



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

**Processo n°** 10935.004190/2010-27  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-005.369 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de julho de 2018  
**Matéria** OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA ISOLADA  
**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.

MULTA POR OMISSÃO EM GFIP. SIMULAÇÃO. VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

A ausência de informações obrigatórias em GFIP enseja a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória. Em caso de simulação, cabe ao verdadeiro empregador informar, em GFIP, os dados relativos aos trabalhadores registrados em empresa de fachada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso na questão relativa à exigência de garantias; no mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Impedida a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato.

*(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 37.212.518-2, constituído em 29/07/2010 (e-fl. 214), para exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória, consistente em informar, em GFIP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária. Especificamente, a omissão decorreu da ausência de informações dos empregados registrados em empresas optantes pelo Simples mas que, nos termos do auto de infração e anexos constante do Processo nº 10935.004176/2010-23, foram considerados, pelo Fisco, como empregados da Recorrente.

A Recorrente apresentou impugnação (e-fls. 216 a 220), em que solicitou a conexão destes autos ao Processo nº 10935.004176/2010-23, no qual se discutia o vínculo da Impugnante com os empregados registrados nas empresas optantes pelo Simples, alegando que não tinha a obrigação de declarar, em GFIP, as informações daqueles empregados.

A impugnação foi julgada improcedente nos termos do Acórdão nº 06-32.043 (e-fls. 242 a 245). Tal acórdão admitiu a conexão entre os processos, pois os fatos que ensejaram este lançamento foram apurados no Processo nº 10935.004176/2010-23. Porém, naquele processo foi reconhecido o vínculo empregatício entre os empregados registrados nas empresas optantes pelo Simples e a Recorrente. Por decorrência, as informações deveriam ter constado das GFIP da Recorrente, o que não aconteceu, razão pela qual manteve o presente lançamento.

No recurso voluntário, a Recorrente reafirmou os termos da impugnação, ao insistir que não detinha a obrigação de declarar as informações dos empregados registrados em outras empresas. Solicitou, ainda, a conexão deste processo a outros que tratam da matéria fundamental, ou seja, o reconhecimento do vínculo de emprego. Aduziu, ainda, a inconstitucionalidade da exigência de garantias como condição para o apelo recursal.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro João Maurício Vital - Relator.

## 1 Do conhecimento

Não há, nos autos, o termo *a quo* para a verificação da tempestividade do recurso. Porém, tendo em conta que não foi lavrado termo de perempção e que o apelo foi apresentado juntamente com outros recursos voluntários em processos conexos, dou a reclamação por tempestiva.

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.

Conheço, entretanto, das demais matérias.

## 2 Do Mérito

A Recorrente alegou que não omitiu informações em GFIP, porquanto os dados ausentes que a Fiscalização apurou foram os relativos aos empregados que estavam registrados em outras empresas, optantes pelo Simples, cuja responsabilidade de declarar não lhe cabia.

Nos autos do Processo nº 10935.004176/2010-23 discutem-se as razões da atribuição do vínculo de emprego entre a Recorrente e os empregados formalmente registrados em outras empresas. Por essa razão, algumas referências deste voto reportam àquele processo.

### 2.1 DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO

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 detém a real qualidade de sócios nas diversas empresas, vulgarmente conhecidos como "laranjas", pessoas que mantêm/mantinham 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)

*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 indício 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.

Fílio-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 Sperafico, 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 Sperafico na gestão dos trabalhadores da empresas decorrentes, o que só se justifica se, como sustentado pelas Autoridades Lançadoras, os empregados fossem de fato da Sperafico, 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 Sperafico. 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 Speraífico. Isto, mais uma vez, demonstra inequivocamente que os trabalhadores sempre foram empregados, de fato, da Speraífico 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 Speraífico, nas empresas decorrentes havia desconto da contribuição dos empregados para a Associação de Funcionários da Agrícola Speraífico (Afas).

Parece-me lógica a conclusão do Fisco de que os empregados das empresas decorrentes eram, em verdade, empregados da Speraífico, 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 Speraífico. 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 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 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 surgem, 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). 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 descon sideração 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 descon siderados para que o verdadeiro empregador, a Sperafico, pudesse surgir na relação tributária.

Como bem estatuiu BOZZA<sup>1</sup>:

*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

---

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

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.

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 Sperafico 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 Sperafico. Além disso, os trabalhadores atuavam nas dependências dessa empresa em distintas cidades, executando as atividades-fim da Sperafico. O gerenciamento administrativo das atividades, que foi a alegada causa das terceirizações, permaneceu com a Sperafico. Como não admitir o vínculo direto?

Vale, aqui, lembrar, mais uma vez, a lição de BOZZA<sup>2</sup>:

*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 Sperafico. Percebe-se a simulação, também, ao se analisar as relações contratuais entre a Sperafico 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 Sperafico, que arcaria com todo o material e equipamento necessário aos serviços:

---

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

*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 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 Sperafico 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 Sperafico dos ônus previdenciários.

Ainda segundo BOZZA<sup>3</sup>

*A ausência de propósito comercial 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 Sperafico e os empregados registrados nas empresas decorrentes.

Observe-se que os indícios e provas indicados nos itens 2.1.1 a 2.1.16 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;*

---

<sup>3</sup> Idem ibidem, p. 244.

- 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.

Nessa mesma condição, a Recorrente encontrava-se obrigada a informar, nas GFIPs, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária relativos aos empregados que estavam formalmente, e indevidamente, registrados nas empresas decorrentes. Não o tendo feito, deu azo ao lançamento da multa prevista no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991.

### 3 Conclusões

Voto, pois, por não conhecer do recurso na questão relativa à exigência de garantias e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

*(assinado digitalmente)*

João Maurício Vital - Relator

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, <b>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.</b>	1041-4-00 Fabricação de óleos vegetais em bruto, exceto óleo de milho <b>1062-7-00 Moagem de trigo e fabricação de derivados</b> 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 <b>4930-2-02 Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional</b>
KL	De 23/03/2004 em diante: <b>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.</b>	4530-7-03 Comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores
LDI	Serviço de transporte rodoviário de cargas e afins.	<b>4930-2-02 Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional</b>
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.	<b>1062-7-00 Moagem de trigo e fabricação de derivados</b>
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.	<b>4930-2-02 Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional</b>
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	<b>4930-2-02 Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional</b>
Transcar	Carga, Descarga e Movimentação de Produtos Agrícolas e Transporte	5212-5-00 Carga e descarga
VS	<b>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</b>	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

