



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10340.720247/2020-09
ACÓRDÃO	1301-008.403 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SANTOS PANIFICACAO E ALIMENTOS CONGELADOS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

RECURSO VOLUNTÁRIO. CONHECIMENTO PARCIAL. MULTA DE OFÍCIO E JUROS INCIDENTES SOBRE A PENALIDADE. MATÉRIAS ESTRANHAS AO PROCESSO DE EXCLUSÃO.

As alegações relativas à multa de ofício e aos juros incidentes sobre a penalidade devem ser examinadas nos processos administrativos referentes aos lançamentos tributários decorrentes, por não integrarem o objeto do processo de exclusão do Simples Nacional.

Assunto: Simples Nacional

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

EXCLUSÃO DE OFÍCIO. CONSTITUIÇÃO POR INTERPOSTAS PESSOAS. CONJUNTO DE INDÍCIOS CONVERGENTES. CONFIGURAÇÃO.

A constituição da optante por familiares da administradora da sociedade que deixaria o regime, a sucessão coordenada das participações, a atuação da antiga administradora, a identidade de atividades, o funcionamento no mesmo complexo, a concentração da folha na optante, a concentração do faturamento na outra sociedade e o financiamento contínuo daquela estrutura por mútuos demonstram que a pessoa jurídica foi utilizada como extensão do empreendimento central. A existência formal, a emissão de notas fiscais e a titularidade de ativos próprios não afastam a interposição quando compatíveis com a função instrumental efetivamente desempenhada.

PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO. DIVISÃO ARTIFICIAL DA FOLHA E DO FATURAMENTO. SUCESSIVOS PERÍODOS DE APURAÇÃO.

Caracteriza prática reiterada a utilização, em competências sucessivas, da mesma estrutura societária para concentrar a folha de salários na pessoa

jurídica optante pelo Simples Nacional, enquanto outra sociedade do empreendimento concentra o faturamento e financia as despesas operacionais, com redução das contribuições incidentes sobre a mão de obra. Configura-se a hipótese do art. 29, V e § 9º, da Lei Complementar nº 123/2006.

DESPESAS PAGAS SUPERIORES AOS INGRESSOS DE RECURSOS. ERRO NA APURAÇÃO. HIPÓTESE NÃO CONFIGURADA.

A hipótese do art. 29, IX, da Lei Complementar nº 123/2006 exige comparação entre despesas efetivamente pagas e todos os ingressos de recursos no mesmo ano-calendário. Bases de remuneração informadas em GFIP não equivalem, sem demonstração, a despesas pagas; receita declarada no PGDAS não se confunde com ingressos de recursos, especialmente quando a Fiscalização reconhece o financiamento da empresa por mútuos e não apura os fluxos correspondentes.

MEIO FRAUDULENTO. SEGREGAÇÃO DE RECEITAS E MÃO DE OBRA. IMPEDIMENTO DECENAL.

A manutenção de pessoas jurídicas formalmente apartadas para alocar a folha à optante pelo regime favorecido e o faturamento à sociedade central constitui meio fraudulento destinado a reduzir tributos e a manter a Fiscalização em erro quanto à unidade material do empreendimento. Cabível o impedimento de nova opção durante dez anos, nos termos do art. 29, § 2º, da Lei Complementar nº 123/2006.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Gustavo de Oliveira Machado, Iagaro Jung Martins, Rafael Taranto Malheiros, Eduarda Lacerda Kanieski, Jose Eduardo Dornelas Souza e Luis Angelo Carneiro Baptista.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por SANTOS PANIFICAÇÃO E ALIMENTOS CONGELADOS EIRELI em face do Acórdão nº 109-007.608, proferido pela 7ª Turma da DRJ09, que julgou improcedente a Impugnação apresentada contra o Ato Declaratório Executivo DRF/FNS nº 207, de 11/11/2020, que excluiu a Contribuinte do Simples Nacional.

1. DO PROCEDIMENTO FISCAL

O presente processo originou-se de procedimento de fiscalização das contribuições previdenciárias de responsabilidade da Contribuinte, relativo ao período de 01/01/2017 a 31/12/2019, o qual foi desenvolvido sob o Registro de Procedimento Fiscal nº 0920200.2020.00035.

Conforme o Relatório Fiscal do Ato de Exclusão do Simples Nacional nº 207/2020 (e-fls. 3/15), a SANTOS PANIFICAÇÃO iniciou suas atividades em 15/09/2010 e, desde então, figurava como optante pelo Simples Nacional, tendo como atividade econômica principal a fabricação de produtos de panificação industrial.

A Fiscalização consignou que a empresa foi originalmente constituída por Gilberto Santos Filho, titular de 99% das quotas e administrador, e por Gilberto Santos, titular de 1% das quotas. Ruth Cristine Grajauskas Santos ingressou na sociedade em 21/05/2012, adquirindo a totalidade das quotas.

Em 26/08/2013, a sociedade foi transformada em Empresa Individual de Responsabilidade Limitada - EIRELI e, por alteração de 03/09/2013, registrada em 08/10/2013, passou a ter sede na Rua Arthur Ropelato, nº 131, Barracão 02, em Jaraguá do Sul/SC (e-fls. 38/42).

Segundo a Autoridade Fiscal, no mesmo endereço já funcionava a SR PÃO, empresa constituída em 19/12/2002, dedicada à atividade econômica similar e anteriormente administrada por Ruth Cristine Grajauskas Santos, a qual teria transferido, em 12/06/2012, sua participação

societária aos filhos Gilberto Santos Filho, que passou a deter 99% do capital e a administração, e Giuliana Santos, titular de 1% das quotas (e-fls. 43/62).

A Fiscalização entendeu que, apesar da alteração do quadro societário da SR PÃO, Ruth Cristine Grajauskas Santos teria permanecido na administração do empreendimento, amparada por procuração pública outorgada em 23/11/2017, com amplos poderes de gestão e representação (e-fls. 63/66), pelo prazo de 1 (um) ano.

Com base nessas premissas, concluiu que a SANTOS PANIFICAÇÃO teria sido constituída mediante interposição do marido e do filho de Ruth, com a finalidade de renovar a utilização dos benefícios do Simples Nacional após a exclusão da SR PÃO do regime, ocorrida em 31/12/2010.

O Relatório Fiscal também registrou que as duas pessoas jurídicas exerciam a mesma atividade no mesmo endereço e que não teriam sido identificadas duas plantas industriais autônomas, portarias separadas ou sinalização suficiente da SANTOS PANIFICAÇÃO. Destacou, ainda, que somente a SR PÃO mantinha página eletrônica para divulgação do empreendimento e de seus produtos.

Quanto à estrutura de pessoal, a Autoridade Fiscal apurou, com base nas GFIPs, que a SANTOS PANIFICAÇÃO declarou média mensal de 91 empregados em 2017, 114 em 2018 e 117 em 2019, além de um contribuinte individual em cada ano.

A SR PÃO, por sua vez, declarou média mensal de três empregados e um contribuinte individual, havendo GFIPs somente até março de 2019. Diante dessa distribuição, a Fiscalização entendeu que a SANTOS PANIFICAÇÃO concentrava a maior parte dos trabalhadores do empreendimento, enquanto a SR PÃO concentrava quase todo o faturamento.

Com base na escrituração contábil da SR PÃO e nos balancetes e demonstrações apresentados pela SANTOS PANIFICAÇÃO (e-fls. 67/91), a Fiscalização apurou as seguintes receitas brutas anuais:

- (i) em 2017, R\$ 662.926,36 para a SANTOS PANIFICAÇÃO e R\$ 15.470.029,65 para a SR PÃO, totalizando R\$ 16.132.956,01;
- (ii) em 2018, R\$ 280.686,07 e R\$ 19.682.507,90, respectivamente, totalizando R\$ 19.963.193,97; e

- (iii) em 2019, R\$ 2.049.484,60 e R\$ 22.137.314,50, respectivamente, totalizando R\$ 24.186.799,10.

A soma das receitas, segundo o Relatório Fiscal, superava os limites de enquadramento no Simples Nacional em todos os períodos examinados.

A Autoridade Fiscal apontou, ainda, que a SANTOS PANIFICAÇÃO apresentava patrimônio líquido negativo de R\$ 1.826.229,83 em 2017, R\$ 4.861.049,91 em 2018 e R\$ 6.418.757,27 em 2019. Os saldos de mútuos mantidos com a SR PÃO alcançavam R\$ 1.163.192,42, R\$ 3.341.485,65 e R\$ 5.944.285,65, respectivamente, circunstância interpretada como financiamento sistemático, pela SR PÃO, das atividades e dos prejuízos da Contribuinte.

Por fim, mediante confronto entre as remunerações informadas em GFIP e a receita bruta contabilizada, a Fiscalização concluiu que, mesmo consideradas apenas as despesas com mão de obra, os dispêndios da SANTOS PANIFICAÇÃO correspondiam a 322% dos ingressos em 2017, 919% em 2018 e 136% em 2019. Assentou, assim, que o valor das despesas pagas superava em mais de 20% o valor dos ingressos de recursos em cada ano-calendário.

Com base nesse conjunto de elementos, a Autoridade Fiscal concluiu pela existência de empreendimento econômico único, com confusão patrimonial e de recursos humanos, fracionamento de receitas e despesas e utilização da SANTOS PANIFICAÇÃO para concentrar a folha de salários sob o regime do Simples Nacional.

Enquadrou os fatos nos incisos IV, V e IX do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006, por entender caracterizadas a constituição mediante interpostas pessoas, a prática reiterada de infração à legislação do regime e a superação, pelas despesas pagas, em mais de 20%, dos ingressos de recursos.

Em decorrência dessas conclusões, foi expedido o Ato Declaratório Executivo DRF/FNS nº 207, de 11/11/2020 (e-fl. 2), que excluiu a Contribuinte do Simples Nacional com efeitos a partir de 01/01/2017 e a impediu de realizar nova opção pelo regime pelos dez anos-calendário seguintes, ante a qualificação dos fatos como utilização de meio fraudulento, nos termos do art. 29, §§ 1º e 2º, da Lei Complementar nº 123/2006.

2. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do Ato Declaratório Executivo em 02/12/2020, conforme Aviso de Recebimento de e-fl. 93, a Contribuinte apresentou a Impugnação de e-fls. 100/153 (e-fl. 97).

Em suas razões, sustentou, inicialmente, que a SANTOS PANIFICAÇÃO e a SR PÃO constituíam pessoas jurídicas autônomas, com estabelecimentos, patrimônio, gestão e operações próprios.

Em relação à estrutura física, alegou a existência de três acessos ao complexo e de prédios distintos, com indicação do Barracão 02 como sede da SANTOS PANIFICAÇÃO. Para demonstrar a autonomia operacional, apresentou fotografias das portarias, das áreas de estoque e de produtos identificados com sua razão social, além de documentos relativos a veículos próprios (e-fls. 154/155), fatura de serviços de telecomunicações (e-fl. 156), apólices de seguro (e-fls. 157/171) e notas fiscais de venda emitidas entre 2017 e 2019 (e-fls. 172/207).

A Impugnante afirmou que atuava em nicho comercial diverso daquele explorado pela SR PÃO, voltado predominantemente a clientes de menor porte, e que as notas fiscais juntadas demonstravam operações efetivas realizadas em nome próprio.

Sustentou que as dificuldades financeiras e os mútuos recebidos da SR PÃO não autorizavam, por si sós, a conclusão de que a empresa seria fictícia, salientando que as operações foram regularmente contabilizadas e que o faturamento teria sido equalizado em 2020.

No tocante à administração das sociedades, a Impugnante alegou que a procuração outorgada por Gilberto Santos Filho a Ruth Cristine Grajauskas Santos teve por finalidade permitir a representação da SR PÃO durante viagem do administrador ao exterior.

Para corroborar essa versão, juntou bilhete de viagem (e-fl. 208), passaporte (e-fl. 225), comunicações eletrônicas atribuídas a Gilberto Santos Filho (e-fls. 209/224) e Declarações de Ajuste Anual de Gilberto Santos Filho, Giuliana Santos e Ruth Cristine Grajauskas Santos (e-fls. 226/339), que, segundo afirmou, demonstrariam o exercício independente da administração e o recebimento de pró-labore ou lucros das respectivas empresas.

A defesa também sustentou que a Fiscalização não teria produzido prova suficiente de fraude, simulação, conluio, interposição de pessoas ou administração comum. Defendeu competir à Administração comprovar os fatos constitutivos do ato de exclusão e afirmou não ser

possível impor à Impugnante o ônus de produzir prova negativa acerca da ausência de atuação de Ruth na SR PÃO.

Quanto às hipóteses legais de exclusão, alegou que as receitas brutas individualmente auferidas pela SANTOS PANIFICAÇÃO - R\$ 662.926,36 em 2017, R\$ 280.686,07 em 2018 e R\$ 2.049.484,60 em 2019 - permaneceram abaixo dos limites do Simples Nacional. Acrescentou que declarou regularmente seu faturamento, as despesas e o número de empregados, circunstância que afastaria o intuito de induzir a Fiscalização em erro.

Impugnou, ainda, a produção retroativa dos efeitos do ADE a partir de 01/01/2017, sob o argumento de que a Receita Federal conhecia sua situação cadastral e recebeu suas declarações ao longo do período. Invocou os princípios da boa-fé, da segurança jurídica, da capacidade contributiva, da livre iniciativa e do tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte.

Embora o objeto deste processo seja o Ato Declaratório Executivo de exclusão, a Impugnante também se insurgiu contra a multa qualificada de 150% e a incidência de juros calculados pela taxa Selic sobre a penalidade, matérias relacionadas aos lançamentos tributários decorrentes. Ao final, requereu o cancelamento integral da exigência e, subsidiariamente, a redução da multa para 75%, ao fundamento de que não teria sido comprovada fraude.

3. Do Acórdão Da DRJ

A 7ª Turma da DRJ09, por meio do Acórdão nº 109-007.608, proferido em sessão de 27/07/2021 (e-fls. 359/376), julgou improcedente a Impugnação, mantendo a exclusão da Contribuinte do Simples Nacional.

A Autoridade Julgadora entendeu que a constituição de pessoas jurídicas distintas e a manutenção de registros formais próprios não afastavam a possibilidade de reconhecimento de empreendimento econômico único. Considerou que o conjunto dos elementos reunidos pela Fiscalização demonstrava disposição empresarial atípica, mediante concentração da mão de obra na empresa optante pelo Simples Nacional e do faturamento na SR PÃO.

Ao examinar as fotografias apresentadas pela defesa, a DRJ reconheceu a existência de mais de um acesso, mas consignou que a entrada identificada para a SANTOS PANIFICAÇÃO era compartilhada com a SR PÃO e que não se observava separação física entre as empresas.

Entendeu, ainda, que as imagens dos estoques demonstravam a existência de produtos e matérias-primas no Barracão 02, mas não comprovavam estrutura fabril autônoma, pois não foram apresentadas fotografias de maquinário ou de linha de produção própria.

No que se refere à administração, a DRJ considerou que a procuração com amplos poderes outorgada a Ruth Cristine Grajauskas Santos, ainda que temporária, constituía elemento adicional de atuação unificada. Afirmou que a ausência de site próprio, isoladamente, não seria determinante, mas adquiria relevância quando examinada em conjunto com a identidade das atividades, a proximidade física, o quadro societário familiar, a distribuição desproporcional de empregados e receitas e os mútuos entre as empresas.

Os documentos apresentados para demonstrar autonomia - registros de veículos, fatura de telecomunicações, apólices, contas bancárias e notas fiscais - foram considerados insuficientes para infirmar o núcleo da conclusão fiscal, pois, segundo a DRJ, o reconhecimento da atuação unificada não exigia que todas as operações fossem formalmente realizadas em conjunto.

A Decisão Recorrida também reputou incompatíveis com a alegada independência os sucessivos empréstimos concedidos pela SR PÃO à SANTOS PANIFICAÇÃO, diante do capital social de R\$ 70.000,00, do patrimônio líquido negativo crescente e da insuficiência do faturamento para suportar a folha de pagamento.

Manteve, ademais, a consolidação das receitas das duas empresas para fins de aferição dos limites do regime e confirmou que as despesas com mão de obra da SANTOS PANIFICAÇÃO superaram, em mais de 20%, os ingressos de recursos nos três anos fiscalizados.

Com base no conjunto indiciário, a DRJ concluiu que houve fracionamento das receitas, despesas, atividades e recursos entre as empresas, com a finalidade de permitir a utilização indevida do regime simplificado, mantendo o enquadramento nos incisos IV, V e IX do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006.

Quanto aos efeitos do Ato Declaratório, assentou que as hipóteses excludentes estavam presentes desde 01/01/2017 e que a utilização de artifícios destinados a ocultar a

atuação conjunta atraía o prazo de dez anos previsto no § 2º do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006. Rejeitou, assim, as alegações de irretroatividade, segurança jurídica e redução do período de impedimento.

Por fim, consignou que as matérias referentes à multa qualificada e aos juros incidentes sobre a multa de ofício seriam examinadas nos processos relativos aos lançamentos tributários decorrentes, por não integrarem o objeto do processo de exclusão.

4. DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A Contribuinte foi cientificada do Acórdão recorrido em 13/08/2021, conforme Aviso de Recebimento de e-fl. 381, e apresentou Recurso Voluntário em 13/09/2021 (e-fls. 386/434).

No Recurso Voluntário, a Recorrente reitera, em essência, os fundamentos deduzidos na Impugnação. Sustenta que a SANTOS PANIFICAÇÃO e a SR PÃO possuem personalidade jurídica, estrutura, patrimônio, empregados, clientes, contas e operações próprios, não sendo possível reconhecer unidade empresarial com base na ausência de site, na proximidade física dos estabelecimentos ou na relação familiar entre os sócios.

Volta a afirmar que existem três acessos no local e dois prédios distintos; que mantém veículos, serviços de telecomunicações, seguros, estoques, produtos e emissão de notas fiscais em nome próprio; e que atende segmento comercial diferente, direcionado a clientes de menor porte. Defende que os mútuos recebidos decorreram de dificuldades financeiras e foram regularmente contabilizados, sem que isso revele simulação ou conluio.

Quanto à gestão das empresas, reitera que a procuração conferida a Ruth Cristine Grajauskas Santos foi motivada por viagem temporária de Gilberto Santos Filho ao exterior e que os bilhetes, o passaporte, as mensagens eletrônicas e as declarações de rendimentos demonstrariam o exercício efetivo da administração pelos sócios formalmente indicados.

A Recorrente insiste que caberia à Fiscalização produzir prova concreta da fraude e da interposição de pessoas, não sendo admissível exigir prova negativa da Contribuinte. Sustenta que os elementos invocados no Relatório Fiscal seriam circunstanciais e não demonstrariam a

inexistência material da SANTOS PANIFICAÇÃO, tampouco administração comum ou unicidade do empreendimento.

Reitera que sua receita bruta individual permaneceu dentro dos limites legais e que todas as informações relativas a empregados, receitas e despesas foram prestadas ao Fisco. Por essa razão, entende não configurado qualquer meio fraudulento apto a justificar o impedimento de nova opção pelo Simples Nacional durante dez anos.

Também renova os argumentos de impossibilidade de produção retroativa dos efeitos da exclusão, violação à segurança jurídica, à boa-fé, à capacidade contributiva, à livre iniciativa e ao tratamento favorecido às empresas de pequeno porte. A peça recursal volta a tratar da multa qualificada e dos juros sobre a multa de ofício, reproduzindo ementa relativa aos lançamentos previdenciários decorrentes, embora o pedido final esteja dirigido ao Ato Declaratório Executivo objeto deste processo.

Ao final, requer o conhecimento e o provimento integral do Recurso Voluntário, para que seja reformado o Acórdão nº 109-007.608 e cancelado o Ato Declaratório Executivo DRF/FNS nº 207/2020, com o restabelecimento da opção pelo Simples Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

1 DO EXAME DE ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada do v. Acórdão em 13/08/2021 (e-fl. 381), vindo a apresentar o presente Recurso Voluntário em 13/09/2021 (e-fls. 384 e 386/434), cumprindo, portanto, o prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Outrossim, verifico a regularidade da representação processual, eis que o Recurso Voluntário foi apresentado por advogados regularmente constituídos por procuração acostada à e-fl. 348.

Em relação aos pressupostos intrínsecos, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecê-lo quanto às alegações relativas à multa qualificada e aos juros calculados sobre a penalidade, matérias próprias dos processos referentes aos lançamentos tributários decorrentes e que não integram o objeto deste processo de exclusão.

2 DA DELIMITAÇÃO DA CONTROVÉRSIA

O presente processo tem por objeto a validade do Ato Declaratório Executivo DRF/FNS nº 207, de 11/11/2020 (e-fl. 2), que excluiu a Recorrente do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/01/2017, e impôs o impedimento de nova opção pelo regime durante os dez anos-calendário seguintes.

A Fiscalização fundamentou a exclusão, cumulativamente, nos incisos IV, V e IX do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006. Cabe examinar, portanto, se a prova produzida demonstra: (i) que a constituição da SANTOS PANIFICAÇÃO ocorreu por interpostas pessoas; (ii) que houve prática reiterada de infração à Lei Complementar nº 123/2006; e (iii) que, nos anos-calendário fiscalizados, as despesas pagas superaram em mais de 20% os ingressos de recursos. Somente após essa análise será possível apreciar o termo inicial dos efeitos da exclusão e o impedimento decenal.

3 DO MÉRITO

3.1 DO REGIME JURÍDICO APLICÁVEL

As hipóteses utilizadas no Ato Declaratório encontram-se previstas no art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006, na redação aplicável ao período examinado:

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

[...]

IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

[...]

IX - for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

[...]

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

§ 2º O prazo de que trata o § 1º deste artigo será elevado para 10 (dez) anos caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável segundo o regime especial previsto nesta Lei Complementar.

[...]

§ 9º Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nos incisos V, XI e XII do caput:

I - a ocorrência, em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5 (cinco) anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento; ou

II - a segunda ocorrência de idênticas infrações, caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

As três causas de exclusão possuem pressupostos próprios. O inciso IV alcança a constituição formal de pessoa jurídica por sujeitos que, embora figurem no quadro societário, atuam em favor do efetivo titular ou do empreendimento cuja atividade se pretende artificialmente repartir. A hipótese não pressupõe que a pessoa jurídica interposta seja fictícia ou destituída de toda operação própria; também se configura quando a sociedade possui existência formal e material, mas desempenha função instrumental na organização concebida para usufruir indevidamente o regime favorecido.

O inciso V exige a repetição de infrações idênticas nas condições definidas pelo § 9º. Já o inciso IX estabelece comparação objetiva entre duas grandezas específicas: as despesas efetivamente pagas e a totalidade dos ingressos de recursos ocorridos no mesmo ano-calendário.

A prova da interposição, da simulação ou da administração comum pode resultar de um conjunto de indícios precisos e convergentes, pois arranjos dessa natureza raramente são documentados de forma expressa.

Uma vez demonstrada pela Fiscalização uma sequência coerente de fatos que revele a função exercida por cada sociedade, incumbe à Recorrente apresentar elementos aptos a infirmar essa conclusão. Não se lhe exige prova de independência absoluta, mas a demonstração de que os indícios fiscais, examinados em conjunto, admitem explicação econômica e operacional incompatível com a interposição imputada.

3.2 DA ALEGADA CONSTITUIÇÃO POR INTERPOSTAS PESSOAS

A Fiscalização concluiu que a SANTOS PANIFICAÇÃO foi constituída, em 15/09/2010, mediante a interposição de Gilberto Santos Filho e Gilberto Santos, filho e marido de Ruth Cristine Grajauskas Santos, para permitir que a atividade desenvolvida pela SR PÃO continuasse a usufruir dos benefícios do Simples Nacional após a exclusão desta última do regime, ocorrida em 31/12/2010.

A DRJ manteve o fundamento a partir da sequência das alterações societárias, da administração material exercida pela Sra. Ruth, da posterior reunião das sociedades no mesmo complexo industrial, da concentração da folha de salários na optante, da concentração do faturamento na SR PÃO e dos mútuos utilizados para financiar as atividades da Recorrente.

A Recorrente contrapõe a esse conjunto a existência de pessoas jurídicas formalmente distintas, a prática de atos de administração por Gilberto Santos Filho, o caráter temporário da procuração outorgada à Sra. Ruth e a titularidade própria de veículos, contratos, seguros, estoques e documentos fiscais. Esses elementos demonstram que a SANTOS PANIFICAÇÃO possuía existência jurídica e realizava operações em nome próprio, mas não infirmam a função que lhe foi atribuída no empreendimento familiar.

Com efeito, a cronologia não revela fatos isolados. A SANTOS PANIFICAÇÃO foi constituída pelo filho e pelo marido da então controladora e administradora da SR PÃO

aproximadamente três meses antes de esta deixar o Simples Nacional, para exercer a mesma atividade econômica.

Em 21/05/2012, a Sra. Ruth ingressou na nova sociedade e adquiriu a totalidade de suas quotas. Poucos dias depois, em 12/06/2012, transferiu sua participação na SR PÃO aos filhos Gilberto Santos Filho e Giuliana Santos. Em 2013, a SANTOS PANIFICAÇÃO foi transformada em EIRELI e passou a funcionar no mesmo complexo industrial da SR PÃO (e-fls. 38/62).

Essa sucessão de atos é compatível com planejamento societário familiar, mas seu alcance não se limita à reorganização formal da titularidade. Quando examinada em conjunto com a realidade econômica apurada nos anos fiscalizados, evidencia a continuidade de um único empreendimento, no qual as funções geradoras de receitas e as funções demandantes de mão de obra foram distribuídas entre pessoas jurídicas distintas.

A concentração era expressiva. A SANTOS PANIFICAÇÃO declarou média mensal de 91 empregados em 2017, 114 em 2018 e 117 em 2019, enquanto a SR PÃO informou apenas três empregados e um contribuinte individual.

Em sentido inverso, a receita bruta da Recorrente correspondeu a R\$ 662.926,36 em 2017, R\$ 280.686,07 em 2018 e R\$ 2.049.484,60 em 2019, ao passo que a SR PÃO auferiu R\$ 15.470.029,65, R\$ 19.682.507,90 e R\$ 22.137.314,50 nos mesmos anos. A empresa que concentrava praticamente toda a força de trabalho, portanto, registrava parcela mínima do faturamento global, enquanto a sociedade que concentrava as receitas declarava estrutura de pessoal incomparavelmente menor.

A dissociação entre faturamento e mão de obra não era episódica. A SANTOS PANIFICAÇÃO acumulou patrimônio líquido negativo de R\$ 1.826.229,83 em 2017, R\$ 4.861.049,91 em 2018 e R\$ 6.418.757,27 em 2019. Sua própria receita mal suportava a folha de salários declarada, razão pela qual dependia de sucessivos mútuos concedidos pela SR PÃO, cujos saldos alcançaram R\$ 1.163.192,42, R\$ 3.341.485,65 e R\$ 5.944.285,65 nos encerramentos daqueles exercícios.

Sob a perspectiva econômica, não se mostra plausível que uma sociedade efetivamente autônoma, com faturamento reduzido e prejuízos crescentes, mantivesse por anos estrutura de pessoal tão superior àquela exigida por suas receitas mediante endividamento contínuo perante empresa familiar que atuava na mesma atividade e concentrava quase todo o faturamento.

Os mútuos tornam-se compreensíveis quando reconhecida a função desempenhada pela SANTOS PANIFICAÇÃO: suportar formalmente a folha de salários e outras despesas operacionais necessárias à atividade central desenvolvida pela SR PÃO, preservando para a empregadora formal o tratamento previdenciário favorecido do Simples Nacional.

Também a atuação da Sra. Ruth deve ser apreciada nesse contexto. A procuração pública de 23/11/2017, embora posterior à constituição e dotada de prazo determinado, conferiu-lhe amplos poderes de gestão e representação da SR PÃO (e-fls. 63/66).

O bilhete de viagem, o passaporte e as mensagens apresentados pela defesa conferem suporte à existência de viagem de Gilberto Santos Filho, mas não restringem objetivamente o alcance dos poderes outorgados nem afastam os demais elementos de continuidade do comando empresarial. A procuração não constitui prova isolada da interposição; confirma, em conjunto com a sequência societária e a organização econômica, que a saída formal da Sra. Ruth da SR PÃO não correspondeu ao seu afastamento material dos negócios familiares.

Os registros de veículos, a fatura de telecomunicações, as apólices, as notas fiscais e as fotografias de acessos, estoques e produtos (e-fls. 154/207) tampouco desfazem essa conclusão. A interposição reconhecida não pressupõe inexistência física da Recorrente. Ao contrário, a sociedade precisava possuir empregados, ativos, contratos e alguma atividade própria para cumprir a função de concentrar despesas e mão de obra sob o regime simplificado.

A realização de vendas a clientes de menor porte e a manutenção de patrimônio formalmente segregado demonstram atividade material, mas não explicam a desproporção permanente entre pessoal, faturamento, prejuízos e financiamento intragrupo.

Não se exige, nesse quadro, a identificação individual de cada empregado que tenha atuado em benefício da SR PÃO ou de cada receita que poderia ter sido faturada pela SANTOS PANIFICAÇÃO. A acusação não se baseia em um episódio isolado de cessão de mão de obra ou de deslocamento de receita, mas na estrutura empresarial mantida ao longo de anos.

A identidade da atividade, o funcionamento no mesmo complexo, a sucessão das participações familiares, a administração material, a concentração inversa de empregados e receitas e o financiamento contínuo da folha constituem indícios independentes que convergem para a mesma conclusão.

A Fiscalização, portanto, demonstrou a interposição mediante conjunto probatório coerente. Cabia à Recorrente infirmá-lo com elementos capazes de explicar, em bases econômicas e operacionais próprias, por que uma empresa com faturamento tão reduzido mantinha a quase totalidade dos empregados e dependia de recursos da sociedade que concentrava as receitas. Tais elementos probatórios, contudo, não foram apresentados.

Concluo, assim, que a SANTOS PANIFICAÇÃO funcionava como extensão da SR PÃO, formalmente constituída por pessoas da família e utilizada para concentrar a mão de obra e as despesas do empreendimento, enquanto a sociedade central concentrava o faturamento. Resta caracterizada a constituição por interpostas pessoas prevista no art. 29, IV, da Lei Complementar nº 123/2006.

3.3 DA PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO À LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006

O Relatório Fiscal enquadrhou os fatos também no inciso V do art. 29 porque a Recorrente usufruiu, de forma continuada, os benefícios da Lei Complementar nº 123/2006 mediante a separação artificial da folha de salários e do faturamento entre pessoas jurídicas integrantes do mesmo empreendimento. A DRJ manteve a conclusão por considerar reiterado o fracionamento de receitas, despesas, atividades e recursos ao longo de todo o período fiscalizado.

A prática reiterada não decorre, neste caso, da simples permanência formal da Recorrente no regime. A infração idêntica consistiu na utilização, em sucessivos períodos de apuração, da pessoa jurídica interposta para registrar a quase totalidade dos empregados do

empreendimento e recolher as contribuições segundo o Simples Nacional, enquanto a SR PÃO concentrava o faturamento e financiava a folha e as demais despesas da empregadora formal.

O mecanismo repetiu-se nas competências compreendidas entre janeiro de 2017 e dezembro de 2019. Em cada período, a mesma divisão funcional permitiu que contribuições previdenciárias patronais e contribuições destinadas a outras entidades e fundos deixassem de ser recolhidas segundo o regime ordinário. As ocorrências foram formalizadas nos Autos de Infração decorrentes, que abrangem, de forma individualizada, as competências do período e constituem objeto dos Processos nº 10920.725405/2020-88 e 10920.725653/2020-29.

Estão presentes, portanto, as ocorrências idênticas em dois ou mais períodos de apuração exigidas pelo art. 29, § 9º, inciso I, da Lei Complementar nº 123/2006. Além disso, a repetição não resultou de equívoco declaratório isolado, mas da manutenção consciente da estrutura societária e operacional já examinada, apta a conservar a Fiscalização em erro quanto às condições materiais de fruição do regime e a reduzir as contribuições incidentes sobre a folha.

As GFIPs, os PGDAS-D e a escrituração dos mútuos não afastam a infração. Tais documentos registravam separadamente os dados atribuídos a cada pessoa jurídica, mas não revelavam, por si, que a força de trabalho formalmente vinculada à SANTOS PANIFICAÇÃO atendia ao empreendimento cuja receita era concentrada na SR PÃO. A identificação do arranjo exigiu o confronto das informações das duas sociedades, de sua estrutura, de seus vínculos financeiros e da atuação de seus administradores.

Configurada a utilização reiterada da mesma estrutura para a fruição indevida do regime favorecido, mantém-se também o fundamento do art. 29, V, combinado com o § 9º, da Lei Complementar nº 123/2006.

3.4 DAS DESPESAS PAGAS EM VALOR SUPERIOR AOS INGRESSOS DE RECURSOS

A terceira causa de exclusão foi construída mediante o confronto entre as bases de cálculo das remunerações informadas pela Recorrente em GFIP e sua receita bruta anual. Segundo o Relatório Fiscal, as remunerações corresponderam a 322% da receita em 2017, 919% em 2018 e

136% em 2019, razão pela qual as despesas pagas teriam superado em mais de 20% os ingressos de recursos.

O inciso IX do art. 29, entretanto, não utiliza os conceitos de “base de cálculo declarada em GFIP” e “receita bruta”. A norma exige a comparação entre “despesas pagas” e “ingressos de recursos” no mesmo ano-calendário. As expressões possuem alcance próprio e não podem ser substituídas sem demonstração da equivalência concreta entre as grandezas.

Quanto ao primeiro termo, a GFIP informa trabalhadores, fatos geradores e bases de cálculo das contribuições previdenciárias. Os valores de R\$ 1.967.559,34 em 2017, R\$ 2.370.753,03 em 2018 e R\$ 2.559.665,66 em 2019, considerados pela Fiscalização, correspondem à soma das bases de cálculo declaradas para empregados e contribuinte individual (e-fls. 3/15). Essa informação é relevante para quantificar remunerações sujeitas à contribuição, mas o Relatório Fiscal não demonstrou que a totalidade desses valores foi efetivamente paga nos respectivos anos-calendário, nem realizou a apuração das demais despesas pagas a partir da movimentação financeira ou de contas contábeis de disponibilidades.

Quanto ao segundo termo, “ingressos de recursos” é conceito mais amplo do que receita bruta. Abrange entradas financeiras que não constituem receita, a exemplo de empréstimos efetivamente recebidos. O próprio Relatório Fiscal reconheceu que a SANTOS PANIFICAÇÃO era financiada por mútuos da SR PÃO e registrou saldos de R\$ 1.163.192,42 em 31/12/2017, R\$ 3.341.485,65 em 31/12/2018 e R\$ 5.944.285,65 em 31/12/2019, além de mútuos de terceiros (e-fls. 3/15 e 67/82). Apesar disso, comparou as remunerações exclusivamente com a receita bruta de R\$ 662.926,36, R\$ 280.686,07 e R\$ 2.049.484,60.

Não se pode aproveitar o mesmo fato contábil como prova de que a SR PÃO financiava as operações da Recorrente e ignorá-lo, sem motivação específica, ao determinar o total de recursos que ingressaram. Se os mútuos eram reais, compunham os ingressos. Se eram fictícios, a conclusão exigia prova própria. O Relatório Fiscal não adotou nenhuma dessas duas vias.

A fragilidade não é meramente terminológica. Em 2017, por exemplo, a receita bruta de R\$ 662.926,36, somada ao saldo de mútuo com a SR PÃO de R\$ 1.163.192,42, alcançaria R\$ 1.826.118,78. A base de remunerações de R\$ 1.967.559,34 corresponderia, nessa comparação meramente ilustrativa, a aproximadamente 107,7% daquele total, abaixo do parâmetro de 120%

previsto na norma. Esse cálculo não é utilizado para afirmar qual foi o ingresso efetivo no ano, pois o saldo de encerramento não se confunde com fluxo anual; serve apenas para evidenciar que a omissão da movimentação dos empréstimos pode alterar decisivamente o resultado da comparação e não poderia ser tratada como irrelevante.

Consequentemente, o confronto efetuado não demonstra a situação prevista no art. 29, IX, da Lei Complementar nº 123/2006. Afasta-se, portanto, esse fundamento do Ato Declaratório.

3.5 DOS EFEITOS DA EXCLUSÃO E DO IMPEDIMENTO DE NOVA OPÇÃO POR DEZ ANOS

A Recorrente impugna os efeitos a partir de 01/01/2017 e o impedimento de nova opção pelo Simples Nacional durante dez anos, ao argumento de que declarou regularmente suas receitas, despesas e empregados e não empregou meio destinado a induzir a Fiscalização em erro.

O § 1º do art. 29 determina que a exclusão fundada nos incisos II a XII produza efeitos a partir do próprio mês em que ocorrida a hipótese, com impedimento por três anos-calendário. O § 2º eleva esse prazo para dez anos quando comprovada a utilização de artifício, ardil ou outro meio fraudulento que induza ou mantenha a Fiscalização em erro, com a finalidade de suprimir ou reduzir tributo apurável pelo regime.

No caso, a estrutura apta a produzir a economia tributária já se encontrava plenamente implementada em 01/01/2017 e foi mantida durante todo o período fiscalizado. A SANTOS PANIFICAÇÃO concentrava a força de trabalho, apurava as contribuições sob o Simples Nacional e dependia de recursos da SR PÃO, que concentrava as receitas geradas pela atividade econômica comum. A partir da primeira competência fiscalizada, portanto, estavam presentes as causas de exclusão reconhecidas nos incisos IV e V.

Também se encontra demonstrado o meio fraudulento referido no § 2º. A redução tributária não decorreu de mera interpretação equivocada da legislação, mas da criação e manutenção de separação societária destinada a apresentar como autônomas funções que integravam o mesmo empreendimento. A folha de salários foi alocada à optante pelo regime favorecido, enquanto o faturamento e a capacidade financeira permaneceram concentrados na SR PÃO, que transferia recursos por mútuos para suportar os custos da estrutura.

O fato de empregados, receitas e mútuos terem sido informados em declarações e demonstrações próprias não elimina o caráter fraudulento. A aparência de regularidade decorria justamente do registro segregado de cada parcela do arranjo. Somente o exame conjunto das duas pessoas jurídicas revelou que a empresa com reduzido faturamento suportava a quase totalidade da mão de obra e era financiada pela sociedade que concentrava as receitas. A disponibilização de dados parciais não afasta o expediente destinado a ocultar a unidade material do empreendimento.

Afasto apenas a causa de exclusão prevista no art. 29, IX, porque, como demonstrado no tópico anterior, a Fiscalização comparou bases de remuneração informadas em GFIP com receitas declaradas no PGDAS, sem apurar as despesas efetivamente pagas e a totalidade dos ingressos de recursos, inclusive os fluxos de mútuos. Essa insuficiência não compromete os fundamentos autônomos dos incisos IV e V, ambos suficientes para manter o Ato Declaratório.

Mantêm-se, por conseguinte, a exclusão com efeitos a partir de 01/01/2017 e o impedimento de nova opção pelo Simples Nacional durante os dez anos-calendário seguintes.

4 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski