



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.005850/2010-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.264 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de fevereiro de 2023
Recorrente HERMITAG CONFECÇÕES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

APRESENTAÇÃO DE GFIP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

A apresentação de GFIP com omissão de fatos geradores caracteriza infração à legislação tributária.

SEGURADOS EMPREGADOS. EMPRESA INTERPOSTA. SIMULAÇÃO.

Mantém-se o crédito tributário quando comprovado que o sujeito passivo contratou segurados empregados de forma simulada, através de empresas interpostas optantes pelo SIMPLES, apenas para burlar o Fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão da Sexta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), consubstanciada no Acórdão nº 02-34.766 (fls. 117/128), o qual julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, para excluir as multas relativas às competências de janeiro de 2006 a julho de 2007, mantendo aquelas relativas às demais competências.

Reproduzo a seguir o relatório do Acórdão de Impugnação, o qual descreve os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância:

De acordo com o descrito no Relatório Fiscal, trata-se crédito tributário no valor de R\$ 372.265,40 (trezentos e setenta e dois mil, duzentos e sessenta e cinco reais e quarenta centavos) relativo a penalidade pecuniária aplicada por descumprimento da obrigação acessória prevista na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, artigo 32, inciso IV, §§ 3º e 5º c/c/ art, 225 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, em razão de o sujeito passivo ter apresentado as GFIP do período janeiro de 2006 a dezembro de 2007 sem informar todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, deixando de incluir a remuneração de segurados que, embora efetivamente empregados do sujeito passivo, figuram formalmente registrados como empregados das empresas Windsur Moda Masculina Ltda. e Windson Vestuário Ltda no intuito de reduzir o alcance de incidência da contribuição previdenciária, eis que estas, por serem optantes pelo SIMPLES, estavam dispensadas do recolhimento da contribuição patronal.

O Relatório Fiscal registra, também, que, em razão da alteração da legislação que trata de multas aplicáveis às contribuições sob análise, foi feito comparativo dos valores apurados segundo a legislação da época dos fatos geradores versus valores apurados segundo a legislação atual. Ficou demonstrado que a penalidade mais benéfica ao contribuinte corresponde aquela apurada segundo a legislação anterior à edição da Lei 11.941/2009.

O sujeito passivo impugnou o lançamento, alegando o que se segue resumido:

Nulidade do lançamento fiscal tendo em vista capitulação incorreta da infração no §5º do art. 32 da Lei 8.212/91, eis que, conforme Relatório Fiscal, no ano de 2006 a empresa não possuía empregados registrados e, por esta razão, estava GFIP/SEFIP, dispensada da GFIP.

Também não caberia a aplicação de multa pela não entrega de GFIP, ou seja, pela infração ao §4º do art. 32 da Lei 8.212/91, uma vez que o manual GFIP/SEFIP dispensava a sua apresentação.

Inocorrência da infração em razão dos argumentos despendidos na impugnação apresentada no Auto de Infração DEBCAD 37.298.276-0, a seguir reproduzida:

Nulidade do lançamento fiscal em razão de fugir à competência do Auditor Fiscal da RFB manifestar-se sobre a validade do contrato de trabalho havido entre a empresa empregadora e seus empregados.

Impossibilidade do enquadramento da empresa Hermitag Confecções Ltda como sujeito passivo da obrigação tributária previdenciária sob análise, uma vez que este se confunde com a figura do empregador definido na CLT (art. 2º) e que a Justiça do Trabalho, por reiteradas vezes, têm reconhecido que os empregadores dos trabalhadores encarregados da execução dos serviços de costura prestados à contratante Hermitag Confecções Ltda são as empresas Windsur Moda Masculina Ltda e Windson Vestuário Ltda.

Inexistência de impedimento legal para que empregado de uma empresa seja sócio de outra e vice-versa. Assim, o fato do sócio de uma empresa ter sido ou vir a ser empregado de outra, ainda que do mesmo ramo econômico, não é motivo para que a fiscalização da Receita Federal do Brasil vincule o empregado à empresa tomadora de serviços.

No que toca aos endereços das empresas serem no mesmo local, registra que ali existem barracões industriais que abrigam as empresas. Sendo que a empresa Windson Vestuário Ltda., utiliza o pavilhão 01, a Windsor Moda Masculina Ltda, utiliza o

pavilhão 02 e, no setor de lojas, funcionava a Hermitag Confeccões que, atualmente tem sede na Rua Guianas nº177, Assis Chateaubriand – PR.

Argumenta, ainda, que o fato de possuírem endereço no mesmo local não é irregular, pois assemelham-se as empresas instaladas em prédios, em shopping center ou em galerias, possuindo todas elas o mesmo endereço, sendo identificadas unicamente pelo número da sala, loja, ou pavilhão.

Quanto ao fato de o contador, o encarregado de recursos humanos e a responsável pela geração e encaminhamento do CAGE e GFIP serem os mesmos trabalhadores para as três empresas, argumenta não haver obstáculo legal, se o contrato de trabalho não contiver cláusula de não concorrência, a prestação do serviço a mais de uma empresa é legal, bem como que o fato de a mesma pessoa física ter sido contratada como administradora das três empresas não autoriza concluir tratar-se de uma única sociedade.

O mesmo argumento é utilizado para justificar o fato do trabalhador de uma empresa ser encarregado pelos pagamentos das outras. A defesa alega que a circunstância não autoriza considerar as empresas como uma única, pois atualmente é fácil e legal encontrar empresas especializadas em administrar folhas de pagamento, contas a pagar e outros serviços administrativos de outras empresas. Como exemplo, cita, opinião de empresa de consultoria a respeito da gestão de “contas a pagar”. Afirma que o acesso às senhas bancárias para pagamentos é hoje atividade terceirizável e muito utilizada pelas empresas de porte médio a grande.

Idem para a utilização do mesmo programa de informática para o plano de contas e elaboração da folha de pagamento utilizado pelas três empresas, que não autoriza a conclusão de se tratar de uma única empresa.

Quanto a afirmativa de que a prestação de serviços pelas empresas Windson e Windsur à empresa Hermitag não caracteriza terceirização de mão-de-obra, a defesa argumenta que a aplicação da Súmula 331 do TST pela fiscalização da Receita Federal do Brasil na apuração das contribuições sociais tem uso subsidiário e restrito aos atos normativos específicos relativos à arrecadação, fiscalização e lançamento das contribuições sociais previstas na Lei 8.212/91, art. 11, parágrafo único, alíneas “a” a “d”. Excedeu-se a fiscalização ao não observar a legislação específica, a qual deve ser observada para fazer uso da sumula 331 do TST, de cunho exclusivamente trabalhista; celetista.

Relativamente ao argumento de dependência econômica e financeira entre as empresas pelo fato de os preços cobrados pelos serviços prestados serem inferiores aos cobrados de outros tomadores, a defesa justifica que os serviços eram diferenciados: - no caso dos serviços prestados pela empresa Windsur à Hermitag, afirma que esta (Hermitag) fornecia todo aviamento necessário, o que não ocorria com as demais empresas clientes. Quanto aos serviços prestados pela Windson, alega que esta realizava apenas acabamento de peças já costuradas, enquanto que nas confecções efetuadas para outras indústrias, as contratadas arcavam com todo trabalho de confecções, não somente da costura propriamente dita, mas também com todos os aviamentos, acabamento controles de qualidade e embalagem.

No que tange a alegação de que se a Hermitag pagasse o valor de mercado às empresas Windsur e Windson estas extrapolariam o limite de faturamento para continuarem enquadradas no SIMPLES, alega que as empresas tem o direito e a obrigação de se estruturarem de modo a minimizar os seus custos, inclusive em relação às suas obrigações tributárias. Controlar o seu faturamento de modo a não se desequilibrarem do SIMPLES, é um direito legítimo e constitucional das empresas.

Afirma que a Hermitag repassa às empresas Windsur e Windson apenas o valor líquido das folhas de pagamento porque, de acordo com art. 31 da Lei 8.212/91, caberia à

empresa Hermitag efetuar a retenção prevista naquele dispositivo e, ainda, em razão da necessidade de a empresa que se resguardar de eventuais atrasos nos recolhimentos.

Relativamente aos contratos de mútuos entre as empresas, alega tratar-se de operação legal prevista no Código Civil Brasileiro.

Aponta cálculos para demonstrar que os valores pagos pela Hermitag às empresas Windsur e Windson são suficientes para cobrir os custos das costuras executadas pelas prestadoras de serviços.

Requer, por fim, a improcedência do lançamento fiscal.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, para excluir as multas relativas às competências de janeiro de 2006 a julho de 2007, mantendo aquelas relativas às demais competências, cuja decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

APRESENTAÇÃO DE GFIP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES

A apresentação de GFIP com omissão de fatos geradores caracteriza infração à legislação tributária.

INCONGRUÊNCIA ENTRE O FATO E A DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA.
EXCLUSÃO DA MULTA.

Exclui-se do lançamento as multas correspondentes aos meses de competência em que os fatos motivadores do lançamento fiscal não caracterizam a infração ao dispositivo legal que fundamentou a aplicação da penalidade pecuniária exigida.

FATO GERADOR DO TRIBUTO

Abstrai-se a validade jurídica dos atos para a definição legal do fato gerador.

SEGURADOS EMPREGADOS. EMPRESA INTERPOSTA. SIMULAÇÃO.

Mantém-se o crédito tributário quando comprovado que o sujeito passivo contratou segurados empregados de forma simulada, através de empresas interpostas optantes pelo SIMPLES, apenas para burlar o Fisco.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado dessa decisão em 05/08/2013 (intimação de fl. 216), a Contribuinte apresentou, em 04/09/2013, por meio de procurador legalmente habilitado, o Recurso Voluntário de fls. 134/180, no qual repisa os argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Inicialmente, cabe registrar que a decisão de primeira instância anulou os lançamentos relativos às competências de janeiro de 2006 a julho de 2007, sob o seguinte argumento:

A impugnante aduz a nulidade do lançamento fiscal argumentando que o fato descrito não caracteriza infração ao artigo 32, inciso IV, §§ 3º e 5º da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, abaixo reproduzido:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

.....

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

.....

§ 3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV.

.....

§ 5º A apresentação do documento (gn) com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Da leitura do dispositivo legal transcrito constata-se que a caracterização da infração pressupõe que o contribuinte tenha entregue de GFIP.

Consultando o sistema GFIP Web da SRFB, constatamos que o contribuinte não entregou GFIP nas competências 01/2006 a 07/2007. Assim, nas referidas competências não restou caracterizada a infração à obrigação acessória prevista no dispositivo legal reproduzido anteriormente e que fundamentou o lançamento fiscal.

Portanto, resta em litígio a aplicação das multas referentes ao período de agosto a dezembro de 2007.

Tendo em vista que a Recorrente repete em seu recurso os mesmos argumentos da sua impugnação, opto por reproduzir no presente voto, nos termos do art. 57, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/15, com redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4/6/17, as razões de decidir da decisão de primeira instância, com as quais concordo integralmente.

No que toca à multa lançada nas competências agosto a dezembro de 2007, a defesa também contesta a ocorrência da infração, alegando que os empregados em questão não são do contribuinte autuado tendo em vista as razões aduzidas no Auto de Infração de DEBCAD 37.298.276-0. Porém, aquelas razões não podem ser acolhidas conforme a seguir analisadas:

A impugnante alega que a Autoridade Lançadora, ao desconsiderar os contratos de trabalho entre as empresas Windsur Moda Masculina Ltda. e Windson Vestuário Ltda. e os trabalhadores em foco, extrapolou as suas competências, invadindo a área de atuação da Justiça do Trabalho e da Auditoria Fiscal do Ministério do Trabalho.

A tese da defesa, porém, não pode ser acolhida. Consoante o art. 118 do Código Tributário Nacional, para os fins de definição do fato gerador, deve-se abstrair a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes.

A validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário porque neste ramo do Direito o que prevalece é a materialidade e a verdade real, em detrimento das formalidades praticadas. Ocorrido o ato jurídico que a lei tributária erigiu em fato gerador, está nascida a obrigação tributária.

O mesmo se verifica no Direito do Trabalho, em que prevalece o princípio da primazia da realidade, pelo qual o contrato de emprego não se circunscreve ao que está escrito, devendo-se pesquisar a prática concreta efetivada ao longo da prestação de serviços.

Assim, é que, com base no princípio da materialidade do Direito Tributário e da primazia da realidade que norteia as relações trabalhistas, a Autoridade Fiscal interpretou a norma jurídica tributária, verificou a situação fática e procedeu à subsunção do fato à norma.

Certamente estaria obstado o trabalho da Auditoria Fiscal e comprometido o próprio lançamento tributário se o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil fosse impedido de proceder ao enquadramento do trabalhador numa das categorias de segurado, identificar o sujeito passivo da obrigação tributária e apurar o *quantum* a ser exigido.

A prevalecer a tese da defesa, não poderia nunca a Auditoria Fiscal da SRFB, por exemplo, exigir a contribuição previdenciária devida sobre a remuneração paga aos empregados contratados sem carteira assinada. Haveria que esperar um provimento judicial da Justiça do Trabalho e, se tal provimento não viesse no prazo que a Fazenda Pública tem para constituir o seu crédito tributário, dar-se-ia a sua extinção por decadência. Noutro exemplo, a Justiça haveria que anular uma falsa contratação de direito civil, declará-la de direito do trabalho, para só aí a Autoridade Fiscal autuar.

O artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, abaixo reproduzido, é prova de que não pode a fiscalização limitar-se às definições formais que as partes se atribuem. A previsão contida naquele dispositivo afasta qualquer dúvida quanto à prevalência da realidade fática, sobre os aspectos formais:

Art. 229.....

.....

*§2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, **ou sob qualquer outra denominação (gn)**, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, **deverá desconsiderar o vínculo pactuado(gn)** e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)*

Despida de fundamento, pois, a afirmativa de que a autoridade lançadora de assumiu atribuições da Justiça do Trabalho, mesmo porque a identificação da categoria de segurado a que o trabalhador pertence não atribui ou reconhece direitos trabalhistas ao trabalhador, mas repercute tão-somente no campo tributário. Este entendimento encontra-se consolidado pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, conforme

demonstra a manifestação exarada pelo eminente Ministro Castro Meira, quando do julgamento do REsp nº 575.086/PR, em 21/03/2006, verbis :

"O reconhecimento da relação de emprego para fins de fiscalização, arrecadação e lançamento de contribuições previdenciárias é independente do exame na Justiça Trabalhista. A autarquia previdenciária por meio de seus agentes e fiscais tem competência para reconhecer o vínculo trabalhista, porém, somente para fins de fiscalização, arrecadação e lançamento da contribuição previdenciária, mas à Justiça do Trabalho cabe reconhecer o vínculo trabalhista e os direitos advindos. O agente fiscal do INSS exerce atos próprios quando expede notificação de lançamento referente a contribuições devidas sobre pagamentos efetuados, podendo submeter-se tal avaliação administrativa ou judicial." (grifei)

No presente caso, interessa saber se o sujeito passivo da obrigação tributária aqui exigida é efetivamente a empresa HERMITAG CONFECÇÕES LTDA, em nome de quem está sendo exigido o débito, ou as empresas, WINDSUR MODA MASCULINA LTDA. e WINDSON VESTUÁRIO LTDA, em nome das quais os trabalhadores arrolados figuram registrados e que, em razão da substituição decorrente da opção pelo SIMPLES, não estariam sujeitas às contribuições exigidas.

Conforme inciso I do parágrafo único do art. 121 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo direto é o contribuinte, ou seja, aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador tributário. No caso das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento o sujeito passivo direto da obrigação tributária principal é a empresa, assim definida no art. 15, inciso I da Lei nº 8.212/91, e que, no Direito do Trabalho, corresponde a figura do empregador.

O **empregador** é aquele que contrata o trabalhador aos seus serviços de forma remunerada, tendo, em contrapartida, deste a prestação de trabalho:

"Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços" (art. 2º, caput, CLT).

Assim, podemos dizer que o sujeito passivo das contribuições sociais previdenciárias é aquele que admite, dirige e assalaria e a quem o trabalhador presta os serviços; é aquele que se beneficia dos serviços do trabalhador.

No caso concreto, em que pese haver contratos de trabalhos em que figuram como empregador as empresas WINDSUR MODA MASCULINA LTDA. E WINDSON VESTUÁRIO LTDA, está fartamente comprovado nos autos que a empresa HERMITAG CONFECÇÕES LTDA é o verdadeiro empregador dos trabalhadores, é o efetivo sujeito passivo das contribuições lançadas. Esta realidade fática se revela através dos fatos minuciosamente descritos no Relatório Fiscal e fartamente comprovados através dos documentos anexos, donde destacamos, a título de ilustração, os seguintes dados:

- O sujeito passivo, Hermitag Confecções Ltda, em quase todo o período do débito, ou seja, de janeiro de 2006 a julho de 2007, não possuía nenhum empregado formalmente registrado. A partir de agosto de 2007, contratou 3 empregados, porém, alocados na área administrativa (auxiliar e assistente administrativo).

- Para realizar o seu objetivo social, que é a indústria de confecção, o sujeito passivo formalizava "contratos de prestação de serviços" com as empresas optantes pelo SIMPLES, WINDSUR MODA MASCULINA LTDA. e WINDSON VESTUÁRIO LTDA, que forneciam toda a mão-de-obra para a confecção das roupas, incluindo, também, serviços de acabamento, passadoria, revisão, etiquetagem e embalagem.

- Toda a receita da empresa Windson, no período fiscalizado, teve origem na “venda de serviços” para a sua única cliente, que é a empresa autuada, Hermitag Confeções Ltda. Quanto à empresa da Windsur, 95% de sua receita, também, tem origem na venda de “serviços prestados” à Hermitag Confeções Ltda. Os poucos serviços que esta (Windsur) prestou a outras clientes serviu apenas para demonstrar que os valores pagos pela Hermitag Confeções Ltda às empresas Windsur e Windson são bem inferiores ao valor de mercado.
- As empresas Windsur e Windson não assumem o risco de suas supostas atividades econômicas contratadas pela autuada, eis que não possuem patrimônio, nome ou domicílio próprios.
- O maquinário, equipamentos e instalações das “prestadoras de serviços” são fornecidos mediante “empréstimos gratuito” pelo sujeito passivo.
- As citadas empresas funcionam no mesmo local que funciona o sujeito passivo; não possuem Ativo Permanente, ou seja, não possuem patrimônio próprio ou capital social suficientes para gerir a atividade empresarial, já que é o sujeito passivo que garante os recursos para os seus funcionamentos.
- A empresa Windsur sequer possuía conta bancária.
- Os recursos para cobrir a folha de pagamento das citadas “prestadoras de serviços” eram integralmente aportados pelo sujeito passivo, através de transferências bancárias no valor líquido das folhas de pagamentos à empresa Windson, que, então, realizava o pagamento de todos os empregados registrados nas duas empresas. Estas transferências bancárias não tinham qualquer relação com os prazos e valores das Notas Fiscais emitidas pelos supostos serviços prestados pelas empresas do SIMPLES e eram feitas no mesmo dia, ou no dia anterior, ao pagamento dos salários.
- As despesas das empresas do SIMPLES praticamente se resumiam à despesas com folha de pagamento. Não há, em suas contabilidades, registros de despesas corriqueiras como em qualquer empresa, tais como: -despesas de água, luz, telefone, manutenção de imóveis e equipamentos, material de consumo, etc.
- O quadro abaixo deixa evidente a discrepância da relação massa salarial versus faturamento, nas três empresas em questão:

empresa	Receita de 2006	Despesa com mão de obra 2006	Receita de 2007	Despesa com mão de obra 2007
WINDSUR (OPTANTE SIMPLES)	1.499.321,28	1.798.037,55	2.095.680,20	1.599.653,96
WINDSON (OPTANTE SIMPLES)	520.194,40	617.093,57	1.578.549,16	1.440.468,40
HERMITAG	23.632.116,60	0	27.657.172,75	20.000,00

Além disso, foram evidenciadas outras situações incomuns, como, por exemplo: - os sócios do sujeito passivo figuram como empregados das empresas do SIMPLES, onde recebem a maior parte de seus rendimentos; as empresas funcionam no mesmo endereço; as empresas têm o mesmo contador, o mesmo encarregado pelo setor de recursos humanos, o mesmo responsável pela geração de CAGE e GFIP; o mesmo encarregado do pagamento de contas, o mesmo programa de informática para o plano de contas e elaboração da folha de pagamento, etc., etc..

A defesa tenta desqualificar os fatos apontados pela Autoridade Lançadora, analisando de forma isolada cada um deles e concluindo que os mesmos não autorizam a conclusão de se tratar de uma só empresa e/ou que os empregados estão vinculados à tomadora de serviços, não às empresas prestadoras de serviços.

Realmente, os fatos apontados pela Autoridade Lançadora, se, vistos de forma isolada, não autorizariam às conclusões que determinaram o lançamento fiscal. Porém, como se pode observar, não se trata de um único fato isolado. Foram várias as circunstâncias que, em conjunto, conduziram à conclusão de que as empresas do SIMPLES, Windsur Moda Masculina Ltda. e Windson Vestuário Ltda, na realidade foram constituídas apenas com o objetivo de assumirem formalmente a contratação de mão-de-obra para a empresa autuada, Hemitag Confecções Ltda, procedimento que se mostra um artifício para deixar de recolher as contribuições à Seguridade Social a cargo da empresa. Isto porque, a impugnante, em razão do volume de seu faturamento, não se enquadrava nos requisitos da Lei nº 9.317/96 (SIMPLES) e não estava apta a se beneficiar da substituição tributária que essa lei instituiu.

Ressalta-se que o SIMPLES, ao substituir, entre outros tributos, as contribuições à Seguridade Social, previstas no art. 22 da Lei nº 8.212/91, pela aplicação de uma alíquota única sobre a receita bruta, buscou favorecer e dar tratamento diferenciado às micros e pequenas empresas, tanto que permitiu a substituição tributária apenas para as empresas que não ultrapassassem os limites anuais de faturamento, pré-determinados na própria Lei nº 9.317/96.

Assim, a simulação na contratação de empregados por interpostas empresas, notadamente as optantes do SIMPLES, ocasiona a redução de encargos previdenciários e causa prejuízos à Seguridade Social.

De Plácido e Silva, conceitua simulação como sendo “o artifício ou o fingimento na prática ou na execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou de mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui (...) No sentido jurídico, sem fugir ao sentido normal, é o ato jurídico aparentado enganosamente ou com fingimento, para esconder a real intenção ou para subversão da verdade. Na simulação, pois, visam sempre os simuladores a fins ocultos para engano e prejuízo de terceiros” (Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Ed. Forense, 1990).

Os renomados tributaristas Ives Gandra Martins e Paulo Lucena de Menezes, assim se pronunciaram a respeito da simulação:

(...) na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva. (...) Colocando-se de outra forma, duas realidades distintas concorrem na simulação: existe uma verdade aparente jurídica, que se exterioriza para o mundo, e existe uma outra verdade (real), que não é perceptível, ao menos à primeira vista, e que se restringe ao círculo dos participantes do engodo. A causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico. Daí porque a própria legislação determina que a simulação não será considerada como defeito do ato ou negócio jurídico, 'quando não houver intenção de prejudicar a terceiros ou de violar disposição de lei' (CC, art 103). (...) No campo do direito tributário, portanto, a verdade material prevalece sobre a estrutura jurídica de direito privado adotada para encobrir a real intenção das partes, não obstante esta possa até ser válida, sob o prisma formal.

(Elisão Fiscal, em Revista Dialética de Direito Tributário nº 63, dezembro de 2000, p. 159, apud Leandro Paulsen, Direito Tributário, Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 628)

A simulação é, portanto, a prática de produzir-se uma situação aparente, que não existe, devendo, ainda, estar presente o aspecto volitivo, qual seja, o intuito de obter vantagens indevidas, trazendo prejuízos a terceiros.

A Autoridade Fiscal, ao verificar que o sujeito passivo se utilizou de simulação para elidir-se do pagamento de tributo, tem o dever de aplicar a legislação tributária como os fatos efetivamente ocorrem, em detrimento daquela verdade jurídica aparente. Esta é a tese defendida pelos mencionados tributaristas, Ives Gandra e Paulo Lucena, segundo os quais *“No campo do direito tributário, portanto, a verdade material prevalece sobre a estrutura jurídica de direito privado adotada para encobrir a real intenção das partes, não obstante esta possa até ser válida, sob o prisma formal”* (Martins, Ives Gandra da Silva e Menezes, Paulo Lucena de. *Elisão Fiscal*, em *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 63, dezembro de 2000, p. 159).

Constatando que a forma jurídica adotada não reflete o fato concreto, o Fisco encontra-se autorizado “a determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio realmente realizado, no lugar daqueles que seriam produzidos pelo negócio retratado na forma simulada pelas partes” (Amaro, Luciano, ob. cit., p. 233/234).

Um único elemento indiciário, via de regra, é insuficiente para caracterizar a infração. Entretanto, vários indícios, todos indicando para a mesma direção, fazem prova do ilícito, como se dá na espécie sob análise.

Como já registramos, no caso concreto existem várias circunstâncias fáticas comprovadas, que, analisadas isoladamente, se mostram amparadas pela legislação. Porém, ao serem consideradas em conjunto, se mostram uma realidade aparente, fictícia, que diverge da realidade de fato, especialmente quanto aos sujeitos envolvidos na relação de emprego.

Portanto, diante das circunstâncias evidenciadas e em razão da primazia da verdade material sobre a formal, tem-se que os empregados em questão são efetivamente do contribuinte autuado, cujas remunerações deveriam ter sido informadas nas GFIP entregues no período de agosto a dezembro de 2007. Entretanto, não o fazendo, restou caracterizada a infração ao artigo 32, inciso IV, §§ 3º e 5º da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e devida a multa aplicada, **no valor total de R\$ 100.225,30**, que foi corretamente apurada de acordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores (artigo 32, inciso IV, § 5º da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991), eis que conforme ficou demonstrado nos autos é a mais benéfica ao contribuinte.

Pelo exposto, voto pela procedência parcial da impugnação, mantendo em parte o crédito exigido **valor total de R\$ 100.225,30, relativo às competências 08/2007 a 13/2007**.

(grifos do original).

CONCLUSÃO

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

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa

