



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10925.002253/2008-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1803-002.574 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 04 de março de 2015
Matéria SIMPLES NACIONAL
Recorrente KF MONTAGENS INDUSTRIAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Exercício: 2008

NULIDADE.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento e estando os atos administrativos motivados de forma explícita, clara e congruente, não há que se falar em nulidade dos atos em litígio.

PRODUÇÃO DE PROVAS. ASPECTO TEMPORAL.

A peça de defesa deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses de defesa e instruída com os todos os documentos em que se fundamentar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais.

SIMPLES NACIONAL. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. EXCLUSÃO. INTERPOSTAS PESSOAS.

Considera-se a existência de grupo econômico de fato quando duas ou mais empresas encontram-se sob a direção, o controle ou a administração de uma delas.

A pessoa jurídica que é constituída por interpostas pessoas, encobrindo quem são os verdadeiros sócios, não tem o direito de permanecer inscrita no regime do Simples Nacional.

SIMPLES NACIONAL. ATIVIDADE VEDADA.

Não poderá recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte que realize cessão ou locação de mão de obra.

DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Meigan Sack Rodrigues e Cristiane Silva Costa. Designada a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Redatora Designada e Presidente

(assinado digitalmente)

Meigan Sack Rodrigues - Relatora.

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Rodrigues Mendes, Arthur José André Neto, Cristiane Silva Costa, Ricardo Diefenthaler, Meigan Sack Rodrigues e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Trata-se, o presente feito, de exclusão do Sistema Simples Nacional em razão da constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios, bem como que realize operações relativas à cessão de mão de obra. Decorrente do presente procedimento, também foi constituído processo de exclusão do Simples Federal, protocolizado sob o número 10925.002074/2008-78, bem como os lançamentos de IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, e Contribuições Previdenciárias, decorrentes da exclusão do Simples Federal e Nacional, protocolizados sob os números 10925.000032/2009-83, 10925.000033/2009-28, 10925.000034/2009-72, 10925.000035/2009-17, 10925.000036/2009-61, 10925000037/2009-14, 10925.000038/2009-51, 10925.000039/2009- 03, 10925.000040/2009-20, 10925.000041/2009-74, 10925.000042/2009- 19, 10925.000043/2009-63, 10925.000044/2009-16, 10925.000045/2009-52, 10925.000046/2009-05, 10925.000047/2009-41, 10925000048/2009-96, 10925 .000049/2009-3 1, 10925000051/2009-18.

A exclusão do Simples Nacional se deu através do Ato Declaratório Executivo DRF/JOA nº 023, de 28/10/2008, “conforme previsto no art. 29, IV, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em razão de haver sido verificada sua constituição por interpostas pessoas, restando caracterizado o emprego de artifício (simulação de atividade empresarial autônoma), objetivando reduzir o pagamento de tributos apuráveis segundo aquele regime especial, e em virtude da constatação de que o principal propósito de sua existência jurídica tomou-se a contratação de mão de obra em seu nome para cessão a outra pessoa jurídica, o que constitui atividade vedada à opção pelo Simples Nacional, segundo

estabelece o art. 17, XII da mesma Lei Complementar nº 123, de 2006, considerados os fatos apurados no processo administrativo nº 10925002253/2008-13”.

A exclusão teve seus efeitos modulados a partir de 01/07/2007, conforme disposto no §1º do art. 29 da LC Nº123/2006, ficando a pessoa jurídica impedida de optar pelo Simples Nacional nos 10 (dez) anos-calendários subsequentes ao termo inicial da exclusão, contados de 01/01/2008 a 31/12/2017, por força do disposto no §2º do art. 29 da LC Nº123/2006.

O presente processo teve origem na representação fiscal de fls. 03 a 08, que por sua vez é originária do processo administrativo nº 10925.002074/2008-78, na qual se informa que a empresa recorrente, optante pelo sistema Simples Nacional faz parte de um grupo empresarial constituído com o fulcro de segmentar, mediante prática de simulação, parte de suas atividades e o faturamento, visando beneficiar-se do Simples Nacional, alegando tratar-se tal "grupo" de uma única empresa, com faturamento global superior aos limites permitidos para o ingresso e permanência naquele regime especial de tributação.

Tem-se que o referido "grupo" empresarial é comandado pelo Sr. José Schazmann e sua esposa, a Sra. Silvana Marques Schazmann, que além de figurarem como únicos sócios da empresa Idugel Industrial Ltda., desde 20/11/1998, exercem também, mediante procuração, a administração das empresas J.S. Máquinas Ltda. ME e K.F. Montagens Industriais Ltda. ME. Os sócios da J.S. e K.F. possuem parentesco de primeiro grau com o Sr. José Schazmann.

Ainda, tem-se que figuram, como únicas integrantes do quadro societário da empresa J.S. Máquinas Ltda. ME na atualidade, a mãe e a irmã do Sr. José Schazmann, e da empresa K.F. Montagens Industriais Ltda. ME como únicos sócios, dois filhos do Sr. José Schazmann. A empresa K.F. Industrial Ltda., na prática, cede mão-de-obra para empresa Idugel, que concentra quase todo o faturamento e registra apenas dois empregados, em média, nos últimos três anos, e entre três e quatro empregados, nos anos de 2003 e 2004, situação esta, juntamente com faturamento, custos, folha de pagamento, demonstrada em quadro de fl. 7.

De igual modo, constatou-se que em relação à contabilidade das empresas, a ocorrência de vários pagamentos “cruzados”, ferindo-se o princípio contábil da entidade e não refletindo a realidade dos atos praticados, comprometendo de forma irremediável a escrituração contábil. A empresa K.F. Industrial Ltda. não tinha autonomia como entidade empresarial, tendo suas atividades incorporadas pela empresa Idugel Industrial Ltda. e assumindo existência apenas no campo formal.

A K.F. Industrial Ltda. foi constituída no mesmo contexto e com os mesmos objetivos que orientaram a movimentação societária da J.S Máquinas Ltda., ou seja, através de simulação da existência de um grupo formado por três empresas distintas. A diferença é que a J.S. passou por um processo de depuração de seus sócios formais, e mudança de endereço de suas instalações, até ser completamente absorvida, de fato, pela Idugel Industrial Ltda.. De outro lado, a K.F. já nasceu sob o completo controle do casal Schazmann, com sede no mesmo endereço das outras duas pessoas jurídicas, em que pese o endereço consignado em seu contrato social ser o endereço residencial das Senhoras Elita Schimidtz Schazmann e Cláudia Schazmann Perottoni, conforme relato da fiscalização (fl. 6)

Prossegue o relato fiscal aduzindo que o controle da K.F. pelo Sr. José Schazmann torna-se evidente por todas as circunstâncias verificadas e, especialmente, pelo fato

de que seus atuais sócios formais, além de serem filhos, ingressaram na sociedade antes de completarem a maioria civil, representados, nos respectivos atos de subscrição de cotas, pelo próprio Sr. José Schazmann, de modo coerente com a estratégia de nomear somente parentes muito próximos como sócios das pessoas jurídicas do pretense “grupo” empresarial, mantendo para si e sua esposa, Sra. Silvana Marques Schazmann, amplos poderes para “gerir e administrar”, conferidos por procuração (fl.16).

Ainda, os objetos sociais das pessoas jurídicas K.F. Industrial Ltda. e Idugel Industrial Ltda., registrados em seus respectivos contratos sociais, são muito semelhantes, podendo-se afirmar que se trata do mesmo ramo de atividades, que envolve, essencialmente, a fabricação, o comércio, a instalação e a manutenção de máquinas e equipamentos industriais. Operando sob a mesma administração, no mesmo local e no mesmo ramo de negócios, nada indica serem verossímeis as discrepâncias detectadas entre os percentuais da relação custos/receita das duas empresas (considerando-se como “custos” os gastos com insumos em geral, incluindo-se matérias-primas e energia). Cita exemplo como segue:

“Nos exercícios financeiros de 2004 e 2005, por exemplo, mesmo registrando receitas entre R\$123.705,30 e R\$266.623,09, a K.F não registrou sequer um centavo de real a título de custos, evidenciando sua total ausência de autonomia empresarial”. Em 2007, para uma receita de apenas R\$8.298,04, a K.F. registrou custos não salariais de R\$204.689,36, apresentando percentual custos/receita para extraordinários 2.467%, contra 16% da Idugel. “Já para a relação folha de pagamento/receita, no período de 2004 a 2007, comparando-se as duas empresas, a discrepância também se mostra extremamente acentuada, no sentido inverso, variando entre 1 e 2%, para a Idugel, e situando-se entre 93 e 3.656%%, no caso da K.F.. Estes dados (e outros apresentados no mesmo quadro de fl. 05) comprovam, para este período, a informação de fiscalização da RFB de que a Idugel concentra os gastos com insumos, e o faturamento com vendas, enquanto as outras pessoas jurídicas do “grupo” (inclusive a K.F..) assumem a maior parte dos gastos com mão-de-obra, com consideráveis vantagens tributárias, em razão de sua inclusão no Simples, especialmente com relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários.

Neste caminho, destaca, que a Idugel, com apenas dois a três empregados, em média, nos exercícios financeiros de 2004 a 2007, conseguiu obter um faturamento anual na ordem de aproximadamente R\$ 3 a 5 milhões de reais, ao passo que a K.F., no mesmo ramo de atividade, no mesmo local, e sob a mesma administração, precisou de 15 a 25 empregados para obter um faturamento da ordem de apenas R\$ 8 a 266 mil reais anuais. Acrescenta que os empregados das empresas trabalham com o mesmo uniforme, com a inscrição “Grupo Idugel”, bem como os setores administrativos (financeiro, pessoal, etc.) atendem indistintamente às duas empresas.

Assim, diante dos fatos constatados, conclui que as pessoas que figuram formalmente como sócias da K.F. Industrial Ltda., em seu contrato social, não são, na realidade, sócios verdadeiros desta pessoa jurídica, não dirigem por meio de iniciativa própria, nem exercem atividade empresarial de fato, pertencendo a K.F., de fato, aos sócios da empresa Idugel Industrial Ltda., ou à própria Idugel, como sócia pessoa jurídica, enquadrando-se assim,

na hipótese de exclusão do Simples Nacional prevista no art. 29, inciso IV, da LC nº 123/2006. E, afere que se considerasse que a empresa K.F. Industrial Ltda. exercesse atividade econômica autônoma, considerando apenas seus registros contábeis e abstraindo-se da questão da simulação da existência de atividades empresariais distintas, entre esta empresa e a Idugel Industrial, estaria caracterizada a atividade de cessão de mão-de-obra, pois seus gastos com insumos são irrisórios e, ao contrário, são exagerados os gastos com mão-de-obra, todos em comparação com a Idugel, configurando assim, a vedação ao Simples Nacional prevista no art.17, inciso XII, da LC nº 123/2006.

Frisa que superada a questão do cabimento da exclusão, parece que o próximo ponto a ser enfrentado reside na data de início dos efeitos desta exclusão. Considerando que ficou comprovada a ocorrência da constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas e atividade de locação de mão-de-obra desde há época que era optante pelo Simples Federal, desde o início de suas atividades em 2003, sua exclusão terá efeitos desde 01/07/2007 e impedimento de nova opção pelo regime diferenciado nos 10 (dez) anos calendários subseqüentes ao início dos efeitos da exclusão, contados de 01/01/2008 a 31/12/2017 (conforme art. 29, §1º e 2º da LC Nº123/2006 e art. 6º da Resolução CGSN nº 15).

Devidamente cientificada da exclusão do Simples, através do Ato Declaratório Executivo DRF/JOA nº 23/2008, bem como do Parecer SACAT nº 352/2008 e do Despacho Decisório Sacat nº 1769/2008 em 12/11/2008, a recorrente ingressou, em 21/11/2008, com manifestação de inconformidade de fls. 156/187 e documentação anexa de fls. 188/199 e 202/208, sendo esta referente à cópia pesquisa inscrição CNPJ (fls. 188), cópia contrato de empreitada (fls. 189/191), cópias de alvará de funcionamento, alvará sanitário da Prefeitura de Joaçaba para K.F. (fls. 192/194), cópias de “propostas” e notas fiscais da empresa K.F. (fls. 195/ 199 e 202/204), cópias de certidão e alvará de funcionamento, alvará sanitário da Prefeitura de Joaçaba para Idugel (fls. 205/207), cópia consulta ementa de acórdão Conselho de Contribuintes (fl. 208).

Alega, a empresa recorrente, que o grupo familiar de Elita Schazmarm, formado por si, seus filhos e netos, exploram ramos comerciais e industrial de fabricação de máquinas e equipamentos industriais e com a evolução dos negócios, optaram pelo fracionamento da cadeia produtiva, não havendo nenhum ilícito na formação de empresas por grupos familiares, bem como na terceirização de atividades como no caso.

Afere que a empresa Idugel 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 K.F. Montagens e J.S. Máquinas). Dispondo:

*“*J.S.: é responsável pela fabricação dos acessórios e complementos das máquinas produzidas pela empresa IDUGEL (direta e indiretamente);*

**K.F.: é responsável pela montagem e instalação das máquinas e acessórios fabricados pela IDUGEL, J.S. e outras empresas participantes da cadeia produtiva.”*

Afirma que a legislação brasileira permite o desenvolvimento de ações para se evitar a ocorrência 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.

No tocante à delimitação temporal da exclusão, manifesta que o ato impugnado delimitou o início do tempo da exclusão (01/07/2007), entretanto deixou de delimitar o prazo final. Entende como ilegal a extensão do ato de exclusão para período posterior a 28/10/2008. Aduz a recorrente que o presente processo fere os princípios da ampla defesa e do contraditório, pois houve exclusão sumária com aplicação de penalidade sem qualquer notificação prévia ou oportunidade de defesa da requerente. De igual modo, refere-se acerca dos dois sócios formadores da requerente, sendo nulo o procedimento administrativo.

Prossegue referindo que 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, entende ser incompatível com a decisão de anular a existência da empresa K.F., como leva a crer na fundamentação.

Assim, refere que ou elas existem e então há apenas que perquirir sobre a existência ou não da locação de mão de obra no relacionamento, ou inexistente a empresa K.F., por vício de formação que não se trata do caso em tela. E dessa forma, entende estar caracterizada a nulidade por defeito na fundamentação da exclusão do Simples, prejudicando o direito de defesa da empresa recorrente na forma do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

De igual modo, a empresa recorrente afirma ser constituída pela sociedade entre Fellipe e Karinne desde 15/10/2003, não havendo nenhuma insurgência contra sua atividade ao longo dessa década. Aduz que o art. 45, parágrafo único, do Código Civil prevê o prazo de decadência de 03 anos para anular a constituição das pessoas jurídicas, ou seja, incabível anulação da constituição da empresa após uma década de sua formação, mesmo considerando o prazo do diploma civil anterior.

Atenta para a questão de que 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 exercício em exercícios anteriores. A opção pelo Simples é feita para cada exercício, que findo, não há com se alterar posteriormente.

Ademais, 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.

Expõe que a cobrança com efeito retroativo dos tributos tem efeitos confiscatórios, 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.

Ademais, salienta que a Autoridade que 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. Entende que 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.

Frisa que 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.

No tocante à excludente de locação de mão de obra, refere a recorrente que 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”. Assim, entende que, apesar de, às vezes, o 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. Não há que se falar em vedação de opção ao regime simplificado de tributação.

Já no tocante à "interposta pessoa", refere que não há qualquer demonstração de não serem os sócios, Fellipe e Karinne, os verdadeiros titulares da sociedade, como são na realidade, recebendo pro labore mensal e distribuição de lucros/dividendos, conforme declarações prestadas a 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. 1018 do Código Civil autoriza a outorga de procuração sem, com isso, desvirtuar a condição de sócios ou da natureza da própria sociedade.

Alega, de igual modo, que 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. Atenta para o fato de que a autoridade fiscal utilizou-se de documentos e fatos posteriores ao período de 01/07/2007 a 28/10/2008 para fundamentar a decisão de exclusão do Simples, não se prestando para tal intento. Exemplifica com documento de fls. 16/17 que se refere a outubro de 2007.

No que diz respeito ao endereço, afere que em razão da natureza das atividades da empresa, necessita de ponto de referêncica para contato, o que é feito no imóvel sito à Rua Almirante Barroso, anexo a uma residência, cuja divisão e regularização foi devidamente providenciada inclusive por exigência de vigilância e para obtenção dos necessários alvarás. Aduz que o endereço efetivamente existe e é onde são desenvolvidas as atividades da empresa ora requerente, local em que são concentrados contatos com fornecedores, pessoal e comando das atividades a serem executadas.

Observa que a empresa IDUGEL é que detém capacidade técnica para desenvolver projetos, possibilidade de angariar contratos e obras, inclusive com a pessoa do Sr. José Schaznann 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 K.F..

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.

Atenta para o fato de que também há casos que as empresas IDUGEL e K.F. fornecem, mediante parceria, quando a IDUGEL fica responsável pelo fornecimento das máquinas principais e a K.F. pela montagem das mesmas. 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.

Ainda, a existência de empréstimos entre as empresas não desqualifica a individualidade de ambas. Efetivamente, refere que houve transferências de recursos, sempre na proporção dos créditos existentes da K.F. perante 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.

Nesse caminho, entende que há que se aplicar o princípio da proporcionalidade no caso presente, pois foram levantados elementos insignificantes para sustentar o ato de exclusão. E, 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.

Entende não aplicável a vedação de opção ao regime simplificado de tributação para os próximos 10 anos, pois não há qualquer hipótese de exclusão do regime. Isso porque não houve qualquer artifício ardil ou fraudulento que induzisse ou mantivesse a fiscalização em erro. Assim, afere que a manutenção da 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.

Importa informar que a empresa recorrente ingressou em juízo, através de um mandado de segurança, objetivando que não fosse autuada, segundo o regime de tributação diverso do Simples, até que a decisão a respeito da exclusão fosse definitiva. A sentença transitou em julgado, sem que houvesse recurso da Fazenda Nacional, perpetuando a decisão e que não poderiam ser lançados tributos antes que fosse proferida a decisão pelo órgão colegiado administrativo.

O julgador de primeira instância entendeu por bem manter a exclusão na sua integralidade. Aduz que dentre os elementos que fundamentaram a exclusão do Simples, destaca o fato da recorrente fazer parte de um "grupo" empresarial, denominado "Grupo Idugel", constituído pelas empresas Idugel Industrial Ltda., J.S. Máquinas Ltda. e K.F. Montagens Industriais Ltda., com o objetivo de segmentar, parte de suas atividades e o faturamento, beneficiando-se, desse modo, do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido do Simples. Salienta que a empresa K.F. Industrial Ltda. não tem autonomia como entidade empresarial, tendo suas atividades incorporadas pela empresa Idugel Industrial Ltda. e assumindo existência apenas no campo formal.

Outro ponto contundente no seu entendimento para a exclusão diz respeito ao fato dos empregados das empresas trabalharem com o mesmo uniforme, com a inscrição "Grupo Idugel". Isso sem contar a questão dos setores administrativos (financeiro, pessoal, etc) atenderem indistintamente às duas empresas. Reflete também acerca do "grupo" empresarial ser comandado pelo Sr. José Schazmann e sua esposa, a Sra. Silvana Marques Schazmann, que além de figurarem como únicos sócios da empresa Idugel Industrial Ltda., desde 20/11/1998, exercem também, mediante procuração, a administração das empresas J.S. Máquinas Ltda. e K.F. Industrial Ltda..

Segundo o entendimento da decisão de primeira instância, o grau de parentesco entre os sócios das três empresas é relevante. Frisa que os sócios da J.S. e K.F. possuem parentesco de primeiro grau com o Sr. José Schazmann, sendo sua mãe, irmã e filhos.

Em relação à contabilidade, salienta o julgador *a quo* restar constatado a ocorrência de vários pagamentos "cruzados", ferindo-se o princípio contábil da entidade e não refletindo a realidade dos atos praticados, comprometendo de forma irremediável a escrituração contábil. Ainda, a empresa está localizada, de fato, no mesmo endereço das outras duas pessoas jurídicas, em que pese o endereço consignado em seu contrato social ser o endereço residencial das Senhoras Elita Schimidtz Schazmann e Cláudia Schazmann Perottoni, conforme relato da fiscalização.

Já no que tange aos objetos sociais registrados serem muito semelhantes, afere o julgador que me precedeu que os objetos das pessoas jurídicas K.F. Industrial Ltda. e Iduge Industrial Ltda., registrados em seus respectivos contratos sociais, são muito semelhantes, podendo-se afirmar que se trata do mesmo ramo de atividades, que envolve, essencialmente, a fabricação, o comércio, a instalação e a manutenção de máquinas e equipamentos industriais.

Atenta também quanto à discrepância detectada entre os percentuais da relação custos/receita das duas empresas (considerando-se como "custos" os gastos com insumos em geral, incluindo-se matérias-primas e energia) varia entre 44 e 47% para Idugel, enquanto é "zero" para K.F., no período 2004 a 2005. Ao contrário, em 2007, a K.F. tem um custo equivalente a 2.467% de sua receita, contra 16% da Idugel. Outro ponto é em relação à folha de pagamento/receita, no período de 2004 a 2007, posto que se realizasse um

comparativo entre as duas empresas, a discrepância também se mostra extremamente acentuada, no sentido inverso, variando entre 1 e 2%, para a Idugel, e situando-se entre 93 e 3.656%, no caso da K.F..

A empresa Idugel, com apenas dois ou três empregados, em média, nos exercícios financeiros de 2004 a 2007, conseguiu obter um faturamento anual na ordem de aproximadamente R\$ 3 a 5 milhões de reais, ao passo que a K.F., no mesmo ramo de atividade, precisou de 15 a 25 empregados para obter um faturamento da ordem de apenas R\$ 8 a 266 mil reais anuais. O julgador refere ainda, no tocante à discrepância verificada entre dispêndios e resultados, que demonstram que a empresa recorrente, na prática, cede mão de obra para a empresa IDUGEL, posto que esta concentra quase todo o faturamento e registra apenas dois empregados, em média, nos últimos três anos e entre três e quatro empregados nos anos de 2003 e 2004. Ademais, salienta que o faturamento global do "grupo" foi superior aos limites permitidos para ingresso e permanência no regime simplificado de tributação no período de 2003 a 2007.

No que diz respeito ao cerceamento do direito de defesa, entende o julgador *a quo* que as alegações realizadas pela recorrente nesse sentido, quais sejam: a exclusão sumária com aplicação de penalidades sem qualquer notificação prévia ou oportunidade de defesa, bem como acerca dos sócios formadores da recorrente, tornaria nulo o processo; não são procedentes. Esclarece que o processo administrativo é inquisitório e aos particulares cabe respeitar os poderes legais dos quais a autoridade administrativa esta investida e com ela colaborar. Isso porque ainda não se formou a relação jurídica processual, que somente se dará com o ato de exclusão do Simples e a respectiva manifestação de inconformidade, momento que se inaugura o contraditório e a ampla defesa.

Atenta para o fato do polo passivo da exclusão do Simples ser a pessoa jurídica recorrente e que não são objetos do Ato de Exclusão suas sócias. Assim, o procedimento fiscal não feriu nenhum princípio constitucional, pois seguiu os tramites legais prescritos.

Conforme se constata pelos elementos que fundamentaram a exclusão do Simples, não procede a alegação da recorrente quanto ao fracionamento da atividade produtiva, pois este decorreu do interesse da contribuinte em criar condições para enquadramento no Simples, o que ocorreu apenas do ponto de vista formal. Salienta que a falta de autonomia da empresa recorrente, como entidade empresarial são caracterizados pelo uso do mesmo uniforme por seus funcionários, pela localização física na mesma sede, pelos setores administrativos conjuntos, pelos pagamentos cruzados e documentos conjuntos que maculam o princípio contábil da entidade, pelos semelhantes objetos sociais e pelas inverossímeis relações entre dispêndios (custos, folha de pagamentos, empregados) e resultados entre as empresas do mesmo "grupo empresarial". Assim, juntando todos esses elementos, comprova-se a administração única de todas as empresas pelas pessoas de José Schazmann e sua esposa, Silvana Marques Schazmann, posto que além de figurarem como únicos sócios da empresa Idugel Industrial Ltda., desde 20/11/1998, exercem também, mediante procuração, a administração das empresas J.S. Máquinas Ltda. e K.F. Montagens Industriais Ltda..

Atenta para o fato de que as citadas procurações outorgam poderes para "gerir e administrar a firma outorgante e tratar de todos os negócios que lhe são concernentes", portanto, incluindo como sócios da recorrente seus parentes de primeiro grau (filhos e, até 2007, mãe), na realidade, José e Silvana Schazmann eram possuidores e administravam as três

empresas do "grupo". Refere que o fato de haver alvará municipal de licença para funcionamento atestada pelo Município (fl. 196/198) no mesmo endereço residencial das Senhoras Elita Schimidtz Schazmann e Cláudia Schazmann Perottoni (mãe e irmã de José Schazmann), não demonstram a atividade como empresas distintas, pois todos os outros elementos corroboram pela total coincidência de atividades no mesmo local, como constatado pela fiscalização. Exemplifica com documentos juntados nos autos contendo dados de folha de salários e vale transporte das três empresas do "grupo" em único demonstrativo.

Quanto à alegação de regularidade contábil, constata-se, dos documentos juntados nos autos processuais, a prática de pagamento cruzados pelas empresas, autorizados pela Sra. Silvana Marques Schazmami, sócia de Idugel e "procuradora" da recorrente, ferindo-se, desta forma, o princípio contábil da entidade. Atenta que a empresa que fazia os pagamentos contabilizava as saídas na conta "Bancos" e as entradas na conta "Caixa" e a empresa que tinha suas contas pagas, simplesmente contabilizava, esses valores, como saídas da conta "Caixa", não refletindo assim a realidade dos atos praticados. Assim, entende que não há como acatar a alegação de que seriam empréstimos, corretamente contabilizados entre as empresas, pois não foi esta a realidade verificada através dos documentos apresentados pela fiscalização, bem como, nenhuma documentação trouxe em sua impugnação para comprovar a regularidade dos registros contábeis.

Afere que resta clara a atuação "conjunta" das empresas pertencentes ao "Grupo Idugel", não se podendo entender como "insignificantes" os inúmeros elementos juntados aos autos processuais. Ressalte-se, ademais, que na busca pela verdade material - princípio esseinformador do processo administrativo fiscal - a comprovação de uma dada situação fática pode ser feita por prova única, direta, concludente por si só, ou por um conjunto de elementos/indícios, que agrupados, têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Não há, em sede de processo administrativo, uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, sendo perfeitamente regular a formação da convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem.

No tocante às jurisprudências colacionadas pela recorrente, transcreve parte do acórdão juntado, aduzindo que a autoridade fiscal constatou que além de haver a instalação de fato de duas empresas na mesma área geográfica, também comprovou a mistura entre os registros contábeis, do quadro de empregados, da falta de claro desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, exceto que a recorrente locava mão-de-obra para Idugel. Cita doutrina a respeito.

Prossegue expondo sua compreensão quanto à interposta pessoa, já que argumenta a recorrente serem os sócios Fellipe e Karinne os verdadeiros titulares da sociedade, entretanto fundamenta sua alegação apenas no recebimento de pró-labore mensal e distribuição de lucros/dividendos, não juntando nenhum documento para tal comprovação. Afere que há de se destacar que Felipe Marques Schazmann tem data de nascimento em 08/12/1988 e Karinne Marques Schazmann tem data de nascimento em 02/02/1993, portanto, quando do ingresso na empresa e outorga de procuração, civilmente incapazes, sendo representados/assistidos pelos seus pais. Ainda, frisa que nenhum documento junta para demonstrar o que alega, e, em especial, pertencer a empresa K.F. aos referidos "sócios", ou que estas praticavam atos de gestão na empresa.

Contudo, os elementos levantados pela fiscalização levam a concluir ao contrário, com procuração atribuindo poderes aos sócios da Idugel para "gerir e administrar a

firma outorgante e tratar de todos os negócios que lhe são concementes”. Os documentos presentes nos autos demonstram transações determinadas pela “procuradora” Silvana Marques Schazmann, sócia da empresa Idugel Industrial Ltda.. Cita o que refere o Código Civil quanto ao contrato de mandato, mas entende que na situação demonstrada, verifica-se, não se tratar de “mera” outorga de procuração, mas sim, da constituição de empresa com interpostas pessoas, utilizando-se de forma simulada do contrato de mandato, para atribuir aos proprietários de fato a gestão de sua própria empresa, constituída em nome de terceiros unicamente com o fim de obter favores fiscais de inclusão no Simples.

Ao se referir à atividade de locação de mão de obra, o julgador de primeira instância refere que a recorrente caracteriza sua atividade como decorrente de contrato de empreitada e não de locação de mão de obra. Mas, atenta para o fato de que a própria discrepância entre os resultados e os custos, folha de pagamento e empregados, deixam claro que a recorrente apenas fornecia mão-de-obra a Idugel.

Entende não ser verossímil a argumentação de que o faturamento da Idugel é totalmente dispare ao da K.F., pelo fato da primeira deter o Know-How e toda credibilidade do mercado, enquanto a impugnante fabricaria apenas partes de um todo fabril. Isso, porque se a K.F. apresenta, em geral, alto custo de folha de pagamento e baixíssimo custo de insumos, matéria-prima, material de embalagem, energia etc, não é fabricante, mas sim locadora de mão de obra para terceira (Idugel). Alia-se a isso o fato dos empregados da K.F. desenvolverem suas atividade nas dependências da Idugel, caracterizando a atividade de locação de mão-de-obra.

Por fim, observa que não cabe falar em cerceamento do direito de defesa, quando não comprovado o prejuízo ao contribuinte e este se mostra conhecedor do motivo da exclusão, como se verifica no caso sob análise, em que a recorrente discriminadamente questiona todo o procedimento. E, entende não haver incompatibilidade dos enquadramentos para a exclusão, pois se fundamentou nos fatos da contribuinte ser constituída por interpostas pessoas, mãe e filhos dos reais sócios e administradores, como claramente demonstrado, bem como, pelo desenvolvimento da atividade de locação de mão de obra.

O enquadramento legal da exclusão do Simples não negou a existência da empresa recorrente, mas sim que esta pertencia, de fato, aos sócios da empresa Idugel, ou a própria Idugel, como sócia pessoa jurídica, sendo assim, constituída por interpostas pessoas. Assim, não há incompatibilidade entre constituir empresa por interpostas pessoas e esta empresa locar mão-de-obra.

O entendimento da recorrente de que haveria “desconstituição” da pessoa jurídica, a levou alegar acerca da decadência prevista pelo Código Civil para anulação da constituição das empresas. Entretanto, não houve anulação da constituição da recorrente, mas sim, para fins da exclusão do regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte e conforme constatado pela prova juntada nos autos processuais, foi esta considerada como constituída por interpostas pessoas.

Afere que não houve qualquer alteração em nível societário empresarial da constituição da pessoa jurídica. E, quanto à delimitação dos efeitos da Exclusão do Simples, salienta que da análise do Parecer Sacat nº 352/2008, que fundamentou o Ato Declaratório de Exclusão do Simples, conclui-se que, para fins de delimitação do início dos efeitos da exclusão, as informações contábeis apresentadas no quadro de fl. 07 mostraram-se de fundamental importância na formação de convicção para enquadramento da empresa nos casos

de vedação ao Simples Federal e Nacional. Tendo em vista que as referidas informações contábeis abrangeram os exercícios financeiros de 2003 a 2007, foi caracterizada de forma plena a ocorrência das referidas situações de exclusão a partir do início de atividades, ou seja, dezembro de 2003.

Atenta para o fato de que as discrepâncias entre custo, folha de pagamento e empregados em comparação com a receita, concentrando, em geral, os empregados na recorrente e o faturamento e demais custos na empresa Indugel (não optante pelo Simples), como apresentados pelos quadros de folha 7, demonstram claramente que a situação ocorria desde 01/12/2003. Exemplifica: como poderia a recorrente ter folha de pagamento em valor equivalente a 3.686% de sua receita em 2007, enquanto a empresa Idugel, no mesmo período, apresentava folha de pagamento em valor equivalente a 1% de seu faturamento? Não são verossímeis os indicadores apresentados, em especial sendo os objetos sociais registrados muito semelhantes. Cita a Lei Complementar 123/2006.

Comprovada a ocorrência da constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas e atividade de locação de mão de obra desde a época que era optante pelo Simples Federal, pelo menos a partir de 2003, sua exclusão tem efeito a partir, inclusive, do mês de ocorrência dos fatos, que no caso do Simples Nacional, será o próprio início dos efeitos da opção pelo regime simplificado de tributação, ou seja, desde 01/07/2007, conforme art. 29, §1º e 2º da LC nº 123/2006 e art. 6º da Resolução CGSN nº 15. Considerar, como quer a recorrente que a exclusão deve ser aplicada apenas após a constatação da ocorrência, ou seja, somente após outubro de 2008, é dar interpretação contrária ao prescrito no ditame legal, que deixa claro se referir à ocorrência dos fatos, e não, de sua constatação pela Autoridade Fiscal.

No mesmo sentido, o impedimento de opção pelo regime diferenciado por 10 anos, decorre da constituição da recorrente por interpostas pessoas, restando caracterizado emprego de artifício (simulação de atividade empresarial autônoma) objetivando reduzir o pagamento de tributos apuráveis segundo aquele regime especial, como claramente demonstrada e já analisada nos itens precedentes, restando configurado a prescrição do §2º do art. 29 da LC nº 123/2006. No tocante à cobrança com efeito retroativo dos tributos tem efeitos confiscatórios, sob o aspecto da capacidade contributiva, modificando o Ato Declaratório Excludente 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. Discorre sobre o ato de exclusão do Simples e aduz que o mesmo não é instrumento modificador da base de cálculo dos tributos devidos pela recorrente.

Prossegue referindo que a exclusão e seus efeitos decorreram de previsão legal e uma vez positivada a norma, cabe aplicá-la sem perquirir acerca da justiça, injustiça; eventuais efeitos confiscatórios, à capacidade contributiva ou quanto à viabilidade da atividade, pois o lançamento é uma atividade vinculada. Frisa, ainda, que o ato apenas excluiu a recorrente do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, instituído pela LC nº123/2006, não tendo o condão de impedir automaticamente a empresa dos benefícios e incentivos fiscais positivados. Portanto, o referido Ato foi elaborado dentro dos limites da competência legal e normativa atribuída a Autoridade Fiscal emitente, não violando direito de defesa da contribuinte e seguindo o devido processo legal prescrito.

E, quanto à argumentação de que o art. 116 do CTN não é auto-aplicável, carecendo de procedimentos a serem estabelecidos por lei ordinária, entende o julgador *a quo*

não aplicável ao caso sob análise, pois ficou caracterizada prática de simulação, prevista em vários outros artigos do CTN, dentre os quais, cita-se o art. 149, VII do CTN. Assim, demonstrada a simulação na constituição fictícia da empresa, pelos proprietários da IDUGEL, com a participação de interpostas pessoas, tomou-se obrigatório o ato de exclusão do Simples, nos termos da Lei 9.317/96 e corroborado com a determinação do art. 149 do Código Tributário Nacional.

Quanto ao pedido para que para que intimações relativas ao presente sejam feitas no endereço e na pessoa dos advogados identificados na procuração inclusa nos autos, refere que não pode acatar a solicitação, assim como não pode acatar o pedido de oitiva de testemunha, posto não ter previsão legal.

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, a empresa recorrente apresenta recurso voluntário, de forma tempestiva, aduzindo o já disposto em seara de impugnação.

Toda numeração de folhas indicada nesse Voto Vencedor se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Meigan Sack Rodrigues, Relatora

O Recurso Voluntário preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Trata-se, o presente feito, de exclusão do Sistema Simples Nacional em razão da constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios, bem como que realize operações relativas à cessão de mão de obra. A fundamentação do Ato de Exclusão se encontra nos arts. 29, IV da Lei Complementar nº123/2006 e art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/1996.

A empresa defende-se alegando que não há qualquer tipo de ato simulado, com fulcro a burlar as normas tributárias, antes a empresa é familiar e conjuntamente com as demais empresas do "grupo" trabalham em um ramo de atividade conjunta. Ainda, a recorrente sustenta violação de uma série de princípios constitucionais e a nulidade do auto de infração.

Da violação de Princípios Constitucionais

No que tange à discussões sobre constitucionalidade de norma, sua legalidade ou mesmo violação a princípios constitucionas, entendo que a decisão de primeira instância encontra-se correta, não merecendo reforma. Tem-se que a autoridade *a quo* muito bem colocou as questões de inconstitucionalidade levantadas pela empresa recorrente. E, conforme Súmula nº 02 do CARF, este órgão não possui competência para julgar questões que são da alçada exclusiva do Poder Judiciário. Senão vejamos:

“O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).”

Da nulidade do Processo Administrativo

Alega, a empresa recorrente, a nulidade do processo administrativo, posto ter a autoridade fiscal efetuado lançamento de ofício com base no art. 149, VII do CTN. E, entende que o referido dispositivo legal prevê que o lançamento decerá ser efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa. Assim, não tendo o auto em questão revisto de ofício pela autoridade tributária superior ao autuante, o processo administrativo seria nulo.

Ocorre que se equivoca a empresa recorrente nesse momento. Não estamos diante de um lançamento, mas sim de um Ato Declaratório de Exclusão do Simples, que possui rito próprio e divergente do argumentado e sustentado pela empresa recorrente. Nesse contexto, entendo que o Ato Declaratório de Exclusão do Simples, que em nada se assemelha ao lançamento, foi efetuado em respeito aos ditames legais e obedecendo todas as normas pertinentes. Oportuno ressaltar, no entanto, que a nulidade do processo administrativo e a nulidade de auto de infração são regidas pelo Decreto nº 70.235/1972, em seus artigos 10 e 59, que assim refere:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

[...]

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou seja consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Do disposto nos artigos supra apreende-se que estão voltados para o lançamento, que não se trata do caso em tela, e da nulidade que envolve o procedimento administrativo. Ocorre que não se verifica qualquer infração aos requisitos que determinam a nulidade do procedimento administrativo, quando da elaboração do Ato Declaratório de Exclusão do Simples, para o caso em análise. Assim, não é procedente a argumentação da recorrente quanto a esse ponto.

Da decadência

Alega a recorrente a decadência no presente feito, tomando em conta que o fato gerador teria sido um tributo previdenciário ocorrido há mais de cinco anos. Novamente, tem-se que a empresa recorrente confunde-se quanto à demanda em apreço. Isso porque a discussão no presente feito diz respeito aos atos, atividades e fundamentos que geraram a exclusão da mesma do sistema de apuração de tributos - Simples Nacional. Razão pela qual não vislumbro a incidência da decadência, haja vista ter sido formulado, o Ato de Exclusão do Simples, dentro dos cinco anos previsto na legislação pátria.

Atentemos para o fato de que não estamos julgando cobrança do crédito previdenciário, cujo entendimento da recorrente seja de que o mesmo dá ensejo ao prazo decadencial. Desse modo, não merece procedência a alegação da recorrente quanto à decadência.

Do Mérito

Quanto ao mérito da demanda, tem-se que a recorrente foi excluída do Simples Nacional com fundamento em dois pontos, quais sejam: exercer as suas atividades através de interposta pessoa e desenvolver atividade que envolve locação de mão de obra. Ambas os itens estão fundamentados nos artigos 29, IV da Lei Complementar nº 123/2006 e art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/1996.

a) Da interposta pessoa

Alega a autoridade que a empresa recorrente na realidade faz parte de um "grupo" econômico, na qual a administração única de todas as empresas se daria nas pessoas do Sr. José Schazmann e sua esposa Silvana Marques Schazmann. Atenta para o fato de que ambos figuram como únicos sócios da empresa Idugel Industrial Ltda., desde 20/11/1998, mas exercem mediante procuração, a administração das empresas J.S Máquinas Ltda. e da recorrente (K.F. Montagens Industriais Ltda.).

Segundo a autoridade julgadora de primeira instância o fato dos sócios, da empresa Idugel, administrarem por procuração a empresa recorrente, aliada ao fato de que todos os funcionários vestirem o uniforme da empresa Idugel, de terem a mesma localização física na mesma sede, pelos setores administrativos conjuntos, pelos pagamentos cruzados e documentos conjuntos que maculam o princípio contábil da entidade, pelos semelhantes

objetos sociais e pelas inverossímeis relações entre dispêndio (custos, folha de pagamento, empregados) e resultados entre as empresas do mesmo grupo empresarial, contribuem para a caracterização da interposta pessoa. As argumentações da empresa recorrente são no sentido de que os sócios da empresa recorrente são os mesmos desde a sua constituição e o fato dos mesmos terem outorgado procurações para representá-los, em situações específicas, visando a facilitação das práticas empresariais e desburocratização, não desconstitui a sociedade, nem configura a existência de interposta pessoa.

De certo, tem-se por interposta pessoa aquela que comparece a frente de um negócio jurídico em nome próprio, mas no interesse de outrem, substituindo-o e encobrando-o. Ainda, tem-se que a interposta pessoa seria aquela que empresta o nome, age em lugar do verdadeiro interessado que, por motivos diversos deseja ocultar sua participação em um ato negocial.

Ocorre que no caso em tela não se observa a interposta pessoa, tal como rege o ordenamento pátrio. Isso porque os sócios da empresa recorrente não se encontravam ocultos em nenhum momento, tão pouco representavam outros senão eles mesmos, ainda que através de procurações. Da mesma forma, não é crível que a interposta pessoa se configure em um grupo de empresas de cunho familiar, na qual os pais representam os filhos, quando necessário, mas todos obtêm ganhos e benefícios.

Ademais, todos os atos proferidos pela empresa K.F., ora recorrente, foram realizados visando lucro aos seus sócios efetivos, que segundo demonstra os autos de infração, auferiram lucro e os declararam ao fisco. Neste sentido e apreciando o presente caso, entendo que o fato de serem todas as empresas familiares e estarem imiscuídas no mesmo ramo de atividade, não subsume a hipótese de interposta pessoa.

O fato dos sócios terem sido representados pelos pais, por procuração, por si só não revela a intenção dos procuradores de beneficiarem-se a si próprios, em detrimento dos sócios que outorgaram os poderes. É próprio da outorga de poderes, bem como do instituto do mandato procuratório, a representação por terceiros.

Assim, entendo que somente caberia a subsunção da hipótese de incidência de interposta pessoa, se restasse claro e evidente que os procuradores auferiram lucro para si, em prejuízo dos sócios. No caso, tem-se que os lucros auferidos pela empresa recorrente estão declarados e distribuídos aos sócios de fato e de direito e não aos procuradores.

Já no tocante às demais alegações do fisco, quais sejam: pagamento cruzado, contabilidade irregular, salário extra-folha, discrepância entre dispêndio e resulta, em nada contribuem para a caracterização da interposta pessoa, antes, por tratarem-se apenas de apenas seis irregularidades angariadas pela fiscalização, em toda a monta da contabilidade da empresa recorrente, em todos os períodos aferidos, não configuram requisito de exclusão do Simples ou mesmo se encontra tipificado como conduta que culmine na exclusão.

Na realidade, referidas infrações, sequer podem ser consideradas como prova de simulação que se preste a descaracterizar toda a escrita contábil da empresa. Neste caminho, entendo que se houvesse realmente que ser descaracterizada, a presente empresa recorrente, para qualificá-la como interposta pessoa, o sujeito passivo teria que ser a empresa IDUGEL, legítimo ente a auferir os lucros. Mas, a fiscalização sequer comprovou que os valores percebidos pela recorrente deixaram de ser escriturados ou se encontram adjudicados na

contabilidade da empresa IDUGEL, razão pela qual não merece procedência a exclusão sob o fundamento de interposta pessoa.

b) da Cessão de Mão de Obra

Outro ponto que fundamenta o Ato de Exclusão, ora em apreço, diz respeito ao fato da empresa recorrente praticar a atividade de cessão de mão de obra. Isso porque segundo o entendimento da fiscalização, a recorrente, detentora do maior número de empregados, estaria cedendo apenas mão de obra para a empresa IDUGEL.

Ocorre que a fiscalização não consegue comprovar esse fato e confunde o que seja contrato de cessão de mão de obra com o contrato firmado entre a recorrente e a Idugel, posto tratar-se de terceirização da linha de produção de uma empresa. Atente-se para o fato de que o contrato de cessão de mão de obra se perfaz em ato específico, e nesse sentido o Parecer Cosit nº69/99, ao analisar a conceituação introduzida pela Lei nº 8.212/1991 e pela Lei nº 9.711/1998, observou a similaridade entre os conceitos de locação de mão de obra e cessão de mão de obra, concluindo que estão impedidas de optar pelo Simples as pessoas jurídicas que:

a) tem como atividade a locação de mão-de-obra;

b) firmam contratos de prestação de serviços relativos à empreitada exclusivamente de mão-de-obra; e

c) contratam serviços mediante cessão de mão-de-obra, estabelecem contratos de prestação de serviços relativos à empreitada e subempreitada de mão-de-obra, aplicados à construção civil, independentemente do fornecimento de material (Lei nº 9.528/97, art. 4º).

No caso em comento, tem-se que a contratação se dá para a entrega de bem concluído, pronto e acabado, não para o alcance de mão de obra tão somente. As peças produzidas pela recorrente possuem valor econômico isolado, ainda que possam agregar outras peças para formar um todo.

Ademais, a fiscalização não está elidida de demonstrar e comprovar que o contrato firmado, entre as empresas de um grupo econômico, é exclusivamente de mão de obra. Resta claro que a recorrente é a responsável pela montagem das máquinas e possui como remuneração o valor decorrente do número de máquinas prontas e montadas entregues à contratante. Não se trata de contratar a mão de obra, até porque o que a fiscalização pode demonstrar é que o contrato firmado entre a recorrente e a IDUGEL tem como objeto uma obrigação de resultado e não de meio, como ocorre na cessão de mão de obra.

Atentemos, mais uma vez, para o fato de que a contratação de mão de obra busca um resultado de meio, qual seja, utilizar da mão de obra alheia para a conclusão de um serviço e para tanto a remuneração é fixada sob o montante de mão de obra cedida. No caso em tela, o preço do contrato está fixado pelo número de peças entregues, prontas e acabadas, ainda

que para tanto a recorrente disponha de 01, 10 ou 100 empregados. O resultado buscado pela contratação é de especificado em bens e não em pessoas para produzir outros bens.

Nesse caminho entendo que não restou estabelecida a cessão de mão de obra, razão pela qual a exclusão do sistema simples sob essa fundamentação não possui cabimento. E, tomando em observação que o Ato de Exclusão fundamentou-se apenas em dois itens: cessão de mão de obra e interposta pessoa, não restando subsumida a hipótese de incidência de nenhum dos itens estabelecido, a exclusão não merece procedência.

Diante do exposto, voto por DAR provimento ao recurso voluntário.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Meigan Sack Rodrigues

Voto Vencedor

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva – Redatora Designada

Em que pese os argumentos da Ilustre Relatora, compulsando os presentes autos, adoto entendimentos distintos, pelas razões que passo a expor.

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos.

Os atos administrativos não prescindem da intimação válida para que se instaure o processo, vigorando na sua totalidade os direitos, deveres e ônus advindos da relação processual de modo a privilegiar as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes¹.

As manifestações unilaterais da RFB foram formalizadas por ato administrativo, como uma espécie de ato jurídico, deve estar revestido dos atributos que lhe conferem a presunção de legitimidade, a imperatividade e a autoexecutoriedade, ou seja, para que produza efeitos que vinculem o administrado deve ser emitido (a) por agente competente que o pratica dentro das suas atribuições legais, (b) com as formalidades indispensáveis à sua existência, (c) com objeto, cujo resultado está previsto em lei, (d) com os motivos, cuja matéria de fato ou de direito seja juridicamente adequada ao resultado obtido e (e) com a finalidade visando o propósito previsto na regra de competência do agente. Tratando-se de ato vinculado, a Administração Pública tem o dever de motivá-lo no sentido de evidenciar sua expedição com os requisitos legais².

¹ Fundamentação legal: inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 9º, art. 10, art. 23 e 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007, art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999 e Súmulas CARF nºs 6, 8, 27 e 46.

² Fundamentação legal: art. 179 da Constituição Federal, art. 2º da Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965, § 2º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

O ato de exclusão foi lavrado por servidores competentes com observância de todos os requisitos legais (Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006).

A autoridade tributária tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibi-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos³.

As Autoridade Fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. 4

A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Ainda, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formou livremente sua convicção, em conformidade do princípio da persuasão racional⁵. Assim, o ato de exclusão e a decisão de primeira instância contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos no processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos, em observância às garantias ao devido processo legal. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício. A tese protetora exposta pela defendente, assim sendo, não está demonstrada.

A Recorrente solicita a realização de todos os meios de prova.

Sobre a matéria, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelece que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses e instruída com os todos documentos em que se fundamentar, precluindo o direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos⁶.

Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer inexistências materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo constantes nos dados informados à

³ Fundamentação legal: art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 10 e art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

⁴ Fundamentação legal: art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal.

⁵ Fundamentação legal: art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

⁶ Fundamentação legal: art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e art. 170 do Código Tributário Nacional.

RFB ou ainda quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência.

A realização desses meios probantes é prescindível, uma vez que os elementos probatórios produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio. A justificativa arguida pela defendente, por essa razão, não se comprova.

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

O tratamento diferenciado, simplificado e favorecido pertinente ao cumprimento das obrigações tributárias, principal e acessória, aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte relativo aos impostos e às contribuições estabelecido em cumprimento ao que determina no inciso X do art. 170 e no art. 179 da Constituição Federal de 1988 pode ser usufruído desde que as condições legais sejam preenchidas.

Com o escopo de implementar esses princípios constitucionais foi editada a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

No presente caso, a Recorrente optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional foi excluída de ofício pelo Ato Declaratório Executivo DRF/JOA/SC nº 23, de 28.10.2009, fl. 139, com efeitos a partir de 01.07.2007, com base nos fundamentos de fato e de direito indicados:

O Delegado da Receita Federal do Brasil em Joaçaba - Santa Catarina, no uso das atribuições que lhe confere o inciso II do art. 238 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria Ministerial nº 095, de 30 de abril de 2007, e tendo em vista o disposto no art. 33 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, com a redação dada pela Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007, e no art. 4º da Resolução CGSN nº 15, de 23 de julho de 2007, declara:

Art. 1º. Fica excluída do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) a pessoa jurídica abaixo identificada, conforme previsto no art. 29, IV, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em razão de haver sido verificada sua constituição por interpostas pessoas, restando caracterizado o emprego de artifício (simulação de atividade empresarial autônoma) objetivando reduzir o pagamento de tributos apuráveis segundo aquele regime especial, e em virtude da constatação de que o principal propósito de sua existência jurídica tomou-se a contratação de mão-de-obra em seu nome para cessão a outra pessoa jurídica, o que constitui atividade vedada à opção pelo Simples Nacional, segundo estabelece o art. 17, XII da mesma Lei Complementar nº 123, de 2006, considerados os fatos apurados no processo administrativo nº 10925.002253/2008-13.

Art. 2º. Os efeitos da exclusão dar-se-ão a partir do dia 1º de julho de 2007, conforme disposto no § 1º do art. 29 da Lei Complementar nº 123, de 2006, e artigos 5º, IV; e 6º, VI, ambos da Resolução CGSN nº 15, de 23 de julho de 2007.

Art. 3º. A pessoa jurídica mencionada fica impedida de optar pelo Simples Nacional nos 10 (dez) anos-calendários subsequentes ao termo inicial dos efeitos da exclusão, contados de 01/01/2008 a 31/12/2017, por força do disposto no § 2º do art. 29 da Lei

Complementar nº 123, de 2006, e no § 6º do art. 6º da Resolução CGSN nº 15, de 2007.

Art. 4º. Fica intimada a pessoa jurídica, ainda, de que no prazo de 30 (trinta) dias da ciência deste ADE poderá apresentar, por escrito, manifestação de inconformidade dirigida ao Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento, protocolada na unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil de sua jurisdição, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF).

Art. 5º. Não havendo apresentação de manifestação de inconformidade no prazo de que trata o art. 4º, a exclusão tomar-se-á definitiva.

Esse procedimento não gera qualquer efeito nos atos constitutivos da Recorrente, tendo alcance tão somente na sistemática de tributação e fundamenta-se nas justificativas jurídicas constantes no Parecer SACAT/DRF/Joaçaba/SC nº 352, de 28 de outubro de 2008, fls. 123-135:

Trata o presente processo administrativo da representação fiscal, de fls. 03 a 08, originária do processo administrativo nº 10925.002074/2008-78, na qual se informa que a empresa em epígrafe, optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), faz parte de um “grupo” empresarial constituído com o objetivo de segmentar, mediante prática de simulação, parte de suas atividades e o faturamento, com o objetivo de beneficiar-se do Simples Nacional, tratando-se tal “grupo”, na realidade, de uma única empresa, com faturamento global superior aos limites permitidos para ingresso e permanência naquele regime especial de tributação.

Segundo a mencionada representação fiscal, o pretense “grupo” empresarial é comandado pelo Sr. José Schazmann e sua esposa, a Sra. Silvana Marques Schazmann, que além de figurarem como únicos sócios da empresa Idugel Industrial Ltda., desde 20/11/1998, exercem também, mediante procuração, a administração das empresas J.S. Máquinas Ltda. ME e K.F. Industrial Ltda. ME (cujo nome original era K.F. Montagens Industriais Ltda. ME).

Quanto aos sócios destas duas últimas empresas, todos possuem parentesco de primeiro grau com o Sr. José Schazmann. Figuram como únicas integrantes do quadro societário da empresa J.S. Máquinas Ltda. ME, atualmente, a mãe e a irmã do Sr. José Schazmann, Sra. Elita Schazmann e Sra. Claudia Schazmann Perottoni, respectivamente, tendo a empresa K.F. Industrial Ltda. - ME como únicos sócios consignados no contrato social o Sr. Felliipe Marques Schazmann e a Sra. Karinne Marques Schazmann, ambos filhos do Sr. José Schazmann, conforme quadro de fls. 05.

Aduz-se ainda, na representação fiscal, que as empresas KS Industrial Ltda. ME e J.S. Máquinas Ltda. ME, na prática, são meras fornecedoras de mão-de-obra para a empresa Idugel, que concentra quase todo o faturamento e os custos em geral (exceto custos com folha de pagamento, incluindo gastos com matérias-primas e outros insumos, como energia, etc.).

A fim de se demonstrar a distribuição do faturamento, custos, folha de pagamento, número de empregados registrados por empresa e as relações custos/receita, folha de pagamento/receita, e receita/empregado, incluiu-se na

representação fiscal um quadro específico (fls. 07), com dados anuais, para o período de 2003 a 2007.

Em tal demonstrativo informa-se, por exemplo (fls. 05), que a empresa Idugel registra apenas dois empregados, em média, nos últimos três anos (2005 a 2007), e entre três e quatro empregados, nos anos de 2003 e 2004.

A respeito da contabilidade das empresas envolvidas, relata-se, na representação fiscal, a ocorrência de vários pagamentos “cruzados”, ferindo-se o princípio contábil da entidade, ou seja, “quando não havia recursos financeiros para pagar os compromissos assumidos por uma das empresas, simplesmente utilizavam os recursos da outra, como se na verdade fosse uma única empresa com diversas contas bancárias” (fls. 06).

São tecidas ainda outras considerações sobre as práticas contábeis e econômicas das empresas mencionadas, tendo sido anexadas cópias de documentos contábeis para exemplificação de tais práticas.

Como fundamentos legais para a exclusão, no caso do Simples Federal, apontam-se, na representação fiscal, o art. 29, inciso IV, da Lei Complementar nº 123/2006, dispositivo que trata da constituição de pessoa jurídica por interpostas pessoas.

Conclui-se, na representação fiscal, que a pessoa jurídica K.F. Industrial Ltda. ME não poderia ter optado pelo Simples Federal, nem pelo Simples Nacional, representando-se, ao final, para a exclusão da empresa de ambos os regimes de tratamento diferenciado. [...]

Em consonância com o Parecer SACAT nº 352, de 28 de outubro de 2008, que aprovo, e fazendo uso da competência delegada pelo artigo 238, inciso II, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 095, de 30 de abril de 2007, com fundamento nos artigos 17, XII; 29, IV, e §§ 1º e 2º, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e com observância dos artigos 5º, IV; e 6º, VI, e §6º, da Resolução CGSN nº 15, de 23 de julho de 2007, determino a exclusão da pessoa jurídica em epígrafe do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela supracitada Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, com efeitos a partir do dia 01/07/2007 ficando a pessoa jurídica impedida de efetuar nova opção pelo Simples Nacional nos 10 (dez) anos-calendários subsequentes ao início dos efeitos da exclusão, contados de 01/01/2008 a 31/12/2017.

No que se refere à interposição de pessoas, a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, determina:

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

IV- a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;

A interposição de pessoas consiste em uma pessoa, que não é a titular dos interesses em causa, praticar um ato jurídico no lugar daquela que é a verdadeiro titular desses direitos. Esse instrumento pode ser utilizado para criação de pessoas jurídicas com o intuito formação de grupo econômico, mediante procuração com outorga de amplos poderes em que é nomeado como procurador o real titular dos interesses e sócio de uma delas para gerir e

administrar todos os negócios concernentes às demais pessoas jurídicas integrantes. Considera-se a existência de grupo econômico de fato quando duas ou mais pessoas jurídicas encontram-se sob a direção, o controle ou a administração de uma delas. A constituição de várias pessoas jurídicas, que ocupam um espaço físico contíguo, desenvolvem objeto social similar, utilizam os mesmos colaboradores e maquinários e, cujos sócios possuem grau de parentesco ou afinidade entre si, objetivando reduzir custos, usufruir tributação privilegiada e distribuir receitas, caracteriza constituição de grupo econômico de fato e impede a opção pelo Simples.

Consta no Parecer SACAT/DRF/Joaçaba/SC nº 352, de 28 de outubro de 2008, fls. 123-135, cujas informações estão comprovadas nos autos e cujos fundamentos cabem ser adotados de plano:

O presente Parecer Sacat tratará somente da exclusão do Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, conhecido como Simples Nacional.

A exclusão do Simples Federal, regime de que trata a Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, foi apreciada no processo administrativo nº 10925.002074/2008-78, que originou o presente processo.

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, ao instituir e disciplinar o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, restringiu o universo de empresas aptas a aderir ao mesmo.

Tais limitações tiveram como escopo não apenas vedar o acesso de empresas cujas características tomam prescindíveis qualquer tratamento tributário privilegiado, mas também impedir que empresas inicialmente inaptas a aderir ao Simples utilizem meios transversos para adquirir a legitimidade necessária à opção.

No caso em tela, constata-se com clareza que a criação da pessoa jurídica em epígrafe é o coroamento de uma movimentação orientada a manter sob o total controle do Sr. José Schazmann, e de sua esposa, Sra. Silvana Marques Schazmann, três pessoas jurídicas, com aparência de empreendimentos econômicos distintos, que formariam um pretense “grupo” empresarial, o qual, na verdade, consiste em uma única empresa de fato, a Idugel Industrial Ltda., e duas empresas simuladas, sem autonomia econômica ou administrativa, as já citadas K.F. Industrial e J.S. Máquinas, mantidas na forma de pessoas jurídicas individualizadas, fundamentalmente para se proceder à segmentação artificial das atividades, do faturamento, e da contratação da mão-de-obra do “grupo”, com o fim de se reduzir o pagamento de tributos apuráveis na forma do Simples Federal, e depois do Simples Nacional, especialmente as contribuições previdenciárias patronais, manipulando-se contabilmente os gastos com mão-de-obra, alocados em sua quase totalidade às empresas simuladas, e mantendo-as com faturamento dentro dos limites para opção, uma vez que as receitas auferidas pelo “grupo”, como um todo, ultrapassam sistematicamente os limites para opção e permanência no Simples Federal, o que, em condições normais, impediria o ingresso do empreendimento, como empresa única, no citado regime diferenciado de tributação.

Enquanto a J.S. Máquinas teve suas atividades incorporadas, na prática, pela Idugel Industrial Ltda., após ter sido aparentemente fundada como empresa de constituição autônoma, conforme constatado nos processos nº 10925.002073/2008-23 e 10925.002252/2008-61, a K.F. Industrial já nasceu sob o comando do Sr. e da Sra. Schazmann, quando estes já eram os únicos donos da Idugel e da J.S., sendo que, desta última, como proprietários de fato da pessoa jurídica, constituída, então,

por interpostas pessoas, época em que a J.S., enquanto empreendimento econômico autônomo, já não passava de uma ficção.

Por economia processual transcrevemos abaixo um trecho do Parecer Sacat nº 341/2008, desta DRF/JOA-SC, integrante do processo nº 10925.002252/2008-61, no qual analisamos a evolução societária da empresa Idugel e da pessoa jurídica J.S., bem como a questão de passarem ambas a ter sede no mesmo endereço comercial, assim como a K.F.. Isto propiciará o entendimento sobre a constituição do pretenso “grupo” empresarial. Em seguida, incluiremos considerações adicionais sobre o surgimento da K.F., no mesmo contexto. Assim nos pronunciamos no referido Parecer Sacat nº 341/2008:

“..constata-se com clareza que, pelo menos a partir de determinado momento, a pessoa jurídica em epígrafe perdeu, se é que possuía, sua autonomia como entidade empresarial, passando a ter suas atividades incorporadas pela empresa Idugel Industrial Ltda. A partir de tal momento, a empresa J.S. Máquinas Ltda. ME assumiu existência apenas no campo formal, uma ficção, sob os aspectos econômico, contábil, administrativo, operacional e societário, desde então constituída por interpostas pessoas, da inteira confiança dos proprietários da Idugel Industrial Ltda., beneficiando-se indevidamente, esta última (Idugel), pelo fato de acometer artificialmente à pessoa jurídica J.S. Máquinas Ltda. ME, no regime diferenciado, a responsabilidade por significativa parcela dos tributos com os quais normalmente teria que arcar, especialmente as contribuições previdenciárias, uma vez que o faturamento da única empresa de fato (Idugel), do pretenso “grupo” empresarial, ultrapassa sistematicamente os limites para ingresso e permanência no Simples Federal.

Nota-se uma incontestável movimentação visando a que se submetesse o controle administrativo da empresa J.S. Máquinas Ltda. ME ao casal que atualmente domina com exclusividade a composição societária da empresa Idugel Industrial Ltda., o Sr. José Schazmann e sua esposa, Sra. Silvana Marques Schazmann. Tal controle administrativo, sobre a J.S. Máquinas, vem sendo exercido tanto de fato, segundo constatou a fiscalização da RFB, quanto formalmente, em virtude dos amplos poderes conferidos ao casal para “gerir e administrar” a J.S. Máquinas Ltda. ME, segundo procuração de fls. 07 a 10.

Também se cuidou para que o contrato social da J.S. Máquinas Ltda. ME evoluísse de modo a manter como únicos sócios formais parentes de primeiro grau do Sr. José Schazmann, o que reforça a intencionalidade de se atribuir o controle absoluto desta pessoa jurídica à vontade do casal detentor de todos os poderes para administrá-la.

A dinâmica da composição societária da J.S. Máquinas Ltda. ME demonstra que desde sua constituição original, em 15/01/1997, o Sr. José Schazmann já estava em seu comando, como sócio fundador, ao lado de sua mãe, Sra. Elita Schazmann. Observa-se que o Sr. Schazmann optou por se retirar formalmente do quadro societário da empresa em epígrafe (J.S. Máquinas) para ingressar, juntamente com sua esposa, em 22/09/1997, no quadro societário da Idugel Industrial Ltda., criada em 06/02/1995.

Pouco mais de um ano após o ingresso do casal na sociedade empresarial Idugel Industrial Ltda., ou seja, a partir de 20/11/1998, o Sr. e a Sra. Schazmann se tornaram oficialmente proprietários exclusivos das cotas societárias daquela empresa (Idugel), na mesma data em a J.S. Máquinas Ltda. ME passou a ter como sócias formais, exclusivamente, a mãe do Sr. Schazmann, e uma irmã deste, a Sra. Claudia Schazmann.

Ao lado desta movimentação societária, verifica-se que a partir do ingresso do casal Schazmann no quadro societário da Idugel, em 22/09/1997, a J.S. deixou de ter sede própria, alterando-se o endereço de sua sede, no contrato social, para o mesmo endereço no qual a Idugel passara a funcionar dois meses antes, na Av. Caetano Natal Branco, 3800, Centro, Joaçaba/SC, conforme primeira alteração contratual da J.S., de 22/09/1997 (fls. 15 a 18), e alteração contratual da Idugel, de 31/07/1997 (fls. 28 a 30). Atualmente as duas pessoas jurídicas têm como endereço o imóvel situado na BR 282, Km 385, Trevo Oeste, Acesso Adolfo Ziguellí, Joaçaba/SC. Segundo os respectivos contratos sociais, a Idugel ocuparia o Bloco A, enquanto a J.S. Máquinas estaria instalada no Bloco B deste imóvel. Contudo, segundo constatou a fiscalização da RFB, esta pequena diferença é apenas formal.

Para se ter uma ideia mais clara do grau de simulação da existência de um "grupo" formado por três empresas distintas, vale destacar, quanto à localização destas, o seguinte relato da fiscalização da RFB, às fls. 04 da representação de fls. 01 a 06, com alguns grifos nossos:

"No mesmo imóvel situado na BR 282, Km 385, Trevo Oeste, Acesso Adolfo Ziguellí, Joaçaba/SC, funcionam as empresas IDUGEL INDUSTRIAL LTDA. e J.S. MÁQUINAS LTDA. Embora a empresa K.F. MONTAGENS INDUSTRIAIS LTDA. indique em seu contrato social e alterações ter como endereço a Rua Almirante Barroso, 592, Bairro Tobias, Joaçaba/SC, trata-se na verdade de um endereço residencial, o mesmo das Senhoras Elita Schimidtz Schazmann e Cláudia Schazmann Perottoni, sócias da empresa J.S."

(...)

"A cessão de mão-de-obra fica claramente - caracterizada uma vez que as empresas envolvidas, JS e IDUGEL, ocupam o mesmo espaço físico de trabalho e têm seu pessoal subordinado ao comando das mesmas pessoas."

(...)

"As empresas IDUGEL, J.S. e K.F., na verdade, funcionam num mesmo estabelecimento, com empregados formalmente vinculados a elas, com uniforme contendo a descrição 'GRUPO IDUGEL', trabalhando sob a administração de um mesmo empregador. Portanto, a supremacia dos fatos revela tratar-se de uma só empresa."

A K.F. Industrial Ltda. ME, conforme elementos a seguir abordados, foi constituída no mesmo contexto e com os mesmos objetivos que orientaram a movimentação societária da J.S. Máquinas Ltda. ME, que culminou na atual constituição desta última. A diferença é que a J.S. passou por um processo de depuração de seus sócios formais, e mudança do endereço de suas instalações, até ser completamente absorvida, de fato, pela Idugel Industrial Ltda., conforme transcrição acima. De outro modo, a K.F. já nasceu, como dissemos, sob completo controle do casal Schazmann, com sede no mesmo endereço das outras duas pessoas jurídicas, em que pese o endereço consignado em seu contrato social ser o endereço residencial das Senhoras Elita Schimidtz Schazmann e Cláudia Schazmann Perottoni, segundo relata a fiscalização da RFB, na representação fiscal (fls. 06).

O controle da K.F. pelo Sr. José Schazmann toma-se evidente por todas as circunstâncias verificadas e, especialmente, pelo fato de que seus atuais sócios formais, além de serem seus filhos, ingressaram na sociedade antes de completarem a maioria civil, representados, nos respectivos atos de subscrição de cotas, pelo próprio Sr. José Schazmann, de modo coerente com a estratégia de nomear somente

parentes muito próximos como sócios das pessoas jurídicas do pretense “grupo” empresarial, mantendo para si e sua esposa, Sra. Silvana Marques Schazmann, amplos poderes para “gerir e administrar”, conferidos por procuração, conforme fls. 16.

Até este ponto, analisamos a movimentação societária e a evolução da localização das pessoas jurídicas K.F. Industrial Ltda. ME, J.S. Máquinas Ltda. ME e Idugel Industrial Ltda., principalmente a partir de informações extraídas de seus contratos sociais. Abordamos também a questão do controle administrativo daquelas pessoas jurídicas. São elementos que corroboram o entendimento de que a constituição da pessoa jurídica K.F. Industrial Ltda. ME como uma empresa autônoma é simulada, e que esta constituição fictícia conta com a participação de pessoas interpostas pelos proprietários da empresa Idugel. Contudo, tais elementos não devem ser isoladamente considerados, e sim em conjunto com as demais informações trazidas na representação fiscal que inaugurou o presente processo administrativo.

A questão central do caso em apreço é a caracterização da simulação, conforme descrito na representação fiscal; se tal simulação é motivo para exclusão do Simples Federal, sob quais fundamentos, e com efeitos a partir de qual momento.

Para tanto, toma-se importante a análise do quadro demonstrativo incluído na representação fiscal, fls. 07, que relaciona dados contábeis referentes aos exercícios financeiros de 2003 a 2007. Neste demonstrativo foram separados os custos com folha de salários dos demais custos, estes na coluna “Total Custos” que incluem principalmente insumos, inclusive matérias-primas, energia, etc., podendo englobar também outros custos operacionais.

Quanto ao objeto social da K.F., vale ressaltar que embora seu nome original fosse K.F. Montagens Industriais Ltda., que sugere serviços de montagem, alterado para o nome atual, K.F. Industrial Ltda. ME (fls. 37), mais identificado com a produção fabril, somente após a segunda alteração contratual, de 03/08/2007 (fls. 44), observa-se que desde sua constituição original está presente em seu objeto a “fabricação” de máquinas e equipamentos industriais. Apenas no período de 26/04/2007 (primeira alteração contratual, fls. 36) a 03/08/2007 (segunda alteração contratual, fls. 44) foi suprimida do objeto social a referência à atividade fabril, conforme as respectivas cláusulas de fls. 20, 28 e 36. Portanto, somente durante pouco mais de três meses a referência foi suprimida. Este detalhe formal (presença da referência da atividade fabril no objeto social) apenas vem reforçar a análise ora desenvolvida. Por outro lado, a ocorrência de período com supressão da atividade fabril no contrato social não tem o condão de provocar qualquer impacto na presente análise, frente a todos os elementos levantados, que comprovam a simulação de atividade empresarial autônoma para a K.F. Industrial Ltda. ME.

Verifica-se, desse modo, que os objetos sociais das pessoas jurídicas K.F. Industrial Ltda. ME e Idugel Industrial Ltda., registrados em seus respectivos contratos sociais, são muito semelhantes, podendo-se afirmar que se trata do mesmo ramo de atividades, que envolve, essencialmente, a fabricação, o comércio, a instalação e a manutenção de máquinas e equipamentos industriais. Operando sob a mesma administração, no mesmo local e no mesmo ramo de negócios, nada indica serem verossímeis as discrepâncias detectadas para os percentuais anuais da relação custos/receita das duas empresas.

Nos exercícios financeiros de 2004 e 2005, por exemplo, mesmo registrando receitas entre R\$123.705,30 e R\$266.623,09, a K.F. não registrou sequer um centavo de real a título de custos, evidenciando sua total ausência de autonomia

empresarial. Ainda que as receitas referidas hajam tido como contrapartida apenas a prestação de serviços de montagem, que demandariam principalmente custos com mão-de-obra, nota-se a injustificável ausência de custos com aluguel da sede administrativa, energia elétrica, telefone, água, etc. Mesmo em 2003 quando não houve registro de receita, tais custos operacionais deveriam ter sido contabilizados, caso houvesse intenção de se construir uma atividade empresarial de fato. Conclui-se que a K.F. não registrou tais custos simplesmente em razão de não haver distinção, na prática, entre sua atividade e a atividade da empresa Idugel, do modo como afirma a fiscalização da RFB.

Embora no exercício financeiro de 2006 o percentual custos/receita da K.F. (24%) mostre-se compatível com o da Idugel (34%), segundo os registros contábeis compilados no demonstrativo, observa-se que em para uma receita de apenas R\$8.298,04, a K.F. registrou custos não salariais de R\$204.689,36, elevando o percentual custos/receita da K.F. para extraordinários 2.467%, contra 16% da Idugel. Mais uma vez, não se encontra substrato para a existência de uma atividade empresarial real da K.F.

Já para a relação folha de pagamento/receita, no período 2004 a 2007, comparando-se as duas empresas, as discrepâncias alcançam patamares ainda mais absurdos, variando entre 1 e 2%, para a Idugel, e situando-se entre 93 e 3.656%, no caso da K.F. São números que causam perplexidade. Importante também ressaltar que no ano de 2003, mesmo sem contabilizar receita, a K.F. manteve, em dois meses de funcionamento, o número médio mensal de 4 empregados contratados, que corresponde ao mesmo número médio de empregados da Idugel, contingente supostamente capaz de propiciar a geração da receita de R\$1.164.065,76.

O que chama mais à atenção, no referido quadro de fls. 07, efetivamente, são os valores relativos aos números de empregados. A maior prova isolada de que ocorre a simulação da existência de atividades empresariais autônomas, em nosso entendimento, é a informação contábil de que a Idugel, com apenas dois a quatro empregados (médias mensais) nos exercícios financeiros de 2004 a 2007, conseguiu obter um faturamento anual na ordem de aproximadamente R\$ 1 a 5 milhões, ao passo que a K.F., no mesmo ramo de atividade, no mesmo local, e sob a mesma administração, precisou de 15 a 25 empregados (médias mensais) para obter um faturamento da ordem de apenas R\$8 a 266 mil anuais.

Verifica-se que estas discrepâncias tomaram-se progressivamente mais profundas, chegando-se a registrar para a K.F., em para uma receita de apenas R\$62.482,54, a manutenção de vinte e cinco empregados contratados, em média, e custos salariais anuais de R\$268.821,85, equivalentes a 430% da receita.

O auge desta progressão ocorre em 2007, com receita de R\$8.298,04, custos (exceto salários) de R\$204.689,36 (2.467%), salários de R\$303.340,20 (3.656%) para um número médio de vinte e quatro empregados.

Em termos relativos, estes valores mostram que, para cada empregado, entre 2004 e 2007, a receita obtida pela Idugel variou entre R\$1.471.440,79 e R\$2.577.813,67, contra modestíssimos e injustificáveis R\$345,75 a R\$11.592,31 da K.F. Industrial. Enquanto para a J.S. a receita por empregado girou na casa de apenas um milésimo da receita da Idugel, ocorreu, para a K.F., no ano de 2007, ter atingido o surpreendente patamar de um décimo de milésimo daquela (R\$345,75 [/] R\$2.577.813,67). Não se pode crer que os sócios oficiais da K.F., caso exercessem algum poder decisório e atividade empresarial de fato, se. Sujeitassem a custos relativamente tão elevados com folha de pagamento, mantendo um número de funcionários dez vezes maior que a Idugel, à medida que a soma de gastos com

insumos e empregados passou a superar as receitas, de modo tão extravagante, conforme os dados de fls. 07.

Desse modo, os dados tomam óbvio que a Idugel utiliza para obtenção de sua receita, os empregados contratados pela K.F. Industrial Ltda. ME. Conjugados com os demais, já mencionados, são extremamente reveladores de que ambas as empresas, de fato, atuam como uma só, juntamente com a J.S. Máquinas Ltda. ME, com faturamento total superior ao permitido para ingresso e permanência no Simples Federal (mesmo que não considerados os faturamentos da K.F. e da J.S.).

Estes dados (e outros apresentados no mesmo quadro de fls. 07) comprovam a informação da fiscalização da RFB de que a Idugel concentra o faturamento com vendas, enquanto as outras pessoas jurídicas do “grupo” (inclusive a K.F.) assumem a maior parte dos gastos com mão-de-obra, com consideráveis vantagens tributárias, em razão de sua inclusão no Simples, especialmente com relação às contribuições previdenciárias patronais.

Ocorre que outras informações trazidas pela fiscalização devem, ainda, ser levadas em conta. É também muito reveladora a informação incluída na representação fiscal, de que as empresas, além de ocuparem o mesmo espaço físico, têm seu pessoal subordinado ao comando das mesmas pessoas, trabalhando com o mesmo uniforme, com a inscrição “Grupo Idugel”. Além disso, e não menos importante, os setores administrativos (financeiro, pessoal, etc.) atendem indistintamente às duas empresas. Verificou a fiscalização, também, a ocorrência de diversos pagamentos cruzados por meio da utilização frequente de contas bancárias de uma pessoa jurídica para pagar despesas de outra, ostensivamente, ferindo-se o princípio contábil da entidade, princípio reconhecido como essencial para caracterizar a autonomia de uma empresa em relação a seus sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou em relação a outras empresas do mesmo grupo empresarial.

Foram incluídas no presente processo diversas cópias de documentos que comprovam as práticas contábeis acima descritas, as quais agredem frontalmente o princípio contábil da entidade (fls. 09 a 15 e 84 a 117).

Em virtude dos argumentos e documentos trazidos aos autos pela fiscalização da RFB, consideramos fartamente provada a simulação da existência de empresas distintas e autônomas. Na representação fiscal, de fls. 03 a 08, como fundamento para a exclusão do Simples Nacional, aponta-se o art. 29, inciso IV, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. [...]

No caso em tela, encontrando-se o patrimônio da empresa K.F. Industrial Ltda. ME, bem como os empregados contratados em seu nome, flagrantemente subordinados à direção e aos interesses econômicos dos sócios e administradores da empresa Idugel Industrial Ltda., conclui-se que a empresa K.F. Industrial Ltda. ME, não se constituindo como entidade empresarial autônoma, no mundo real, pertence, de fato, aos sócios da empresa Idugel Industrial Ltda., ou à própria Idugel, como sócia pessoa jurídica.

As evidências comprovam amplamente, em nosso entendimento, que a K.F. Industrial Ltda. ME destina-se apenas, como pessoa jurídica formalmente constituída, a que a Idugel Industrial Ltda., através dela, possa beneficiar-se do Simples, não se constituindo de fato a J.S. como empresa, o que exigiria um propósito econômico próprio, hipótese incompatível com todos os dados já discutidos. Logo, segundo apontam as evidências, as pessoas que figuram formalmente como sócias da K.F. Industrial Ltda. ME, em seu contrato social, não são, na realidade, sócios verdadeiros desta pessoa jurídica, não a dirigem por meio

de sua própria iniciativa, nem exercem atividade empresarial de fato, caracterizando-se, dessa forma, que a K.F. Industrial Ltda ME, desde sua fundação, se encontra constituída por interpostas pessoas, que não são seus verdadeiros sócios.

Pelo exposto, concluímos que se enquadra perfeitamente, a situação em apreço, no art. 29, inciso IV, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Restou evidenciado que a Idugel Industrial Ltda tem com sócios Silvana Marques Schazmann e José Schazmann, que foram nomeados os bastantes procuradores com poderes amplos para gerir e administrar todos os negócios concernentes a Recorrente. Por seu turno, a Recorrente tem como sócios Fellipe Marques Schazmann e Karine Marques Schazmann, ambos filhos de José Schazmann, conforme consta expressamente no Contrato Social e alterações e no Instrumento Público de Procuração.

Tem-se que a Idugel Industrial Ltda e a Recorrente têm objetos sociais similares, são domiciliadas em espaços físicos contíguos e ainda utilizam empregados, em cujos uniformes está estampado o logotipo do “Grupo Idugel”. As despesas incorridas e as receitas auferidas se confundem com aquelas da Idugel Industrial Ltda de modo a afastar a entidade e a autonomia patrimonial. Todos esses elementos estão efetivamente comprovados nos autos e explicitados minuciosamente de maneira clara, explícita e congruente no Parecer SACAT/DRF/Joaçaba/SC e no Ato Declaratório de Exclusão formando um conjunto probatório robusto da constituição de um grupo econômico de fato por intermédio do instrumento de interposição de pessoas, o que impede a opção pelo Simples Nacional. A inferência denotada pela defendente, nesse caso, não é acertada.

Atinente à locação de mão de obra, a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, prevê:

Art.17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte: [...]

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

Para elucidar, cabe mencionar excertos da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. [...]

§ 3ª Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

§ 4º Enquadram-se, na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - empreitada de mão-de-obra;

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei no 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

Atinente à realização de operações relativas à locação de mão-de-obra, o seu pressuposto básico é a utilização do trabalho alheio. A empresa fornecedora pode se limitar ao fornecimento da mão de obra e assumir a obrigação de contratar os trabalhadores, sob sua exclusiva responsabilidade do ponto de vista jurídico. Dessa forma, torna-se a responsável pelo vínculo empregatício e pela prestação dos serviços, muito embora os trabalhadores sejam colocados à disposição da contratante, que detém o comando das tarefas, fornece os equipamentos, bem como fiscaliza a execução e o andamento dos serviços.

Há ainda as operações nas quais o objeto contratado identifica-se com a apresentação de um resultado. A empresa contratada associa-se com a finalidade de apresentar um resultado específico, obra ou serviço. Ela obriga-se a fazer alguma coisa para uso ou proveito da contratante, fica responsável pelo fornecimento da mão de obra necessária à produção desta coisa, objeto da contratação, assume o ônus relativo à fiscalização, orientação e planejamento dos trabalhos, e também a gestão do risco de apresentação do resultado, que pode ser uma obra completa ou a prestação de um serviço, ambos perfeitamente identificados como produto final. Se o recurso fornecido pela contratada é exclusivamente a mão-de-obra, esta modalidade de contratação também é impeditiva da inscrição nos sistemáticas.

Outra possibilidade reúne a colocação da mão de obra à disposição da contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, para a realização de serviços em condições de continuidade e habitualidade.

Tem cabimento a aplicação subsidiária da Consolidação das Leis do Trabalho que determina:

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

[...]

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Neste sentido, os sujeitos do contrato de trabalho são:

- o empregador que assume o risco da atividade econômica, ou seja, não pode transferir os custos decorrentes do empreendimento, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços, bem como detém o poder de direção, organização, fiscalização, regulação, controle e disciplina advindos da relação jurídica com seus empregados;

- o empregado é a pessoa física que realiza pessoalmente a operação relativa à prestação de serviços, com habitualidade, subordinação e mediante contraprestação.

Assim, pode-se inferir que a pessoa jurídica que não assume o risco da atividade econômica, ou seja, transfere os custos decorrentes do empreendimento realiza operação relativa à locação de mão de obra.

Consta no Parecer SACAT/DRF/Joaçaba/SC nº 352, de 28 de outubro de 2008, fls. 123-135, cujas informações estão comprovadas nos autos e cujos fundamentos cabem ser adotados de plano:

Por outro lado, em razão de tudo o que foi apurado, chega-se à conclusão de que estas duas pessoas jurídicas são mantidas nesta condição, pelos seus verdadeiros controladores, primordialmente para a contratação de empregados em nome destas entidades jurídicas, K.F. e J.S., a fim de que esta força de trabalho seja cedida e se mantenha à disposição da única empresa de fato do pretense “grupo” empresarial, a Idugel Industrial Ltda..

Constata-se, portanto, que o principal propósito da manutenção da existência jurídica da K.F. Industrial Ltda ME é a contratação de mão-de-obra, em seu nome, para cessão à Idugel Industrial Ltda.

A atividade de cessão ou locação de mão-de-obra realizada, por sua vez, também constitui motivo impeditivo à opção ou permanência no Simples Nacional, conforme dispõe o art. 17. inciso II. da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Ainda que a K.F. Industrial Ltda. ME exercesse atividade econômica autônoma, esta seria, em grande medida, a de fornecer mão-de-obra para a empresa Idugel Industrial Ltda., visto que, segundo seus próprios registros, os gastos da K.F. com mão-de-obra mostram-se extremamente exagerados e incompatíveis com seu faturamento, ainda mais quando comparados aos números da Idugel Industrial Ltda. (fls. O5), conforme já abordado.

Desse modo, mesmo se considerarmos apenas os registros contábeis da K.F. Industrial Ltda. ME, abstraindo-nos da questão da simulação da existência de atividades empresariais distintas, entre esta empresa e a Idugel Industrial, ainda assim, entendemos que fica caracterizada a incidência em vedação ao Simples Nacional, também com fulcro no art. 17, inciso II, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (cessão de mão-de-obra).

Portanto, o exame conjunto dos dispositivos legais supracitados e dos documentos mencionados leva à conclusão da impossibilidade da permanência da pessoa jurídica K.F. Industrial Ltda. ME no Simples Nacional.

Os documentos constantes nos autos evidenciam que a Recorrente realiza operação relativa à locação de mão de obra, uma vez que não assume o risco e não se responsabiliza pela atividade econômica, ou seja, as despesas incorridas e as receitas auferidas se confundem com aquelas da Idugel Industrial Ltda de modo a afastar a entidade e a autonomia patrimonial, bem como seus empregados usam uniformes com o logotipo do “Grupo Idugel”. Todos esses elementos estão efetivamente comprovados nos autos e explicitados minuciosamente de maneira clara, explícita e congruente no Parecer SACAT/DRF/Joaçaba/SC e no Ato Declaratório de Exclusão formando um conjunto probatório robusto da constituição de um grupo econômico por intermédio do instrumento de

interposição de pessoas, o que impede a opção pelo Simples Nacional. A contestação aduzida pela defendente, por isso, não pode ser sancionada.

Relativamente aos efeitos da exclusão, a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, prevê:

Art.28. A exclusão do Simples Nacional será feita de ofício ou mediante comunicação das empresas optantes.

Parágrafo único. As regras previstas nesta seção e o modo de sua implementação serão regulamentados pelo Comitê Gestor.

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

I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória; [...]

IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas; [...]

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

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

§3º A exclusão de ofício será realizada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, cabendo o lançamento dos tributos e contribuições apurados aos respectivos entes tributantes. [...]

Art.30. A exclusão do Simples Nacional, mediante comunicação das microempresas ou das empresas de pequeno porte, dar-se-á: [...]

II - obrigatoriamente, quando elas incorrerem em qualquer das situações de vedação previstas nesta Lei Complementar; [...]

Art.31. A exclusão das microempresas ou das empresas de pequeno porte do Simples Nacional produzirá efeitos: [...]

II - na hipótese do inciso II do caput do art. 30 desta Lei Complementar, a partir do mês seguinte da ocorrência da situação impeditiva; [...]

Art.32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

No presente caso o ato de exclusão surte efeito a partir da ocorrência das situações excludentes ainda que coincida com a data da opção, termo a partir do qual fica sujeita às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Este é o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em recurso especial repetitivo nº 1124507/MG, cujo trânsito em julgado ocorreu em 16.06.20107 e que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF8. Esclareça-se que o ato de exclusão tem caráter meramente declaratório, de modo que seus efeitos retroagem à data da efetiva ocorrência da situação excludente. No caso de constatada a utilização de artifício que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável, a pessoa jurídica fica impedida de opção pelo Simples Nacional pelo prazo de 10 anos.

Consta no Parecer SACAT/DRF/Joaçaba/SC nº 352, de 28 de outubro de 2008, fls. 123-135, cujas informações estão comprovadas nos autos e cujos fundamentos cabem ser adotados de plano:

Superada a questão do cabimento da exclusão, o próximo ponto a ser analisado é quanto aos respectivos efeitos, ou melhor, a data de início dos efeitos da exclusão. Sendo assim, importante trazer à baila o disposto no art. 12, inciso XXIII, da Resolução CGSN nº 4 de 30 de maio de 2007 e nos artigos 3º, 5º e 6º da Resolução CGSN nº 15 de 23 de julho de 2007 [...].

Considerando que restou plenamente comprovado, segundo os elementos dos autos, que a ocorrência do fato mencionado no inciso IV do art. 5º da Resolução CGSN nº 15, de 2007, verificou-se desde a época em que a pessoa jurídica em epígrafe era optante do Simples Federal, pelo menos a partir do ano-calendário de 2003 (antes, portanto, de seu ingresso no Simples Nacional), temos que a pessoa jurídica em epígrafe incide tanto na regra do inciso VI ("a partir do próprio mês em que incorridas"), quanto na do inciso VII ("a partir da data dos efeitos da opção"), ambos do art. 6º da Resolução CGSN nº 15, de 2007. No primeiro caso, o enquadramento ocorre em função do inciso IV do art. 5º (constituição por interpostas pessoas) da mesma Resolução nº 15, de 2007, e no segundo, por conta do inciso XI do mesmo artigo 5º (incorrer em hipótese de vedação quando do ingresso no Simples Nacional), combinado com o inciso XXIII do art. 12 da Resolução CGSN nº 4, de 2007 (cessão ou locação de mão-de-obra).

Para os dois enquadramentos referidos (incisos VI e VII do art. 6º da Resolução CGSN nº 15) a exclusão gera efeitos a partir da mesma data, que é a data do início dos efeitos da opção.

Contudo, em razão do enquadramento no inciso IV do art. 5º (constituição por interpostas pessoas) da Resolução CGSN nº 15, que constitui a principal e mais grave motivação para a exclusão do Simples Nacional, no caso ora analisado, segundo entendimento esposado no presente parecer, concluímos que deve prevalecer, para o início dos efeitos da exclusão, o enquadramento no inciso VI do art. 6º da Resolução CGSN nº 15, cuja fonte de validade é o art. 29, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1124507/MG. Ministro Relator: Benedito Gonçalves, Primeira Seção, Brasília, DF, 28 de abril de 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=966764&sReg=200900296277&sData=20100506&formato=PDF>. Acesso em: 31 ago.2014.

⁸ Fundamentação legal: art. 179 da Constituição Federal, Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996 e art. 62-A do

Consequentemente, a pessoa jurídica incorre no impedimento de nova opção pelo Simples Nacional no decorrer dos 3 (três) anos-calendários seguintes ao início dos efeitos da exclusão (art. 29, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 2006. e artigos 5º, IV; e 6º, VI, ambos da Resolução CGSN nº 15, de 2007), com agravamento do impedimento para 10 (dez) anos (entendidos também como anos-calendários, dada a sistemática de opção anual, e em função de se estar agravando um período contado em anos-calendários), conforme estabelecido no art. 29, § 2º, da Lei Complementar nº 123, de 2006. e no § 6º do art. 6º da Resolução CGSN nº 15, de 2007, em virtude de que a simulação da existência de empresas autônomas e distintas, já abordada, constitui claro artifício para induzir e manter a fiscalização em erro, com o fim de reduzir o pagamento de tributos apuráveis na forma do Simples Nacional.

As situações impeditivas de opção pelo Simples Nacional de interposição de pessoas para formação de grupo econômico de fato e de locação de mão de obra estão efetivamente evidenciadas nos autos desde a opção pela Recorrente. Por essa razão os efeitos da exclusão do Simples desde 01.07.2007 está correta. Ademais, restou evidenciada a utilização de artifício pela interposição de pessoas para formação de grupo econômico de fato que induziu a RFB em erro, com o fim reduzir o pagamento de tributo devido, e por essa razão a Recorrente fica impedida de optar pelo Simples Nacional pelo prazo de 10 anos. A contestação proposta pela defendente, dessa maneira, não se confirma.

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais indicados pela Recorrente, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso⁹. A alegação relatada pela defendente, consequentemente, não está justificada.

Atinente aos princípios constitucionais que a Recorrente aduz que supostamente foram violados, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade¹⁰.

Tem-se que nos estritos termos legais o procedimento fiscal está correto, conforme o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 41 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de julho de 2009). A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

Em assim sucedendo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

⁹ Fundamentação legal: art. 100 do Código Tributário Nacional e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

¹⁰ Fundamentação legal: art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e Súmula CARF nº 2.

Processo nº 10925.002253/2008-13
Acórdão n.º **1803-002.574**

S1-TE03
Fl. 350

Carmen Ferreira Saraiva

CÓPIA