



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10920.721642/2011-89</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-012.130 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LAVANDERIA E TINTURARIA EDUARDO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. DISCUSSÃO INOPORTUNA EM PROCESSO.

O foro adequado para discussão acerca da exclusão da empresa do Simples é o respectivo processo instaurado para esse fim. Descabe em sede de processo de lançamento fiscal de crédito tributário previdenciário rediscussão acerca dos motivos que conduziram à expedição do Ato Declaratório Executivo e Termo de Exclusão do Simples.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA CARF Nº. 210.

O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTE PATRONAL. SIMPLES. ABUSO DE FORMA. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA OPERACIONAL E PATRIMONIAL. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. FRAUDE. EMPRESAS INTERPOSTAS.

A remuneração paga ou creditada a segurados empregados e contribuintes individuais a serviço da empresa constitui-se em fato gerador das contribuições sociais devidas pelos empregadores. A legalidade formal dos contratos eventualmente celebrados pela empresa, inclusive trabalhistas, não se sobrepõe à realidade fática encontrada na empresa, em decorrência do princípio da primazia da realidade e da busca da verdade material, norteadores do contencioso administrativo. Nesse sentido é lícito à autoridade administrativa e tributária identificar e apontar o real sujeito passivo responsável pelas contribuições sociais devidas. A simulação e a fraude à lei tributária configuram-se quando as circunstâncias e evidências indicam a existência de duas ou mais empresas com regimes tributários diferentes perseguindo a mesma atividade econômica com a utilização dos mesmos empregados e meios de produção, implicando confusão patrimonial e gestão empresarial atípica. O fracionamento das atividades empresariais mediante a utilização de mão-de-obra existente em empresas interpostas, sendo estas desprovidas de autonomia operacional, administrativa e financeira, para usufruir artificial e indevidamente dos benefícios do regime de tributação do Simples, viola a legislação tributária.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF Nº 196.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32- A da mesma Lei nº 8.212/1991.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna, nos termos da Súmula CARF nº 196.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Álvares Feital** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## RELATÓRIO

### Do lançamento

A autuação, com relatório fiscal às fls. 05-30, versa sobre a ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias — cota patronal e contribuições de terceiros. Nos termos do relatório fiscal, o contribuinte auditado valeu-se de empresas inexistentes de fato para contratar mão-de-obra sem a incidência da contribuição previdenciária patronal e das contribuições de terceiros, uma vez que tais empresas seriam optantes pelo Simples Nacional.

Ainda nos termos do relatório, tais empresas foram criadas em nome de familiares e eram operadas pelos próprios donos e administradoras da empresa autuada. São elas:

- a) J. B. Serviços de Lavação, Tingimento e Acabamentos em Artigos Têxteis Ltda (JB Serviços), CNPJ nº 02.130.826/0001-09; e
- b) Pingo Natural Comércio de Artigos Têxteis Ltda (Pingo Natural), CNPJ nº 03.251.455/0001-78.

Segundo a fiscalização, os seguintes elementos permitiriam constatar o ilícito cometido pela empresa autuada:

- a) Existência de atividades estatutárias e quadros societários comuns;

- b) Sede de todos os empreendimentos em uma mesma planta produtiva e ocupando um único galpão industrial;
- c) Existência de grupo econômico de fato, com processos trabalhistas reconhecendo a situação; e
- d) Confusão entre os patrimônios das empresas.

Diante desses fatos, a autoridade fiscal conclui que as empresas JB Serviços e Pingo Natural são inexistentes e foram formalmente constituídas sem finalidade operacional própria pelos mesmos donos da empresa autuada com intuito de auferir os benefícios tributários do Simples Nacional, mediante o registro de empregados que laboram para a empresa Lavanderia Eduardo formando um conluio para fraudar a legislação tributária e deixar de recolher as contribuições sociais de responsabilidade do empregador.

Dessa maneira seria a empresa autuada, que não é optante do Simples Nacional, a real responsável pela contribuição incidente sobre a remuneração de todos os segurados obrigatórios da Previdência Social que lhes prestaram serviços através daquelas empresas, haja vista a comprovada unicidade empresarial.

#### **Da Impugnação**

A recorrente apresentou Impugnação (fls. 315-341; 714-740), argumentando em síntese que:

- a) Preliminarmente, é necessário aguardar a resolução do processo acerca da exclusão das empresas JB Serviços e Pingo Natura do Simples Nacional, procedida através dos Atos Declaratórios Executivos nºs 117, 118, 119 e 120 da Delegacia de origem e que foram objeto de Manifestação de Inconformidade, de maneira que postula que a questão prejudicial seja julgada primeiro, pelo potencial reflexo no presente Auto de Infração.
- b) sempre atuou no ramo de indústria têxtil desde sua criação (em 1986), sendo que em maio de 2005 acrescentou a atividade específica de prestação de serviços de lavagem, alvejamento e amaciamento de roupas, tingimento e torção de fios, malhas e outros tecidos, além das atividades típicas da indústria e a participação em outras sociedades;
- c) mão-de-obra por ela empregada de forma alguma é incompatível com a atividade de industrialização porque até o final de 2007 o processo era automatizado, bastando apenas um operador, o que pretende demonstrar com a juntada do ativo imobilizado do contribuinte, para constatar os inúmeros equipamentos que possui e justificar o reduzido quadro de funcionários;
- d) desde 2008 as suas atividades estão voltadas para vendas de produção própria (confecção por encomenda), de artigos para vestuário e que todo o

processo produtivo é realizado por facções (empresas terceirizadas), o que dispensa a contratação de diversos funcionários; tal fato, corroborado pela solidariedade no âmbito trabalhista identificado pela fiscalização (a Impugnante foi responsabilizada solidariamente pelos débitos trabalhistas dessas empresas), não pode ser estendido para a seara tributária, porquanto inexistem provas de unicidade entre as empresas;

- e) a Auditoria não teria apresentado um único indício de que haveria omissão de receita em qualquer das empresas e a frágil assertiva com base nos índices de massa salarial e receita contabilizada jamais poderia levar à conclusão da unicidade do negócio; do mesmo modo a diminuição da receita global, não obstante tenha havido um certo aumento no custo da mão-de-obra revela-se um mero indício a ser investigado, mas isoladamente não ampara a pretensão fiscal;
- f) quanto aos empréstimos obtidos de terceiros, tais confirmam a necessidade de caixa para pagamento dos custos produtivos; ocorre que o valor mais expressivo, amparado por contrato de mútuo, adveio da empresa LMG Roupas, que nenhuma relação tem com as demais, tratando-se de simples cliente da Impugnante, cuja ausência de baixa (refere-se aos valores do empréstimo na contabilidade) diz respeito apenas aos envolvidos; nessa mesma esteira o empréstimo obtido junto à pessoa física do sr. Egon João da Silva;
- g) a movimentação de ativos entre as empresas não tem o condão de caracterizar a pretendida gestão financeira única, já que não se nega que houve a prestação de serviços para a Impugnante, cuja representatividade (dos serviços prestados pela JB) é irrisória; mesmo a existência de pequeno empréstimo da Pingo Natural para a JB Serviços em nada afeta a total e completa independência das empresas, até porque se tratam de valores inexpressivos;
- h) quanto às instalações físicas, rememora os endereços em que foram constituídas e aqueles em que se encontram atualmente em funcionamento as empresas envolvidas, ressaltando que a Impugnante ainda mantém diversos equipamentos em seu ativo imobilizado para atender alguns clientes, o galpão utilizado pela JB Serviços permanece o mesmo desde a fundação, e o refeitório é também a sede da empresa Pingo Natural, apenas a partir de 2011, porquanto antes executava suas atividades de industrialização em outro endereço (através de máquinas e equipamentos recebidos em comodato) e agora não mais necessita de galpão industrial, pois dedica-se ao comércio; por outro lado a empresa JB Serviços também possui máquinas e equipamentos em seu ativo imobilizado;

- i) existência de parentesco entre os sócios das três empresas apenas legitima as operações de empréstimos entre elas, e que cada uma delas mantém atividades operacionais próprias e são econômica e administrativamente autônomas, de maneira que não ficou demonstrada confusão entre as empresas; ainda que, a título argumentativo, todos os empregados da JB Serviços e da Pingo Natural laborassem para a Impugnante, ainda assim poder-se-ia pensar apenas em indício, jamais prova de interdependência administrativa e econômica, a inferir possível constituição por interpostas pessoas;
- j) se os sócios das três empresas resolveram constituir e manter três negócios distintos e autônomos e isso gerou uma economia tributária lícita, não havendo falar-se em violação das normas tributárias; diz que cada uma das empresas atua em setores diferenciados, a saber: Lavanderia Eduardo (confecção e venda de produção própria), JB Serviços (industrialização por encomenda – tinturaria) e Pingo Natural (comércio de roupas), cada uma com custos próprios de produção e atendendo a vários clientes, sendo que a prestação de serviços realizada pela Impugnante ocorre de modo totalmente desvinculado das demais.
- k) a contabilidade da empresa demonstra a efetiva autonomia de todas elas e que os poucos empréstimos encontrados foram todos lançados, não permitindo a absurda hipótese de erro no lançamento de receitas.
- l) O auto de infração está maculado por vício de motivação, já que inexistiria pertinência lógica em sua imposição, tanto quanto intransponível o obstáculo imposto pelo princípio da verdade material; em apoio, cita doutrinas que discutem o ato administrativo e o motivo do ato para concluir que, nos autos, tendo a Auditoria concluído que a Impugnante e as demais empresas constituem-se numa única, haveria que prová-lo fato que então não ter ocorrido;
- m) Deve-se excluir as multas de 75% e 150% por se mostrarem desproporcionais e irrazoáveis, posto que em momento algum a Impugnante teve intenção de lesar o Fisco; cita doutrina acerca do princípio da boa-fé no âmbito do Direito Público e discute o artigo 136 do CTN, coadunando-o com a equidade e a mitigação da penalidade, trazendo jurisprudências e decisões administrativas (CARF);

Pede, ao fim, a suspensão do presente feito até o julgamento definitivo das Manifestações de Inconformidade interpostas pelas empresas interessadas nos autos dos processos administrativos específicos que discutem sua exclusão do Simples Nacional; caso não seja esse o entendimento, requer a procedência da impugnação a fim de que seja reconhecida a

inexigibilidade dos débitos ou, se mantidos, a aplicação da multa de mora de 20% com a exclusão das multas de ofício aplicadas.

### **Do Acórdão de Impugnação**

Em seguida, a DRJ deliberou (fls. 1115-1130) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTE PATRONAL. SIMPLES. ABUSO DE FORMA. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA OPERACIONAL E PATRIMONIAL. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. FRAUDE. EMPRESAS INTERPOSTAS.

A remuneração paga ou creditada a segurados empregados e contribuintes individuais a serviço da empresa constitui-se em fato gerador das contribuições sociais devidas pelos empregador.

A legalidade formal dos contratos eventualmente celebrados pela empresa, inclusive trabalhistas, não se sobrepõe à realidade fática encontrada na empresa, em decorrência do princípio da primazia da realidade e da busca da verdade material, norteadores do contencioso administrativo.

Nesse sentido é lícito à autoridade administrativa e tributária identificar e apontar o real sujeito passivo responsável pelas contribuições sociais devidas.

A simulação e a fraude à lei tributária configuram-se quando as circunstâncias e evidências indicam a existência de duas ou mais empresas com regimes tributários diferentes perseguindo a mesma atividade econômica com a utilização dos mesmos empregados e meios de produção, implicando confusão patrimonial e gestão empresarial atípica.

O fracionamento das atividades empresariais mediante a utilização de mão-de-obra existente em empresas interpostas, sendo estas desprovidas de autonomia operacional, administrativa e financeira, para usufruir artificial e indevidamente dos benefícios do regime de tributação do Simples, viola a legislação tributária.

MULTA. MAIS BENÉFICA. ANÁLISE COMPARATIVA PARA RECÁLCULO DA MULTA.

Verificando-se em relação aos mesmos fatos geradores a aplicação de multa em decorrência do descumprimento da obrigação acessória prevista no parágrafo 5º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91 e de multa moratória cominada no artigo 35 da mesma Lei (na redação dada pela Lei nº 9.876/99), para fins de determinação da penalidade mais benéfica, o somatório delas deve ser comparado à multa de ofício prevista na legislação superveniente (artigo 44, I da Lei nº 9.430/96) em virtude da nova redação conferida pela MP 449/2008 ao artigo 35 da Lei nº 8.212/91) e para a aferição da imputação mais benéfica ao contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA OBJETIVA. MULTA QUALIFICADA. CONLUIO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

A multa por infração à legislação tributária possui natureza objetiva, não importando perquirir a intenção do agente, a efetividade, natureza e extensão do ato que ele cometeu.

Caracterizado a conduta dolosa materializada nas práticas tipificadas como conluio, fraude ou sonegação, a multa para os lançamentos de ofício será duplicado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Do Recurso Voluntário**

O contribuinte recorreu da decisão de primeira instância (fls. 1138-1159), reiterando os argumentos da impugnação.

Juntou, na sequência, sentenças em ações ordinárias propostas por JB Serviços de Lavagem, Tingimento e Acabamentos em Artigos Têxteis Ltda (fls. 1163-1166) e Pingo Natural Comércio de Artigos Têxteis Ltda (fls. 1183-1186), cujos respectivos dispositivos seguem abaixo:

Ante o exposto, confirmo a decisão antecipatória dos efeitos da tutela; e JULGO PROCEDENTE O PEDIDO para DECLARAR NULO o Ato Declaratório Executivo (ADE) n.º 26/2012, exclusivamente no que se refere à baixa da inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica da empresa autora JB Serviços de Lavagem, Tingimento e Acabamentos em Artigos Têxteis Ltda. (CNPJ n.º 02.130.826/0001-09).

Ante o exposto, confirmo a decisão antecipatória dos efeitos da tutela; e JULGO PROCEDENTE O PEDIDO para DECLARAR NULO o Ato Declaratório Executivo (ADE) n.º 25/2012, exclusivamente no que se refere à baixa da inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica da empresa autora Pingo Natural Comércio de Artigos Têxteis Ltda. (CNPJ n.º 03.251.455/0001-78).

É o relatório.

## **VOTO**

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Inicialmente, por tratar-se de questão preliminar, veja-se que a Recorrente afirma que a questão relativa à sua exclusão do Simples Nacional é preliminar e enquanto não julgadas suas manifestações de inconformidade em relação aos processos nos quais questiona a exclusão o presente processo não poderia prosseguir. Contudo, verifico que além de não constar dos autos

qualquer manifestação de inconformidade relativamente aos Atos Declaratórios Executivos n.º 25/2012 e 26/2012. Não consta, portanto dos autos qualquer demonstração de que o Recorrente tenha impugnado a sua exclusão do regime favorecido e, como se sabe, o foro adequado para discussão acerca da exclusão da empresa do Simples é o respectivo processo instaurado para esse fim. Descabe em sede de processo de lançamento fiscal de crédito tributário previdenciário rediscussão acerca dos motivos que conduziram à expedição do Ato Declaratório Executivo e Termo de Exclusão do Simples. Neste sentido, a seguinte decisão desta turma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

É solidariamente obrigada a pessoa que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

MULTAS DE MORA MULTA DE OFÍCIO.

Excluídas do Simples Nacional, as empresas sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, sendo que os créditos tributários apurados serão acrescidos, tão-somente, de juros de mora, quando o pagamento for efetuado antes do início de procedimento de ofício.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS. IRRETROATIVIDADE. ATO DECLARATÓRIO.

O ato de exclusão do Simples possui natureza declaratória, que atesta que o contribuinte já não preenchia os requisitos de ingresso no regime desde data pretérita, surtindo efeito já no ano-calendário subsequente àquele em que foi constatado o excesso de receita, efeito esse que não guarda nenhuma relação com o princípio da irretroatividade, que se aplica a litígios envolvendo confrontos entre vigência da lei e data dos fatos.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. DISCUSSÃO INOPORTUNA EM PROCESSO.

O foro adequado para discussão acerca da exclusão da empresa do Simples é o respectivo processo instaurado para esse fim. Descabe em sede de processo de lançamento fiscal de crédito tributário previdenciário rediscussão acerca dos motivos que conduziram à expedição do Ato Declaratório Executivo e Termo de Exclusão do Simples. (Número da decisão: 2201-010.475)

Finalmente, as sentenças trazidas aos autos pela Recorrente em nada afetam este processo. Isso, porque determinam a nulidade dos atos executivos nelas mencionados, “[...] exclusivamente no que se refere à baixa da inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica [...]” das empresas JB Serviços de Lavação, Tingimento e Acabamentos em Artigos Têxteis Ltda e Pingo Natural Comércio de Artigos Têxteis Ltda. Da leitura das sentenças verifica-se que a nulidade foi reconhecida em virtude do fato de que tais empresas conseguiram, em juízo, demonstrar sua existência fática:

Da leitura das normas supracitadas, conclui-se que restando configurada a inexistência de fato da pessoa jurídica, o procedimento a ser tomado é efetivamente o de baixa da sua inscrição no CNPJ. Por outro lado, contudo, não se pode afastar a possibilidade de a empresa regularizar a situação, garantia essa prevista no § 3º. do art. 80 da Lei 9.430/96 e no art. 29 da Instrução Normativa n.º 1.183/2011 da Receita Federal do Brasil.

Nesse sentido, entendo que a autora demonstrou perante a autoridade fazendária e neste Juízo que o seu patrimônio e a sua capacidade operacional encontra-se de acordo com o objeto social indicado na quinta alteração contratual, efetuada em janeiro/2011 (comércio de roupas íntimas; de artigos do vestuário e acessórios; e de fitas elásticas, fitas rígidas, cadarços e elásticos - doc. CONTR3). É oportuno, sob esse aspecto, citar, ainda, as notas fiscais de saída/entrada dos anos de 2010 a 2011 (PROCADM14 a PROCADM17); e o demonstrativo dos anos de 2007 a 2011 (parcial) do balanço patrimonial (docs. PROCA DM 10 e PROCADM12).

Ora, é inevitável concluir que a demandante cumpriu a exigência disposta na Lei, no sentido de demonstrar a sua existência de fato.

Ambas as decisões ressaltam expressamente o objeto deste processo, determinando que este encontra-se fora de seu alcance, nos seguintes termos (grifamos):

*É de se ressaltar, por fim, que a questão posta nestes autos diz respeito tão somente à verificação da existência de fato da empresa autora e da legalidade do ato de baixa de sua inscrição no CNPJ, de modo que não se está proferindo juízo de valor acerca da legalidade dos autos de infração lavrados em desfavor de Lavanderia e Tinturaria Eduardo Ltda., tampouco acerca da exigibilidade dos créditos tributários constituídos a partir do procedimento fiscal ou da regularidade fiscal da autora, questões que, se for o caso, deverão ser objeto de ação própria.*

Veja-se que o fundamento da autuação é a existência de confusão patrimonial entre as empresas, caracterizando-se a unicidade de fato do empreendimento econômico. A existência formal das empresas B Serviços de Lavação, Tingimento e Acabamentos em Artigos Têxteis Ltda e Pingo Natural Comércio de Artigos Têxteis Ltda, reconhecida pela sentença autuada, é pressuposto para que se configure tanto o grupo econômico identificado no auto de infração quanto a mencionada confusão patrimonial. Dito de outro modo, é justamente porque as empresas mencionadas existem formalmente, mas não materialmente, que se caracteriza o ilícito autuado. A este respeito, destaco os seguintes trechos do relatório fiscal (fls. 08-22):

12. Os fatos adiante expostos vão demonstrar que embora operando sob roupagem jurídica distinta, as empresas LAVANDERIA EDUARDO, J B SERVIÇOS e PINGO NATURAL formam um único empreendimento ou empresa industrial e comercial, atuando no ramo de lavanderia e tinturaria industrial de tecidos e confecções e sediadas numa mesma planta produtiva e ocupando um único galpão industrial.

13. Importa esclarecer que embora a LAVANDERIA EDUARDO tenha sede na Rua Rodolfo Hufenuessler nº 346 e as demais sejam formalmente sediadas à Rua Argentina nº 47 (PINGO NATURAL) e Rua Argentina nº 47 SALA 02 (J B), trata-se, na verdade de endereços conexos, com o prédio da Rua Argentina nº 47 fazendo fundos para o galpão da Rua Rodolfo Hufenuessler, o que permite a administração conjunta dos recursos humanos alocados às empresas filhas, que assim trabalham dentro do galpão produtivo da própria LAVANDERIA EDUARDO, como por nós constatado.

14. Por outro lado, em nossa visita às instalações produtivas da empresa ora autuada, constatamos que não há distinção física de espécie alguma que pudesse fundamentar a existência de diferentes empresas naquele galpão onde se concentra a produção (no andar térreo) e a administração (no andar superior ou mezanino) tudo no endereço sede da LAVANDERIA EDUARDO à Rua Rodolfo Hufenuessler, 346, onde fomos recebidos para início da ação fiscal no grupo de empresas.

15. Saliente-se que todas as pessoas jurídicas aqui mencionadas foram identificadas no mesmo local, qual seja, nos escritórios administrativos da LAVANDERIA EDUARDO, eis que antes já havíamos visitado o endereço da Rua Argentina nº 47 e notamos que o prédio não apresentava placas ou sinalizações da existência de qualquer empresa, tampouco possuía recepção ou mesmo porta de acesso franqueada ao público, sendo certo afirmar que ambas as empresas ali sediadas não detém estrutura operacional necessária ao exercício do objeto social de indústria e comércio.

16. Ao nos apresentarmos na administração da LAVANDERIA EDUARDO, fomos recebidos pela Sra. Cristiane Gisele Araújo, que, ao ser informada do início da fiscalização, questionou apenas qual a empresa estaria sendo fiscalizada e ao dizermos que eram “todas as empresas ali existentes” ela mostrou-se confusa e ligou para o Sr. Arduino Valle (sócio-administrador) e posteriormente aos advogados, pedindo orientação especificamente diante do fato de estarmos requerendo documentos e informações de “todas as empresas” quando de início havíamos apresentado o “Termo de Início de Procedimento Fiscal” (TIPF) unicamente para a LAVANDERIA EDUARDO.

17. Esclarecidos os fatos e a abrangência da fiscalização, questionamos à Sra. Cristiane Araújo quem seria o responsável para assinar referidos “Termos” ante a ausência dos donos e administradores. Ela disse que seria ela mesma a pessoa responsável, naquele momento, ante a ausência dos seus superiores. Questionada acerca da pessoa jurídica para a qual trabalhava, disse que aquela era a única estrutura administrativa existente portanto trabalhava para todas.

18. Questionada mais especificamente sobre qual a empresa na qual fora registrada como empregada, ela disse ser registrada na J B SERVIÇOS. Ante esse fato, lhe dissemos que gostaríamos de que ela assinasse apenas os “Termos” daquela empresa, e que ela nos apresentasse outros profissionais responsáveis

que ali estivessem trabalhando mas que fossem formalmente registrados nas demais empresas. Isto posto, ela pediu a presença da Sra. Santina Belle da Silva (expedidora) formalmente registrada na PINGO NATURAL, e do Sr. Cleber Antônio Michalak (Chefe de Produção) registrado na LAVANDERIA EDUARDO.

19. Para confirmar os vínculos empregatícios daqueles profissionais em diferentes empresas, solicitamos à Sra. Cristiane Gisele Araújo que nos desse cópia da última folha de pagamentos dessas empresas, ao que ela nos apresentou cópias de recibos de salários e cartões de ponto das três empresas na competência 03/2011 (anexo) onde se constata os registros da Sra. Cristiane (na J B), da Sra. Santina (na PINGO) e do Sr. Cleber (na LAVANDERIA). A folha de pagamentos, como vimos, é processada como uma só, sendo as diferentes empresas identificadas como diferentes departamentos, e os recibos de salários ou contracheques trazem os diferentes nomes das empresas e seus respectivos códigos para fins de controle e contabilização: 52 - Lavanderia e Tinturaria Eduardo Ltda., 53 - Pingo Natural Comércio de Artigos têxteis Ltda., e 54 – JB Serviços de Lavação Tingimento Ltda.

20. Na oportunidade do início dos trabalhos de fiscalização, aproveitamos para circular pelo galpão produtivo da LAVANDERIA EDUARDO e entrevistamos diversos trabalhadores que ali laboravam, tais como: Adilson Reina da Rocha – pesador de produtos químicos - registrado na J B; Anamara Dreilich – assistente comercial - registrada na JB; Arildo Barbosa dos Santos – operador de centrífuga - registrado na LAVANDERIA; Cleber Antonio Michalak – chefe de produção - registrado na LAVANDERIA; Cristiane Caetano Garguetti – programador de PCP - registrada na J B; Cristiano Luiz Pereira – tintureiro - registrado na J B; Daiana Ferreira -analista de RH - registrada na J B; Geraldo Kaucz – tintureiro - registrado na J B; Gislaine de Fátima Drechsel – laboratorista - registrada na J B; Santina Belle da Silva – revisora - registrada na PINGO; Vanderli Junior Pires Madruga – motorista - registrado na PINGO, etc., enfim, nº mesmo processo produtivo, encontramos esses e outros trabalhadores que formalmente são registrados nas diferentes empresas.

21. Em nova diligência ao endereço da Rua Argentina nº 47 (sede das empresas J B e PINGO), agora acompanhados da Sra. Cristiane Gisele Araújo (funcionária administrativa formalmente registrada em empresa sediada naquele endereço), fomos informados que aquele espaço destina-se ao refeitório dos empregados e expedição de materiais, o que veio confirmar nossa convicção já formada diante da visita inicial àquelas instalações.

[...]

22. Não restam dúvidas da responsabilização solidária dessas empresas face a configuração de Grupo Econômico de fato. Isso já foi reconhecido em inúmeras reclamações trabalhistas a exemplo das adiante enumeradas:

22.1. AT-00375-2005-19-12-00-1 1ª VARA DO TRABALHO DE JARAGUÁ DO SUL/SC sendo rés: LAVANDERIA E TINTURARIA EDUARDO LTDA; J B LAVANDERIA LTDA e PINGO NATURAL PRESTADORA DE SERVIÇOS LTDA “restou incontroverso nos

autos que as rés fazem parte de um grupo econômico. A contestação, procurador e preposto únicos, demonstram tratar-se de grupo econômico. Além do mais, não existe contestação na defesa e restou clara a identidade societária das rés, pelos contratos sociais juntados.(grifamos)” 22.2. PROCESSO Nº 01145-2002-019-12-00-7 VARA DO TRABALHO DE JARAGUÁ DO SUL/SC sendo rés: PASSE E LEVE PASSADERIA LTDA., J B LAVANDERIA LTDA., LAVANDERIA E TINTURARIA EDUARDO LTDA., e PINGO NATURAL LTDA. “Os documentos constantes do caderno processual não deixam nenhuma dúvida que as três últimas rés formam um grupo econômico familiar. O contrato social das mesmas demonstra que os sócios pertencem a um mesmo clã. As procurações das empresas, outorgadas para o mesmo causídico e assinadas pelo mesmo representante legal, também demonstram a ocorrência de grupo econômico. As procurações de fls. 50/51, que dão amplos poderes ao Sr. Arduino Valle para gerir as empresas, demonstram, também, a ocorrência de grupo econômico. A atividade-fim das rés é a mesma, ou seja, a lavagem e passadoria de roupas, pois é da sapiência comum que quem lava as roupas às entrega passadas, sendo, assim, mais um indício do grupo econômico, bem como o endereço comum. (grifamos)”

[...]

26.Quanto à abrangência da conceituação de “grupo econômico”, à luz da boa doutrina e da jurisprudência pátria, é relevante ainda esclarecer, que os conceitos contidos no inciso IX do Art. 30 da Lei nº 8.212/91 e no § 2º, do art. 2º, da CLT, são bem mais amplos dos que os previstos na Lei 6.404/76. Na legislação trabalhista e previdenciária, basta apenas à existência de poder de mando e controle de uma empresa sobre outra para caracterizar o grupo econômico, independentemente do tipo de empresa ou da natureza de poder. Ou seja, a aplicabilidade do conceito de grupo econômico no direito previdenciário e trabalhista justifica-se pelo caráter social e não estritamente pelo poder econômico.

[...]

27. Observe-se, por outro lado, que os trabalhadores com quem mantivemos contato – tanto da administração quanto da produção – reportam-se a uma só estrutura de comando como acima descrito e constatado ao início dos nossos trabalhos (uma única diretoria; um único chefe de produção, etc), e, inobstante serem registrados como empregados das diferentes pessoas jurídicas ali existentes, tratam desse fato com naturalidade como sendo um grupo econômico dos mesmos donos e referem-se a elas como as prestadoras de serviços.

28. Ocorre que não se trata pura e simplesmente de um Grupo Econômico, mas de uma unidade de produção que não permite distinção entre as pessoas jurídicas ali existentes. Na prática, não existe nenhuma distinção patrimonial ou mesmo do pessoal alocado no empreendimento, tampouco da administração de cada uma, haja vista, por exemplo, o Sr. Arduino Valle responder por todas elas como constatamos desde o início dos trabalhos “dando instruções ao telefone” e ratificado pelo juízo trabalhista no Processo nº 01145-2002-019-12-00-7 retro

transcrito(inobstante declarações em contrário feitas a esta fiscalização pelas empresas J B e PINGO NATURAL e aqui apensadas) restando claro que a motivação para a existência dessas empresas restringe-se às suas implicações fiscais e tributárias, vez que as empresas filhas aqui tipificadas como inexistentes de fato são também as maiores empregadoras do grupo e ao mesmo tempo administram ardidamente suas receitas de maneira a se qualificarem como micro e pequenas empresas optantes do SIMPLES - Sistema Integrado e Simplificado de Tributação das Micro e Pequenas Empresas - instituídos pela Lei nº 9.317/96 (vigente até 06/2007) e pela Lei Complementar nº 123/2006 (vigente a partir de 07/2007).

29. Resta claro e comprovado in loco, que referidas empresas J B e PINGO NATURAL não dispõem de capacidade operacional necessária à realização de seus objetos sociais: não têm sede própria nem estrutura industrial ou comercial próprias; não foram localizadas naquele endereço informado como sendo suas sedes, nem existe naquele local qualquer atividade econômica distinta e independente da LAVANDERIA EDUARDO.

30. Resta também configurada fraude fiscal em conluio ( ação dolosa das empresas tendente a impedir a ocorrência do fato gerador total ou parcialmente) posto que como optantes do SIMPLES, as empresas filhas deixam de fazer o recolhimento da cota patronal previdenciária sobre folha de pagamentos que seria da empresa mãe, em percentual da ordem de 28,8% sobre o montante das remunerações pagas (FPAS = 20%; TERCEIROS = 5,8%; SAT/GILRAT = 2% a 3%).

[...]

32. Tais evidências numéricas confirmam não só tratar-se de um único empreendimento, formalmente registrado em diferentes empresas, como também deixa transparecer evidente manipulação de faturamento versus massa salarial (aqui significando transferência ou administração desses fatores entre as diferentes empresas do grupo, concentrando a folha de salários nas filhas e a receita bruta na mãe, no mero interesse da evasão fiscal) haja vista as distorções acima apontadas, quais sejam:

32.1. em 2007, a massa salarial na LAVANDERIA EDUARDO representou apenas 3,38% da receita bruta, passando para 69,70% na J.B.SERVIÇOS, e ainda 72,89% na PINGO NATURAL;

32.2. em 2008, a massa salarial na LAVANDERIA EDUARDO representou apenas 3,64% da receita bruta, passando para 145,99% na J.B.SERVIÇOS, e ainda 100,59% na PINGO NATURAL;

32.3. em 2009, a massa salarial na LAVANDERIA EDUARDO representou apenas 2,06% da receita bruta, passando para 50,34% na J.B.SERVIÇOS, e ainda 57,72% na PINGO NATURAL, por fim:

32.4. em 2010, a massa salarial na LAVANDERIA EDUARDO representou apenas 1,19% da receita bruta, passando para 45,46% na J.B.SERVIÇOS, e ainda 36,63% na PINGO NATURAL.

[...]

35. É notória a concentração dos trabalhadores nessas empresas optantes do SIMPLES, como o demonstram suas folhas de pagamento apresentadas à fiscalização em meio digital (MANAD). Enquanto a LAVANDERIA EDUARDO registra um só empregado em alguns meses e apenas os dirigentes na maioria dos meses, as demais empresas (SIMPLES) registram todos os empregados do grupo.

36. Veja-se abaixo uma amostragem das folhas analíticas da LAVANDERIA EDUARDO referente aos meses iniciais e finais do período fiscalizado ou seja 200701 a 200702 e 201011 a 201012, onde a coluna Cat mostra a categoria do segurado: 01 = empregado; 11 = dirigente(Fonte: todos os excertos de folha foram extraídos dos arquivos digitais entregues à fiscalização no formato do Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD cujo protocolo de entrega e autenticação encontra-se no processo): [...].

36.2. Observe-se aqui o inusitado da situação apresentada: a empresa LAVANDERIA E TINTURARIA EDUARDO LTDA., com receitas da ordem de R\$ 3,5 milhões auferidas no ano 2010, atuante no ramo da indústria, apresenta às autoridades fiscais uma folha de pagamentos sem empregados, ou com eventualmente um só empregado, e na maioria das vezes com apenas seus dirigentes. Ora, se os seus empregados trabalham registrados em outras empresas, quem seriam os administradores dessas outras empresas? Se não há pagamento oficial por essa mão de obra utilizada para gerar suas receitas, como seriam feitos os acertos entre as empresas senão mediante a manipulação de receitas? É por essas razões que não se poderá aceitar como fidedignos os livros e documentos apresentados à fiscalização, muito menos se poderá admitir a independência operacional das pessoas jurídicas envolvidas em tais transações.

[...]

39. De outra parte, a contabilidade dessas empresas demonstra interdependência econômicofinanceira e administração financeira unificada, haja vista aos empréstimos de mútuo em valores expressivos e saldos pendentes na contabilidade por longos períodos, como adiante se analisa(fonte: todo excerto contábil aqui apresentado foi extraído da escrituração contábil entregue à fiscalização em arquivos digitais no formato do “Manual Normativo de Arquivos Digitais” – MANAD, devidamente protocolado e autenticado para validade documental e/ou do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED).

48. Conclui-se que as empresas J B SERVIÇOS e PINGO NATURAL são inexistentes de fato e foram formalmente constituídas pelos mesmos donos da empresa ora atuada, sem finalidade operacional própria, no intuito de auferir benefícios do regime tributário SIMPLES (Lei nº 9.317/1996) e SIMPLES NACIONAL (Lei

Complementar nº 123/2006), mediante registro dos empregados que laboram para a LAVANDERIA E TINTURARIA EDUARDO LTDA, formando conluio para fraudar a legislação e deixar de recolher as contribuições previdenciárias de responsabilidade do empregador (cota patronal) sobre remunerações pagas a empregados e dirigentes, durante todo o período fiscalizado.

49. Assim sendo, deve a notificada ser responsabilizada pela contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração de todos os segurados obrigatórios que lhe prestaram serviços através de tais empresas, haja vista a comprovada unicidade empresarial existente e o fato desta empresa LAVANDERIA EDUARDO não ser optante do SIMPLES, nem ser micro ou pequena empresa, como já o demonstramos pelo volume de faturamento.

Deste modo, entendo que o Fisco conseguiu demonstrar a existência de grupo econômico de fato, o que atrai a aplicação do art. 30, IX, da Lei nº 8.212/1991, sendo a questão relativa ao enquadramento daquelas empresas no Simples fato alheio ao presente processo.

A responsabilidade pelas contribuições previdenciárias é regulada por regra especial no art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91, segundo o qual bastaria a formação do grupo econômico para que todas as empresas que dele participem respondam individual e conjuntamente sobre as contribuições devidas por qualquer uma delas, independentemente da participação ou não nos atos que constituam fatos geradores ou infração. Neste sentido, a Súmula CARF nº 210:

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

Em relação aos demais argumentos da recorrente, tendo em vista que são idênticos àqueles apresentados na Impugnação, adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, para manter a decisão recorrida:

A fiscalização demonstra, de forma cabal, que a empresa autuada se valeu de outras duas – interpostas ou inexistentes de fato- para alocar praticamente toda a mão de obra necessária à consecução de seus objetivos sociais. A finalidade disso teria sido beneficiar-se artificialmente de regime tributário favorecido e simplificado, na medida em que tais empresas manteriam seus faturamentos dentro do permissivo legal para optarem pelo SIMPLES.

Não se está aqui, como equivocadamente entendeu o contribuinte autuado, tratando-se de omissão de receitas, seja na empresa autuada seja nas interpostas, mas na manipulação das despesas, sobretudo aquelas com a contratação de empregados, estas concentradas artificialmente naquelas duas interpostas.

Assim, salta aos olhos a equação reveladora do ilícito tributário: receitas concentradas numa empresa (o contribuinte autuado, não optante pelo SIMPLES)

e despesas de pessoal (empregados) concentradas nas outras duas (JB Serviços e Pingo Natural), optantes pelo SIMPLES. Dessa maneira a empresa que mais auferir rendas (de maior faturamento) é aquela para a qual praticamente inexistem empregados, enquanto aquelas que registram a maioria ou a totalidade da mão-de-obra, correspondente em alguns meses a valores superiores ao próprio faturamento, mantém suas receitas (menores que a metade que a Lavanderia Eduardo) dentro do permissivo legal para usufruírem da tributação favorecida.

O Impugnante sugere que a mão-de-obra por ele empregada não seria incompatível com o processo de industrialização, a uma porque o processo era automatizado(até o final de 2007) e a duas porque a partir de 2008 todo o processo produtivo teria sido terceirizado.

Tal assertiva não encontra respaldo nos fatos, sequer em teoria.

Vê-se, da relação de 'ativo imobilizado' juntado pelo sujeito passivo para provar a automação do procedimento, a existência de máquinas e equipamentos tão distintos quanto 'pistolas para pintura e produção', 'máquinas de lavar', 'ferro a vapor', 'martetele rotat', 'esmelhiradeira', 'estufa para secagem', 'furadeira de impacto', 'agitador magnético', 'compressor pratic', 'motobomba', 'maquina nazaret', 'maquina de lavar standard para processar roupas confeccionadas', 'misturador industrial roupas confeccionadas', 'grelha refrigerada', 'bomba dosadora', 'molykorte', dentre outros.

Esta relação dá idéia do parque industrial, do processo fabril e de prestação de serviços operados pelo sujeito passivo com seu único multifuncional empregado! Enquanto isso as demais empresas, juntas, faturaram menos da metade que o Impugnante mas carregaram no seu livro de registro outros 58 empregados.

Ora, análise das folhas-de-pagamento e das GFIPs produzidas pelas empresas envolvidas revelaram que, durante o ano de 2007, o sujeito passivo com seu único empregado remunerado para realizar todo o seu procedimento fabril no ramo de indústria têxtil, faturou R\$ 1.633.291,93, enquanto que nas outras duas (empresas interpostas) encontram-se registrados 43 e 15 empregados com faturamentos de R\$ 593.515,65 e 161.569,43, respectivamente (JB e Pingo Natural).

Ocorre que os elementos indiciários de irregularidades no procedimento abundam nos autos e maculam o desempenho do contribuinte, acima retratado.

Vê-se, por exemplo, que todas as empresas militam num mesmo ramo de atividades, com pequenas nuances entre si, todas tendo como objeto social originários as mesmas atividades da empresa atuada, são localizadas num mesmo ambiente operacional e constituídas pelas mesmas pessoas ou grupamento familiar.

Vê-se, também, que todos os trabalhadores envolvidos, alguns entrevistados pela fiscalização, laboram no mesmo galpão produtivo da empresa atuada, embora formalmente contratados pelas empresas interpostas.

Dirá o contribuinte, na inglória tarefa de contrariar os fatos, que a partir de 2008 ‘terceirizou’ todo o seu processo produtivo.

O contribuinte não traz, dentre os elementos probatórios de suas alegações, qualquer contrato de prestação de serviços firmado com qualquer empresa prestadora de serviços que seja, apenas menciona a terceirização e dá a entender que seria para as empresas interpostas, quando menciona a solidariedade nos processos trabalhistas. De fato, todos os empregados encontrados pela fiscalização operando as máquinas e equipamentos da autuada estavam registrados nas empresas JB Serviços e Pingo Natural.

Dito de outra forma: a empresa LAVANDERIA EDUARDO, dedicada a produção industrial têxtil e venda da produção própria não mantinha nenhum empregado, a partir de 2008, nas atividades fabris, situação que, aparentemente se resolveria pela contratação de empresas prestadoras de serviços que operavam o seu vasto maquinário.

Agora é de se perguntar: tais empresas são prestadoras de serviços? Não nos consta seja este os seus objetos sociais. E mais, se o contribuinte autuado limitasse a repassar os serviços contratados para que outros os executem, estaria terceirizando a própria atividade industrial, razão de ser do seu empreendimento?

Há um direito inquestionável aqui: falamos da prática lícita da mencionada ‘terceirização’, que permite às empresas melhor distribuírem seus custos e suas atividades concentrando-as naquilo que lhes é favorável. Numa indústria, por exemplo, seria compreensível terceirizar-se a segurança, a limpeza, a alimentação, etc.

Ocorre que a situação posta afasta-se do conceito teórico de ‘terceirização de serviços’, a uma porque não se admite a terceirização da atividade-fim e, a duas, porque não se terceiriza toda a atividade. Tal situação é, antes, reveladora da interposição de empresa para contratação de mão-de-obra.

Veja-se que todas estas dúvidas são típicas daquilo que a doutrina conhece como ‘abuso de direito’, no capítulo das ilicitudes de um planejamento tributário. Socorremo-nos de Luciano Amaro (“Direito Tributário Brasileiro”, 14ª ed., São Paulo, Saraiva, 2008) para nos definir o instituto:

(...) o abuso de direito traduzir-se-ia em procedimentos que, embora correspondentes a modelos abstratos legalmente previstos, só estariam sendo concretamente adotados para fins outros que não aqueles que normalmente decorreriam de sua prática.

E arremata:

(...) Se o direito é utilizado para atingir os fins civis ou comerciais que normalmente a ele estão associados, seu exercício não é questionado. O mesmo não se daria quando o direito fosse exercido com o objetivo de obter vantagem fiscal que, de outro modo, não se teria; nessa perspectiva,

estariamos diante do abuso de direito, e o Fisco não estaria obrigado a aceitar os efeitos fiscais que decorreriam da questionada conduta.

Temos, ainda, outros elementos indiciários convergentes no sentido da conclusão fiscal, tal como a solidarização da empresa atuada em diversas demandas judiciais trabalhistas movidas pelos empregados das empresas interpostas, tendo-se reconhecido no âmbito da Justiça do Trabalho, a configuração de grupo econômico de fato, de maneira a patentear a alegada existência de um único núcleo de comando, conforme descrito pormenorizadamente pela fiscalização. Sobretudo perfeitamente configurada a confusão patrimonial entre os consorciados, revelador do grau de patologia que leva ao comprometimento da autonomia empresarial, e que enumeramos, a seguir:

1 – As empresas interpostas não tem sede nem estrutura industrial ou comercial próprias, não sendo localizadas nos endereços informados como sendo suas sedes e operam no mesmo endereço da empresa atuada;

2 – As empresas interpostas possuem altíssima relação massa salarial/receita bruta, correspondendo os gastos salariais a aproximadamente 50% dos seus faturamentos nos anos de 2007 e a mais de 100% no ano de 2008 (anos das presentes atuações), enquanto a empresa atuada, detentora do maior faturamento (aproximadamente o dobro da soma das outras duas), ‘gastou’ com massa salarial algo em torno 3,5% da sua receita, naqueles anos;

3 – Análise das GFIPs e das folhas de pagamento são reveladoras da concentração dos empregados nas empresas optantes pelo SIMPLES;

4 – Tal situação artificial somente pode ser mantida à custa de interdependência econômica, o que a fiscalização demonstra através da análise dos elementos contábeis em todas elas, reveladora da existência de empréstimos de mútuos em valores expressivos e saldos pendentes na contabilidade por longos períodos. Sobretudo na contabilidade da empresa JB Serviços, vê-se a existência de saldo no ‘passivo’ a título de ‘empréstimos e financiamentos’ supostamente firmados com as outras empresas do grupo e que se encontram paralisados na contabilidade há vários anos. Já a empresa atuada mantém aberta na sua contabilidade expressiva movimentação em sua conta-corrente com as demais empresas interpostas – manutenção simultâneas de transações ativas e passivas em aberto -, conforme demonstrado pela Auditoria.

Quanto às tais movimentações contábeis o contribuinte interpõe-se minimizando-as, sem entretanto, lograr êxito em desdizê-las. Entre tais argumentos, irrisórios para a destituição dos fatos, está aquele que diz da existência de empréstimos firmados também com outras empresas e que a ausência de ‘baixas’ contábeis dos empréstimos havidos diz respeito apenas aos envolvidos, bem como que a movimentação de ativos entre as empresas envolvidas não têm o condão de caracterizar a gestão financeira única. Argumenta-se, ainda, que a relação de parentesco entre os sócios das três empresas apenas legitima as operações de empréstimos realizadas entre elas.

Com efeito, confirma-se aqui antigo ditado brocardo popular que afirma contra os fatos inexisterem argumentos. À míngua da possibilidade de refutá-los, tenta o sujeito passivo diminuí-los, na esperança de afastá-los, no entanto, todos os elementos indiciários, em conjunto, são reveladores de sólidas provas do quanto concluído pela fiscalização: tais empresas foram formalmente constituídas sem finalidade operacional própria pelos mesmos donos da empresa atuada com intuito de auferir os benefícios tributários do SIMPLES mediante o registro de empregados que laboram para a empresa Lavanderia Eduardo formando conluio para fraudar a legislação tributária e deixar de recolher as contribuições sociais de responsabilidade do empregador.

Encontramos, nos elementos descritos, a figura da fraude à lei pode, conforme pode ser perquirido na doutrina de Marco Aurélio Greco, que assim conceitua este instituto:

A fraude à lei é um “drible jurídico” em que o agente se utiliza da norma de contorno (norma 2) para obter o mesmo resultado que adviria do pressuposto de fato de incidência da norma contornada (norma 1) sem que seja por ela alcançado. Para o agente chegar ao resultado desejado, teria de passar pela norma 1 que é a norma de incidência ou a que prevê a maior carga tributária, mas faz um contorno, dá um drible, vai buscar a norma 2, realiza seu pressuposto de fato e obtém o mesmo resultado que obteria pela norma 1. 1

Em outra linha, Hermes Marcelo Huck considera que “... a fraude à lei tem como características a aparente legalidade, a conveniência particular do sujeito, a utilização da norma jurídica, porém com finalidade distinta da que originariamente possui, e a violação do ordenamento jurídico<sup>2</sup>.” No caso sob exame o tal ‘drible’ à lei tributária do SIMPLES está claro:

não se enquadrando o contribuinte nas condições permissivas para o ingresso no seu regime favorecido, dado seu expressivo faturamento, “cria” duas outras empresas aptas a fazê-lo, nas quais abriga a quase totalidade de sua mão-de-obra, de modo a beneficiar-se de um regime tributário indevidamente. Nesse compasso mantém-se aquelas com os faturamentos dentro do permissivo legal para o ingresso no regime simplificado e no limite contábil das receitas auferidas, mas todo o conjunto é revelador de atitude “com finalidade distinta da que originariamente possui” e revelador da violação do ordenamento jurídico.

No tocante à imputação das condutas dolosas e qualificadora da multa de ofício agravada, também questionada pelo contribuinte, temos que nos valer dos conceitos legais exarados pela Lei nº 4.502/64, confira-se:

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

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

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

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

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

Do conjunto probatório, uníssono nessa direção, claro está a criação de um arranjo comercial traduzindo um caminho indireto, fraudulento, baseado em normas de contorno, juridicamente válidas em si mesmas, mas que desbordam a incidência tributária normal sem a existência evidente e razoável do chamado motivo ou propósito comercial, contando-se tão-somente com o desejo de economia fiscal.

No presente caso todo o conjunto probatório relatado pela fiscalização - ancorado em elementos e evidências robustas, repita-se, não de forma isolada, mas dentro de um contexto abrangente -, dão-nos forma de uma disposição empresarial atípica em que os dispêndios com a mão-de-obra são ônus que se encontram concentrados nas empresas interpostas, permitindo à autuada beneficiar-se das prerrogativas de tributação que, de outra forma, não lhe seria possível usufruir. Assim temos que a realidade tributária essencial das atividades realizadas pelas empresas foi modificada artificialmente e tal artifício teve como propósito oferecer validade jurídica e formal a uma disposição comercial exclusivamente concebida e destinada a obter vantagens fiscais indevidas.

Presentes, portanto, os elementos tipificadores de conduta dolosa que levou à sonegação de tributos mediante a fraude e em conluio. Não merece reparo, portanto, o trabalho fiscal que, nessa esteira, constituiu as contribuições sociais devidas pela autuada destinadas à Seguridade Social e às outras entidades ou fundos, decorrentes desta relação comercial ilegítima e fraudulenta.

Isto posto é de se concluir que a ação fiscal está pautada na busca da verdade material, diferentemente do que entendeu o Impugnante, e não na realidade formal das empresas constituídas. A existência de empresas autônomas, formalmente constituídas, não é suficiente para afastar o quadro fático deduzido pela fiscalização.

Inexiste, portanto, o alegado vício de motivação invocado pelo Impugnante.

Quanto à multa de ofício aplicada, temos que ela é decorrente das mudanças havidas no ordenamento jurídicos introduzidas a partir da edição da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009.

É que até então a legislação previdenciária previa a incidência de duas multas distintas para o inadimplemento das obrigações tributárias principal e acessória. A primeira era constituída com a incidência de multa moratória em patamar variável e progressivo, consoante a fase processual em que se desse a lavratura da autuação e o seu posterior adimplemento, enquanto a segunda era constituída à parte – multa isolada -, mediante autuação específica, conforme regiam os arts. 32 e 35 nas redações vigentes à época, da Lei nº 8.212/91.

Ocorre que tais regramentos foram modificados pela sobredita MP, que revogou o § 5º do art. 32, modificou a redação dos artigos 32 e 35 e introduziu os artigos 32-A e 35-A, isto tudo de maneira a reportar o lançamento de ofício aos ditames do art. 44, I da Lei nº 9.430/96.

É importante ressaltar que a superveniente Medida Provisória não deixou de exigir a obrigação acessória inadimplida pelo contribuinte nem de imputar penalidade à conduta omissiva praticada pelo Autuado, mas cominou-a com sistemática de penalização diversa da original. A partir de então não mais duas multas seriam devidas pelas condutas omissivas de não recolher (multa de mora) nem declarar (multa isolada) os tributos devidos, mas apenas uma (de ofício), que abarca as duas infrações.

Assim, considerando-se as disposições contidas no art. 106, II, “c” 3 do Código Tributário Nacional - CTN, que trata da aplicação retroativa de lei que impute penalidade menos severa que a prevista ao tempo de sua prática, necessário se faz análise comparativa das multas passíveis de cominação, devendo prevalecer aquela mais favorável ao Sujeito Passivo.

Isto o que foi feito nos presentes autos, em que a Auditoria deduziu e demonstrou em seu relatório fiscal que a imputação da multa de ofício revelou-se favorável – de menor monta – que aquela vigente à época dos fatos, razão pela qual ela encontra-se aqui imputada.

Naturalmente a multa da competência 12/2008 já não comporta análise comparativa alguma, uma vez que a aplicação do dispositivo legal é regido pelo princípio tempus regit actum que preconiza que a Lei aplicável ao caso é aquela vigente na época de sua ocorrência, conforme disposto no art. 144 do CTN. Nesse compasso, a partir dessa competência a Auditoria já aplicou a multa de ofício agravada pela ocorrência de conduta dolosa (sonegação/fraude/conluio), conforme permissivo legal insito no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, acima mencionada.

A seu turno o contribuinte reputa irrazoáveis e desproporcionais a multa aplicada e afirma que jamais teve a intenção de lesar o fisco.

Ocorre que não há ato discricionário, aqui, mas a mera subsunção dos fatos à penalidade legalmente preconizada e plenamente integradas no ordenamento. Os princípios constitucionais suso invocados – razoabilidade e proporcionalidade – são dirigidos aos agentes públicos que atuam na esfera legislativa, não sendo lícito aos operadores do Executivo encarregados do lançamento tributário eximirem-se de cumprir os ditames legais.

Por outro giro a responsabilidade pelas infrações possui natureza objetiva, sendo irrelevantes a intenção do agente e a efetividade, natureza e extensão dos efeitos do seu ato, ex vi do art. 136 do CTN. Ateste-se, contudo, que dado o quadro fático objeto do lançamento fiscal e acima reportado e julgado, há que se considerar que a conduta perpetrada pelos contribuintes tiveram, sim, contornos dolosos e lesivos aos interesses da Administração Tributária e da sociedade de maneira que não se vislumbra, sequer, a alegada boa-fé do Impugnante.

Demais disso a multa no patamar de 20% por ele preconizada como aquela que deveria prevalecer nos Autos e deduzida a partir do art. 61, § 2º da mesma Lei nº 9.430/96 é reservada, exclusivamente, para punir a mora dos contribuintes que declararam todos os seus fatos geradores das contribuições sociais em seus instrumentos próprios (GFIPs) e, ‘apenas’, deixam de recolher as contribuições devidas em época própria. A sua aplicação aqui, no âmbito de lançamento de ofício revelador de condutas artificiosas e dolosas (presentes os elementos qualificadores do tipo sonegação, fraude e conluio), portanto lesivas ao erário e à sociedade, é absolutamente inadequada.

Superadas as questões anteriores, é preciso retificar a decisão de piso, pois, nos termos do art. 106, II, c, do Código Tributário Nacional, deve-se aplicar retroativamente o art. 35, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que limita a multa moratória a 20%, inclusive nos casos de lançamento de ofício, conforme Súmula CARF nº 196:

Súmula CARF nº 196

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Dessa forma, no caso dos autos, é de se observar a retroatividade benigna, relativamente à multa aplicada, nos termos da Súmula CARF nº 196, a fim de que seja recalculada a multa, aplicando-se a retroatividade benigna, até a competência 11/2008.

Em relação à qualificação da multa, apesar de ser tópico de questionamento do contribuinte, a leitura do auto de infração (fl. 278) indica que a qualificação não foi aplicada no presente lançamento.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, rejeito a preliminar suscitada e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso para aplicar a Súmula CARF nº 196, aos períodos anteriores a MP 449/2008.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Álvares Feital**