



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.000026/2009-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.100 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de janeiro de 2021
Recorrente JS MAQUINAS LTDA EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTE SEGURADOS. CONFUSÃO PATRIMONIAL. EXCLUSÃO DO SIMPLES. AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. CANCELAMENTO DO ATO DE EXCLUSÃO. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO.

O cancelamento do ato de exclusão do SIMPLES por decisão administrativa definitiva, em princípio, não torna insubsistente o lançamento de contribuições devidas pelos segurados, pois estas não são substituídas pela sistemática simplificada de arrecadação.

No entanto, quando as contribuições lançadas tiverem por base unicamente valores arbitrados mediante aferição indireta realizada pelos mesmos motivos que ensejaram a representação para exclusão da sistemática do SIMPLES, o arbitramento da base de cálculo deve ser, também, considerado inválido em razão da decisão administrativa definitiva que cancelou o ato de exclusão do SIMPLES, sobretudo quando a própria fiscalização afirma que o lançamento tem como objetivo prevenir a decadência e, assim, permaneceria com exigibilidade suspensa enquanto não julgados os atos de exclusão da sistemática do SIMPLES.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Wilderson Botto (suplente convocado), Debora Fófano dos Santos, Savio Salomão de Almeida Nobrega, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 183/221, interposto contra decisão da DRJ em Ribeirão Preto/SP de fls. 154/180, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente à parcela dos segurados empregados e contribuintes individuais, conforme descrito no auto de infração DEBCAD 37.129.233-6, de fls. 02/20, lavrado em 12/01/2009, referente ao período de 01/07/2007 a 31/12/2007, com ciência da RECORRENTE em 28/01/2009, conforme assinatura no próprio auto de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 3.952,54, já acrescido de juros e multa de mora.

Dispõe o relatório da infração (fls. 21/34) que a RECORRENTE faz parte de um grupo econômico denominado GRUPO IDUGEL, no qual todas as empresas são administradas por José Schazmann e Silvana Marques Schazmann, como sócios administradores ou por representação legal. Esse grupo é composto pelas empresas IDUGEL INDUSTRIAL LTDA. (CNPJ: 00.537.561/0001-24), J.S. MÁQUINAS LTDA. ME (CNPJ: 01.654.319/0001-01), KF MONTAGENS INDUSTRIAIS LTDA. ME (CNPJ: 06.018.245/0001-22), todas com objeto social similares e optantes do SIMPLES NACIONAL (a IDUGEL INDUSTRIAL foi optante até 2001).

A fiscalização iniciou-se no contribuinte IDUGEL INDUSTRIAL LTDA. Em visita à empresa, a autoridade fiscal constatou que o número de empregados atuando na empresa era bastante superior aquele declarado à previdência social através de GFIP e que tais segurados trabalhavam usando uniforme com identificação visual contendo a descrição “GRUPO IDUGEL”, motivo pelo qual o Sr. José Schazmann foi intimado para esclarecimento da situação, momento em que também foi constatado a existência, além da IDUGEL INDUSTRIAL LTDA., das empresas J.S. MÁQUINAS LTDA. ME e KF MONTAGENS INDUSTRIAIS LTDA. ME., como já supramencionado.

A partir das procurações, documentos, atos constitutivos e alterações levados a registro na Junta Comercial do Estado, a fiscalização concluiu que as empresas, mesmo com sócios distintos, eram todas administradas por José Schazmann e Silvana Marques Schazmann (item 5.1 do relatório fiscal – fl. 24).

A fiscalização relata que, *“as empresas IDUGEL, J.S. e KF, funcionam na verdade, no mesmo endereço e estabelecimento, com empregados formalmente vinculados a cada uma delas, mas com uniforme contendo a descrição ‘GRUPO IDUGEL’, trabalhando sob a administração de um mesmo empregador”* (fl. 27). Assim, pelos fatos verificados, concluiu tratar-se de uma só empresa.

Pelo exame da escrituração contábil dos contribuintes retro mencionados, a autoridade fiscal verificou que a empresa IDUGEL INDUSTRIAL LTDA é responsável por praticamente toda a atividade industrial, compreendendo a aquisição de insumos, matéria-prima, materiais de embalagem, energia, etc. As empresas J.S. MÁQUINAS LTDA ME e KF MONTAGENS INDUSTRIAIS LTDA ME, são meras fornecedoras de mão-de-obra (fl. 27).

Da mesma forma, o Fisco informa que praticamente todo o faturamento com vendas é através da empresa IDUGEL, ficando a prestação de serviço de instalação das máquinas a cargo da empresa KF, estando demonstrado a distribuição do faturamento, folha de pagamento e número de empregados na tabela abaixo (fls. 27/28):

ANO 2003							
EMPRESA	TOTAL RECEITA	TOTAL CUSTOS	RELAÇÃO CUSTOSxRECEITA	FOLHA DE PAGAMENTO	RELAÇÃO FOLHAxRECEITA	Nº MÉDIO EMPREGADOS	RECEITA POR EMPREGADO
IDUGEL	1.154.055,76	668.235,56	57%	68.871,95	6%	4	291.016,44
J.S.	420.189,31	28.159,42	7%	179.534,34	43%	18	23.343,85
KF	0,00	0,00	0%	6.006,15	0%	4	0,00
TOTAL	1.584.255,07	696.394,98	44%	254.412,44	16%	26	60.932,89

ANO 2004							
EMPRESA	TOTAL RECEITA	TOTAL CUSTOS	RELAÇÃO CUSTOSxRECEITA	FOLHA DE PAGAMENTO	RELAÇÃO FOLHAxRECEITA	Nº MÉDIO EMPREGADOS	RECEITA POR EMPREGADO
IDUGEL	5.045.821,78	2.211.528,02	44%	73.524,22	1%	3	1.681.940,80
J.S.	636.400,09	43.869,90	7%	204.090,07	32%	19	33.800,00
KF	123.705,30	0,00	0%	140.669,07	114%	15	8.247,02
TOTAL	5.807.927,16	2.255.197,92	39%	418.283,36	7%	37	156.871,00

ANO 2005							
EMPRESA	TOTAL RECEITA	TOTAL CUSTOS	RELAÇÃO CUSTOSxRECEITA	FOLHA DE PAGAMENTO	RELAÇÃO FOLHAxRECEITA	Nº MÉDIO EMPREGADOS	RECEITA POR EMPREGADO
IDUGEL	3.603.780,91	1.679.751,15	47%	50.544,84	1%	2	1.801.890,46
J.S.	629.541,12	12.721,53	2%	284.989,77	45%	20	31.477,06
KF	266.623,09	0,00	0%	248.216,75	93%	23	11.592,31
TOTAL	4.499.945,12	1.692.472,68	38%	583.751,36	13%	45	99.998,78

ANO 2006							
EMPRESA	TOTAL RECEITA	TOTAL CUSTOS	RELAÇÃO CUSTOSxRECEITA	FOLHA DE PAGAMENTO	RELAÇÃO FOLHAxRECEITA	Nº MÉDIO EMPREGADOS	RECEITA POR EMPREGADO
IDUGEL	2.942.881,57	994.146,32	34%	61.334,37	2%	2	1.471.440,79
J.S.	305.825,84	3.408,58	1%	357.547,56	117%	21	14.563,14
KF	62.482,54	14.941,86	24%	268.821,85	430%	25	2.499,30
TOTAL	3.311.189,95	1.012.496,76	31%	687.703,78	21%	48	68.983,12

ANO 2007							
EMPRESA	TOTAL RECEITA	TOTAL CUSTOS	RELAÇÃO CUSTOSxRECEITA	FOLHA DE PAGAMENTO	RELAÇÃO FOLHAxRECEITA	Nº MÉDIO EMPREGADOS	RECEITA POR EMPREGADO
IDUGEL	5.156.627,34	826.284,19	16%	50.454,81	1%	2	2.577.813,67
J.S.	587.081,02	267.415,02	45%	405.906,70	68%	24	24.878,38
KF	8.298,04	204.689,36	2467%	303.340,20	3666%	24	345,75
TOTAL	5.751.006,40	1.298.388,57	23%	759.741,71	13%	50	115.226,13

Além de que, no exame da documentação apresentada, foram identificados diversos “pagamentos cruzados” entre as componentes do GRUPO, ou seja, uma empresa efetuando pagamento devido por outra, ferindo o princípio contábil da “Entidade” e sem que houvesse registro contábil de tais operações, além de pagamentos “extra-folha” e pagamentos efetuados em nome dos sócios administradores e seus familiares referentes a compromissos assumidos com terceiros (fls. 28/29).

Estes fatos convergiram para a conclusão de que o grupo é administrado como se fosse uma única empresa, comprometendo a sua escrituração contábil.

Por conta desta circunstância, foi efetuada representação ao setor competente da RFB com o objetivo de excluir a contribuinte do SIMPLES NACIONAL (fl. 33 – item 8), pois a fiscalização concluiu que “*ocorreu simulação de constituição de empresas com o objetivo de segmentar parte das atividades e faturamento, e se beneficiar do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte - SIMPLES e SIMPLES NACIONAL*” (fl. 34).

Neste sentido, foi lavrado o auto de infração objeto deste processo com objetivo prevenir a decadência dos valores apurados, tendo sua exigibilidade suspensa enquanto não julgadas as impugnações dos atos de exclusão do SIMPLES e SIMPLES NACIONAL (fl. 33 – item 8).

Das Contribuições Apuradas

Em razão da exclusão da empresa do SIMPLES NACIONAL, a fiscalização passou a apurar as contribuições devidas pela RECORRENTE.

Por este motivo, foi realizado o levantamento AFP – Folha de Pagamento nas competências 07/2007 a 13/2007. Este levantamento foi realizado tomando como base os pagamentos “extra-folha” e aqueles apurados mediante arbitramento por aferição indireta da folha de pagamento, que foram discriminadas no ANEXO de fls. 36/38.

Com relação ao levantamento APL – Pró-labore, nas competências 07/2007 a 12/2007, a fiscalização observou que o contribuinte deixou de recolher à Seguridade a contribuição de segurados incidente sobre diferenças aferidas a título de pró-labore aos seus sócios administradores. Considerando que tais pagamentos também foram omitidos da contabilidade da empresa, o levantamento dos valores foi realizado por aferição indireta, com base no critério de maior salário, conforme tabela adiante (ANEXO de fl. 35):

COMPETÊNCIA	MAIOR SALÁRIO (FOLHA)	NUMERO SÓCIOS (FOLHA)	PRO-LABORE AFERIDO (BxC)	PRO-LABORE RECOLHIDO (FOLHA)	PRO-LABORE DIFERENÇA (D-E)	CONTRIBUIÇÕES AFERIDA - sobre (F)		CONTRIBUIÇÃO DEVIDA (G+H)
A	B	C	D	E	F	SEGURADOS 11%	EMPRESA 20%	I
07/2007	2.276,00	2	4.552,00	760,00	3.792,00	234,77	758,40	993,17
08/2007	2.276,00	2	4.552,00	760,00	3.792,00	234,77	758,40	993,17
09/2007	2.458,84	2	4.917,68	760,00	4.157,68	234,77	831,54	1.066,31
10/2007	2.452,00	2	4.904,00	760,00	4.144,00	234,77	828,80	1.063,57
11/2007	2.452,00	2	4.904,00	760,00	4.144,00	234,77	828,80	1.063,57
12/2007	1.879,87	2	3.759,74	760,00	2.999,74	234,77	599,95	834,72

A base legal para a aferição indireta foi discriminada nos itens 6.1.1 e 6.2.1 do Relatório Fiscal (fls. 30/31 e 32/33).

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 41/91 em 11/02/2009. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Ribeirão Preto/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

A Empresa foi cientificada da Autuação em 28/01/2009, conforme fl. 01 dos autos.

E dentro do prazo regulamentar, interpôs Impugnação, consubstanciada nas seguintes alegações, em síntese:

a) Preâmbulo. Por interpretação do agente fiscal, foi excluída do regime simplificado de tributação e autuada no valor correspondente aos tributos (impostos e contribuições) apurados com base no regime de tributação normal. Do ato de exclusão, foram apresentadas Defesas, que ainda tramitam, e foi surpreendida com a emissão de Autos de Infrações. Não há como admitir qualquer validade ao AI em comento, conforme fundamentos a seguir;

b) 1. Da exclusão do SIMPLES. Refere-se a ato de exclusão do regime simplificado de tributação de que trata a Lei Complementar nº 123/2006. Retroagiu seus efeitos a partir de 01.07.2007 e vedou a opção pelo regime simplificado por 10 (dez) anos subsequentes;

c) 1.1 Dos fatos. O grupo familiar de Elita Schazmann, formado por si, seus filhos e netos, explora o ramo industrial e comercial de fabricação de máquinas e equipamentos industriais. Com a evolução do negócio e por interesse familiar, optaram pela separação das atividades e com o fracionamento da cadeia produtiva. A empresa Idugel (José Schazmann e esposa) é responsável pelos projetos dos maquinários, comercialização e coordenação da execução dos mesmos (Know-how), que conta com a participação de diversas empresas delegadas (aqui não se limita apenas a KF Montagens e JS Máquinas). JS Máquinas (mãe e irmã de José Schazmann), ora Requerente, é responsável pela fabricação dos acessórios e complementos das máquinas produzidas pela empresa IDUGEL (direta e indiretamente). KF (Karine e Felipe, filhos de José Schazmann) é responsável pela montagem e instalação das máquinas e acessórios fabricados pela IDUGEL, JS e outras empresas participantes da cadeia produtiva. Não há nenhum ilícito na formação de empresas por grupos familiares, bem como a terceirização de atividades como no caso não se traduz em cessão de mão-de-obra. A legislação brasileira permite o desenvolvimento de ações para se evitar a ocorrência da hipótese de incidência, dentro do campo da elisão fiscal, na forma do art. 116 do CTN, sendo perfeitamente possível separar as atividades em diversos setores no caso em tela. As práticas adotadas pelas empresas foram revestidas de formalidades perfeitamente válidas, atendidos todos os pressupostos contábeis idôneos a registrar as operações, não existindo nenhuma mácula suficiente para afastar o direito de opção pelo regime simplificado de tributação;

d) 1.2. Delimitação Temporal da Exclusão. Ilegalidade do Ato. O ato impugnado delimitou o início do tempo da exclusão (01/07/2007), entretanto deixou de delimitar o prazo final. Cita o Parecer Sacat, que trata apenas de exclusão do Simples Nacional. Portanto, é ilegal a extensão para período posterior a 31/12/2008;

e) 1.3. Do cerceio ao direito de Defesa. O presente processo fere os princípios da ampla defesa e contraditório, pois houve exclusão sumária com aplicação de penalidade sem qualquer notificação prévia ou oportunidade de defesa da requerente bem como acerca dos sócios formadores da requerente. É nulo o procedimento administrativo;

O 1.4. Da Incompatibilidade das Excludentes. São incompatíveis entre si os motivos para exclusão do Simples, pois a partir do momento que há enquadramento como sendo a atividade desempenhada locação de mão-de-obra, respalda-se a existência autônoma das duas empresas. Assim, é incompatível com a decisão de anular a existência da empresa JS, como leva a crer na fundamentação. Ou seja, ou elas existem e daí há apenas que perquirir sobre a existência ou não da locação de mão-de-obra no relacionamento, ou inexiste a empresa JS, por vício de formação, que, repita-se não é o caso em tela. Desta forma, caracterizada a nulidade por defeito na fundamentação da exclusão do Simples, prejudicando o direito de defesa da requerente, na forma do art. 59 do Decreto 70.235/72;

g) 1.5. Prazo para Anular Constituição Empresarial. Decadência. A empresa JS é constituída pela sociedade entre Elita e Cláudia desde 20.02.1998, não havendo nenhuma insurgência contra sua atividade em uma década. O art. 45, parágrafo único, do Código Civil, prevê o prazo de decadência de 3 anos para anular a constituição das pessoas jurídicas. Portanto, incabível anulação da constituição da empresa após uma década de sua formação;

h) 1.6. Prova de Fato. Efeitos. Ilegalidade na Retroatividade. As situações fáticas apuradas no ano de 2008, somente podem ser consideradas como prova para esse período, não havendo como comprovar que os supostos indícios existiam em exercícios anteriores. A opção pelo Simples é feita para cada exercício, que findo, não há como se alterar posteriormente. O CTN prevê em seus art. 105 e 106 a aplicação da legislação tributária, e os casos em que se aplica retroativamente, nela não se incluindo o caso em análise. A opção pelo Simples ocorreu em 1998, quando o art. 15, V da Lei 9.317/96 disciplinava a matéria, devendo a exclusão (equivocadamente atestada) ser aplicada apenas após a constatação da ocorrência, ou seja, somente após outubro de 2008, sendo ilegal e arbitrária a retroatividade da análise fático-probatória;

i) 1.7. Tributação Retroativa com Efeito Confiscatório. A cobrança retroativa dos tributos tem efeito confiscatório, sob o aspecto da capacidade contributiva. O Ato Declaratório excludente modifica a base de cálculo dos tributos, pela exclusão de um regime tributário, implicando em majoração de tributo, que conforme art. 97 do CTN, só lei pode estabelecer. A exclusão foi do SIMPLES, e não somente da tributação simplificada, impedindo automaticamente a empresa dos benefícios e incentivos fiscais positivados na Lei nº 9.841/99. Tal ato desvirtua a finalidade da citada Lei e dos arts. 170 e 179 da Constituição Federal, impondo indevida pena de restrição ao direito de exercer atividade econômica. A Autoridade é incompetente para apreciar se a exigência do tributo ou se a condição da empresa é de enquadramento ou não, ou se é legítima ou ilegítima, violando direito de defesa da contribuinte e sem o devido processo legal;

j) 1.8. Impossibilidade de Aplicação de Sanção Administrativa ao Contribuinte. O ente arrecadador não opôs óbice à adesão dos contribuintes à tributação simplificada, iniciada em 1997, entretanto, somente em 2004 passou a emitir atos declaratórios sob o argumento de atividade vedada. Discorre quanto o art. 112 do CTN, entendendo que não há qualquer ato ilícito por parte do contribuinte para que seja excluído da tributação simplificada, sendo ilegítima a cobrança retroativa dos tributos à época da suposta vedação, a exclusivo critério da autoridade fiscal, uma vez que abusa da autoridade e constrange o contribuinte a recolher tributos sob base de cálculos diferenciadas e majoradas, em período pretérito, sem que este sequer tenha dado causa à sua exclusão do regime;

k) 1.9. Falta de Amparo Legal à Atuação Fiscal. A atuação do agente fiscal está fundada no art. 116 do CTN. Entretanto referido dispositivo não é auto-aplicável, carecendo de procedimentos a serem estabelecidos por lei ordinária. Assim, cabendo ao agente público fazer apenas o que a lei autoriza, falta amparo legal para atuação fiscal;

1) 1.10. Inexistência de Locação de Mão-de-Obra. Locação/Cessão de Mão de Obra x Empreitada. Em que pese à semelhança dos institutos da locação/cessão de mão-de-obra e da empreitada, não podem ser confundidos. No conceito de cessão de mão-de-obra, fica o pessoal utilizado à disposição exclusiva do tomador, que gerencia a realização do serviço. O objeto do contrato é somente a mão-de-obra. No conceito de empreitada, o contrato focaliza-se no serviço a ser prestado. Para sua realização, envolverá mão-de-obra, que não estará, necessariamente, à disposição do tomador. O gerenciamento será do contratado. No caso presente, trata-se de empreitada, pois, há delegação de tarefa da contratante à contratada, mediante retribuição pecuniária por execução do serviço, cabendo à contratada a gerência do serviço, bem como a responsabilidade por seus empregados, e ainda de meios mecânicos necessários a execução da tarefa. Portanto, apesar do serviço ser desenvolvido em local cedido pela contratante (no caso Idugel), há contratação para execução de tarefa determinada, preço certo, sem qualquer intervenção

ou ingerência da contratante. Assim, não há que se falar em vedação de opção ao regime simplificado de tributação;

m) 1.11. Inexistência de Interpostas Pessoas. Sócios Verdadeiros. Não há qualquer demonstração de não serem as sócias Elita e Cláudia as verdadeiras titulares da sociedade, como são na realidade, recebendo pro labore mensal e distribuição de lucros/dividendos, conforme declarações prestadas à Receita Federal. O fato de outorga de procurações para representá-las em situações específicas, especificamente para movimentar contas bancárias, não desconstitui a sociedade, nem configura a existência de interpostas pessoas na sua formação. O art. 1.018 do Código Civil autoriza a outorga de procuração sem, com isso, desvirtuar a condição de sócios ou da natureza da própria sociedade. As sócias tem legítimo interesse nas atividades desenvolvidas pela empresa, objetivando e obtendo para si lucro e renda suficientes a mantê-las;

n) 1.12. Falta de Amparo Legal à Exclusão do Simples. Não se tratando de locação de mão de obra, nem havendo que se falar em interpostas pessoas no quadro societário, inexistente qualquer óbice à opção pelo regime simplificado de tributação;

o) 1.13. Prova. Período Incompatível. A autoridade fiscal utilizou-se de documentos e fatos posteriores ao período de 01/01/03 a 30/06/07 para fundamentar a decisão de exclusão do Simples, sendo inservíveis para tal.

p) 1.14. Endereço. Imóvel Dividido. O local utilizado pelas empresas JS e IDUGEL, apesar da coincidência do imóvel, encontra-se dividido fisicamente, conforme pode ser verificado em planta anexa, instalação de alarmes distintos e ateste do Município que atribuiu diferenciação na identificação das unidades por blocos "A" e "B";

q) 1.15. Faturamento. Legalidade. Know-How. A empresa IDUGEL é que detém capacidade técnica para desenvolver projetos, possibilidade de angariar contratos e obras, inclusive com a pessoa do Sr. José Schazmann, como o técnico de maior capacidade reconhecida no Brasil. No processo de desenvolvimento da atividade industrial de alta complexidade, como exemplifica a instalação de um moinho de trigo, parte da atividade é delegada a empresas terceirizadas, mediante contratação por empreitada, como ocorre com a empresa JS. O valor agregado de cada produto produzido pelas empresas contratadas é muito inferior àquele cobrado pela empresa IDUGEL quando da comercialização do conjunto todo, o que no exemplo do moinho de trigo, representa para a fabricante até 1/3 do valor final faturado pela empresa IDUGEL. Em resumo, o preço do conjunto é muito superior das máquinas isoladamente. Daí o motivo de que o faturamento das empresas contratadas, em que pese com número de empregados superior à contratante, apresente faturamento inversamente proporcional. Também há casos de parceria que a IDUGEL fica responsável pelo fornecimento das máquinas principais e a JS pelo fornecimento de acessórios. Portanto, a IDUGEL explora seu Know-How, diante de sua grande credibilidade do mercado, motivo da desproporção do faturamento, não tendo como comparar a proporcionalidade do faturamento ao número de empregados;

r) 1.16. Contabilidade. Regularidade. A existência de empréstimos entre as empresas não desqualifica a individualidade de ambas. Efetivamente, houve transferências de recursos, sempre na proporção dos créditos existentes da JS perante a IDUGEL. Assim, havendo crédito e ao mesmo tempo devido algum pagamento, ocorreram situações que a devedora IDUGEL pagou pelos serviços através da quitação de débitos específicos. De qualquer forma, a contabilização fora feita corretamente. Há que se aplicar o princípio da proporcionalidade no caso presente, pois foram levantados elementos insignificantes para sustentar o ato de exclusão;

s) 1.17. Jurisprudência Acerca do Caso. Apresenta julgado do Conselho de Contribuintes, cuja ementa dispõe não ser simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária;

t) 1.18. Considerações Finais. A interpretação dada pelo agente fiscal inviabilizará a atividade do negócio, resultando em débito impagável, quanto mais diante da pequena margem de lucro e a concorrência com produtos chineses;

u) 2. Do vício formal do Ato Administrativo. Transcreve parte do art. 142 do CTN (atividade administrativa vinculada e obrigatória); Decreto nº 70.235/92 — art. 10 (sobre auto-de-infração) e art. 11 (sobre notificação de lançamento) e, ainda, art. 293 do Regulamento da Previdência Social (auto-de-infração). Foi emitido auto-de-infração calculado no valor do próprio tributo, o que é vedado. Por terem naturezas jurídicas distintas, o auto de infração e notificação de débito — não há como admitir a utilização de uma no lugar de outra.

Emitido sob a forma de auto-de-infração é eivado de vícios insanáveis que o torna totalmente imprestável a qualquer finalidade tributária. Não há, como narrado, consignado a penalidade aplicada e sua gradação, nem a disposição legal infringida. Existem apenas os "fundamentos legais das rubricas". No entanto, em se tratando de AI, há que constar a infração e a pena. Há que ser considerado que o montante correspondente à pena aplicada, equivalente ao valor do tributo corrigido. Razão pela qual deixa de manifestar-se quanto ao mérito das rubricas lançadas. A única hipótese de utilização do valor da própria contribuição para a penalidade é a do art. 284, II, do RPS, que transcreve. Portanto, nulo o presente AI, por não preenchimento dos requisitos legais à sua validade, e cola aos autos decisões do Conselho de Contribuintes;

v) 3. Cerceamento de defesa. Há cerceamento de defesa na medida que ainda pendentes intimações fiscais, objeto de impugnações administrativas não decididas.

Consta no Relatório Fiscal (itens 4.3 a 4.9) diversas intimações para apresentação de documentos, as quais não esclarece quanto ao atendimento ou não por parte do contribuinte bem como se foram as mesmas tomadas como base de emissão de penalidade equivalente ao valor do tributo mais encargos. Insinua o agente fiscal descumprimento às intimações, o que não é verdadeiro. Requer a nulidade do presente AI;

x) 4. Nulidade do Processo Administrativo. Sustenta a autoridade fiscal lançamento de ofício com base no art. 149, VII, do CTN, que prevê que o lançamento deverá ser efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa e o auto em questão não foi submetido a qualquer revisão de ofício pela autoridade superior. Por essa razão, há que ser reconhecida a nulidade do presente, por falta de cumprimento de exigência legal;

w) 5. Inexistência de fraude. Traz o conceito fiscal de fraude, art. 72 da Lei nº 4.502/64. A fraude só pode ser aferida no momento da ocorrência do fato gerador, não com relação às obrigações acessórias. E para a sua configuração é necessária a demonstração do animus de lograr, ou seja, o agente fiscal tem o dever de provar o intuito de fraude pelo contribuinte. No presente caso, não há como admitir a existência de fraude, razão pela qual impossível à manutenção do presente auto, pois ausente a hipótese do art. 149, VII, do CTN;

y) 6. In Dúbio Pro Reo. O AI em tela decorre da interpretação do agente fiscal que entendeu haver fraude no planejamento tributário adotado pela Impugnante, entendimento equivocado conforme elementos supramencionados. Traz o art. 112 do CTN, que é a aplicação do brocardo in dubio pro reo. O Conselho de Contribuintes é pacífico nesse sentido. Desta forma, deve-se aplicar referido dispositivo e cancelar totalmente o AI;

z) 7. Da ilegalidade da Aferição Indireta. A aferição é medida extrema, disponível somente quando totalmente imprestáveis ou inexistentes os lançamentos contábeis ou, ainda, pela recusa no fornecimento da documentação exigida, hipóteses não ocorridas, pois conta com lançamentos contábeis regulares, dotados dos respectivos documentos, colocados à disposição da Autoridade Fiscal. Meras irregularidades ou pequenas falhas

contábeis não autorizam o arbitramento e traz diversos julgados. Arbitrária e ilegal a aferição indireta;

aa) 7.1. Idoneidade da Contabilidade. Os lançamentos contábeis são tão idôneos que compreendem, inclusive, valores pagos esporadicamente, apesar de não lançados em GFIP. Tanto que o fiscal identificou os valores e titulares, conforme anexo I do AI, se confundindo ao afirmar que valores pagos não foram registrados contabilmente. Efetivamente, não foram lançados nas informações previdenciárias, mas foram contabilizados, tanto que arquivados os documentos correspondentes. Assim, não merece aplicação de aferição indireta, mas tão somente aplicação da verba previdenciária sobre as parcelas pagas, sem estendê-las a outras competências. E quanto ao pró-labore, nada foi fundamentado sobre eventuais irregularidades na sua contabilização, além da genérica afirmação de irregularidade contábil. Portanto, não há como admitir a aferição;

bb) Nulidade do Auto de Infração. Em que pese a expedição de ato sob a modalidade de Auto de Infração, consta como penalidade o valor equivalente ao tributo em questão e assim não poderia ter sido apurada. Recolheu seus tributos sob o regime simplificado e requer o reconhecimento da nulidade do AI bem como a consideração dos pagamentos efetua dos a título do regime simplificado, correspondente à presente rubrica;

cc) 8. Pedido. Diante de todo exposto, requer que seja julgada totalmente procedente a presente impugnação, reconhecendo as nulidades argüidas e, no mérito, reconhecida a improcedência do AI;

dd) 9. Provas. Requer a produção de prova oral, cujo rol de testemunhas será apresentado oportunamente, quando da designação de data para a sua oitiva. Requer, ainda, a apresentação de documentos durante a fase de instrução.

Em 25/03/2009, a Impugnante requereu que as intimações relativas ao presente sejam feitas no endereço e na pessoa dos advogados identificados na Procuração inclusa nos autos, sob pena de nulidade.

É a síntese dos autos.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 154/180):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

A empresa é obrigada a arrecadar, mediante desconto da remuneração, e recolher as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

AUTUAÇÃO. LEGALIDADE. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Auto-de-Infração devidamente motivado, com a descrição das razões de fato e de direito, contendo as informações suficientes ao exercício do contraditório e da ampla defesa, é ato administrativo que goza de presunção de legalidade e veracidade, sendo descabida a argüição de nulidade do feito.

EXAME DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. IRREGULARIDADES. AFERIÇÃO INDIRETA.

Se no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, as contribuições devidas serão apuradas por aferição indireta, lançando-se a importância que reputar devida, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

PRAZO PARA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO. PROVA TESTEMUNHAL. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A prova documental no contencioso administrativo deve ser apresentada juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas.

No rito do processo administrativo fiscal inexistente previsão legal para audiência de instrução, na qual seriam ouvidas testemunhas; e os depoimentos deveriam ter sido apresentados sob forma de declaração escrita, juntamente com a impugnação.

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL. PEDIDO REJEITADO.

Dada a existência de determinação legal expressa, as intimações são endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, assim considerado o endereço postal, eletrônico ou de fax, por ele fornecido, para fins cadastrais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 26/04/2010, conforme AR de fls. 182, apresentou o recurso voluntário de fls. 183/221 em 12/05/2010.

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos da Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Inclusão retroativa no Simples.

Como é possível observar do relatório acima, trata-se de auto de infração lavrado para cobrança das contribuições previdenciárias, em razão da exclusão da empresa do regime do SIMPLES. O próprio relatório fiscal do auto de infração (fls. 21/34) reforça tal circunstância, conforme seus tópicos 8 e 9, adiante reproduzidos:

8. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA EXCLUSÃO DO SIMPLES E SIMPLES NACIONAL

Em razão dos motivos elencados no item 5, foi efetuada representação ao serviço competente da SRF, com o objetivo de excluir a empresa do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES e SIMPLES NACIONAL.

9. PREVENÇÃO DA DECADÊNCIA

O presente AI tem como objetivo prevenir a decadência dos valores apurados, tendo sua exigibilidade suspensa enquanto não julgadas as impugnações dos atos de exclusão do SIMPLES e SIMPLES NACIONAL.

Alerta-se que não consta no relatório fiscal o número do processo de exclusão do SIMPLES. Todavia, julgador de primeira instância alega no seu voto que a exclusão do RECORRENTE do simples nacional é objeto dos processos nº 10925.002252/2008-61 e 10925.002073/2008-23 (o primeiro relativo à exclusão do SIMPLES NACIONAL e o segundo relativo à exclusão do SIMPLES FEDERAL).

Em consulta ao acompanhamento processual destes casos no CARF, observa-se que foi dado provimento ao RECURSO VOLUNTÁRIO do contribuinte em ambos os processos, cancelando seu ato de exclusão do SIMPLES. Veja-se:

PROCESSO Nº 10925.002073/200823

RECORRENTE: J.S. MÁQUINAS LTDA

MATÉRIA: SIMPLES FEDERAL - EXCLUSÃO

UNICIDADE EMPRESARIAL. SIMULAÇÃO. ACUSAÇÃO SUBSIDIÁRIA DE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. AUSÊNCIA DE PROVAS. Cancelase o ato de exclusão do Simples Federal se a acusação fiscal não está suportada por provas suficientes para caracterizar a simulação na constituição de pessoa jurídica para segregação de faturamento e obtenção das vantagens conferidas pelo sistema simplificado de recolhimentos, e também não se presta a demonstrar a interposição de pessoas no quadro social ou a prática de atividades de locação de mão de obra. (Acórdão nº 1101-001.243, processo nº 10925.002073/2008-23)

PROCESSO Nº 10925.002252/2008-61

RECORRENTE: J.S. MÁQUINAS LTDA

MATÉRIA: SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO

UNICIDADE EMPRESARIAL. SIMULAÇÃO. ACUSAÇÃO SUBSIDIÁRIA DE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. AUSÊNCIA DE

PROVAS. Cancelase o ato de exclusão do Simples Nacional se a acusação fiscal não está suportada por provas suficientes para caracterizar a simulação na constituição de pessoa jurídica para segregação de faturamento e obtenção das vantagens conferidas pelo sistema simplificado de recolhimentos, e também não se presta a demonstrar a interposição de pessoas no quadro social ou a prática de atividades de locação de mão-deobra. (Acórdão nº 1101-001.244, processo nº 10925.002252/2008-61)

Ambas as decisões acima foram proferidas na sessão de 05/02/2015 e publicadas em 04/03/2015. Nos termos do sistema de acompanhamento processual do CARF, não houve interposição de recurso em face das decisões.

Também em consulta ao extrato do Comprot, é possível verificar que não houve interposição de quaisquer recursos contra a decisão do CARF em epígrafe, tendo ambos os processos sido encerrados com arquivamento dos autos. Adiante segue a imagem do extrato processo nº 10925.002252/2008-61, que discute a exclusão do SIMPLES NACIONAL, relevante para o presente caso (pois abrange as competências objeto deste lançamento):

Dados Básicos	Movimentos	Posicionamentos
Dados do Processo		
Número:	10925.002252/2008-61	
Data de Protocolo:	29/09/2008	
Documento de Origem:	REPRESEXCLUSIMP	
Procedência:	Assunto: REPRESENTACAO FISCAL - IMPOSTO SIMPLES	
Nome do Interessado:	J S MAQUINAS LTDA	
CNPJ:	01.654.319/0001-01	
Tipo:	Digital	
Sistemas:	Profisc: Não	e-Processo: Sim SIEF: Controlado pelo SIEF
Localização Atual		
Órgão de Origem:	SEC ORIENT ANALISE TRIBUTARIA-DRF-JOA-SC	
Órgão:	ARQUIVO DIGITAL ORGAOS CENTRAIS-RFB-MF	
Movimentado em:	17/08/2018	
Sequência:	0014	
RM:	11195	
Situação:	ARQUIVADO	
UF:	DF	

Este documento não indica a existência de qualquer direito creditório.

Movimento idêntico é observado no processo nº 10925.002073/2008-23.

Sendo assim, aplicando-se os termos do que restou decidido no processo nº 10925.002252/2008-61, no período de 07/2007 a 12/2007, entendo que merece ser dado provimento ao recurso voluntário do contribuinte, e afastada a presente autuação.

Sobre o tema, entendo ser prudente tecer alguns comentários.

Diferentemente dos demais casos, este processo trata das contribuições dos segurados empregados, que não estão sujeitas ao recolhimento unificado do Simples Nacional,

por força do 13, §1º, incisos IX e X da Lei Complementar nº 123/2006. Portanto, em uma análise inicial, não haveria razão para vincular o presente lançamento ao processo que discute a exclusão da empresa do Simples Nacional. Isto porque seria possível existirem débitos das contribuições dos segurados ainda que a empresa fosse regularmente optante do SIMPLES, caso constatado alguma hipótese de recolhimento a menor.

Contudo, a fiscalização, ao efetuar o lançamento, expressamente vinculou este débito ao ato de exclusão da empresa do programa do Simples Nacional, conforme mencionado anteriormente.

A fiscalização assim o fez pois as circunstâncias que ensejaram a exclusão da empresa do SIMPLES foram as mesmas que ensejaram a aferição indireta das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados. Assim, não havendo vícios aptos a ensejar a exclusão do SIMPLES (como já decidido na esfera administrativa), a consequência seria reconhecer que inexistem vícios aptos para efetuar a aferição indireta das contribuições previdenciárias.

E isto fica evidente na medida em que o Relatório expõe que *“a base de cálculo foi apurada através de aferição indireta em razão da desconsideração da escrituração contábil apresentada pelo contribuinte”* (fl. 30 e 31) e remete as razões para o item 5 do mesmo relatório, o qual simplesmente concluiu que *“o ‘GRUPO’ é administrado como se fosse uma única empresa, entendimento equivocado por parte de seus administradores e que contraria a legislação comercial em vigor, comprometendo de forma irremediável sua escrituração contábil”* (fl. 29).

Ou seja, o mesmo motivo que ensejou a representação para exclusão da RECORRENTE da sistemática do SIMPLES também foi utilizado como fundamento para desconsideração da contabilidade da RECORRENTE e consequente aferição indireta das contribuições previdenciárias lançadas.

Ao proceder desta forma, a autoridade fiscalizadora determinou como fundamentação jurídica do lançamento o ato de exclusão do simples nacional, impossibilitando estes julgadores de apreciarem de maneira individual as circunstâncias que ensejaram a desconsideração da contabilidade da RECORRENTE e aferição indireta destas contribuições. Isto porque, s.m.j. adotar outro critério para manutenção da autuação culminaria em mudança de critério jurídico e inovação da motivação do lançamento.

Sabe-se que a motivação do lançamento (ato administrativo por excelência) tem por principal função assegurar o contraditório e ampla defesa aos sujeitos passivos, direitos fundamentais garantidos aos litigantes em processo administrativo, conforme art. 5º, LV, da Constituição:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Conforme art. 142 do Código Tributário Nacional, quando do lançamento do crédito tributário, a autoridade lançadora deve verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A identificação da matéria tributável nada mais é do que a transcrição, em linguagem inteligível pelo sujeito passivo, dos fatos ou atos motivadores do lançamento tributário.

E não é sem razão, pois a identificação da matéria tributável tem, precipuamente, duas finalidades: primeiramente, indicar ao sujeito passivo da obrigação tributária que fatos lhe estão sendo imputados, fatos estes que dão azo ao lançamento e, portanto, justificam a imposição da exação tributária; e, ademais, garantir o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório.

Inovar nas razões que levaram o lançamento, enseja cerceamento do direito de defesa do contribuinte, representado pela impossibilidade de se defender de um lançamento que tem suas razões e critérios modificados ao longo do processo.

Portanto, tendo em vista que a própria fiscalização expressamente determinou que o presente lançamento tinha o intuito de prevenir decadência enquanto aguardava o julgamento das impugnações aos processos de exclusão do SIMPLES, e tendo as defesas do contribuinte sido julgadas procedentes, é forçoso reconhecer pelo provimento do presente recurso voluntário, ainda que as contribuições dos segurados não sejam arrecadadas através da sistemática do simples.

Ademais, no caso dos autos, é simplesmente impossível observar os mencionados “problemas na escrituração contábil” das empresas pertencentes ao grupo relacionados a “pagamentos cruzados”, “pagamento em nome dos sócios”, “pagamentos ‘extra folha’” e demais desrespeitos aos princípios contábeis (item 5.3.1 do Relatório Fiscal – fls. 28/29), já que a autoridade fiscal remete tais provas documentais aos autos de outro processo (DEBCAD 37.129.229-8), que estava apensado ao presente caso (conforme termo de fl. 39), mas por algum motivo os autos foram apartados.

Esclareça-se que, ainda de acordo com o termo de fl. 39, referido DEBCAD 37.129.229-8 foi objeto do processo nº 10925.000022/2009-48, o qual foi julgado em 16/01/2019 pela 1ª TO/3ª CAM/ 2ª Seção do CARF (acórdão nº 2301-005.802), que considerou insubsistente o lançamento ante as já citadas decisões anulando os atos de exclusão dos regimes do SIMPLES e que fizeram coisa julgada administrativa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 30/06/2007 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUIÇÕES A TERCEIROS. GRUPO ECONÔMICO. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. EXCLUSÃO DO SIMPLES. CANCELAMENTO DO ATO DE EXCLUSÃO.

Comprovada a existência de grupo econômico e cessão de mão-de-obra, incide a contribuição previdenciária e sectários em face da exclusão do Simples Federal ou do Simples Nacional. O cancelamento do ato de exclusão por decisão administrativa definitiva torna insubsistente o lançamento.

Esclareça-se que, apesar da autoridade fiscal relatar que a base de cálculo do lançamento estaria composta pelos pagamentos “extra-folha” além daqueles valores arbitrados por aferição indireta, percebe-se da planilha de fls. 36/38 que toda a base de cálculo foi apurada mediante arbitramento. E isto fica bastante evidente no item 7 do Relatório Fiscal que dispõe o seguinte (fl. 33):

7. DA POSSIBILIDADE DE PARCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO

Considerando que **os valores dos levantamentos APL e AFP foram apurados por aferição**, não foi efetuado pela empresa o desconto da contribuição dos segurados — calculado pela fiscalização aplicando-se a alíquota mínima. Portanto, nos dois casos não se configurou o crime de Apropriação Indébita Previdenciária. Em virtude disso é **permitido** o parcelamento dos presentes levantamentos.

Assim, tendo este CARF concluído — nos processos que trataram da exclusão do SIMPLES — que “*a acusação fiscal não está suportada por provas suficientes para caracterizar a simulação na constituição de pessoa jurídica para segregação de faturamento e obtenção das vantagens conferidas pelo sistema simplificado de recolhimentos*”, resta inequívoco que também não merecem prosperar a aferição indireta efetuada, pois embasada exatamente na mesma acusação de confusão patrimonial. Consequentemente, deve ser cancelado o presente lançamento eis que as contribuições lançadas tiveram por base unicamente valores arbitrados mediante aferição indireta.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim