



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

Processo nº 10935.004177/2010-78
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.367 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de julho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente SPERAFICO AGROINDUSTRIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/01/2005 a 31/12/2008

SIMULAÇÃO. PROVA INDIRETA. INDÍCIOS CONVERGENTES. TERCEIRIZAÇÃO. EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES. EVASÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Há simulação quando a vontade declarada destoa da vontade real. A contratação de empresas optantes pelo Simples apenas para o fornecimento de serviços, mantidos com a contratante os elementos caracterizadores da relação empregatícia, configura simulação para evadir-se de obrigações previdenciárias.

SIMULAÇÃO. LEGITIMIDADE PASSIVA.

É o contribuinte quem possui relação pessoal e direta com a situação constitutiva do fato gerador. Havendo simulação, o contribuinte é aquele que emerge do desvelo dos fatos simuladores, no caso, a contratante dos serviços impropriamente terceirizados a empresas optantes pelo Simples.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COMPETÊNCIA PARA O LANÇAMENTO. AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NORMA ANTIELISIVA GERAL. DESCONSIDERAÇÃO DE PERSONALIDADE JURÍDICA.

Compete privativamente aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil a constituição, pelo lançamento de ofício, das contribuições previdenciárias. É etapa do lançamento a correta identificação do sujeito passivo, que não se confunde com a aplicação de norma antielisiva geral ou desconsideração de personalidade jurídica.

JULGADORES *A QUO*. ISENÇÃO. LIVRE CONVENCIMENTO.

A autoridade julgadora é livre para formar sua convicção diante de sua interpretação das provas. Identificados elementos convincentes e justificada a convicção, não cabe a alegação de falta de isenção do julgador.

SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA.

Havendo simulação, a regra decadencial é a prevista no parágrafo único do art. 173 do CTN.

PAGAMENTOS DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA EFETUADOS PELAS EMPRESAS INTERPOSTAS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE JULGADORA PARA RECONHECIMENTO DE CRÉDITOS FORA DA LIDE. ILEGITIMIDADE ATIVA PARA SOLICITAR INDÉBITO DE TERCEIROS.

O lançamento tributário requer a identificação do real sujeito passivo. A identificação dos sujeito passivo oculto pela simulação não implica desconsideração da personalidade jurídica das empresas interpostas, que permanecem titulares de direitos e deveres. Carece de legitimidade ativa ao sujeito passivo oculto para pleitear o indébito de terceiros. O reconhecimento do direito creditório, quando alheio à lide, não é competência da autoridade julgadora, mas da autoridade tributária, aplicando-se o rito típico da espécie. Os pagamentos ao Simples efetuados pelas empresas interpostas não podem ser aproveitados para compensação com débitos de contribuição previdenciária do verdadeiro sujeito passivo, por conta da limitação imposta pelo art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. ELEMENTOS PRESENTES NOS AUTOS. PLENO CONHECIMENTO DO REQUERENTE.

A autoridade julgadora poderá determinar as perícias necessárias para a formação de sua convicção. Presentes, nos autos, os elementos suficientes ao convencimento do julgador, prescindível é a perícia. Não assiste razão ao deferimento de pedido de perícia quando a defesa tem acesso às informações que pretenderia obter.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (a) por unanimidade de votos, não conhecer do recurso na questão relativa à exigência de garantias e na questão dos pagamentos às cooperativas de trabalho; (b) por maioria de votos, conhecer do pedido de aproveitamento dos pagamento realizados por terceiras pessoas jurídicas, vencido o conselheiro João Bellini Júnior, que não o conhecia; (c) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e (d) por unanimidade de votos, denegar o pedido de perícia; (e) no mérito, (e.1) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso nas questões da decadência, legitimidade da recorrente e ao pagamento a empregados, cota dos segurados, (e.2) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso na questão de aproveitamento dos pagamentos ao Simples por terceiras pessoas jurídicas; vencidos na questão os conselheiros Wesley Rocha, Alexandre Evaristo Pinto, Marcelo Freitas de Souza Costa e Fernanda Melo Leal. Impedida a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, sendo substituída pela conselheira Fernanda Leal.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior - Presidente.

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Maurício Vital, Wesley Rocha, Antônio Sávio Nastureles, Alexandre Evaristo Pinto, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada), Marcelo Freitas de Souza Costa, Fernanda Melo Leal (suplente convocada em substituição aos impedimentos da conselheira Juliana Marteli Fais Feriato) e João Bellini Júnior (Presidente).

Relatório

Trata-se do Auto de Infração nº 37.212.503-4, constituído em 29/07/2010 (e-fl. 363), para exigência de contribuições previdenciárias dos segurados empregados e contribuintes individuais, incidentes sobre suas remunerações, sob responsabilidade da Sperafico por caracterização de simulação para evasão de tributos. As contribuições são relativas ao período de 01/2005 a 12/2008.

A Recorrente apresentou impugnação (e-fls. 365 a 440), que foi julgada improcedente nos termos do Acórdão nº 06-32.044 (e-fls. 470 a 493). Na contestação, a Recorrente alegou, em suma:

- a) que não poderia ser considerada sujeito passivo da relação tributária;
- b) que alguns períodos lançados teriam sido alcançados pela decadência;
- c) que não foram aproveitados, no lançamento, os recolhimentos efetuados pelas "pessoas jurídicas desconsideradas", cujos valores requereu serem apurados por perícia;
- d) que as atividades transferidas às outras empresas não eram suas atividades econômicas principais e finalísticas;
- e) que os agentes fiscais teriam modificado o empregador nos contratos celebrados entre os trabalhadores e as "pessoas jurídicas desconsideradas";
- f) que teriam sido aplicadas a "teoria da desconsideração da personalidade jurídica" e a "norma antielisiva geral", circunstâncias que seriam alheiras às competências do Fisco;
- g) que a terceirização de suas atividades aconteceu nos termos do Enunciado TST nº 331, pois tratavam-se de atividades-meio;
- h) que a Autoridade Autuante teria utilizado-se de critérios subjetivos, sem provas contundentes, e chegado a conclusões equivocadas sobre a relação da Recorrente com as empresas contratadas;
- i) que não cabe ao Fisco alterar contratos e negócios jurídicos constituídos no âmbito do Direito Privado;

- j) que as terceirizações teriam ocorrido para proporcionar melhor gerenciamento administrativo das atividades-meio;
- k) que não incidiria contribuição previdenciária sobre os pagamentos a cooperativas de trabalho;
- l) que são devidos os juros com base na taxa Selic, que possui natureza de indenização, e não de remuneração;
- m) que o seja observada a conexão e a continência com outros processos resultantes da mesma ação fiscal e processos decorrentes de autos lavrados em desfavor das empresas contratadas, iniciando-se o julgamento pelo auto de infração nº 37.212.502-6 para que sua decisão repercuta nos demais.

Foi, então, interposto recurso voluntário (e-fls. 458 a 466) no qual a Recorrente reafirmou os termos da impugnação e aduziu:

- a) a inconstitucionalidade da exigência de garantias como condição para o apelo recursal.
- b) a falta de isenção dos julgadores da primeira instância administrativa porquanto não vincularam os fundamentos jurídicos às provas dos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital - Relator.

1 Do conhecimento

O recurso é tempestivo, pelo que se constata em despacho da unidade preparadora (e-fl. 467).

Deixo de conhecer a questão relativa à exigência de garantias porque não está na lide. Ademais, o recurso interposto não foi condicionado à prestação de qualquer garantia.

Também não conheço do recurso quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre pagamentos a cooperativas de trabalho, que não fazem parte deste processo.

Conheço, entretanto, das demais matérias.

Registre-se que o auto de infração deste processo guarda estreita relação com o Processo nº 10935.004176/2010-23, ao qual se encontra apensado e onde estão a quase totalidade das provas juntadas pela Autoridade Lançadora, inclusive o Relatório Fiscal (e-fls. 518 a 738 do Processo nº 10935.004176/2010-23), e pela Recorrente. Portanto, neste voto serão feitas referências a partes do Processo nº 10935.004176/2010-23.

2 Das preliminares

2.1 DA ILEGITIMIDADE PASSIVA

A Recorrente sustentou que, tendo as Autoridades Fiscais lançado a obrigação principal em seu nome e as penalidades relativas às obrigações acessórias em nome de outras empresas, as quais teriam sido desconsideradas pelo Fisco, configuraria a ilegitimidade passiva da Recorrente.

O que arguiu foi que, se houve lançamento reflexo nas empresas desconsideradas, como poderia, a Recorrente, ser o sujeito passivo da obrigação principal?

Para responder à questão, há que se adentrar no ponto mais determinante do Processo nº 10935.004176/2010-23 e deste processo, que é a identificação de quem tem relação pessoal e direta com a situação que constituiu os fatos geradores da exação.

As Autoridades Lançadoras afirmaram, em síntese, que a Recorrente teria se utilizado de uma rede de empresas de fachada (KL, LDI, Olecargas, Plasma, PP, PPMS, RTC, Spartano, Tolecargas, Tolenorte, TPC, Transcar, VS e Wsul), que aqui serão genericamente referidas por empresas decorrentes, todas optantes pelo Simples, para evadir-se das obrigações previdenciárias, na medida em que utilizava a mão-de-obra de trabalhadores registrados formalmente naquelas empresas, mas que, em verdade, seriam trabalhadores da própria Recorrente.

As circunstâncias nas quais o Fisco se baseou para concluir pela legitimidade passiva da Recorrente foram assim resumidas (Relatório Fiscal, e-fls. 514 e 515 do Processo nº 10935.004176/2010-23):

*- Ficou constatado que as empresas não possuem existência de fato, sendo criadas apenas para possibilitar a obtenção de benefícios fiscais - pois todas realizaram Opção Pelo Simples - por parte da **SPERAFICO**; que as receitas auferidas pelas empresas provinham da própria **SPERAFICO**, o que em dados momentos foi inferior ou muito próximo às despesas com pessoal; que os segurados empregados registrados nas empresas trabalhavam nas dependências da **SPERAFICO** ou a serviço desta, desenvolvendo as atividades operacionais da mesma, mas cujos contratos de trabalho constam nas diversas empresas; que posteriormente os empregados remanescentes foram transferidos para a **SPERAFICO**; que são utilizadas pessoas que não detêm a real qualidade de sócios nas diversas empresas, vulgarmente conhecidos como "laranjas", pessoas que mantêm/mantínham ou mantiveram vínculos com a **SPERAFICO**.*

A investigação fiscal identificou vários elementos que sustentaram a conclusão quanto à interposição de pessoas e o uso de empresas de fachada. Por serem essenciais ao deslinde da controvérsia jurídica, é importante enumerar os principais indícios e provas apontados pelo Fisco.

2.1.1 Da criação e dos dados cadastrais das empresas decorrentes

As empresas decorrentes informaram o mesmo endereço da Sperafico ou, em alguns casos, em imóveis a ela pertencentes. Em outras situações, o endereço era a residência do sócio (e-fls. 516 e 517 do Processo nº 10935.004176/2010-23).

Observa-se no Quadro Anexo II - Sócios (e-fls. 834 a 837 do Processo nº 10935.004176/2010-23) que os sócios das empresas decorrentes ou são sócios da Sperafico, ou possuem com ela vínculo empregatício, ou foram dela empregados, ou são empregados de outra empresa decorrente ou, de algum modo, possuem relações de parentesco com empregados da Sperafico. Sobre a questão, assim se pronunciou o Relatório Fiscal (e-fl. 518 do Processo nº 10935.004176/2010-23):

*No Quadro Anexo II (fls. 829/832) é apresentada a situação dos supostos quadros societários das empresas. É fácil visualizar a estreita vinculação entre todos, seja mediante emprego direto na **SPERAFICO** ou em outras das empresas, ou mesmo vínculo familiar. A subordinação à **SPERAFICO** das pessoas que figuram no quadro societário da maioria das empresas é evidente. Pode-se afirmar que a subordinação é tão evidente que em alguns casos a própria **SPERAFICO** assume a condição de sócio majoritário da empresa, conforme será relatado adiante.*

Os contadores das empresas decorrentes também possuíam algum vínculo com a Sperafico, como se constata no seguinte trecho do relatório fiscal (e-fl. 518 do Processo nº 10935.004176/2010-23) e, ainda no Quadro Anexo II - Contadores (e-fls. 839 a 841 do Processo nº 10935.004176/2010-23)

*No Quadro III (fls. 833/836) é apresentada a vinculação entre empresas e contadores. Percebe-se também que a escrita contábil das empresas remete à vinculação com a **SPERAFICO**. No ano de 2005, esteve dividida entre os contadores Clerione Raquel Herther (**LDI**), Carlos Alberto Koval (**KL, OLECARGAS, PP, RTC, TOLECARGAS, TOLENORTE, TRANSCAR, WSUL**) e Neldo Danzer (**PPMS, TPC, VS**); já no período de 2006 a 2008 ficou apenas como Contador de todas as empresas o funcionário da **SPERAFICO** Luciano Vendramini Bassi. Na **SPERAFICO** atuou como Contadores no período de 2005 a 2008, além da Sra. Clerione Raquel Herther o Sr. Aloisio Antonio Bonemberger (sic.)*

Até mesmo as testemunhas que assinaram os contratos sociais e respectivas alterações eram vinculadas à Sperafico, como se observa no Quadro Anexo IV - Testemunhas (e-fls. 844 e 845 do Processo nº 10935.004176/2010-23).

2.1.2 Das atividades das empresas decorrentes

Consta dos documentos dos autos (e-fls. 765 do Processo nº 10935.004176/2010-23) que o objeto social da Sperafico coincide, em grande parte, com o objeto social das empresas decorrentes. Com base nas informações do processo, elaborou-se a Tabela 1 - Atividades, anexa a este voto, para bem ilustrar a compatibilidade das atividades.

2.1.3 Utilização de plano de contas em comum

Segundo o Relatório Fiscal (e-fls. 518 e 519 do Processo nº 10935.004176/2010-23):

*Ficou constatado que o PLANO DE CONTAS da **SPERAFICO** é o mesmo que foi utilizado pelas demais empresas no período de 2006 a 2008 (no ano de 2005, as empresas, à exceção da LDI, tiveram escrituração realizada em escritórios contábeis distintos da estrutura da **SPERAFICO**). Teoricamente, isto não deveria acontecer, já que se fossem empresas distintas, com administrações distintas e contabilidades diferentes, cada qual organizaria sua própria escrituração. No entanto, aconteceu e está comprovado com a juntada do Plano de Contas da **SPERAFICO** em anexo (fls. 772/785), o qual corresponde aos planos de contas das outras empresas, que também são juntados em anexo (cópias às fls. **KL** 968/985, **LDI** 1292/1310, **OLECARGAS** 1532/1549, **PLASMA** 1734/1753 **PP** 1998/2018, **PPMS** 2355/2373, **RTC** 2610/2628, **TOLECARGAS** 2946/2964, **TOLENORTE** 3174/3191, **TPC** 3607/3625, **TRANSCAR** 3948/3960, **VS** 4172/4190, **WSUL** 4394/4414).*

De fato, o uso do mesmo plano de contas em todas as empresas, embora, isoladamente, não se constitua prova definitiva, é um indicio que converge para a conclusão de que as empresas eram, em verdade, uma extensão da Sperafico.

O plano de contas é elemento característico de uma entidade, pois reflete a organização patrimonial e os registros do resultado empresarial, que normalmente é diferente em cada empresa, sobretudo quando os objetos sociais são distintos. No caso, em que se tem empresas dos ramos de comercialização de peças e manutenção e reparo de veículos, de transporte rodoviário de cargas, de capatazia (carga e descarga de produtos), de industrialização, empacotamento e comércio de cereais, de fabricação de móveis, é no mínimo muito incomum que um mesmo plano de contas possa servir a todas as empresas.

2.1.4 Do local onde os trabalhadores das empresas decorrentes atuavam

Conta do Relatório Fiscal (e-fls. 519 e 520 do Processo nº 10935.004176/2010-23) que as empresas decorrentes ou tinham o mesmo endereço das filiais e matriz da Sperafico ou mantinham funcionários nas suas dependências. O relatório descreve cada uma das situações, envolvendo cada empregado, cada filial e cada empresa decorrente, em que os empregados prestaram serviço diretamente nas filiais da Sperafico. A título de exemplo ilustrativo, reproduz-se a situação encontrada na empresa KL (e-fl. 527 do Processo nº 10935.004176/2010-23):

*Não possui filial. No entanto, confirmando o que fora afirmado anteriormente, os trabalhadores desta "empresa" eram alocados em diversas filiais da **SPERAFICO**. Veja-se a propósito "Relação de Empregados" (fls. 1101/1104), que evidencia o fato, como por exemplo, trabalhadores alocados na MATRIZ (TOLEDO), e filiais como Tupãssi, Vila Nova, Nova Aurora, Cascavel, Vila Ipiranga, São Luiz, Guaira, Santa Inês, no setor de Transportes (Toledo), Braganey, São José, Indústria e Penha.*

*Encontra-se demonstrado na planilha (fls. 4688/4719) denominada de QUADRO ANEXO V - NF PRESTADORAS X FILIAIS **SPERAFICO** que, em razão da filial da **SPERAFICO** tomadora do serviço de acordo com a Nota Fiscal, eram alocados trabalhadores registrados na **KL** a prestarem serviços*

a diversas filiais da **SPERAFICO** em diversas localidades diferentes da sede da **KL**, o que confirma a informação acima e realça o aspecto de que a subordinação desses empregados era de fato com a **SPERAFICO** já que as empregadoras (prestadoras de serviço) aparentes não se faziam presentes nos locais das prestações de serviços.

A situação verificada na empresa KL se repetiu, com o mesmo *modus operandi*, em outras empresas decorrentes.

2.1.5 Do fornecimento de recursos financeiros às empresas decorrentes

Segundo o Relatório Fiscal (e-fl. 521 do Processo nº 10935.004176/2010-23):

As diversas empresas "prestadoras de serviços", registraram, no período fiscalizado, de forma contumaz, severos resultados negativos (prejuízos) ante um pequeno valor de capital social. Ou seja, não ostentavam condições econômicas de operar com normalidade, sua existência se justificava para o fim evidente de burlar a legislação tributária, com a obtenção indevida de benefícios fiscais através da indevida inclusão no SIMPLES. Em itens adiante será evidenciada a situação por empresa.

*Em face disso, para a existência das "prestadoras de serviços", mesmo que apenas na aparência, era a **SPERAFICO** quem fornecia recursos financeiros, seja na condição de único tomador de serviços, seja, por fim na condição de sócio majoritário, como em alguns casos, com a integralização de capital social com créditos seus junto à prestadora.*

O Fisco entendeu que, ao apresentarem prejuízos constantes e sobreviverem apenas de recursos oriundos da Sperafico, as empresas decorrentes não exerciam, na verdade, atividade econômica. Eram apenas extensões da própria Sperafico.

Filio-me, neste caso, ao entendimento do Fisco. Está demonstrado (e-fls. 527 e 528 do Processo nº 10935.004176/2010-23) que as empresas decorrentes acumularam prejuízos, isto porque a Sperafico, única cliente, transferia recursos suficientes apenas para pagar o custo dos serviços que foram prestados por aquelas empresas, sem possibilidade de gerar resultado positivo. A característica essencial da atividade empresarial produtiva é a busca pelo lucro, se as empresas decorrentes tinham suas receitas provenientes exclusivamente da Sperafico e seus prejuízos cobertos por aporte de capital desta empresa, sem que gerassem resultados positivos, resta bem evidenciado que elas não tinham propósito empresarial.

2.1.6 Das folhas de pagamento e demais atos de gestão de RH

Consta do Relatório Fiscal (e-fl. 522 do Processo nº 10935.004176/2010-23):

Além disso, no período de 2006 a 2008, o processamento da folha de pagamento, a organização e a realização de todas as tarefas atinentes ao RH das empresas estaria, como quer fazer crer a situação que foi apresentada à auditoria fiscal, a cargo de uma única pessoa responsável pelo parte contábil e de RH, na pessoa do contador (funcionário da SPERAFICO) Luciano Vendramini Bassi (que se apresenta como sendo profissional autônomo, desvinculado da SPERAFICO, para fins de atender às "prestadoras de serviços"). Seria evidentemente impossível que uma única pessoa realizasse todas as tarefas, desde controle de

frequência, processamento dos diversos itens de folha de pagamento, controle e efetivação de pagamento de pessoal, controle de férias, licenças, FGTS, SEFIP/GFIP; Previdência Social, processamento e controle dos benefícios (mercado, farmácia, Unimed, gás), e além disso realizar a escrituração contábil de todas as empresas com todas as outras tarefas atinentes à área contábil e fiscal.

Na realidade, os fatos apurados evidenciam que a folha de pagamento foi, como não podia ser diferente, processada dentro da SPERAFICO, no setor próprio de RH desta, com o pessoal desta. Isto fica demonstrado de modo mais claro por empresa em itens adiante, onde se vê que até determinados erros cometidos no processamento de uma folha de pagamento, o mesmo erro repercutia nas demais, como se fosse (como de fato é) apenas uma única folha de pagamento.

Observe-se que, segundo foi apurado na investigação fiscal, a gestão de pessoal e a confecção da folha de pagamento dos empregados das empresas decorrentes acontecia dentro da Speraifico, por empregados do setor de recursos humanos desta empresa, sob a responsabilidade de seu contador. Verifica-se que os emails fornecidos nos documentos apresentados pelas empresas decorrentes eram sempre do domínio @sperafico.com.br. O acórdão recorrido bem apontou (e-fl. 7126 do Processo nº 10935.004176/2010-23) o exemplo das informações ao Caged em que consta eloi@sperafico.com.br.

Mais uma vez corroboro o entendimento do Fisco de que essa condição denota uma incomum participação da Speraifico na gestão dos trabalhadores da empresas decorrentes, o que só se justifica se, como sustentado pelas Autoridades Lançadoras, os empregados fossem de fato da Speraifico, ainda que estivessem registrados em nome de outras empresas.

2.1.7 Da movimentação de empregados com o advento do Simples Nacional

Ainda quanto à administração de recursos humanos, a Fiscalização Tributária observou a transferência de empregados das empresas decorrentes para a Speraifico. Isto porque, com o fim do Simples, em 2007, o modelo que teria sido criado pela Recorrente deixou de possibilitar o benefício tributário; não havia, pois, mais razões de seus trabalhadores estarem registrados nas empresas que foram criadas para optarem pelo Simples e, com isso, pagarem menos contribuição previdenciária (além de outros encargos e tributos).

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que passou a vigorar em 1º de julho de 2007, instituiu o Simples Nacional, que excetuou do modelo, no que se refere às contribuições previdenciárias, as microempresas e as empresas de pequeno porte que se dediquem às atividades de prestação de serviços. E foi exatamente a partir dessa data que as empresas decorrentes passaram a ser tributadas com base no lucro presumido (e-fl. 515, item 3.3, do Processo nº 10935.004176/2010-23).

De fato, analisando as informações compiladas do Caged sobre a transferência de empregados (e-fl. 794 do Processo nº 10935.004176/2010-23), salta aos olhos a coincidência entre o fluxo de empregados e a vigência do Simples. Nos meses de julho e agosto de 2007, houve uma expressiva transferência dos trabalhadores que estavam na empresas decorrentes para a Speraifico. Isto, mais uma vez, demonstra inequivocamente que os

trabalhadores sempre foram empregados, de fato, da Sperafigo e apenas figuravam como empregados das empresas decorrentes em razão de um planejamento tributário deixou de fazer sentido com a alteração legislativa.

2.1.8 Dos descontos para a associação de funcionários

Os Auditores- Fiscais constataram (e-fl. 523 do Processo nº 10935.004176/2010-23) que, assim como na Sperafigo, nas empresas decorrentes havia desconto da contribuição dos empregados para a Associação de Funcionários da Agrícola Sperafigo (Afás).

Parece-me lógica a conclusão do Fisco de que os empregados das empresas decorrentes eram, em verdade, empregados da Sperafigo, do contrário, não haveria razão para deles descontar o valor da contribuição para a entidade.

2.1.9 Das atividades exercidas pelos empregados das empresas decorrentes

O acórdão recorrido bem apontou outro ponto revelador da verdadeira intenção do planejamento tributário. Alguns funcionários foram registrados nas empresas decorrentes para funções que são incompatíveis com seus objetos sociais, mas absolutamente inerentes aos objetivos da Sperafigo. É o que se observa no seguinte trecho (e-fl. 7126 do Processo nº 10935.004176/2010-23):

Cabe acrescentar que a peça defensiva acabou se abstendo de rebater verificações/fatos ao meu ver fundamentais na análise do caso. Não há, por exemplo, qualquer justificativa para que uma empresa que tem por objeto a prestação de serviços de consertos e substituições de peças de caminhões, ônibus e outros veículos pesados possua um funcionário registrado como Classificador de Cereais.

Da mesma forma, entre diversas outras incompatibilidades de funções descritas no relatório fiscal, a peça defensiva também não explica porque uma empresa que possui como objeto social serviços de carga e descarga de produtos agrícolas possui empregados nas funções de OPERADOR DE CALDEIRA, AJUDANTE DE SECADOR ou AUXILIAR DE LABORATÓRIO.

Em resumo, a natureza dos serviços descritos não só se mostra incompatível com os objetos das empresas interpostas, como se afeiçoam necessárias às atividades da própria impugnante.

A Recorrente, em seu favor, alegou que as atividades efetivamente realizadas pela empresa não foram as descritas em seu objeto social e apresentou, para comprovar, balancetes que indicariam que as fontes de suas receitas eram a comercialização e industrialização de produtos agrícolas.

O fato de, no período, as receitas se concentrarem apenas em parte das atividades da Recorrente, ao meu ver, dá mais substância à tese da simulação. Ora, se a empresa transferiu atividades de seu objeto social para as empresas decorrentes, permanecendo apenas com algumas delas, não haveria mesmo de ter qualquer receita contabilizada oriunda das atividades transferidas. Demonstra, na verdade, que parte de suas atividades finalísticas, porquanto compunham o seu objeto social, foram indevidamente terceirizadas, notadamente as que demandavam grande quantidade de mão-de-obra. Esta é, na essência, a tese advogada pela Autoridade Lançadora e pelo acórdão *a quo*.

2.1.10 Dos benefícios pagos aos empregados da Sperafico

Consta do Relatório Fiscal (e-fl. 523 do Processo nº 10935.004176/2010-23):

*Foi constatado que a **SPERAFICO** mantém uma certa conduta com relação a benefícios para empregados, concedendo-lhes algumas formas de benefícios que se traduzem em facilidades na aquisição de gêneros alimentícios, medicamentos e gás no comércio da cidade de Toledo - PR. Idêntica situação ocorre nas empresas "prestadoras de serviços", seguindo o mesmo procedimento.*

*Foi constatado também que a **SPERAFICO** funciona como intermediária na aquisição de plano de saúde UNIMED para seus empregados. Assim, desconta nas respectivas folhas de pagamento valores relativos a UNIMED. O mesmo ocorre nas "prestadoras de serviços", seguindo o mesmo procedimento.*

Tais fatos evidenciam que se trata de uma única administração de pessoal.

Conforme o Fisco apurou, os empregados registrados nas empresas decorrentes usufruíam dos mesmo benefícios e do plano de saúde oferecidos aos empregados da Sperafico, o que mais uma vez caracteriza que o patrão, de fato, era esta empresa.

2.1.11 Do preenchimento das notas fiscais de prestação de serviços

Conforme o Relatório Fiscal (e-fls. 523, 524, 702, 703 e 704 do Processo nº 10935.004176/2010-23), foi identificado que muito as notas fiscais de prestação de serviços das diversas empresas decorrentes eram preenchidas sempre com a mesma caligrafia. Conclui o Relatório Fiscal, neste ponto:

Este elemento evidencia que não existiam empresas distintas, mas uma única empresa, que se utilizou do expediente de emissão de notas fiscais de prestação de serviços por supostas empresas "prestadoras de serviços" para justificar a alocação de mão-de-obra fora de sua folha de pagamento.

De fato, verificando as notas constantes dos autos (e-fls. 4492 a 4710 do Processo nº 10935.004176/2010-23) facilmente se constata, sem necessidade de profundos conhecimentos grafotécnicos, que as notas das diferentes empresas foram escritas com a mesma caligrafia. Este é um importante indício de que, na verdade, os blocos de notas estavam ali, à disposição da mesma pessoa, para preencher os documentos de acordo com a necessidade. É um expediente comum em casos de empresas de fachada ou empresas-fantasma pois, obviamente, essas empresas não possuem setor de faturamento com faturistas para emissão das próprias notas fiscais, sendo isto uma atribuição da empresa oculta.

2.1.12 Do ativo imobilizado

Os Auditores-Fiscais constataram que todo o ativo imobilizado utilizado na prestação dos serviços pertencia à Sperafico, e não às empresas prestadoras (e-fl. 524 do Processo nº 10935.004176/2010-23):

*A **SPERAFICO** era e é a única detentora dos meios de produção utilizados no processo produtivo e no desenvolvimento dos diversos serviços que em seus estabelecimentos foram/são realizados.*

Assim, não é difícil perceber que as "empresas" que realizavam serviços de transportes não possuíam sequer um veículo no seu ativo permanente; as que realizavam atividades de carga e descarga não possuíam equipamentos para tal, como por exemplo carregadeiras, empilhadeiras, veículos, etc; as diversas "empresas" não tiveram/têm sede nem estrutura administrativa mínima.

Este elemento evidencia que não existiam empresas distintas, mas uma única empresa, que se utilizou do expediente de criar empresas "prestadoras de serviços" para justificar a alocação de mão-de-obra fora de sua folha de pagamento, sem o cuidado sequer de lhe fornecer meios próprios de operar.

Ora, se as empresas decorrentes não tinham qualquer bem de produção e nem há registro de que os obtinha por intermédio de algum tipo de arrendamento, não haveria como se constituírem em legítimas empresas sem os meios para a realização de seus objetos sociais.

2.1.13 Das receitas e despesas das empresas decorrentes

A investigação fiscal constatou que toda a receita das empresas decorrentes provinha exclusivamente da Sperafico ou de outra empresa do grupo (e-fl. 524 do Processo nº 10935.004176/2010-23):

*As empresas "prestadoras de serviços" não possuíam outra fonte de receita que não a própria **SPERAFICO** ou alguma empresa do GRUPO, conforme evidenciam em suas respectivas escriturações. Não existiam por si só, mas apenas e em função da **SPERAFICO**, que lhes deu a "suposta" existência.*

Ademais, suas receitas escrituradas eram apenas para cobrir despesas de pessoal, conforme fica evidenciado em itens adiante, por empresa. Nalguns (sic) casos, não havia receitas nem para cobrir tais despesas.

O fato de as receitas das empresas decorrentes virem exclusivamente da Sperafico não seria, isoladamente, um elemento determinante para se concluir pela interposição. Porém, diante do contexto, soma-se aos demais indícios que demonstrar ser a Sperafico a real prestadora dos serviços, utilizando-se de empresas de fachada.

2.1.14 Das despesas das empresas decorrentes

A Fiscalização também constatou que as empresas não tinham despesas operacionais (e-fls. 524 e 525 do Processo nº 10935.004176/2010-23):

Em se tratando de despesas, a situação apurada revela que as empresas não realizavam, apesar de comuns a qualquer organização empresarial, despesas com água, luz, telefone, aluguel, material de consumo, material de escritório, móveis, equipamentos.

Outro fato constatado, foi o expediente utilizado nas escriturações das diversas "prestadoras de serviços" de lançar valores em contas como DUPLICATAS A RECEBER e ADIANTAMENTO DE CLIENTES, que na verdade significavam valores de pagamentos que a SPERAFICO fazia para elas, ou seja, a SPERAFICO pagava diretamente as despesas e os valores eram apropriados como redutores de duplicatas a receber ou como adiantamento de clientes. Tais fatos serão demonstrados por empresa, em itens adiante.

Este elemento evidencia que não existiam empresas distintas, mas uma única empresa, que se utilizou do expediente de criar empresas "prestadoras de serviços" para justificar a alocação de mão-de-obra fora de sua folha de pagamento, sem o cuidado sequer de lhe fornecer meios próprios de operar.

No meu entender, este é um elemento que prova a inexistência de fato das empresas decorrentes. É possível que haja uma empresa sem ativos, ou sem receitas, até mesmo sem diretores, mas não possível uma empresa sem despesas operacionais. A característica essencial de qualquer atividade empresarial é a transformação de algo em produto ou serviço colocado no mercado, nesse processo de transformação surge, inexoravelmente, as despesas e, quase sempre, os custos diretos e indiretos.

No caso, as despesas aconteciam, mas não eram registradas como tal, eram registradas como deduções dos valores a receber da Sperafico, ou seja, quem arcava com o ônus das despesas era a própria Sperafico.

2.1.15 Das reclamações trabalhistas

Os agentes do Fisco se fundamentaram, também, na ações trabalhistas em que empregados da empresas decorrentes pleitearam o vínculo com a Sperafico (e-fls. 703 a 712 do Processo nº 10935.004176/2010-23). Foram declinadas várias petições iniciais em que os reclamantes atestaram trabalharem para a Sperafico, inclusive sob subordinação. Em alguns casos, foram encontradas anotações determinando que o pagamento decorrente das ações trabalhistas fosse efetuado pelo setor de RH da Sperafico.

2.1.16 Das apólices de seguro de vida

No Relatório Fiscal consta (e-fl. 713 do Processo nº 10935.004176/2010-23):

Foi constatado na análise de documentos referente a seguros de vida de empregados de diversas empresas das prestadoras de serviços à SPERAFICO, que na contratação de seguros de vida, as mesmas figuram nas apólices como subestipulantes, sendo a estipulante a SPERAFICO (cópias de docs. de seguro às fls. 4721/4753). Mais uma evidência do vínculo com a SPERAFICO. Há caso em que figura como estipulante outra empresa do grupo SPERAFICO, a Clean Farm do Brasil Ltda.

Entendeu, o Fisco, que o fato de a estipulante ser a a Sperafico (com e exceção do contrato envolvendo a WSul, cuja estipulante era a Clean Farm) representaria mais um indício de que as empresas decorrentes eram, de fato, a *longa manus* da Sperafico.

2.1.17 Da simulação

Os Auditores-Fiscais entenderam que, diante das provas e indícios identificados, estavam diante de uma simulação. Assim asseveraram em seu Relatório Fiscal (e-fl. 714 do Processo nº 10935.004176/2010-23):

Restou demonstrado que o desmembramento da organização empresarial em outras supostas sociedades empresariais consiste em estratégia de planejamento que caracteriza a evasão fiscal, pois busca usufruir indevidamente do tratamento tributário simplificado e favorecido instituído pela Lei nº 9.317/96 (Lei do SIMPLES).

*A simulação (criação de realidades inexistentes) utilizada, consubstanciada na constituição ou aquisição de empresas para serem, na aparência, distintas da empresa "mãe", retira toda a validade dos atos por ela viciados, devendo prevalecer a real situação fática, com base no princípio da verdade material. E, em decorrência desse princípio, tem-se como inexistente, para fins previdenciários, a contratação irregular de trabalhadores feita pelas empresas "prestadoras de serviços". Na realidade, a real e verdadeira contratação de empregados se deu para beneficiar a empresa **SPERAFICO**, que se beneficiou diretamente dos trabalhos executados pelos trabalhadores então contatados.*

Conclui, o Fisco, que teria havido simulação da Recorrente, mediante a criação de empresas optantes pelo Simples para, por intermédio delas, fazer uso da mão-de-obra necessária às suas atividades, evadindo-se dos compromissos previdenciários (e-fl. 514 e 515 do Processo nº 10935.004176/2010-23):

*Ficou constatado que esta empresa caracteriza-se como líder de um grupo empresarial, conhecido por **SPERAFICO**. A SPERAFICO AGROINDUSTRIAL LTDA, segundo se apurou, utilizou-se do mecanismo da simulação, expediente este que consistiu na criação de diversas outras empresas que têm existência ou são criadas para lhe prestarem serviços, serviços estes que consistem atividades operacionais da própria **SPERAFICO**, haja vista a amplitude de seu objeto social, o que se verá demonstrado neste relatório.*

Ficou evidente, após as análises realizadas nas diversas empresas, neste relatório identificadas, o propósito de se criarem empresas para obtenção indevida do benefício da opção pelo Simples. Tais fatos evidenciam a prática da evasão fiscal, relativamente às contribuições previdenciárias, mediante o citado procedimento da simulação.

A tese apresentada pelas Autoridades Lançadoras é a da ocorrência se simulação, ou seja, a vontade declarada (o que consta dos documentos formais) não corresponde à vontade real (a obtenção dos serviços dos trabalhadores com menor custo tributário, usufruindo de um regime fiscal favorecido).

A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, esclarece

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

É importante destacar que a comprovação de interposição de pessoas, do uso de empresas de fachada e da simulação dificilmente se dá com elementos documentais contundentes, pois a característica essencial desse tipo de conduta é a criação de uma situação aparente, formalmente amparada em documentos, para ocultar uma situação real. Portanto, para se desvendar o fato simulado, é necessário olhar por trás do fato simulador. Assim, a formalidade documental deve ser afastada quando presentes elementos circunstanciais que a contradizem.

Ao contrário do que a recorrente sustentou no seu apelo, não se trata de desconconsideração das pessoas jurídicas. Trata-se da correta identificação do sujeito passivo da relação tributária. Os Fiscais não desconstituíram as empresas decorrentes, elas estavam lá, constituídas formalmente e praticando atos e fatos com efeitos no mundo jurídico. Mas os vínculos de trabalho, estes sim, foram desconconsiderados para que o verdadeiro empregador, a Sperafico, pudesse surgir na relação tributária.

Como bem estatuiu BOZZA¹:

A prova da simulação é normalmente uma prova por presunção relativa, isto é, indireta, por inferência, baseada em indícios que são colhidos no contexto no qual o ato ou negócio foi executado.

Conforme esclarecido pelo conselheiro Marcos Neder, no voto proferido no Ac. CSRF/01-06015, de 14 de outubro de 2008, "a prova por presunção pode assegurar ao julgador a certeza necessária para proferir sua decisão, desde que fundada num conjunto de indícios graves, precisos e convergentes. Esses fatos circunstanciais considerados isoladamente podem não alcançar a certeza, mas, ao serem examinados em conjunto, podem levar a uma comprovação confiável da ocorrência do fato jurídico tributário".

Entendo que, diante da constelação de indícios, todos convergentes, que apontam para a Sperafico como a real contratante dos trabalhadores, a simulação resta comprovada. Na verdade, os elementos dos autos são absolutamente contundentes, quando vistos em seu conjunto.

Os fatos constatados podem assim ser resumidos: a Sperafico detinha pleno controle das empresas decorrentes, os empregados trabalhavam nas dependências dela e sob suas ordens, as empresas decorrentes não possuíam finalidade econômica real, todas elas eram optantes pelo Simples e, quando a vantagem fiscal acabou em razão de mudança legislativa, os empregados foram transferidos para a Sperafico, revelando o verdadeiro propósito do arranjo empresarial, qual seja, manter os empregados em empresas optantes pelo Simples e, por conseguinte, evadir-se dos encargos previdenciários.

¹ BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. Série Doutrina Tributária, vol. XV. São Paulo: Quartier Lantin, 2015, p. 233.

A seu favor, a Recorrente sustenta que a terceirização de suas atividades encontra amparo legal e que as teria promovido para proporcionar melhor gerenciamento administrativo das atividades-meio. De fato, a terceirização está prevista no ordenamento, mas existem claros critérios, como a vedação à transferência de atividades finalísticas e a vedação à pessoalidade e subordinação diretas.

Ao observar as provas dos autos, o que mais se vê é a participação ativa da Sperafigo na gestão de RH dos empregados registrados nas empresas decorrentes (que sequer possuíam estrutura administrativa). Atividades como controle de ponto, pagamento e outras providências de pessoal eram exercidas diretamente pela Sperafigo. Além disso, os trabalhadores atuavam nas dependências dessa empresa em distintas cidades, executando as atividades-fim da Sperafigo. O gerenciamento administrativo das atividades, que foi a alegada causa das terceirizações, permaneceu com a Sperafigo. Como não admitir o vínculo direto?

Vale, aqui, lembrar, mais uma vez, a lição de BOZZA²:

Na interposição real, não simulada, a interposta pessoa dá lugar ao intermediário. Estabelece-se, assim, um vínculo negocial efetivo, de um lado, entre o interpoente e o intermediário e, de outro lado, entre o intermediário e o terceiro contraente. O intermediário que realmente participa do contrato estabelece em seu nome a relação jurídica e torna-se titular de direito e obrigações, ainda que ostente um vínculo obrigacional com o interpoente, resultando em uma combinação de atos jurídicos. Essa é a razão pela qual o intermediário não pode ser considerado interposta pessoa simulada.

Isso já não ocorre na interposição fictícia ou simulada, pois existe apenas uma relação jurídica direta entre o interpoente e o terceiro contraente. A interposta pessoa não participa verdadeiramente do negócio, nem se beneficia de qualquer vantagem patrimonial. Apenas finge que faz, emprestando seu nome para ser apostado no documento. A sua eventual participação apenas será feita para dar verossimilhança ao engano.

Resta claro que os contratos de trabalho ligavam diretamente os trabalhadores à Sperafigo. Percebe-se a simulação, também, ao se analisar as relações contratuais entre a Sperafigo e as empresas decorrentes. Não havia, ali, um motivo econômico, ou um propósito negocial. Aquelas empresas não geraram lucro, não tinham ativos, não tinham nem os equipamentos elementares para a prestação dos serviços para os quais teriam sido contratadas.

Nos contratos juntados pela Recorrente (e-fls. 6522 a 6552 do Processo nº 10935.004176/2010-23) observa-se que as cláusulas eram praticamente idênticas, até os erros de Português eram os mesmos, independentemente do objeto contratado. Aliás, em todos os contratos se verifica a mesma cláusula 5ª (com exceção da empresa LDI Transportes, em que o texto está na cláusula 6ª) que deixa claro que o papel das empresas decorrentes era fornecer mão-de-obra à Sperafigo, que arcaria com todo o material e equipamento necessário aos serviços:

A CONTRATADA obriga-se a fornecer toda a mão-de-obra necessária para a execução dos trabalhos contratados, assim como a administração, o pagamento das verbas remuneratórias

² BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. Série Doutrina Tributária, vol. XV. São Paulo: Quartier Lantin, 2015, p. 238.

e encargos sociais e a CONTRATANTE obriga-se a entregar todos os materiais, insumos, veículos de transporte, máquinas e equipamentos necessários para a prestação de serviços objeto deste contrato.

Na verdade, os contratos entre Speraifico e empresas decorrentes não eram verdadeiros, mas apenas simulacros. As empresas nem possuíam estrutura física e ativos para fornecerem os serviços, apenas serviram de meio para registrar os empregados livrando a Speraifico dos ônus previdenciários.

Ainda segundo BOZZA³

A ausência de propósito negocial também surge diante da impossibilidade material de realização da atividade empresarial, como ficou decidido no Ac. 303-32460, de 19 de outubro de 2005 (Caso CDR), em face da inexistência de móveis ou maquinários adequados para o empreendimento. O Ac. 101-95208, de 19 de outubro de 2005 (Caso CDR), considerou artificial a constituição de empresas entre pessoas ligadas para se beneficiar de regime de tributação favorecido, mas que não possuía meios materiais para a prestação de serviços. (Grifo do original.)

Assim como consignado no relatório fiscal e no acórdão recorrido, eu também enxergo claramente o emprego do artifício usado para ocultar a verdadeira relação trabalhista entre a Speraifico e os empregados registrados nas empresas decorrentes.

2.1.18 Conclusão quanto à legitimidade passiva da Speraifico

No início deste tópico, foi colocada a seguinte questão: se houve lançamento reflexo nas empresas desconsideradas, como poderia ser a Recorrente o sujeito passivo da obrigação principal?

Quanto ao lançamento das multas sobre descumprimento de obrigações acessórias nas empresas decorrentes, a matéria não faz parte destes autos. Cabe, aqui, analisar se a Recorrente é o sujeito passivo das exações que constam deste processo, que derivaram de do pagamento a empregados. Ora, a resposta à questão central requer conhecer quem, de fato, mantinha a relação de emprego com os segurados empregados.

O acórdão recorrido estatuiu:

Ocorre que cabe ao fisco identificar se a conduta da notificada em conjunto com as empresas supracitadas desponha no caso em exame como planejamento tributário, assim entendida a medida adotada pela empresa, entre as várias alternativas não vedadas em lei, que resulte na diminuição de custos, inclusive os tributários. Todavia, de pronto essa possibilidade é rechaçada tendo em vista o vasto material probatório produzido pela autoridade lançadora, com a clara demonstração da ocorrência de evasão fiscal utilizando-se de procedimento que buscou a ocultação do verdadeiro ato realizado.

³ Idem ibidem, p. 244.

No caso, entendo que os elementos contidos nos autos são bastante persuasivos em retratar a ocorrência de simulacro empregado pela empresa, objetivando se esquivar de suas obrigações previdenciárias.

Corroboro o que consta do acórdão recorrido, que reafirmou a tese de simulação e considerou a Recorrente a verdadeira contratante dos trabalhadores e, portanto, ela é parte legítima para figurar no pólo passivo da relação tributária.

Observe-se que os indícios e provas indicados nos itens 2.1.1 a 2.1.15 talvez fossem, se analisados isoladamente, insuficientes para sustentar a tese de que teria havido simulação. Porém, tomando em conta o conjunto de elementos, não há como se esquivar que a Sperafico era a verdadeira empregadora, pois:

a) havia subordinação, porquanto os empregados trabalhavam nas dependências da Sperafico, que lhes controlava os registros de ponto, em atividades atinentes ao seu objeto social, com cargos compatíveis com a estrutura organizacional da empresa e, inclusive, fazendo jus aos mesmos benefícios que os empregados registrados na própria Sperafico;

b) o trabalho era habitual e contínuo, como bem descreveu o acórdão a quo:

Mesmo a partir do dia seguinte à transferência dos empregados das empresas prestadoras (conforme relato supra), jamais houve qualquer interrupção na prestação de serviços à SPERAFICO, inclusive com a continuidade no mesmo cargo, restando, portanto, também configurado o caráter da não eventualidade;

c) os recursos para pagamento dos salários aos empregados provieram sempre da Sperafico, o que evidencia a onerosidade da relação de trabalho;

d) os empregados registrados nas empresas decorrentes exerciam funções próprias da Sperafico mesmo quando eram transferidos entre aquelas empresas ou daquelas para a Sperafico, caracterizando a pessoalidade.

Não restam dúvidas, por todo o que foi evidenciado, que a Sperafico possuía relação pessoal e direta com as situações que constituíram os fatos geradores das contribuições sociais, revestindo-se, pois, da condição de sujeito passivo, na qualidade de contribuinte. nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso I do CTN.

Rejeito, pois, a preliminar de erro de ilegitimidade passiva e concluo pela ocorrência de simulação para ocultar os fatos geradores tributários.

2.2 DA CONEXÃO E DA CONTINÊNCIA ENTRE PROCESSOS

Embora esta matéria não componha a lide, a Recorrente solicita que *sejam consideradas, no julgamento administrativo, a conexão e continência com as referidas autuações seja declarada a conexão e continência* entre estes autos e os autos de infração nºs 37.212.503-4, 37.212.504-2 e 37.212.518-2 (e-fl. 6384 do Processo nº 10935.004176/2010-23). Solicita, também, que o julgamento dos processos se inicie pelos presentes autos do Processo nº 10935.004176/2010-23 para que a decisão repercuta nos demais, *face à conexão e continência* (e-fl. 6385 do Processo nº 10935.004176/2010-23).

A esse respeito, registre-se que os processos resultantes da mesma ação fiscal foram distribuídos para o mesmo relator, de modo a, quando possível e necessário, presentes as iguais situações de fato e de direito e mesmos elementos de prova, proceder-se a conclusões convergentes.

Também solicita, a Recorrente, que se considere a conexão e continência entre estes autos e autos com os autos de infração lavrados em desfavor das empresas decorrentes (autos de infração 37.289.637-5, 37.289.633-2, 37.289.648-0, 37.289.638-3, 37.289.639-1, 37.289.646-4, 37.289.647-2, 37.289.642-1, 37.289.644-8, 37.289.643-0, 37.289.641-3, 37.289.640-5, 37.289.636-7, 37.289.645-6, 37.289.634-0 e 37.289.635-9), considerando, no seu entender (e-fl. 6386 do Processo nº 10935.004176/2010-23):

(...) a incompatibilidade de assunção da obrigação tributária principal pela Impugnante e, relativamente aos memos (sic) tributos, as penalidades pecuniárias por descumprimento de obrigações acessórias às "pessoas jurídicas desconsideradas"

Não vejo possibilidade de atender ao apelo.

Primeiramente, destaca-se que o art. 31 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972⁴, delimita as decisões aos autos de infração que componham o processo, não sendo possível que se estenda o julgamento a outros processos, de outros contribuintes, ainda que, como alegado, possa haver conexão entre os fatos. Admite-se, para efeito de convencimento do julgador, que os fatos e provas decorrentes de uma mesma ação fiscal, mas que foram dispersos em distintos processos do mesmo contribuinte, possam ser analisados em conjunto, mas sempre resultando em distinta decisão em cada processo. A análise de processos que provieram de outras ações fiscais, perpetradas em outros contribuintes, implicaria no julgamento conjunto de todos os fatos, o que não está previsto no regulamento processual administrativo.

Ainda, a Recorrente não provou, nos autos, que haja conexão entre as matérias, apenas alegou que eventual decisão aqui proferida teria reflexos naqueles processos. Nada impediria que a Recorrente buscasse naqueles autos de infração os elementos que entendesse úteis à sua defesa, que aqui poderiam ser apreciados para efeito de decidir a presente controvérsia.

Ademais, como descrito no item anterior, não houve desconstituição de pessoa jurídica, como afirmou a Recorrente, e, portanto, caberia àquelas empresas apresentarem tempestivamente suas inconformidades, que constituiriam litígio administrativo próprio.

Por fim, as normas do processo civil têm aplicação apenas subsidiária e não podem ser invocadas no caso, quanto à conexão, pois o rito processual administrativo, notadamente o inc. I do § 1º do art. 6º do Regimento Interno do Carf (Ricarf)⁵, já estabelece o

⁴ Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

⁵ Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

instituto no âmbito do tribunal administrativo. Quanto à continência, também não se aplica, por não haver identidade entre as partes.

Indefiro, pois os pedidos de conexão e de continência.

2.3 DA COMPETÊNCIA PARA O LANÇAMENTO

A Recorrente alegou que os Auditores-Fiscais da Receita Federal ao estabelecerem vínculos empregatícios de forma irrestrita, teriam desconsiderado a personalidade jurídica da empresas decorrentes e a aplicado o art. 116, parágrafo único, do CTN (norma antielisiva geral). Desta forma, teriam extrapolado suas competências previstas na Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, e na Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, avançando sobre competências próprias da Fiscalização do Trabalho e da Justiça do Trabalho.

A Recorrente se equivoca. Não houve desconsideração de pessoa jurídica, o que ocorreu foi a correta identificação do sujeito passivo e dos fatos geradores, como determina o artigo 142 do CTN⁶, sendo o lançamento uma decorrência da imposição legal.

Presente a simulação, autorizado estará o lançamento de ofício, como estabelece o inciso VI do art. 149 do CTN⁷. E a competência para a constituição de créditos tributários de contribuições previdenciárias está claramente disposta na alínea *a* do inc. I do art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002⁸. Destaco trecho do voto condutor do Acórdão nº 2402-004.380, do Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, que adoto como razão de decidir:

Insta mencionar ainda que, ao considerar o real sujeito passivo da relação tributária, o Fisco não está aplicando a regra prevista no art. 116 do CTN nem está realizando a desconsideração de pessoa jurídica prevista no art. 50 do Código Civil já que a sua ação não está voltada para fins relacionados exclusivamente ao direito civil, mas sim ao cumprimento fiel e irrestrito da legislação previdenciária e tributária, e encontra respaldo legal nesses artigos 142 e 149, inciso VII, do CTN.

Portanto, no presente caso o Fisco não excedeu de suas competências ao efetuar o lançamento, tampouco adentrou em atribuições alheias, senão ficou adstrito ao encargo de laçar as contribuições previdenciárias.

Destaque-se que consta, nos Fundamentos Legais do Débito (e-fl. 155), toda a legislação que ampara a competência das Autoridades Fiscais no presente caso.

Rejeito, pois, a preliminar de incompetência das Autoridades Lançadoras.

⁶ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁷ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

.....
VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

⁸ Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

2.4 DA IMPARCIALIDADE DOS JULGADORES *A QUO*

No recurso voluntário, a Recorrente alegou a falta de isenção dos julgadores da primeira instância administrativa, porquanto não vincularam os fundamentos jurídicos às provas dos autos.

Não assiste razão à Recorrente. O acórdão *a quo* foi diligente ao fartamente vincular suas conclusões, especialmente no que se refere à existência de simulação e do vínculo empregatício, aos elementos dos autos, inclusive indicando as respectivas folhas e fazendo citações ilustrativas. Ainda que, expressamente, o acórdão recorrido não houvesse feito a vinculação, não se trataria, no dizer da Recorrente, *de falta de isenção de "animus"* dos julgadores preliminares e nem de razão para a anulação da decisão, pois que a autoridade julgadora é livre para formar sua convicção diante de sua interpretação das provas⁹.

3 Da questão prejudicial à análise do mérito

3.1 DA DECADÊNCIA

A Recorrente alegou que, ao caso, deveria ser aplicado o art. 150, § 4º do CTN e não o artigo 173, inciso I, pois não houve fraude, dolo ou simulação. Alegou que tudo o que fez foi utilizar-se legalmente de terceirização de serviços de suas atividades-meio, em consonância com a Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho (TST)¹⁰.

Não é o que se observa nos autos. Segundo a Súmula nº 331 do TST, o vínculo empregatício não se forma quando a contratação se dá em atividades-meio e inexistir a personalidade e a subordinação direta. O que se vê no processo é que as atividades exercidas pelos profissionais registrados nas empresas decorrentes eram atividades finalísticas da Sperfico (item 2.1.2 deste voto); ademais, ficaram evidenciadas a personalidade e a subordinação (item 2.1.18 deste voto).

A conclusão geral a que se chega é a de que houve simulação. Assim, não há como aplicar a regra decadencial contida no § 4º do art. 150 do CTN¹¹. Filio-me ao entendimento manifestado pelo STJ (AgRg no Recurso Especial nº 1.044.953/SP) segundo o qual, aplicando-se o disposto no parágrafo único do art. 173¹² do Estatuto Tributário, o prazo

⁹ Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

¹⁰ III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a personalidade e a subordinação direta.

¹¹ Art. 150.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

¹² Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

quinquenal se conta da data em que se iniciou a constituição do crédito tributário que, no caso, é 02/03/2009 (e-fl. 742). Tendo em conta que o lançamento se aperfeiçoou em 29/07/2010 (e-fl. 6312) não há qualquer período alcançado pela decadência.

Ainda que se aplicasse o inc. I do art. 173 do CTN, tendo em conta que o lançamento refere-se às competências a partir de 01/2005, também nenhum período estaria decaído.

4 Do mérito

4.1 QUANTO AOS AO PAGAMENTO A EMPREGADOS

O argumento fundamental da Recorrente em sua impugnação, reafirmado no recurso voluntário, é que teria sido aplicada a norma antielisiva geral para descon sideração das pessoas jurídicas aqui genericamente referidas por empresas decorrentes. Também pousou sua contestação na afirmação de que a simulação não restaria provada, contestando cada um dos indícios para, então, afirmar que não constituiriam prova da simulação. Por fim, sustentou a regularidade da terceirização de serviços.

Porém, entendo que não foi o que ocorreu. Como explicado nos tópicos anteriores, não houve descon sideração de pessoa jurídica, de negócio jurídico e nem aplicação de norma antielisiva. O que aconteceu foi a identificação do verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, oculto por detrás de empresas criadas por pessoas relacionadas para, apenas e tão-somente, transferir a elas as atividades que demandavam mão-de-obra e, assim, usufruir indevidamente da tributação favorecida proporcionada pelo Simples, com prejuízo à previdência social.

Ao contrário do que afirmou a Recorrente, há provas e elementos de convicção a sustentar a tese da simulação, descritos nos tópicos 2.1.1.a 2.1.17 deste voto e muito minuciosamente enumerados no Relatório Fiscal.

Observe-se que a Recorrente não contestou o fato de que os empregados registrados nas empresas decorrentes lhes prestavam serviços. Também não contestou que as empresas tinham por sócios pessoas com vínculos familiares ou empregatícios com a Sperfico (embora tenha sustentado que careceria provas materiais de que tais pessoas estariam a atuar como *laranja*).

Como já exposto, não existe prova material contundente, direta, da simulação acontecida. Não se registraria em nenhum documento o arranjo engendrado (criação de empresas em nome de pessoas relacionadas para apenas proporcionar à Recorrente uma vantagem tributária nos encargos previdenciários), de modo a comprovar que esse era mesmo o propósito. E, como já esclarecido, também não se pode tomar cada um dos indícios identificados como prova absoluta e suficiente. O que se tem, e em abundância, são indícios convergentes que demonstram, ao meu ver sem sombra de dúvidas, a simulação. E indícios, quando numerosos e convergentes, se constituem prova indireta apta a convencer o julgador.

A Recorrente não se conformou com a consideração, na ação fiscal, de todos os empregados das empresas decorrentes como sendo a ela vinculados. Alegou que alguns talvez não exercessem atividades em seu proveito. Entendo diferente. Assumindo a tese da simulação, todas as relações empregatícias nas empresas simuladas não seriam mais do que parte da estrutura forjada para proporcionar e economia tributária indevida. Assim, mesmo um auxiliar de escritório que cuidasse da burocracia de uma das empresas decorrentes estaria, ao cabo, também a serviço da Recorrente. Por isso, entendo que não há como distinguir, dos

quadros de pessoal, aqueles que atuariam diretamente para a Recorrente; no final, todos estavam a seu serviço, fosse um técnico de laboratório, um motorista de caminhões, um porteiro, um auxiliar de escritório, um vigia, um diretor ou um mecânico.

Afirmou, a Recorrente, que os seus registros contábeis e das empresas decorrentes estavam corretos. Ora, uma das características da simulação é que as formalidades em geral (contratos, registros contábeis e documentação) estejam de acordo com o que se pretende simular. O fato de a contabilidade ser escoreita, como afirma a Recorrente, não elide a simulação. O argumento da Recorrente, ao meu ver, não lhe socorre.

Em outro ponto, a Recorrente disse que as empresas decorrentes teriam sido consideradas inexistentes pelo Fisco e, mesmo assim, teriam sido autuadas. Não há nisso qualquer irregularidade, porquanto, ao contrário do que afirmou a Recorrente, o Fisco não desconsiderou as pessoas jurídicas, apenas atribuiu à Recorrente os vínculos de trabalho para efeito de incidência da contribuição previdenciária. As empresas decorrentes continuam sendo sujeito de direitos e obrigações no mundo jurídico.

Alegou, a Recorrente, que o lançamento carecia de fundamentação legal precisa, porquanto utilizou-se de artigos da CLT, imprestáveis para efeito de atribuir responsabilidade tributária. Não foi isso que aconteceu, a utilização subsidiária de normas trabalhistas ocorreu apenas para caracterizar as relações de trabalho, e não as suas decorrências previdenciárias. O lançamento, no que se refere às contribuições previdenciárias, está corretamente fundamentado (e-fls. 155 a 157) em normas de natureza tributária.

Sobre a incidência de Selic, a Recorrente entendeu serem incabíveis os juros calculados com base naquela taxa, pois ela teria natureza remuneratória e não moratória. Os juros são encargos estabelecidos no § 1º do art. 161 do CTN¹³ e no § 3º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996¹⁴. Não cabe ao julgador administrativo substituir o papel do legislador para suprimir, aumentar ou modificar a forma de cálculo dos juros.

4.2 DO APROVEITAMENTO DOS PAGAMENTOS AO SIMPLES E DO PEDIDO DE PERÍCIA

A recorrente solicitou, por derradeiro, que, no insucesso de seu apelo, fossem compensadas, das contribuições previdenciárias lançadas, as contribuições pagas pelas empresas decorrentes a título de Simples e de previdência retida dos empregados (e-fls. 6320 e 6321 do Processo nº 10935.004176/2010-23).

¹³ Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

¹⁴ Art. 61 Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Preliminarmente, destaque-se que não cabe ao julgador administrativo a homologação ou autorização de compensação de tributos, sendo certo que o procedimento administrativo para esse fim está regulado na legislação tributária. A exceção ocorre quando a matéria está ligada à lide, ou seja, quando a compensação é o próprio objeto da controvérsia ou quando valores a compensar deveriam compor o cálculo dos valores lançados.

No presente caso, em relação aos pagamentos ao Simples, entendo que a matéria não cabe na lide, pois trata-se de outro regime tributário e eventuais indébitos devem ser objeto de requerimento à autoridade preparadora, nos termos da legislação própria, que analisará a existência de alegados créditos tendo em conta os fatos geradores de todos os tributos recolhidos em conjunto.

Ademais, a compensação de diferentes espécies tributárias não se aplica às contribuições previdenciárias, para as quais o disciplinamento, quanto a compensações, continua a ser o art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991¹⁵, segundo o qual a compensação de débito das contribuições previdenciárias somente pode se dar com créditos de pagamentos ou recolhimentos indevidos ou a maior dessas mesmas contribuições, não sendo possível a utilização de créditos dos recolhimentos ao Simples. Por esta razão, indefiro o pedido de perícia para levantamento dos valores a compensar que estariam contidos nos recolhimentos ao Simples.

Em relação, entretanto às contribuições recolhidas pelas empresas decorrentes, cujas GPS foram juntadas (e-fls. 6692 a 6868 do Processo nº 10935.004176/2010-23), os titulares dos prováveis direitos creditórios são as empresas que efetuaram os pagamentos e não a Recorrente. Não houve desconstituição das pessoas jurídicas, que permanecem titulares de direitos e obrigações. Não vejo óbice para que tais empresas pleiteiem, na via própria, a restituição dos valores com base nos argumentos deste voto, mas não é possível utilizar-se do julgamento para substituir a autoridade tributária, sobretudo quando os créditos sequer pertencem à reclamante. A propósito, não há razão para deferimento de perícia para levantamento de tais valores porque já estão nos autos e são do pleno conhecimento da Recorrente, que inclusive juntos os comprovantes.

5 Conclusões

Por todo o exposto, voto por não conhecer do recurso nas questões relativas à exigência de garantias e ao pagamento a cooperativas de trabalho e por rejeitar as preliminares de ilegitimidade passiva, conexão ou continência entre processos de distintos sujeitos passivos, incompetência das autoridades lançadoras e falta de isenção dos julgadores *a quo*. Voto também por negar o pedido de perícia. No mérito, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator

¹⁵ Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Tabela 1 - Atividades

Empresa	Objeto Social	Atividade Preponderante (CNAE)
Sperafico	(...) a exploração no ramo de serviços de transportes rodoviários nacionais e internacionais de cargas, produção, beneficiamento e comércio de sementes selecionadas, Indústria e comércio de cereais e seus derivados, comercialização de pneus, peças, máquinas e equipamentos, comércio de corretivos, defensivos agrícolas , água mineral, produtos alimentícios, indústria e comércio de fertilizantes químicos e fertilizantes organo-minerais, indústria de óleo de soja, armazenamento de cereais, representações comerciais, prestação de serviços fitossanitários, importação e exportação de produtos objeto do ramo social.	1041-4-00 Fabricação de óleos vegetais em bruto, exceto óleo de milho 1062-7-00 Moagem de trigo e fabricação de derivados 1066-0-00 Fabricação de alimentos para animais 4622-2-00 Comércio atacadista de soja 4623-1-08 Comércio atacadista de matérias-primas agrícolas com atividade de fracionamento e acondicionamento associada 4623-1-09 Comércio atacadista de alimentos para animais 4623-1-99 Comércio atacadista de matérias-primas agrícolas não especificadas anteriormente 4632-0-01 Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados 4930-2-02 Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional
KL	De 23/03/2004 em diante: serviços de consertos e substituição de peças de caminhões, ônibus e outros veículos pesados, e comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores.	4530-7-03 Comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores
LDI	Serviço de transporte rodoviário de cargas e afins.	4930-2-02 Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional
Olecargas	Carga e descarga de produtos alimentícios e transporte	5212-5-00 Carga e descarga
Plasma	Industrialização, empacotamento e o comércio de cereais e serviços relacionados.	1062-7-00 Moagem de trigo e fabricação de derivados
PP	Exploração do ramo de Serviços de Carga e Descarga de Produtos Agrícolas.	5212-5-00 Carga e descarga
PPMS	Serviços de Transporte Rodoviário de Cargas em Geral e Serviços de Cargas e Descargas em Geral.	4930-2-02 Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional
RTC	Carga, Descarga e Movimentação de Produtos Agrícolas e Transporte	5212-5-00 Carga e descarga
Spartano	Fabricação e comércio de assentos com estrutura em metal, móveis e utensílios em geral.	5212-5-00 Carga e descarga
Tolecargas	carga, descarga, movimentação de produtos agrícolas e transporte.	5212-5-00 Carga e descarga
Tolenorte	Serviços de Carga e Descarga em transporte rodoviário e movimentação de produtos agrícolas em grãos e farelo e serviços de beneficiamento, moagem e preparação de outros produtos de origem vegetal, e transportes rodoviários dos mesmos.	5212-5-00 Carga e descarga
TPC	Serviços de Transporte Rodoviário de Cargas em Geral e Serviços de Carga e Descargas em Geral	4930-2-02 Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional
Transcar	Carga, Descarga e Movimentação de Produtos Agrícolas e Transporte	5212-5-00 Carga e descarga
VS	Comércio Varejista de: Defensivos Agrícolas, Corretivos, Fertilizantes , Sementes, Insumos Agropecuários, Aplicação de Agrotóxicos e a Prestação de Serviços de Carga e Descarga de Cereais e Manutenção de Armazéns	4789-0-99 Comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente
WSul	Prestação de serviços de manutenção e reparos em veículos, caminhões, máquinas e equipamentos agrícolas, equipamentos industriais e equipamentos de armazenagem; comércio de peças e acessórios para equipamentos industriais	4520-0-01 Serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores

