta forma se elidir da incidência da contribuição previdenciária patronal que recairia sobre a folha de pagamento dos empregados e contribuintes individuais registrados na empresa optante pelo SIMPLES.”

Em assim sendo, o levantamento FV e seus desdobramentos – que compõem os Discriminativos do Débito - DDs de fls. 167/170 e 174/177 – identificam as remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados registrados na empresa vinculada Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP. Os valores dessas remunerações estão discriminados nas folhas de pagamento/GFIPs dessa empresa, e indicados no campo “Base de Cálculo: 01 - SC Empreg/avulso” dos

referidos DDs. A autoridade lançadora observa, ainda, que “o pró-labore da ‘suposta sócia’ foi considerado salário, pois de fato ela era empregada da empresa-mãe”.

Apresenta, em seqüência, às fls. 05/16, o detalhamento dos elementos que, colhidos no curso da ação fiscal, levaram à conclusão de que a empresa Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, constituída na forma do Simples, era utilizada pela atuada, com o objetivo de evitar o recolhimento das contribuições patronais destinadas à Seguridade Social, bem assim daquelas destinadas a outras entidades e fundos.

Manifesta-se, ainda, acerca das multas lançadas nos autos de infração.

Os Als vêm instruídos pelos relatórios e documentos de fls. 20/165.

A empresa apresentou tempestivamente os arrazoados de fls. 181/217 e 350/386. A ciência dos autos de infração ocorreu em 23 de agosto de 2011, enquanto que as impugnações foram protocolizadas em 21 de setembro de 2011.

Em relação ao **AI n.º DEBCAD 50.006.813-5**, afirma, inicialmente, na impugnação de fls. 181/217, que não pode ser responsabilizada por empregados de terceira empresa.

A Fiscalização, segundo entende a impugnante, “valeu-se de poucas provas, que ao final das contas se resumem ao depoimento de alguns funcionários/sócios e esparsos documentos, que certamente não atingem a finalidade pretendida.” Também não se atentou “à realidade das operações de natureza têxtil, onde é muito comum o atendimento exclusivo a determinado cliente.”

Destaca que o Estatuto Maior obedece ao modelo capitalista e estabelece como um de seus princípios fundamentais, em seu artigo 1.º, inciso IV, a liberdade de iniciativa – o que, dentro de uma perspectiva econômica, corresponderia à possibilidade de a empresa escolher seus próprios caminhos profissionais ou suas próprias atividades econômicas.

“Assim, nada impede que uma empresa contrate com outra determinada atividade-meio e mesmo atividade-fim.”

Aduz, em seqüência, **a um**, que a escrituração de cada uma das empresas é de responsabilidade de contadores distintos, “o que apenas vem a confirmar a independência existente entre elas.”

A dois, que, no tocante às despesas “pretensamente” suportadas por ela, impugnante, “tal fato seria facilmente explicável, vez que a terceira empresa, por conta das industrializações procedidas, tem créditos contra a impugnante, que poderiam ser parcialmente compensados com estas despesas.”

A três, que não concorda com as conclusões alcançadas no caso da ação trabalhista apontada pela Fiscalização, que não servem para orientar o deslinde da hipótese concreta. “Não são de hoje os equívocos da Justiça Laboral, que no seu afã de proteger o empregado acaba por cometer injustiças, tal como aquela

levado a cabo em desfavor da impugnante.” “Ademais, deve-se levar em conta que se trata de uma única ação trabalhista, isolada dentro de um contexto maior, onde diversas outras foram movidas, sem sequer cogitar na inclusão da impugnante no pólo passivo da lide como responsável por qualquer tipo de obrigação trabalhista decorrente dos funcionários ligados à empresa Viva”.

A quatro, que, no “contrato particular de industrialização (transformação) de matéria-prima”, consta a cláusula 3.2, segundo a qual, “em sendo necessário, a CONTRATANTE [Marilua] poderá, a seu critério, ceder maquinário de sua propriedade para utilização pela CONTRATADA [Viva], exclusivamente na industrialização das matérias-primas remetidas pela CONTRATANTE, regendo-se essa cessão pelas regras do comodato”. Acrescenta que é muito normal a cessão de uso, a título gratuito, por empresas que encomendam industrialização de terceiros, para que estes o operem. “Além disso, em muitos casos há máquinas ‘enclachadas’ de um lado e pessoas interessadas de outro, havendo empréstimos apenas por questões de amizade ou relações comerciais.”

A cinco, que não é correto afirmar “que as ordens relacionadas aos serviços prestados pela terceira empresa eram partidas da impugnante. O que houve, isto sim, foi a exigência pela qualidade dos serviços. Com efeito, ‘o direito de exigir eficiência e qualidade nas contratações não se restringe às relações de emprego, mas vigora em todas as atividades civis e comerciais’.”

A seis, que essas circunstâncias são reforçadas no caso concreto quando se observa que a empresa Viva Indústria Têxtil Ltda. sempre teve sede própria, em local distinto, e em grande parte da sua existência os estabelecimentos de cada empresa eram em municípios diversos.

A sete, que a “atividade desenvolvida pela empresa inscrita no Simples, na verdade, foi industrializar mercadorias mediante encomendas, sendo que os empregados desta continuaram sob o comando, a subordinação e a responsabilidade da mesma, e não de terceiros” – conclusão que “encontra amparo no § único, do art. 3.º, da Lei n.º 4.502, segundo o qual, ‘considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto’.”

A oito, que, no ramo de confecções, com a possibilidade de terceirização de atividades, “é lugar comum a montagem apenas de um setor administrativo (como aquele da impugnante), para conduzir a industrialização procedida por terceiras empresas. O que vale, em tais negócios, é o ‘know-how’ dessas pessoas.” Sem dúvida, o envio de insumos, para terceiros os transformarem em produtos acabados (no caso, têxteis), é uma atividade tipicamente industrial e lícita, não havendo motivos para lhe aplicar a pecha de fraude.

A nove, que outra grande inconsistência da peça de autuação gira em torno da relação direta de dependência entre a autuada e a pessoa jurídica que lhe prestou serviços. “Do relatório fiscal colhe-se a impressão de que a empresa jamais existiu de fato, tendo sido criada apenas com a *pretensa* finalidade de

recolher menos tributos.” Ademais, conforme já decidiu o Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, “Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária”.

A dez, que os depoimentos colhidos pela Fiscalização não se prestam ao fim pretendido, “pois são fruto de perguntas direcionadas e tendenciosas, tudo com o objetivo de montar uma realidade inexistente de fato.” Ademais, mesmo nesses depoimentos “pode-se extrair respostas que denotam a independência e autonomia administrativa entre as duas empresas.”

A onze, que a Fiscalização, de modo geral, “fez uma série de exigências de organização material e econômico-financeiras que não condizem com a realidade das micro e pequenas empresas.” Mais especificamente, tem intuitivo que as micro e pequenas empresas, “por suas particularidades, são hipossuficientes, quando comparadas àquelas de maior porte”, i.e., não têm “condições de arcar com o famigerado ‘custo Brasil’, que *normalmente* sobreonera os empreendimentos privados em níveis que, conforme o porte da pessoa jurídica, simplesmente inviabilizam as suas atividades.”

Assim, sem um claro tratamento menos oneroso, seja no pagamento de tributos, seja no cumprimento de obrigações acessórias das mais diversas, seja no acesso a crédito bancário, etc., muitas empresas fechariam suas portas. Outras tantas dirigir-se-iam ao não recomendado, mas inevitável mercado informal, deixando de contribuir para o Estado, dentro das suas capacidades, e também levando os seus empregados à margem do sistema previdenciário público.

Portanto, o que para a Fiscalização constitui indício de desorganização empresarial da terceira pessoa jurídica (tal como a inexistência de RH interno e a ausência de escrituração contábil – e por reflexo a sua dependência em relação à impugnante), na realidade decorre da inerente “menor organização” das micro e pequenas empresas.

“Com efeito, sendo pessoa jurídica autônoma, distinta e independente, estando ela em plena atividade, possuindo contrato, quadro social e faturamento, estando ainda devidamente registrada nos órgãos competentes, inclusive INSS e Receita Federal do Brasil, e arcando em dia, e em nome próprio, com todas as obrigações comerciais, fiscais e trabalhistas assumidas (...), infere-se, ‘data venia’, que as conclusões emanadas no processo não passam de meros indícios e presunções.”

Destarte, “o simples fato de as empresas investigadas terem sócios com relação de parentesco entre si e de terem ocupado, em certos espaços de tempo e períodos diversos, o mesmo endereço, não pode ser considerado, por si só, como elemento apto e suficiente a caracterizar os funcionários de uma empresa como sendo de outra.”

Ademais disso, entende que, no caso concreto, “o apego da fiscalização a não escrituração contábil de determinadas despesas não pode prosperar, ante o princípio da verdade material e do fato de se estar diante de micro-empresa, ‘hipossuficiente’, notadamente do ponto de vista jurídico. Não será alegação de equívoco contábil que justificará a desqualificação de pagamentos regularmente procedidos.”

A doze, que “mesmo nos períodos de tempo onde houve a proximidade dos estabelecimentos, a terceira empresa sempre teve sede própria, não havendo a ‘confusão’ apontada no relatório fiscal. Não por outro motivo a mesma conta locou imóvel, onde desenvolve as suas atividades industriais, tendo suportado o pagamento dos alugueres”.

Não houve, assim, nenhum plano arquitetado para evasão tributária, como aduz a Fiscalização, estando-se diante de meros indícios e presunções que não se sustentam.

A treze, que inexistente prova material de pessoalidade, não-eventualidade, subordinação e onerosidade entre a impugnante e os funcionários/sócios da terceira empresa, não havendo de se falar em relação de emprego.

A quatorze, que, especificamente em relação aos serviços de facção, o Tribunal Superior do Trabalho - TST vem afastando a aplicação da Súmula n.º 331, item IV, “reconhecendo a natureza civil do contrato, tendo em vista que o mesmo visa ao fornecimento de determinados produtos acabados, e não o fornecimento ou a intermediação de mão-de-obra.”

A quinze, “que o sistema jurídico tributário apresenta-se rígido e exaustivo, encontrando-se lastreado nos princípios da legalidade e da tipicidade (CF/88, arts. 5.º, “caput”, II; e 150, I; e CTN, arts. 3.º e 97), dos quais decorrem a exigência da formalização do crédito tributário via ato administrativo de lançamento (art. 142, do CTN), cujo ônus da prova da ocorrência do fato gerador e da identificação do montante tributável por determinada exação é do fisco.”

Assim, “somente após a verificação de todos os elementos que dão causa ao nascimento da obrigação tributária, hipoteticamente descritos em lei, é que se pode afirmar ter ocorrido determinado fato gerador, formalizável, então, mediante a atividade de lançamento.”

“Destarte, a regra é que o ônus da prova se consubstancia em dever das autoridades administrativas lançadoras.” Ou seja, tendo-se sempre em vista que, no processo administrativo de lançamento tributário, o autor é o Fisco, a ele cabe, portanto, a prova da alegação de ocorrência do fato gerador e da dimensão da base de cálculo, “nada impedindo que o réu, quer dizer, o contribuinte que oferece impugnação ao lançamento tributário efetuado, alegue que o fisco não comprovou a ocorrência do fato gerador e, com base nisso, requeira o seu cancelamento.”

“É fundamental observar, contudo, que, enquanto a prova deve ser definitiva, convencendo plenamente o aplicador da lei, **a contra-prova basta ser suficiente para trazer de volta a dúvida acerca dos fatos alegados.**” (Grifado original.)

Analisa, neste passo, a utilização das presunções jurídicas, que, no campo tributário, não pode ser feita de maneira aleatória e indiscriminada, devendo estar sempre respaldada em lei e vir acompanhada de outros elementos de prova e de investigação que conduzam à real observação da ocorrência do fato gerador e bem permitam apurar a base de cálculo tributável.

“No caso concreto, não existem leis autorizando o uso de presunções e é inquestionável não estar configurada a existência de um suposto grupo econômico entre as empresas, visto não ter sido comprovado pela fiscalização, efetiva e concretamente, a ligação e interdependência econômica e jurídica entre as mesmas, eis que não se mostram suficientes para isso, como já sopesado linhas acima, os parcos indícios apontados no relatório fiscal.”

Assim, “na ausência ou insuficiência das provas necessárias a demonstrar a vinculação entre as pessoas jurídicas, vale dizer, das provas que enalteçam, real e verdadeiramente, a existência do grupo econômico, inviáveis se apresentam as conclusões fazendárias, na medida em que esse procedimento implica na desconsideração da personalidade jurídica das empresas, para o que não estão presentes os requisitos legalmente estabelecidos.” Ou seja, “a ‘despersonalização’ dessas pessoas jurídicas, como pretende a fiscalização, não possui amparo dentro das provas angariadas, nem tampouco guarda qualquer tipo de correlação dentro da boa lógica do direito. Não se buscou precisar um critério coerente para assim proceder.”

Conclui que “a fiscalização procedida não se desincumbiu do ônus da prova da existência de grupo econômico entre as empresas”, devendo o auto de infração ser integralmente cancelado.

No mérito, aponta, inicialmente, a nulidade da “notificação”, haja vista “a exigência de verbas manifestamente indevidas, em típico caso de iliquidez e incerteza”.

No tocante à iliquidez e incerteza do débito, afirma que o processo administrativo tributário necessariamente deve redundar em débito líquido e certo, pois a necessária execução judicial que lhe seguirá deve ser fundamentada em título executivo líquido, certo e exigível, qual seja, a certidão de dívida ativa.

No caso, entende que parte do débito exigido não pode prosperar, porque, nas bases de cálculo dos valores lançados, foram incluídas diversas verbas indevidas: auxílio-doença, salário-maternidade, terço constitucional de férias, férias indenizadas, aviso-prévio indenizado, décimo terceiro salário, auxílio-creche e adicionais noturno, de insalubridade, de periculosidade e de horas-extras – cuja exclusão demandará “um amplo processo de recálculo, inclusive mediante

realização de novas diligências, o que apenas poderá ocorrer através de um novo processo administrativo.”

Afirma, em seqüência, que, “em vínculo empregatício, apenas remuneração enseja a exigência de contribuições.”

Neste tópico, desenvolve extenso arrazoadado acerca do conceito de remuneração, terminando por concluir que, “em casos como o presente, é evidente a impossibilidade de se exigirem contribuições previdenciárias sobre valores que não se refiram à remuneração.”

Assim também quanto às contribuições de terceiros, cuja base de cálculo coincide com a base impositiva das contribuições previdenciárias. Ou seja, também elas têm como base de cálculo a remuneração.

Assim, destaca, dentre as rubricas que devem ser excluídas do lançamento, “por não guardarem natureza remuneratória”, o salário-maternidade (artigo 72 da Lei n.º 8.213/91), o auxílio-doença (artigo 59 da Lei n.º 8.213/91), o terço de férias (artigo 7.º, inciso XVII, da Constituição Federal), as férias indenizadas (artigo 143 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT), o auxílio-creche (artigo 389, parágrafos 1.º e 2.º, da CLT) e os adicionais noturno (artigo 73 da CLT), de insalubridade (artigo 192 da CLT), de periculosidade (artigo 193, parágrafo 1.º, da CLT) e de horas-extras (artigo 59, parágrafo 1.º, da CLT).

Mais especificamente: as quantias despendidas pelos contribuintes empregadores, a tais títulos, não podem ser vistos como pagamentos de natureza remuneratória, ou seja, “com cunho de contraprestação por serviços recebidos”, uma vez que não se caracterizam como pagamentos habituais, mas, sim, excepcionais; não são feitos com periodicidade, somente sendo devidos durante lapso de tempo pré-determinado; e não têm como causa a prestação de serviços, tampouco o tempo posto à disposição da empresa: não se trata, portanto, de uma contraprestação, retribuição. “Via de consequência, é inconteste a necessidade de os valores correspondentes serem cancelados.”

Essas rubricas foram impropriamente consideradas remuneração. Sequer preenchem os requisitos necessários para esse intento (habitualidade, periodicidade e reciprocidade/contraprestatividade), não guardando, por via de consequência, caráter remuneratório, ou seja, de vinculação com os serviços prestados ou com o tempo colocado à disposição do empregador. Na realidade, tratam-se de verdadeiras prestações previdenciárias ou indenizações, o que automaticamente as afasta do campo das contribuições, e impõe a sua exclusão do montante lançado.

No tocante às multas aplicadas, entende devam elas ser revistas.

Em relação às multas incidentes sobre as contribuições lançadas, afirma ser indevida a imposição da multa de ofício com base no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, à base de 150% sobre o valor do crédito tributário constituído.

“Mostra-se contraditório o procedimento fiscal, na medida em que, para os fatos geradores anteriores à competência de 12/2008, ao realizar o cotejo entre a multa vigente à época dos fatos geradores e a penalidade atualmente em vigor, considerou, a fiscalização, esta última no patamar de 75%, ou seja, não qualificada, em virtude de não ter ocorrido qualquer tipo de fraude ou dolo de parte da contribuinte.”

“E realmente há de ser, pois o pressuposto para a aplicação da multa majorada, tanto na redação original do citado art. 44, da Lei n.º 9.430/96, como na redação atual, dada pela Lei n.º 11.488/2007, é que esteja configurada ao menos uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73, todos da Lei n.º 4.502/64”.

“Imprescindível, portanto, a prova da prática dolosa dos crimes de sonegação, fraude e/ou conluio, eis que o dolo é elemento ínsito a essas condutas, sendo certo que **o dolo não se presume, se prova.**” (Grifado original.)

Reitera que os fatos geradores “notificados” foram todos declarados em GFIP, tanto que a base de cálculo foi delas extraída, havendo, única e tão-somente, a desclassificação de uma informação, atinente à opção pelo Simples.

“Quem dolosamente quer ilidir o pagamento de tributos, certamente não assume tal conduta, quedando-se totalmente silente nas declarações pertinentes, o que obviamente não é o caso ora apresentado.”

Conclui pela inadmissibilidade da multa qualificada de 150%, que deve ser reduzida aos patamares admitidos pelo ordenamento jurídico.

Ao final, a empresa requer seja acolhida e regularmente processada a presente impugnação, “a fim de extinguir-se por completo a notificação fiscal”, pela inexistência de justa causa à desconsideração da personalidade jurídica de terceira empresa e/ou pela nulidade do débito, decorrente de sua iliquidez e incerteza, haja vista a inclusão de verbas indevidas no montante lançado, sem possibilidade de individualização.

Sucessivamente, requer seja cancelada parcialmente a “notificação”, a fim de excluir da base de cálculo os valores que não se constituem em remuneração, correspondentes a auxílio-doença, salário-maternidade, terço constitucional de férias, férias indenizadas, aviso-prévio indenizado, décimo-terceiro salário, auxílio-creche, adicional noturno, adicional de insalubridade, adicional de periculosidade e adicional de horas-extras, com a reabertura do prazo para defesa.

Quanto à penalidade aplicada, requer seja reconhecida a impossibilidade de aplicação de multa qualificada, com arrimo no artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, devendo ela ter como limite máximo o percentual de 75%, para todo o período “notificado”.

“Requer, outrossim, a produção de todas as espécies de prova em direito admitidas, especialmente a documental ora acostada e, sem prejuízo de novos

documentos, e além disso a produção de prova testemunhal, diligências, pericial, entre outras pertinentes.”

Impugna, ainda, “os depoimentos colhidos pela fiscalização, na medida em que os mesmos foram tomados com vícios que os impedem de ser considerados como prova apta contra a impugnante.”

A impugnação vem instruída com os documentos de fls. 218/349.

Não foi apresentada impugnação específica em relação para o **AI n.º DEBCAD 50.006.812-7**. O arrazoadado de fls. 350/386, de idêntico teor ao de fls. 181/217, já relatado, refere-se expressamente ao AI n.º DEBCAD 50.006.813-5.

Esse arrazoadado vem instruído com os documentos de fls. 387/518, idênticos àqueles anexados à impugnação de fls. 181/217.

É o relatório.

A decisão do Acórdão 10-48.470 da 7ª Turma da DRJ/POA, por unanimidade, considerou improcedente a impugnação.

Inconformado, o contribuinte apresentou tempestivamente Recursos Voluntários para ambos os autos de infração.

Para o AI n.º DEBCAD 50.006.812-7 alegou, preliminarmente, nulidade do acórdão 10-48.470, por não apreciação das razões da impugnação apresentada. Afirma que, na impugnação apresentada ao AI n.º DEBCAD 50.006.812-7, foram suscitadas matérias igualmente aventadas na impugnação ao AI n.º DEBCAD 50.006.813-5, **“com exceção de uma, relativa ao necessário abatimento, na notificação, dos valores pagos pela terceira empresa no âmbito do SIMPLES** (grifo no original);

Quanto ao mérito, suscitou as mesmas matérias tanto para o AI n.º DEBCAD 50.006.812-7, quanto para o AI n.º DEBCAD 50.006.813-5, não havendo diferença substancial quanto aos argumentos já apresentados em sede de impugnação.

Neste contexto, foi exarada a Resolução nº2301-001.027, convertendo o julgamento em diligência para que a autoridade preparadora confirmasse se recebeu o documento de folhas 594 a 633, inclusive atestando a data, e, após, desse ciência do resultado da diligência ao recorrente para que este, querendo, se manifestasse no prazo de trinta dias.

Conforme Despacho de Encaminhamento, às e.fls. 822/823, a Resolução foi encaminhada à DRF-Blumenau, unidade preparadora.

A DRF-Blumenau alegou:

não possuir mais o registro físico da peça impugnatória devido ao tempo e restituiu o processo sugerindo a intimação do contribuinte para apresentação do original em meio físico, para fins de confirmação da autenticidade.

Informa ainda o Despacho de Encaminhamento:

Efetuada a intimação nos termos acima sugeridos (fl. 818), cuja ciência foi efetuada através de edital (fls. 819 e 820), tendo em vista a situação cadastral “Inapta” do contribuinte (artigo 23, §1º, do Decreto nº 70.235/72), não houve manifestação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Alfredo Jorge Madeira Rosa**, Relator

Conhecimento

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Preliminares

Para o AI n.º DEBCAD 50.006.812-7 alegou, preliminarmente, nulidade do acórdão 10-48.470, por não apreciação das razões da impugnação apresentada. Afirma que, na impugnação apresentada ao AI n.º DEBCAD 50.006.812-7, foram suscitadas matérias igualmente aventadas na impugnação ao AI n.º DEBCAD 50.006.813-5, **“com exceção de uma, relativa ao necessário abatimento, na notificação, dos valores pagos pela terceira empresa no âmbito do SIMPLES”** (grifo no original);

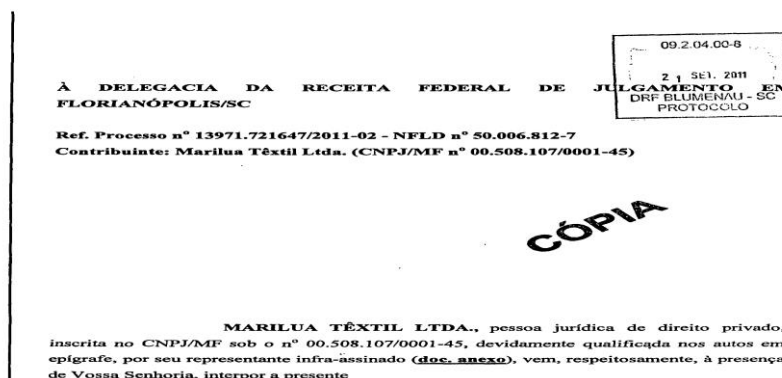
Conforme explícito no acórdão 10-48.470, à e-fl. 529:

Conforme observado, não foi apresentada impugnação específica em relação para o AI n.º DEBCAD 50.006.812-7.

Destarte, a impugnação de fls. 181/217 está sendo considerada tanto em relação ao AI n.º DEBCAD 50.006.813-5, quanto no tocante ao AI n.º DEBCAD 50.006.812-7, haja vista, não só o fato subjacente a ambos os autos de infração (utilização de empresa interposta), mas também a identidade das bases de cálculo consideradas (remuneração de segurados empregados) e dos percentuais de multa aplicados.

Do trecho acima, no acórdão de DRJ, se depreende que a impugnação considerada foi a apresentada ao AI n.º DEBCAD 50.006.813-5, às e-fls. 181/217 e 350/386. Ou seja, a mesma impugnação teria sido juntada duas vezes aos autos, mas não há a juntada de impugnação ao AI n.º DEBCAD 50.006.812-7. O acórdão destaca que apreciou a impugnação ao AI n.º DEBCAD 50.006.813-5 como também sendo ao AI n.º DEBCAD 50.006.812-7, haja vista a similitude entre ambos.

O recorrente, por sua vez, informa que apresentou impugnação ao AI n.º DEBCAD 50.006.812-7, e que não há identidade perfeita entre as matérias tratadas nas duas impugnações. Alega haver 1 matéria que consta apenas do AI n.º DEBCAD 50.006.812-7 e que, por evidente, não foi apreciada pelo acórdão recorrido. Apresentou como prova o documento às e-fls. 594 a 633, no qual podemos constatar à e-fl. 594 o seguinte protocolo da unidade de origem, com data de 21/09/2011, mesma data de protocolo da impugnação apreciada.



A Resolução nº2301-001.027 converteu o julgamento em diligência para que se pudesse atestar a veracidade do protocolo sobre documento supostamente apresentado e não apreciado, de modo a confirmar, ou não, a alegação preliminar do recorrente.

Não foi localizado tal documento físico pela unidade preparadora, bem como o recorrente não se manifestou sobre a intimação enviada. Foi constatado que o contribuinte encontra-se em situação INAPTA desde 2019, perante a administração fazendária federal.

Diante da incerteza quanto ao protocolo, e da impossibilidade de atestar a veracidade das alegações, afasto a preliminar aventada.

Ademais, destaco que a alegação supostamente não apreciada pela instância *a quo*, da qual constaria o pedido de abatimento dos valores pagos pela terceira empresa no âmbito do SIMPLES, não poderia ser acolhida. Tal questão já se encontra pacificada na CSRF deste CARF, no sentido de não ser aplicável a Súmula CARF nº76 para o presente caso.

Sobre a matéria destaco, exemplificativamente, os acórdãos da CSRF sob números 9202-010.939 e 9202-010.941, ambos publicados em outubro de 2023.

Segue trecho da ementa do acórdão 9202-010.939:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2004 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.

Afastada a preliminar.

Mérito

A questão central colocada no presente processo é, se Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP foi, ou não, utilizada como empresa interposta do contribuinte, para contratação de empregados, no intuito de se beneficiar indevidamente de regime tributário mais favorável.

O Relatório Fiscal aponta uma série de elementos em favor da tese de autuação, as quais foram rebatidas pelo contribuinte em impugnação. A tese que prevaleceu, por unanimidade na decisão de DRJ, foi a da fiscalização. O contribuinte trouxe, em sede de Recurso Voluntário, e sem apresentar alteração substancial, os argumentos já apresentados em impugnação.

A alegação no Recurso Voluntário de que o contribuinte não pode ser responsabilizado por empregados de terceira empresa, já foi adequadamente atacada pelo acórdão de DRJ. Abaixo destacamos alguns trechos que reforçam a acusação principal, qual seja, de que *“em relação à Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP não se estabeleceu a condição de grupo econômico, mas, sim, de **empresa interposta**, utilizada pela Marilua Têxtil Ltda. com a finalidade de propiciar a evasão das contribuições previdenciárias patronais e de terceiros por ela devidas.”*.(e-fl. 530)

Seguem trechos destacados do acórdão recorrido.

Em síntese: **a um**, a impugnante e a empresa Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, pelo menos durante os períodos de janeiro de 2005 a março de 2006 e de junho de 2008 a agosto de 2010, estiveram estabelecidas no mesmo local; **a dois**, os respectivos objetivos sociais são praticamente idênticos quanto à atividade industrial, havendo a empresa Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP acrescentado aos seus objetivos a atividade de facção; e, **a três**, o efetivo comando da empresa Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP sempre permaneceu com Julio Silveira e Otacílio Silveira, sócios administradores da impugnante.

Ressalte-se, ainda, quanto a este último aspecto, que não se trata simplesmente das relações de parentesco existentes entre os sócios de ambas as empresas – o que caracterizaria, em princípio, apenas um grupo de empresas de caráter familiar –, mas especialmente as procurações de fls. 78/87, que confirmam a existência de um único comando tanto para a impugnante, quanto para a Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP.

A Fiscalização verificou, ainda, que a Marilua Têxtil Ltda., conforme elementos colhidos nas folhas de pagamento e nas GFIPs de ambas as empresas, registrava somente trabalhadores administrativos, enquanto na Viva Indústria

Têxtil Ltda. EPP constavam registrados, praticamente, apenas empregados ligados à produção industrial (tecelagem).

Veja-se, por exemplo, na “Relação dos funcionários registrados nos dois CNPJ e suas funções, de acordo com a Folha de Pagamento / GFIP individualizada de cada CNPJ” (fls. 89/98), que, na competência dezembro de 2009, a empresa Marilua Têxtil Ltda., além dos diretores não empregados Julio Silveira e Otacilio Silveira, registra, conforme os respectivos códigos da Classificação Brasileira de Ocupações - CBO, apenas empregados administrativos, três dos quais encarregados de departamento de pessoal. Já a empresa Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP tem registrados, nessa mesma competência – afora Juliana Cristina Silveira, diretora não empregada, com a função de administradora financeira-, um supervisor de máquinas, um supervisor industrial, três líderes, sete revisores têxteis, um almoxarife e um conferente, além de trinta tecelões.

Ter-se-ia, destarte, na competência dezembro de 2009, **de uma parte**, uma empresa industrial em que constam registrados apenas empregados administrativos (doze no total), dos quais três afetos ao departamento de pessoal; e, **de outra parte**, uma empresa com seu quadro de pessoal composto somente por empregados ligados à produção industrial (quarenta e quatro no total). Ou seja, ter-se-ia, lado a lado, duas empresas industriais: a ora impugnante, que somente administra, embora praticamente não tenha a quem administrar, ainda que conte com pelo menos três empregados ligados à área de recursos humanos; e a Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, que somente produz, embora não tenha, em seu quadro de trabalhadores, quem lhe desempenhe as atividades administrativas, especialmente no que respeita à gestão de recursos humanos.

À fl. 09 consta relação dos trabalhadores que compõem o quadro administrativo da impugnante.

Releva, ainda, destacar a observação feita pela autoridade lançadora, no tópico concernente ao “RH comum para as duas empresas” (fls. 07/08), no sentido de que as folhas de pagamento de ambas as empresas eram geradas pela Marilua Têxtil Ltda. Mais especificamente: “Uma única folha / GFIP é gerada com a relação de todos os funcionários no CNPJ da Marilua (00.508.107/0001-45).”

Veja-se, também quanto a este aspecto, a “Relação dos funcionários registrados nos dois CNPJs em que a análise GFIP / Folha / contabilidade comprova que esses documentos eram gerados na Marilua” (fls. 99/103), elaborada pela Fiscalização, relativamente às competências dezembro de 2009 e janeiro de 2010.

Atente-se, da mesma maneira, para os documentos de fls. 136/141, especialmente o *e-mail* de fl. 136, encaminhado para Wanda Anna Fuchs, do setor de recursos humanos da impugnante, apontando a necessidade de, para “evitar qualquer tipo de imprevisto com o Ministério do Trabalho”, que fossem realizados, além dos exames periódicos, também exames complementares nos

empregados da Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, “isso porque consta do laudo feito pelo engenheiro que os mesmos correm algum tipo de risco”.

Não há como aceitar-se, acerca dessa questão, o entendimento da impugnante, no sentido de que a inexistência de um departamento ou setor de recursos humanos, bem assim a ausência de escrituração contábil, por parte da empresa Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, justificar-se-ia em face da menor organização inerente às micro e pequenas empresas. **A um**, porque tal afirmação caberia, se fosse o caso, à empresa Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, esta sim detentora da condição de empresa de pequeno porte, e, portanto, destinatária das disposições da Lei n.º 9.317, de 05 de dezembro de 1996, e da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006: soa pelo menos estranho venha a impugnante, que não é microempresa nem empresa de pequeno porte, apresentar os motivos pelos quais a Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP não possui um setor de recursos humanos. E, **a dois**, porque, embora ambas as leis estabeleçam tratamento diferenciado e favorecido, aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte – o que, evidentemente, justificaria uma simplificação na organização empresarial da Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP –, isso de forma alguma justifica tenha essa empresa toda a sua administração a cargo da impugnante.

Quanto à ausência de escrituração contábil, mais especificamente, a “não escrituração contábil de determinadas despesas”, não há como considerar tal fato à conta de mero “apego” por parte da Fiscalização, em detrimento da busca pela verdade material. A empresa Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP **não** registrou em sua contabilidade, durante o período de 2006 a 2010, quaisquer custos inerentes às atividades industriais (tecelagem) que desenvolve, quais sejam aqueles relativos a energia elétrica, matéria-prima, combustíveis e lubrificantes, manutenção de equipamentos de produção, uniformes, materiais secundários, manutenção de equipamentos de escritório, material de expediente, manutenção de edifícios e veículos – custos estes que foram, **todos**, contabilizados pela Marilua Têxtil Ltda.

Em relação às entrevistas de fls. 104/114, realizadas com empregados das empresas Marilua Têxtil Ltda. e Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, não há como acolher a desconsideração postulada pela impugnante. Esta não apenas deixa de demonstrar em que efetivamente consistiriam os vícios que impediriam tais entrevistas de ser consideradas como prova apta contra ela, impugnante, fazendo simples alusão a “perguntas direcionadas e tendenciosas, tudo com o objetivo de montar uma realidade inexistente de fato”, como também ela própria procura aproveitar-se das informações coligidas pela Fiscalização para demonstrar “a independência e autonomia administrativa entre as duas empresas.”

No tocante a este último aspecto, acresça-se, **a um**, que não se verifica, pelo exame das referidas entrevistas, qualquer capciosidade “na forma como os depoimentos dos funcionários foram colhidos”; e, **a dois**, que não há como cindir a prova colhida, rejeitando aquilo que não convém à impugnante, para levar em consideração apenas o que, em seu entender, a beneficia.

Em relação às entrevistas propriamente ditas, pode-se delas apenas concluir, com razoável grau de certeza, que a Marilua Têxtil Ltda. e a Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP trabalhavam efetivamente unidas de forma tal que alguns dos entrevistados consideravam existente apenas a empresa Marilua Têxtil Ltda., enquanto a Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP corresponderia apenas ao seu departamento de tecelagem.

(...)

Finalmente, quanto à localização das empresas, alguns entrevistados confirmaram que ambas funcionavam no mesmo prédio. Praticamente todos afirmaram que a recepção e o refeitório eram únicos para as duas empresas.

A Fiscalização destaca, ainda, que “a representada [Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP] jamais teve capacidade de se estabelecer sozinha, de movimentar o seu negócio sem o suporte econômico da empresa-mãe [Marilua Têxtil Ltda.]”

Veja-se, nesse sentido, o demonstrativo de fls. 10, em que se observa, **primeiro**, a enorme discrepância existente entre o faturamento e a média de empregados registrados pela Marilua Têxtil Ltda. nos exercícios de 2007 a 2009, mormente quando comparados com o faturamento e a média de empregados apresentados pela Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, no mesmo período; e, **segundo**, a relação inversa entre o faturamento e os salários e ordenados apresentados por ambas as empresas, nesses mesmos exercícios: enquanto o valor dos salários e ordenados pagos pela impugnante, nos exercícios de 2007 a 2009, atingiram o equivalente a 0,11%, 0,26% e 0,16% dos correspondentes faturamentos, na Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP os valores dos salários e ordenados pagos representaram, respectivamente, 61,79%, 59,16% e 49,12% dos faturamentos desse mesmo período.

(...)

Em relação às despesas da empresa Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, “pretensamente” suportadas pela Marilua Têxtil Ltda., verifica-se que não se trata, no caso, de mera presunção, como quer a impugnante. Nesse sentido, a Fiscalização elaborou o quadro comparativo de fls. 11/13, onde se observa que a Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, no período de 2006 a 2010, **a um**, não contabilizou quaisquer custos relativos a energia elétrica, matéria-prima, combustíveis e lubrificantes, manutenção de equipamentos de produção, uniformes, materiais secundários, manutenção de equipamentos de escritório, material de expediente, manutenção de edifícios e veículos, custos estes que foram, todos, contabilizados pela Marilua Têxtil Ltda.; e, **a dois**, contabilizou custos de valor bastante reduzido com telefone, materiais de segurança e seguros diversos, mormente se comparados com aqueles registrados pela impugnante. Os únicos custos relevantes, contabilizados pela Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, no período, correspondem a Unimed/Servimed, aluguéis e serviços contábeis.

Também não se pode deixar de considerar os pagamentos documentados às fls. 128/134, efetuados pela Marilua Têxtil Ltda., porém relativos a despesas da Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP.

Afirma a Marilua Têxtil Ltda. que “tal fato seria facilmente explicável, vez que a terceira empresa, por conta das industrializações procedidas, tem créditos contra a impugnante, que poderiam ser parcialmente compensados com estas despesas.”

A Fiscalização, a seu turno, confirma que a impugnante não efetuava o pagamento das notas fiscais contra ela emitidas pela Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, porque efetivamente pagava as despesas desta empresa última. Veja-se, nesse sentido, a manifestação fiscal de fl. 10, “verbis”:

Análise da contabilidade confirma que das NFs emitidas pela representada no ano de 2008, a Marilua pagou apenas a NF 1986 emitida em 16/12/2008 no valor de R\$ 46.318,10. As demais entraram e saíram na conta razão 63 – Estoques de Produtos e Materiais – sem o registro de pagamento. Isto é, contabilmente a Marilua não pagou pelos serviços executados pela representada, exceto essa NF acima. Ela não pagava as NFs diretamente para a representada porque pagava de fato todas as despesas da sociedade Marilua. DOC. 7 - Razão de 2008 e as NFs emitidas pela representada e efetivamente não pagas. [fls. 116/117] No ano de 2007, a Marilua já havia pagado DARF do Simples e duplicata para a representada. DOC. 8 - Razão de 2007. [fls. 119/120]

Em 2009, a representada apresentou uma receita de R\$ 797.344,41 enquanto que a Marilua registrou nessa conta de fornecedores apenas R\$ 429.924,01. Este valor mal pagaria a folha de pagamento da representada. DOC. 9 - Razão de 2009 - conta fornecedores Viva Indústria Têxtil. [fls. 122/123] Também destaco dois pagamentos contabilizados, efetuados pela Marilua para a representada.

No ano de 2010, os destaques são os pagamentos efetuados para despesas da representada, além das transferências e o “suposto pagamento” de cerca de R\$ 600 mil para zerar o saldo final da conta. DOC. 10 - Razão de 2010 – conta fornecedores Viva. [fls. 125/126]

Isto, contudo, não explica o porquê da adoção desses procedimentos por parte das empresas em apreço; tal justificativa presta-se apenas para demonstrar as relações informais efetivamente existentes entre elas, haja vista que sequer tiveram o cuidado de registrar contabilmente as operações de compensação de créditos efetuadas entre ambas.

Os documentos de fls. 157/161, concernentes ao Processo Trabalhista n.º 03780-2007-051-12-00-1 – reclamante: André Luiz Fey; reclamadas: Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP e Marilua Têxtil Ltda. –, foram colacionados pela autoridade

lançadora, conforme esclarece o Relatório Fiscal, com o objetivo de demonstrar que alguns reclamantes postulam a responsabilização solidária dessas empresas. Veja-se, nesse sentido, os itens 3 e 4 da inicial de fls. 157/158:

3 - RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA

Embora tendo contrato de trabalho firmado com a primeira Reclamada [Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP], o reclamante prestava com exclusividade serviços nas dependências da segunda Reclamada, MARILUA TÊXTEL LTDA.

Desta forma, requer a condenação subsidiária, conforme preceitua artigo 455 da CLT e no inciso IV do Enunciado 331 do TST, da Ré MARILUA TÊXTEL LTDA. pelos créditos que o autor tem direito postulados na presente ação trabalhista.

4 - CONTRATO DE TRABALHO

Ingressou no corpo de funcionários da primeira Reclamada para trabalhar com exclusividade nas dependências da segunda reclamada em 01/04/2006, na função de expedidor. Foi dispensado por iniciativa da primeira Ré sem justa causa na data de 04/06/2007.

Neste caso, sobreveio a sentença de fls. 169/171 – onde não se vislumbra, nem a impugnante indica, com precisão, a ocorrência de qualquer equívoco ou injustiça –, acolhendo a postulação acerca da responsabilidade subsidiária da Marilua Têxtil Ltda., nos termos seguintes:

3. DA RESPONSABILIDADE DOS RÉUS

O autor postula a responsabilização subsidiária da segunda ré, aduzindo que durante o contrato prestou serviços exclusivamente nas dependências desta, ainda que como empregado da primeira ré.

O fato não é negado, pelo contrário, a segunda ré acostou aos autos contrato firmado entre as rés, cujo objeto é, conforme a cláusula 22, fls. 103, “serviços de controle de qualidade de produtos e expedição, que serão desempenhados pela CONTRATADA no estabelecimento da CONTRATANTE”.

A função do autor, expedidor, demonstra claramente a relação de trabalho terceirizada existente.

Assim com fundamento no art. 455 da CLT e no entendimento da Súmula 331 do TST, defiro o pedido.

Já as decisões de fls. 242/246 e 411/415, colacionadas pela impugnante, referem-se a reclamatórias trabalhistas interpostas em desfavor, apenas, da empresa Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, sem que nelas tenha havido qualquer postulação no sentido da responsabilização solidária da Marilua Têxtil Ltda.

Inexiste, destarte, qualquer incompatibilidade entre as decisões judiciais colacionadas, as quais limitaram-se, como não poderia deixar de ser, apenas às questões postas perante o Judiciário Trabalhista. Por outras palavras, postulada a responsabilidade solidária da Marilua Têxtil Ltda. (segunda reclamada), relativamente aos valores devidos pela Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP (primeira reclamada), esta responsabilidade foi deferida com base, inclusive, em prova colacionada pela própria Marilua Têxtil Ltda.; não havendo sido deduzida qualquer pretensão no sentido da responsabilização solidária desta empresa, as decisões judiciais limitaram-se a condenar apenas a empresa Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, na condição de única reclamada.

Ainda a respeito da presente alegação, o item 18 e seguintes do Recurso Voluntário busca – sob mesmos argumentos apresentados em impugnação – combater os argumentos da fiscalização ao citar o “contrato particular de industrialização (transformação) de matéria-prima”. Sobre o referido contrato e argumentos do contribuinte, o acórdão de DRJ também foi preciso ao afirmar:

O “Contrato Particular de Industrialização (Transformação) de Matéria-Prima” (fls. 152/155), firmado entre Marilua Têxtil Ltda., contratante, e Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, contratada, tem o seguinte objeto:

É objeto deste instrumento a prestação de atividades de industrialização (transformação) de matéria-prima pela CONTRATADA em favor da CONTRATANTE, especialmente a transformação de fios em malhas (tecidos “crus” de elastano, poliéster e outros fios da linha de produtos da CONTRATANTE).

Os serviços em referência serão executados pela CONTRATADA, em seu estabelecimento, através de seu pessoal especializado, mediante especificações técnicas previamente estabelecidas pela CONTRATANTE. (Grifou-se.)

Ainda a propósito dessa avença, observa-se o estabelecido na cláusula a seguir transcrita, “in verbis”:

*A CONTRATADA **obriga-se a fornecer a mão-de-obra necessária à concretização do processo de industrialização**, que atuará sob sua gerência e responsabilidade, não se estabelecendo entre as PARTES qualquer vínculo no que concerne às obrigações assumidas perante a legislação trabalhista, fiscal e comercial daí decorrentes. (Grifou-se.)*

Resta, em consequência, bem estabelecido o interesse da impugnante, não na produção, mas, sim, no fornecimento de mão-de-obra pela Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP – que atua, no caso, como empresa de fornecimento de mão-de-obra –, sem os inconvenientes decorrentes da “legislação trabalhista, fiscal e comercial”. Ademais, a impugnante tem a seu cargo o estabelecimento das especificações técnicas a serem observadas na execução dos serviços contratados.

A impugnante controla, portanto, mediante especificações técnicas previamente estabelecidas por ela, as atividades de produção da empresa Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, ficando efetivamente a cargo desta última tão-somente o fornecimento da mão-de-obra necessária ao processo de industrialização

(...)

Ademais disso, o empréstimo gratuito do maquinário, para ser utilizado somente na industrialização das matérias-primas remetidas pela comodante, confirma que a Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP – **que não possui bens registrados em seu Ativo Imobilizado** – prestaria serviços exclusivamente para a impugnante.

(...)

Especificamente no que pertine ao artigo 142 e seu parágrafo único do CTN, verifica-se que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente, **a um**, a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; **a dois**, a determinar a matéria tributável; **a três**, a calcular o montante do tributo devido; **a quatro**, a identificar o sujeito passivo; e, **a cinco**, a propor a aplicação da penalidade cabível. Essa atividade é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No caso em tela, a Fiscalização verificou a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias patronais, bem assim daquelas destinadas a outras entidades e fundos, objeto dos AIs n.º DEBCAD 50.006.812-7 e 50.006.813-5, qual seja o pagamento de remuneração, pela Marilua Têxtil Ltda., a segurados empregados a seu serviço, contratados por meio da empresa interposta Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP. Esta situação vem descrita nos itens 1 e 3 do Relatório Fiscal de fls. 02/19.

Conforme já destacado pelo acórdão de DRJ, as autuações não foram baseadas em meras presunções, como alega o recorrente. O Relatório Fiscal descreve detalhada situação fática, construindo o robusto quadro probatório que fundamentou sua convicção, o qual buscamos resumir neste voto.

O recorrente alega ainda iliquidez e incerteza do crédito tributário lançado. Para suportar a alegação afirma, **a um**, suposta inclusão de verbas indevidas na base de cálculo das contribuições objeto de autuação. Questiona conceito de remuneração, traz doutrina de Sergio Pinto Martins, considera remuneração como prestação de dar e não de fazer, e que rol de hipóteses de não incidência da Lei nº8.212/1991 seria exemplificativo. Nos itens 96 a 107 (e-fls.659 a 667; e e-fls.669 a 670) elenca várias verbas que deveriam ser excluídas, segundo seu entendimento. São elas:

- Salário-maternidade;
- Auxílio-doença;
- Terço de férias;

- Férias indenizadas;
- Auxílio-creche;
- Aviso-prévio indenizado;
- Adicionais: noturno, de insalubridade, de periculosidade, de horas-extras;

Afirma, **a dois**, que não foram abatidos do AI n.º DEBCAD 50.006.812-7 (Contribuição Patronal) os pagamentos efetuados pela terceira empresa no âmbito do Simples. Invoca em favor de seu argumento a Súmula CARF nº76.

Novamente não assiste razão a recorrente. Primeiramente, assente-se que a Lei Complementar nº123/2006, em seu artigo 21, §§5 e 10, assim dispõe:

1.1 SEÇÃO IV

1.2 DO RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS DEVIDOS

Art. 21. Os tributos devidos, apurados na forma dos arts. 18 a 20 desta Lei Complementar, deverão ser pagos:

(...)

§ 5º O CGSN regulará a compensação e a restituição dos valores do Simples Nacional recolhidos indevidamente ou em montante superior ao devido.

(...)

§ 10. Os créditos apurados no Simples Nacional não poderão ser utilizados para extinção de outros débitos para com as Fazendas Públicas, salvo por ocasião da compensação de ofício oriunda de deferimento em processo de restituição ou após a exclusão da empresa do Simples Nacional.

Assim, a lei complementar atribui competência ao Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) para regular a compensação e restituição de valores recolhidos indevidamente ou em montante superior ao devido ao Simples Nacional. Em seguida, o §10 estabelece algumas balizas à extinção de outros débitos com Fazendas Públicas utilizando-se créditos apurados no Simples Nacional.

À época da autuação, estava vigente a Resolução CGSN nº39, de 01 de setembro de 2008, a qual dispunha em seu artigo 3º, §4º, que:

§ 4º Não haverá compensação entre créditos relativos a tributos abrangidos pelo Simples Nacional, enquanto não houver regulamentação específica por parte do CGSN.

Logo, não poderia à época, o Auditor-Fiscal proceder a automática compensação desejada pela recorrente.

No que concerne à Súmula CARF nº76, invocada pela recorrente. Esta não é aplicável ao presente caso, qual seja, tributos recolhidos no âmbito do Simples por empresa interposta. Em adição, destaque-se que a situação presente não se amolda à prevista no §10 do art. 21 da Lei Complementar nº123/2006, posteriormente reproduzida no artigo 119 da Resolução CGSN nº94, de 29 de novembro de 2011, que revogou a supracitada Resolução CGSN nº39. Neste sentido já se pronunciou este CARF, por meio do Acórdão nº 9202-009.766, da 2ª Turma de sua CSRF, em sessão de 24 de agosto de 2021. Abaixo destacamos alguns dos argumentos do voto do acórdão, aos quais nos filiamos.

De início, importa esclarecer que, diferentemente do exposto na decisão paradigma (Acórdão nº 2302-003.650), a Súmula CARF nº 76 foi editada em razão de situação completamente diversa da retratada naqueles autos. E isso pode ser facilmente constatado a partir do exame dos precedentes que fundamentaram a elaboração de referida súmula. Tratam-se de decisões relacionadas a Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, nas quais as empresas autuadas são excluídas do SIMPLES e os recolhimentos efetuados por elas, e em nome próprio, naquele regime de tributação, são aproveitados, reduzindo-se os valores originalmente lançados.

(...)

Repise-se que no aresto paradigma, assim como no recorrido, a situação é absolutamente distinta. Tratam-se de casos em que os sujeitos passivos utilizaram-se de empregados contratados por empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, com fim de reduzir o valor das contribuições previdenciárias patronais e contribuições devidas a outras entidades ou fundos, os denominados terceiros.

Assevere-se que, ao revés do que se verifica nos precedentes que deram origem à Súmula CARF nº 76, em que se reconheceu o direito de as contribuintes abaterem os tributos por elas recolhidos na sistemática do Simples, antes de efetivada sua exclusão, na circunstância sub *examine*, o intento da Recorrente é valer-se de contribuições recolhidas por outras pessoas jurídicas nesse regime de tributação. E mais, no caso concreto, as pessoas jurídicas interpostas sequer foram excluídas do Simples.

Ademais, por não ter havido a exclusão do Simples das pessoas jurídicas interpostas, os pagamentos efetuados no regime simplificado têm causa jurídica própria e não devem ser objeto de compensação. Além do que, não houve a descaracterização da personalidade das empresas ditas prestadoras de serviço, não sendo razoável reconhecer a legitimidade de a Recorrente poder se valer de contribuições recolhidas por pessoas jurídicas diversas com o fim de reduzir tributos por ela devidos.

Ademais, o § 10 do art. 21 da Lei Complementar nº 123/2006, não se aplica à situação retratada nos autos, pois referido dispositivo faz referência ao aproveitamento de créditos relacionados a recolhimentos efetuados por

empresas excluídas do Simples Nacional e não à possibilidade de compensação de créditos recolhidos por terceiros, como se verifica na situação em exame.

O Acórdão nº 9202-009.766, da 2ª Turma de sua CSRF, bem distinguiu as situações de aplicação da Súmula CARF nº 76, da situação em tela. Em mesmo sentido entenderam os acórdãos nº 9202-010.939 e 9202-010.941, conforme exposto acima neste voto.

Incabível o pleito da recorrente.

No tocante à exclusão da base de cálculo, de certas verbas indicadas pelo contribuinte, cabe inicialmente esclarecer que o rol de hipóteses de não incidência da Lei nº 8.212/1991 é exaustivo, diferentemente do entendimento do contribuinte colocado no Recurso Voluntário, conforme já demonstrado no acórdão de DRJ. Sobre as verbas que pretende sejam excluídas, o contribuinte afirma às e-fls. 702 e 703 que:

Ora, dúvidas não pairam de que as rubricas em tela foram impropriamente consideradas remuneração, pois isto não o é. Sequer preenchem os requisitos necessários para esse intento (...)

Contudo, não aponta onde teriam sido consideradas tais verbas indevidas, conforme já destacou o acórdão de DRJ (e.fl.544).

A impugnante, contudo, não se desincumbiu do ônus, que lhe cabia, de fazer prova acerca daquilo que alega, i.e., no caso em tela, de fazer prova da inclusão desses pagamentos nas bases de cálculo apuradas pela autoridade lançadora. As folhas de pagamento sintéticas da empresa Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, dos meses de abril de 2006, abril de 2007, abril de 2008, abril de 2009 e abril de 2010 (fls. 247/252), não trazem qualquer referência ao pagamento dessas rubricas.

Algumas das verbas citadas estão claramente no rol taxativo de não-incidência, como as férias indenizadas (Lei nº 8.212/1991, art. 28, §9º, alínea “d”), outras estão explicitamente como exceção à não incidência, como o salário-maternidade (Lei nº 8.212/1991, art. 28, §9º, alínea “a”), e outras já foram até objeto de Súmula CARF, como o auxílio-creche (Súmula CARF nº 64). Ou seja, o contribuinte fez alegações genéricas e colocou no mesmo grupo verbas com tratamentos distintos, algumas realmente são hipótese de não-incidência. Todavia, não há qualquer evidência de que tais verbas teriam sido incluídas na base de cálculo das autuações. O contribuinte não fez tal demonstração em sede de impugnação e, nada acrescentou em sede recursal, a despeito do questionamento no acórdão recorrido. Ademais, a base de cálculo teve como fonte as GFIP da empresa interposta, e estas – segundo o próprio contribuinte – foram apresentadas da forma exigida pela legislação. Não há como prosperarem as alegações da recorrente.

O Recurso Voluntário traz também questionamentos quanto à multa de ofício aplicada, protestando pela sua revisão e pela adoção da retroatividade benigna. Questiona a qualificação da multa de ofício. Alega não ter realizado as condutas que ensejam a qualificação,

bem como questionou seu percentual de 150%, rogando que tal percentual deve ser reduzido para os patamares admitidos pelo ordenamento jurídico (e.fl.719).

Assiste parcial razão ao recorrente neste ponto. Não quanto à inocorrência da conduta qualificadora, mas sim quanto ao percentual aplicado de 150%.

Quanto à prática da conduta infratora, esta ficou amplamente caracterizada no Relatório Fiscal, com ênfase na utilização de interposta pessoa. Este tópico foi bem sintetizado e sistematizado pelo acórdão recorrido, do qual transcrevo os argumentos abaixo, os quais adoto como razão de decidir.

No caso em tela, restou constatado que a impugnante utilizou-se da empresa Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, com a finalidade específica (“quis o resultado”) de evitar o pagamento das contribuições previdenciárias patronais e de terceiros devidas e incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores contratados através desta última, na condição de empresa interposta. É o que se pode concluir à vista de todo o procedimento adotado pela impugnante, aqui considerado:

Primeiro: o estabelecimento de ambas as empresas no mesmo local, durante os períodos de janeiro de 2005 a março de 2006 e de junho de 2008 a agosto de 2010, a identidade/complementariedade dos objetivos sociais, e – principalmente – o efetivo comando de ambas as empresas por parte dos sócios administradores da impugnante, praticado inclusive com o uso de procurações;

Segundo: a organização/administração de ambas as empresas pela Marilua Têxtil Ltda., que registra apenas empregados administrativos, enquanto a Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, optante pelo sistema tributário favorecido instituído pelo Simples/Simples Nacional, registra somente empregados do setor industrial (tecelagem), não tendo, em seu quadro de trabalhadores, quem lhe desempenhe as atividades administrativas, especialmente no que respeita à gestão de recursos humanos;

Terceiro: a geração, pela impugnante, das folhas de pagamento e GFIPs de ambas as empresas;

Quarto: a inexistência de registro, na contabilidade da empresa Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, durante o período de 2006 a 2010, de quaisquer custos inerentes às atividades industriais (tecelagem), quais sejam aqueles relativos a energia elétrica, matériaprima, combustíveis e lubrificantes, manutenção de equipamentos de produção, uniformes, materiais secundários, manutenção de equipamentos de escritório, material de expediente, manutenção de edifícios e veículos – custos estes contabilizados apenas pela Marilua Têxtil Ltda.;

Quinto: a discrepância existente entre o faturamento e a média de empregados registrados pela Marilua Têxtil Ltda. nos exercícios de 2007 a 2009, quando comparados com o faturamento e a média de empregados apresentados, no mesmo período, pela Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP;

Sexto: a relação inversa entre o faturamento e os salários verificados em ambas as empresas, nos exercícios de 2007 a 2009: enquanto os valores dos salários pagos pela impugnante, nesses exercícios, atingiram o equivalente a 0,11%, 0,26% e 0,16% dos correspondentes faturamentos, na Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP os valores dos salários pagos representaram, respectivamente, 61,79%, 59,16% e 49,12% dos faturamentos do período. Aliás, a empresa Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, pelo seu faturamento, não teria condições de suportar, afora os salários pagos, também demais os custos inerentes às suas atividades (energia elétrica, matéria-prima, combustíveis e lubrificantes, manutenção de equipamentos de produção, uniformes, materiais secundários, manutenção de equipamentos de escritório, material de expediente, manutenção de edifícios e veículos), custos estes, repita-se, contabilizados apenas pela Marilua Têxtil Ltda.;

Sétimo: os pagamentos de despesas da Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, efetuados pela Marilua Têxtil Ltda.;

Oitavo: a inexistência de qualquer registro contábil no tocante a operações de compensação de créditos efetuadas entre as empresas;

Nono: o “Contrato Particular de Industrialização (Transformação) de Matéria-Prima”, firmado entre as empresas, que, **de uma parte**, confere à Marilua Têxtil Ltda., contratante, a atribuição de estabelecer previamente as especificações a serem observadas, no processo produtivo, pelo pessoal especializado da Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP; e que, **de outra parte**, deixa bem clara a obrigação, desta última empresa, de fornecer a mão-de-obra necessária à concretização do processo de industrialização, atuando, portanto, como empresa de fornecimento de mão-de-obra;

Décimo: o empréstimo gratuito (comodato) de equipamentos industriais da Marilua Têxtil Ltda. para a Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP. Note-se, ainda, em relação a esse maquinário, que a Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP não registrou, em sua contabilidade, no período de 2006 a 2010, quaisquer custos com a manutenção de equipamentos industriais; esses custos foram contabilizados somente pela impugnante; e

Décimo primeiro: a utilização desses equipamentos, cedidos por empréstimo, somente na prestação de serviços para a Marilua Têxtil Ltda., de forma que a Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, que não possui bens registrados em seu Ativo Imobilizado, prestaria serviços exclusivamente para a impugnante.

Vislumbra-se, no caso, a prática de **fraude**, como definida no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64, pela empresa Marilua Têxtil Ltda., consistente na contratação e pagamento de remuneração de trabalhadores através de empresa interposta, com o objetivo de modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante das contribuições previdenciárias patronais devidas, bem assim de evitar pagamento daquelas destinadas ao FNDE, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE.

Quanto à declaração dos fatos geradores considerados nos lançamentos impugnados, deve-se observar que esses foram declarados nas GFIPs da empresa interposta Viva Indústria Têxtil Ltda. EPP, e não nas guias da impugnante. Ademais disso, atente-se para o fato de que a informação da opção pelo Simples, em GFIP, impede a declaração das contribuições previdenciárias devidas e, por via de consequência, também daquelas destinadas a outras entidades e fundos.

Ressalte-se, finalmente, que não se está julgando se houve, ou não, a prática de crime, competência essa atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, mas tão somente se foram preenchidos os requisitos estabelecidos em lei, para a aplicação do aumento de multa previsto no parágrafo 1.º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.

Em relação ao percentual de 150% aplicado. Para a multa por descumprimento de obrigação principal, para as competências 01/2009 a 04/2010, fundamentada Lei n. 8.212, de 24.07.91, 35-A (combinado com o art. 44, parágrafo 1º. da Lei n. 9.430, de 27.12.96), ambos com redação da MP n. 449 de 04.12.2008, e objeto dos AIOP 50.006.812-7 e AIOP 50.006.813-5, postula pela inadmissão da multa qualificada de 150%, *“devendo a mesma ser reduzida aos patamares admitidos pelo ordenamento jurídico”*. (e-fl.719)

Os argumentos do contribuinte encontram guarida na superveniente Lei nº14.689/2023.

Neste sentido, deve ser aplicada a retroatividade benigna trazida pela Lei nº14.689/2023, que alterou o §1º do art. 44 da Lei nº9.430/1996, reduzindo a multa de 150% para 100%, quando não for verificada reincidência.

Conclusão

Diante do exposto, voto por DAR PARCIAL provimento no sentido de reduzir a multa qualificada ao máximo legal.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa