



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

Processo n° 10980.724432/2015-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.591 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de julho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente BEBIDAS NOVA GERAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2014

APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR. Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

ORGANIZAÇÃO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL EM DIVERSAS EMPRESAS. PROPÓSITO NÃO NEGOCIAL E AUSÊNCIA DE AUTONOMIA. RECONSIDERAÇÃO DAS RELAÇÕES JURÍDICAS.

VINCULAÇÃO DA MÃO-DE-OBRA À EMPRESA BENEFICIÁRIA DOS SERVIÇOS.

A organização empresarial de um conjunto de atividades sujeito a um controle comum na forma de empresas distintas deve corresponder à realidade econômica e ter propósito eminentemente negocial, sob pena de serem reconsideradas as relações jurídicas subjacentes e vinculada a mão-de-obra à empresa efetivamente beneficiária dos serviços sempre que identificados a falta de autonomia entre as empresas e o objetivo principal de

redução de tributos que, conjugados, propiciem a determinação artificial das bases de cálculo desses tributos.

SIMPLES FEDERAL. EMPRESA INTERPOSTA. APROVEITAMENTO DE RECOLHIMENTOS PELA EMPRESA PRINCIPAL.

Tendo sido constituído, pelo lançamento, vínculo direto entre os trabalhadores e o Sujeito Passivo, entendo-se que esse é o verdadeiro contribuinte, aquele que, de fato, incidiu nos fatos geradores de contribuição previdenciária, o que ensejou o aproveitamento das contribuições descontadas dos segurados. Nesse sentido, as contribuições patronais previdenciárias, mesmo que recolhidas na sistemática do SIMPLES, devem ser aproveitadas quando do lançamento tributário. Inteligência da Súmula CARF 76.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. REGISTRO EM GFIP. REVISÃO DEPENDENTE DA INDIVIDUALIZAÇÃO DAS VERBAS CONTESTADAS.

A revisão de verba eventualmente incluída em salário-de-contribuição declarado em GFIP depende, além do juízo acerca da natureza da verba para fins de incidência tributária, de elementos que permitam sua individualização e quantificação.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. APLICAÇÃO.

Aplica-se a multa qualificada correspondente à duplicação do percentual da multa de ofício quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele a partir do qual poderia ter ocorrido o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o aproveitamento dos valores de mesma natureza recolhidos pela sistemática simplificada, para dedução do crédito tributário lançado, naturalmente, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo e Daniel Melo Mendes Bezerra, que negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Dione Jesabel Wasilewski, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Daniel Melo Mendes Bezerra, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

1- Adoto como relatório o da decisão da DRJ/RPO de fls. 1.783/1.805, por bem relatar os fatos ora questionados.

Trata-se de crédito tributário constituído pela fiscalização e materializado por meio dos seguintes Autos de Infração (AI) contra o sujeito passivo acima identificado, consolidado em 18/12/2015, verificado no estabelecimento de CNPJ nº 00.328.924/0001-11 desse contribuinte, com a ciência pessoal do contribuinte em 21/12/2015 (fls. 003, 058 e 103):

DEBCAD	Objeto	Valor	Fls.
51.064.524-0	Contribuição previdenciária da empresa e GILRAT incidente sobre a remuneração a empregados e contribuintes individuais	R\$ 11.530.985,33	003/057
51.064.526-7	Contribuições dos segurados	R\$ 4.010,670,43	058/102
51.064.525-9	Contribuições destinadas a outras entidades e fundos	R\$ 2.603.014,58	103/145

Constituíram fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações a empregados e contribuintes individuais, não declaradas em GFIP, no período de 01/2010 a 12/2014, apuradas a partir da documentação das empresas DC Transportes – EIRELI - EPP, CNPJ nº 02.714.660/0001-60, e RMD Transportes EIRELI - EPP, CNPJ nº 07.275.441/0001-45, e em específico de suas GFIPs, que foram considerados vinculados diretamente à empresa Bebidas Nova Geração Ltda.

A fiscalização esclarece que a vinculação direta da mão-de-obra foi aplicada por ter sido identificado que as empresas EPP citadas, optantes pelo regime simplificado de tributação, teriam sido utilizadas para registro de mão-de-obra pertencente à autuada com o objetivo de reduzir encargos tributários utilizando-se dos benefícios daquele sistema (fls. 242/243), em um planejamento tributário abusivo e fraudulento.

Os elementos que determinaram a caracterização da mão-de-obra com empregados e contribuintes individuais efetivamente vinculados ao contribuinte foram os seguintes, dentre outros (fls. 234/243):

- 1. valores significantes na contabilidade da Nova Geração a título de despesas de serviços de terceiros correspondentes a serviços prestados pelas duas empresas DC e RMD, para os quais a empresa informou não existir contrato firmado em razão de não serem serviços exclusivos dessas empresas;*
- 2. as notas fiscais associadas aos serviços são emitidas em seqüência, uma para cada mês e pela mesma pessoa, dada a similitude da caligrafia nas notas;*
- 3. as proprietárias fundadoras das empresas, Daniele Cristina (DC) e Regina Maria Druziki Antoniassi (RMD) são familiares, respectivamente esposa e sogra, do sócio-administrador da Nova Geração, Clayson Roberto Zamlorrenzi;*
- 4. a Nova Geração é praticamente o único cliente das duas empresas, respondendo por mais de 97% dos seus faturamentos;*
- 5. as três empresas têm endereços distintos, mas funcionam de fato no mesmo endereço e sob a mesma administração;*
- 6. as três empresas têm o mesmo contador, que trabalha no mesmo endereço das empresas e é procurador de todas elas e responsável pela contabilidade, contratação de empregados e representação nas ações trabalhistas;*
- 7. as três empresas pertencem de fato ao mesmo sócio, Clayson, pois os proprietários formais das duas EPP são interpostas pessoas, assim estabelecidos pela relação de confiança existente entre eles e o proprietário de fato, seja em decorrência de vínculo familiar, seja em virtude da situação de empregado antigo do grupo empresarial de fato ou ainda da outorga de procuração com poderes plenos e ilimitados ao contador comum;*
- 8. há mais de uma centena de ações trabalhistas nas quais a mesma narrativa de confusão entre as três empresas é repetida e culminam com a solidarização de todas as empresas;*
- 9. as empresas EPP possuem registros de diversos motoristas e outros trabalhadores diretamente ligados à atividade de transporte de cargas, porém não possuem nenhum caminhão registrado em seus nomes;*

10. não existem registros na contabilidade das EPP de pagamento de despesas de água, luz, telefone, aluguel de veículos, imóveis, instalações ou maquinários;

11. as empresas EPP apresentam inconsistências inexplicáveis, pois a contabilidade registra despesas com pessoal em valores muito próximos ou superiores aos de suas receitas ao longo de todo o período fiscalizado, apresentando prejuízo em quase todos os exercícios e registrando valores consideráveis de prejuízos acumulados, não tendo resultado em nenhum lucro aos seus empresários ao longo de todo o período;

12. ao se considerar essas três entidades formalmente distintas como uma única empresa, constata-se que a receita bruta da nova empresa unificada ultrapassa o limite legal e impossibilitaria a opção pelo regime tributário simplificado.

Foram efetuados os seguintes levantamentos que resultaram no lançamento tributário objeto da presente análise (fls. 243/247):

1. Levantamento “DC – FOLHA DC TRANSPORTES” – remuneração a empregados e contribuintes individuais da empresa DC Transportes EIRELI - EPP, no período de 01/2010 a 12/2014;

2. Levantamento “RM – FOLHA RMD TRANSPORTES” – remuneração a empregados e contribuintes individuais da empresa RMD Transportes EIRELI - EPP, no período de 01/2010 a 12/2014.

Conforme descrito no Relatório Fiscal (fls. 247/248), foi aplicada a multa de ofício qualificada (150%), decorrente do lançamento de ofício realizado, por ter sido identificado pela fiscalização evidente intuito de fraudar a apuração de tributos, conforme dispositivos da Lei nº 8.212/1991, art. 35-A, da Lei nº 9.430/1996, art. 44, e definições contidas na Lei nº 4.502/64, arts. 71, 72 e 73. Nos termos do relatório, teria restado comprovada a intenção do dirigente da Nova Geração, em conluio com as interpostas pessoas citadas, de forma livre e consciente, de buscar e alcançar o resultado de supressão de tributos devidos, configurando simulação e engodo flagrantes e inescusáveis, e impondo a qualificação da multa de ofício.

O contribuinte apresentou impugnação, em 19/01/2016, às fls. 1152/1227, e documentos anexos, com as considerações a seguir descritas.

1. Alega a decadência das contribuições cujo fato gerador ocorreu antes de 12/2010, com fundamento no art. 150, §4º, do CTN, em decorrência da ciência ter se dado em 21/12/2015 e de terem sido efetuados pagamentos por meio do SIMPLES. Traz doutrina e jurisprudência.

2. Reclama a nulidade por erro na identificação do sujeito passivo (ilegitimidade passiva), pois entende que os titulares dos vínculos permanecem sendo as empresas DC Transportes e RMD

Transportes, dado que a fiscalização não teria logrado comprovar a vinculação direta dos funcionários dessas empresas com o contribuinte. Traz decisões administrativas.

3. Aponta a nulidade também por não terem sido apropriados os valores recolhidos junto ao sistema SIMPLES, em violação à súmula 76 do CARF. Traz decisões administrativas e jurisprudência.

4. Sustenta que os elementos destacados pela fiscalização seriam insuficientes e irrelevantes para demonstrar irregularidades na constituição e gestão das empresas DC Transportes e RMD Transportes, que a fiscalização não comprova todos os requisitos necessários à caracterização do vínculo empregatício suposto e são apresentados apenas indícios desse vínculo, contrariando o art. 37, da Lei nº 8.212/1991, e o art. 142, do CTN. Traz decisões administrativas e apresenta os argumentos a seguir.

4.1. Confirma a existência de vínculo familiar entre os sócios das empresas, porém afirma que isso não seria motivo para descon sideração da personalidade jurídica, pois a fiscalização não teria apresentado qualquer documento capaz de demonstrar que as proprietárias das prestadoras são interpostas pessoas, ao contrário, os pagamentos a fornecedores apresentados têm como ordenadores os proprietários das empresas.

4.2. Confirma que os endereços oficiais das empresas prestadoras são somente para fins de correspondência, mas que isso decorre da natureza da atividade de transporte rodoviário de cargas, na qual as operações são sempre realizadas nos endereços dos clientes e nos locais por eles designados, o que justificaria as prestadoras prestarem seus serviços nas dependências da impugnante. Traz decisões administrativas.

4.3. Contesta o faturamento como elemento de prova, apontando que não foi a integralidade dos faturamentos das prestadoras que decorreu de operações com o contribuinte e que esse fato não seria suficiente por si só para a descon sideração das personalidades jurídicas sem provas de que a relação entre essas empresas era meramente formal, sem substância econômica.

4.4. Afirma que a aquisição da empresa DC Transportes pelo Sr. Antônio Sérgio Pereira Alves é legítima e apresenta documentos que comprovam o negócio jurídico realizado, acrescentando que o fato dele ser ex-funcionário do impugnante não invalida esse negócio e que a fiscalização não juntou nenhuma prova em contrário.

4.5. Confirma que Rubens Mazzon é contador e preposto das três empresas, mas alega que isso não é ilegal nem suficiente para afastar a personalidade jurídica delas.

4.6. Considera não haver irregularidade no fato de as empresas prestadoras de serviço se utilizarem de caminhões do

impugnante para executar suas atividades, por se tratar de uma decisão estratégica negocial decorrente de ser essa empresa a principal cliente das prestadoras.

4.7. Reconhece a inexistência de despesas de água, luz, telefone ou aluguel de veículos, imóveis, instalações e maquinário para as prestadoras, o que decorre do uso das dependências do contribuinte para o desempenho de suas atividades, conforme acordado entre as empresas e repercutido em um menor valor cobrado pelos serviços, mas o que também decorre de estratégia negocial e não poderia ensejar a desconsideração da personalidade jurídica.

4.8. Contesta que as empresas prestadoras não tenham gerado lucro ao longo dos anos fiscalizados apresentando tabelas com os lucros apurados nesse período.

Reconhece que as empresas foram deficitária em alguns períodos, mas afirma que não se pode exigir que as empresas sejam sempre lucrativas. Ressalta que houve distribuição de lucro para os sócios em 2014, conforme Declarações de Imposto de Renda que afirma juntar aos autos.

4.9. Afirma que nas demandas trabalhistas os trabalhadores não alegam serem empregados do impugnante, apenas pleiteiam que as duas empresas fossem chamadas a responder pelas dívidas trabalhistas por fazerem parte de um mesmo grupo econômico, sendo argumentos comuns em processos trabalhistas que envolvem relações de terceirização e grupos de empresas.

5. Repisa a contestação do planejamento tributário irregular atribuído pela fiscalização, afirmando que as prestadoras operam, têm objetivo negocial, são lucrativas, têm funcionários e administração próprios, foram criadas para otimizar lucros e reduzir custos e têm autonomia financeira e administrativa, buscaram absorver mais de uma etapa da cadeia econômica e têm propósitos negociais distintos (comércio de bebidas e logística/transporte), não se tratando de simulação ou fraude objetivando burlar o Fisco. A opção deveu-se por ser um modelo de negócio mais vantajoso e não vedado pela lei. Traz decisões administrativas no sentido de que o contribuinte não poderia ser obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal, de que o único escopo de obter economia tributária não é suficiente, por si só, para desconsideração dos atos e negócios jurídicos e de que mesmo quando decorrente de cisão ou com fortes intervenções de uma empresa na gestão da outra não restou caracterizada a vinculação.

6. Defende a inexigibilidade da CIDE-SEBRAE sobre folha de pagamentos por ter se tornado inconstitucional a partir da Emenda Constitucional nº 33/2001. Traz jurisprudência.

7. Insurge-se contra a incidência da contribuição previdenciária sobre verbas que não representam contraprestação de serviços ou que tenham natureza indenizatória, com fundamento nos arts. 150, 154 e 195, da CF, nos arts. 20 e 22, da Lei nº 8.212/1991,

no art. 457, da CLT e nos arts. 97, 108 e 110, do CTN. Traz doutrina e detalha seus argumentos nos itens a seguir.

7.1. Terço constitucional de férias – traz jurisprudência da STF e STJ, inclusive decisão em recurso repetitivo.

7.2. Afastamento por doença ou acidente – afirma não serem contraprestação, mas obrigação previdenciária com caráter indenizatório, haja vista a ausência de prestação de serviço. Traz decisão em recurso repetitivo.

7.3. Aviso prévio indenizado – entende não haver contraprestação e o caráter nitidamente indenizatório. Traz doutrina e jurisprudência da STF e STJ, inclusive decisão em recurso repetitivo.

7.4. Salário-maternidade e férias gozadas – não há prestação de serviços no período e são benefícios garantidos pela Constituição. Traz jurisprudência do STJ.

7.5. Descanso semanal e em feriados – não há contraprestação de serviços. Traz doutrina.

7.6. 13º salário – pago a título de benefício não diretamente relacionado com a prestação de serviço.

7.7. Adicional de horas extras e adicional noturno – a parcela adicional se destina a compensar situações mais penosas do que as da jornada normal e têm natureza indenizatória. Traz doutrina e jurisprudência.

7.8. Adicionais de periculosidade e insalubridade – caráter indenizatório em face da exposição a agentes nocivos ou riscos e de seu caráter transitório.

Traz jurisprudência.

7.9. Extensão para 13º salário e férias proporcionais – pretende a extensão da não incidência às projeções das verbas pleiteadas no cálculo do 13º salário e das férias, pelas mesmas razões já mencionadas.

7.10. Extensão para contribuições de terceiros - pretende a extensão da não incidência às contribuições de terceiros incidentes sobre as mesmas verbas pleiteadas, pelas mesmas razões já mencionadas.

7.11. Traz decisões administrativas de afastamento da cobrança de contribuições sobre diversas verbas de natureza indenizatória em observância da jurisprudência firmada nos Tribunais Superiores.

8. Refuta a aplicação da multa qualificada por entender não ter havido fraude, na forma de uma ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de

modo a reduzir o imposto devido. Aponta que não há registros de documentos inidôneos, empresas fictas, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza e todos os atos societários foram registrados nos órgãos competentes, assim como na escrituração contábil e fiscal da impugnante. Reforça que não houve simulação, as empresas têm autonomia financeira e administrativa, funcionários próprios, identidade própria e objetivam e auferem lucro, cada uma dentro de sua área de atuação, as empresas pretenderam absorver mais de uma etapa da cadeia econômica e há propósito negocial distinto.

O evidente intuito de fraude deveria ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos, vedada a aplicação de presunção e indícios. Traz decisões administrativas.

9. Clama pela aplicação da multa mais benéfica e específica, no caso aquela prevista no art. 32-A, da Lei nº 8.212/1991, que corresponde à multa pela falta de entrega, incorreção ou omissão em GFIP, com fundamento no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN. Afirma que a multa aplicada viola os direitos constitucionais de propriedade e não confisco. Requer a nulidade do auto de infração por erro na identificação da multa aplicada ou, alternativamente, a substituição pela multa mais benéfica e especial. Traz decisões administrativas.

10. Reclama ter havido ofensa ao princípio constitucional do não-confisco, com a aplicação de multa no valor de 150%. Requer que as multas sejam limitadas ao valor do tributo devido com fundamento nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Traz doutrina e jurisprudência.

Encerra requerendo a improcedência da autuação ou, alternativamente, a dedução dos valores referentes às contribuições recolhidas ao Regime Simplificado, sob pena de locupletamento ilícito do Erário Público Federal, além do afastamento da multa qualificada para que seja reduzida aos patamares fixados na Lei 8.212/1991, art. 32-A.

2 – A impugnação foi julgada improcedente por decisão da DRJ assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

ORGANIZAÇÃO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL EM DIVERSAS EMPRESAS. PROPÓSITO NÃO NEGOCIAL E AUSÊNCIA DE AUTONOMIA. RECONSIDERAÇÃO DAS RELAÇÕES JURÍDICAS.

VINCULAÇÃO DA MÃO-DE-OBRA À EMPRESA BENEFICIÁRIA DOS SERVIÇOS.

A organização empresarial de um conjunto de atividades sujeito a um controle comum na forma de empresas distintas deve corresponder à realidade econômica e ter propósito eminentemente comercial, sob pena de serem reconsideradas as relações jurídicas subjacentes e vinculada a mão-de-obra à empresa efetivamente beneficiária dos serviços sempre que identificados a falta de autonomia entre as empresas e o objetivo principal de redução de tributos que, conjugados, propiciem a determinação artificial das bases de cálculo desses tributos.

SIMPLES. RECOLHIMENTO. APROVEITAMENTO. VEDAÇÃO.

É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. REGISTRO EM GFIP. REVISÃO DEPENDENTE DA INDIVIDUALIZAÇÃO DAS VERBAS CONTESTADAS.

A revisão de verba eventualmente incluída em salário-de-contribuição declarado em GFIP depende, além do juízo acerca da natureza da verba para fins de incidência tributária, de elementos que permitam sua individualização e quantificação.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. APLICAÇÃO.

Aplica-se a multa qualificada correspondente à duplicação do percentual da multa de ofício quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele a partir do qual poderia ter ocorrido o lançamento.

3 - Cientificado da decisão de piso o contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. (1.838/1.934), mantendo praticamente os mesmos argumentos da impugnação e ao final requer o provimento do recurso com o cancelamento do auto de infração.

4 - É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

5 - O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

6 - O exame das razões apresentadas no recurso pelo contribuinte permite a constatação que constitui-se em repetições dos argumentos utilizados em sede de impugnação e, em verdade, acabam por repetir e reafirmar a tese sustentada pelo contribuinte, as quais foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*.

7 - Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I verificação do quórum regimental;

II deliberação sobre matéria de expediente; e

III relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

8 - Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

9 - Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, com exceção do tema relacionado à aplicação da Súmula 76 do E. CARF que será tratada em tópico específico:

Voto

A impugnação apresentada atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, em especial quanto a sua tempestividade, conforme já reconhecido no Despacho de fl. 1781. Assim sendo, dela conheço.

Âmbito das decisões administrativas e judiciais Deve-se esclarecer ao impugnante que os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina, somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

Sendo assim, quanto às decisões trazidas aos autos, é de se observar o disposto no artigo 472, do Código de Processo Civil, o qual estabelece que a “sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros...”. Não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, a interessada não pode usufruir os efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são “inter partes” e não “erga omnes”.

Assim dispõe o Decreto nº 73.529, de 21 de janeiro de 1974:

“Art. 1º É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

Art. 2º Observados os requisitos legais e regulamentares, as decisões judiciais a que se refere o art. 1º produzirão efeitos apenas em relação às partes que integram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.”

Portanto, as decisões do Poder Judiciário, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. A Administração Pública está pautada pelo princípio da legalidade, que significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não pode se afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar. Cumpre acrescentar que as decisões administrativas, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, e somente se aplicam à questão em análise e vinculando as partes envolvidas naqueles litígios.

Assim determina o inciso II do art. 100 do Código Tributário Nacional:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos :(...) II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.”(grifou-se)

Acórdãos das instâncias administrativas eventualmente citados em peça de contestação não integram a legislação tributária, inexistindo efeito vinculante. As decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa são fontes secundárias de Direito Tributário, e somente vinculam a administração quando a lei lhes atribuir eficácia normativa. Porém, no âmbito do Decreto nº 70.235, de 1972, não há norma legal que atribua a tais decisões este efeito.

Assim, em que pese a indiscutível respeitabilidade das decisões emanadas desses órgãos e a sua plena eficácia e força impositiva para as partes envolvidas nos respectivos processos judiciais e administrativos, a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, lei ordinária, ou ato infralegal não estabelecem, como regra geral, a obrigatoriedade de aplicação das decisões dos tribunais judiciais e administrativos pelas autoridades administrativas de julgamento. A competência do julgador administrativo está restrita a averiguar a conformidade dos atos praticados pelos agentes administrativos às normas da própria Administração, as quais são veículos de transmissão do conteúdo e sentido das leis para a aplicação pela administração. Os parâmetros e critérios de julgamentos estão limitados ao

âmbito administrativo e não há subordinação do julgador administrativo às decisões administrativas ou judiciais sem força vinculante expressa.

Impossibilidade de apreciação de inconstitucionalidade e ilegalidade

À autoridade administrativa cabe cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas, não sendo sua competência discutir a constitucionalidade dos dispositivos legais, se estes ferem ou não os princípios de

isonomia, estrita legalidade, anterioridade, capacidade contributiva e as limitações estatuídas na Carta Magna.

Nos termos da Constituição Federal, arts. 97 e 102, incumbe exclusivamente ao Poder Judiciário a apreciação e a decisão de questões referentes à constitucionalidade de lei ou ato normativo.

Nesse sentido é vasta a jurisprudência dos colegiados administrativos, culminando com a edição da Súmula nº 2 pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, aprovada e consolidada nos termos da Portaria CARF nº 52, de 21 de dezembro de 2010:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim as alegações de inconstitucionalidade quanto à aplicação da legislação tributária não podem ser oponíveis na esfera administrativa, por ultrapassar os limites da sua competência legal, conforme orientação contida no Parecer Normativo CST nº 329/1970, que assim está ementado:

Não cabimento da apreciação sobre inconstitucionalidade argüida na esfera administrativa. Incompetência dos agentes da Administração para apreciação de ato ministerial.”

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade. Essa vinculação somente deixa de prevalecer quando a norma em discussão já tiver sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou no difuso, neste caso a partir do momento e na hipótese de produzir efeitos erga omnes (na ocorrência de qualquer das situações previstas no ordenamento jurídico).

Nesse mesmo sentido a redação atual do art. 26-A do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelece que é defeso aos órgãos de julgamento do âmbito administrativo conhecer de

questões de constitucionalidade a não ser nos casos restritos das exceções ali relacionadas:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Por todas essas razões, as alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade que não se enquadrem estritamente nas hipóteses excepcionadas não serão conhecidas na presente decisão.

Feitos tais esclarecimentos quanto à consideração das decisões judiciais ou à apreciação de inconstitucionalidade ou legalidade das normas no âmbito do julgamento administrativo, passa-se à apreciação das matérias específicas.

Vinculação da mão-de-obra ao contribuinte

O cerne da questão consiste na caracterização dos trabalhadores formalmente vinculados e remunerados pelas empresas DC Transportes - Eireli - EPP e RMD Transportes - Eireli - EPP, empresas optantes pelo regime tributário simplificado, como empregados e contribuintes individuais da empresa Bebidas Nova Geração Ltda, sujeita ao regime tributário geral.

Por seu turno, o contribuinte reclama a nulidade por erro na identificação do sujeito passivo (ilegitimidade passiva), pois entende que os titulares dos vínculos permanecem sendo as empresas DC Transportes e RMD Transportes, dado que a

fiscalização não teria logrado comprovar a vinculação direta dos funcionários dessas empresas com o contribuinte. Traz decisões administrativas. Sustenta que os elementos destacados pela fiscalização seriam insuficientes e irrelevantes para demonstrar irregularidades na constituição e gestão das empresas DC Transportes e RMD Transportes, que a fiscalização não comprova todos os requisitos necessários à caracterização do vínculo empregatício suposto e que são apresentados apenas indícios desse vínculo, contrariando o art. 37, da Lei nº 8.212/1991, e o art. 142, do CTN, complementando com a contestação dos diversos fatos apontados pela fiscalização como indícios de irregularidade, contrapondo suas justificativas no sentido de caracterizá-los como naturais à organização e à execução da atividade empresarial, nos seguintes termos:

- confirma a existência de vínculo familiar entre os sócios das empresas, porém afirma que isso não seria motivo para desconsideração da personalidade jurídica, pois a fiscalização não teria apresentado qualquer documento capaz de demonstrar que as proprietárias das prestadoras são interpostas pessoas; ao contrário, os pagamentos a fornecedores apresentados têm como ordenadores os proprietários das empresas;

- confirma que os endereços oficiais das empresas prestadoras são somente para fins de correspondência, mas que isso decorre da natureza da atividade de transporte rodoviário de cargas, na qual as operações são sempre realizadas nos endereços dos clientes e nos locais por eles designados, o que justificaria as prestadoras prestarem seus serviços nas dependências da impugnante;

- contesta o faturamento como elemento de prova, apontando que não foi a integralidade dos faturamentos das prestadoras que decorreu de operações com o contribuinte e que esse fato não seria suficiente por si só para a desconsideração das personalidades jurídicas sem provas de que a relação entre essas empresas era meramente formal, sem substância econômica;

- afirma que a aquisição da empresa DC Transportes pelo Sr. Antônio Sérgio Pereira Alves é legítima e apresenta documentos que comprovam o negócio jurídico realizado, acrescentando que o fato dele ser ex-funcionário do impugnante não invalida esse negócio e que a fiscalização não juntou nenhuma prova em contrário;

- confirma que Rubens Mazzon é contador e preposto das três empresas, mas alega que isso não é ilegal nem suficiente para afastar a personalidade jurídica dela;

- considera não haver irregularidade no fato de as empresas prestadoras de serviço se utilizarem de caminhões do impugnante para executar suas atividades, por se tratar de uma decisão estratégica negocial decorrente de ser essa empresa a principal cliente das prestadoras.

- reconhece a inexistência de despesas de água, luz, telefone, aluguel de veículos, imóveis, instalações e maquinário para as prestadoras, o que decorre do uso das dependências do contribuinte para o desempenho de suas atividades, conforme acordado entre as empresas e repercutido em um menor valor cobrado pelos serviços, e de estratégia negocial, portanto não poderia ensejar a desconsideração da personalidade jurídica.

- contesta que as empresas prestadoras não tenham gerado lucro ao longo dos anos fiscalizados apresentando tabelas com os lucros apurados nesse período e reconhece que as empresas foram deficitárias em alguns períodos, mas afirma que não se pode exigir que as empresas sejam sempre lucrativas, ressaltando que houve distribuição de lucro para os sócios em 2014, conforme Declarações de Imposto de Renda que afirma juntar aos autos.

- afirma que, nas demandas trabalhistas, os trabalhadores não alegam serem empregados do impugnante, apenas pleiteiam que as duas empresas fossem chamadas a responder pelas dívidas trabalhistas por fazerem parte de um mesmo grupo econômico, sendo argumentos comuns em processos trabalhistas que envolvem relações de terceirização e grupos de empresas;

- repisa a contestação do planejamento tributário irregular atribuído pela fiscalização, afirmando que as prestadoras operam, têm objetivo negocial, são lucrativas, têm funcionários e administração próprios, foram criadas para otimizar lucros e reduzir custos, têm autonomia financeira e administrativa, buscaram absorver mais de uma etapa da cadeia econômica e têm propósitos negociais distintos (comércio de bebidas e logística/transporte), não se tratando de simulação ou fraude objetivando burlar o Fisco e sustenta que a opção deveu-se por ser um modelo de negócio mais vantajoso e não vedado pela lei, apresentando decisões administrativas no sentido de que o contribuinte não poderia ser obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal, de que o único escopo de obter economia tributária não é suficiente, por si só, para desconsideração dos atos e negócios jurídicos e de que mesmo quando decorrente de cisão ou com fortes intervenções de uma empresa na gestão da outra não restou caracterizada a vinculação.

Tais argumentos não procedem.

A fiscalização identificou que a mão-de-obra correspondente aos fatos geradores que ensejaram o lançamento estava efetivamente vinculada à empresa Nova Geração, e não às empresas DC e RMD, conforme formalizado pelo contribuinte. Tal caracterização fundamentou-se na identificação de que a distribuição meramente formal da mão-de-obra entre as empresas adotou como critério a redução da carga tributária, com a sua concentração na empresa tributada pelo faturamento e a concentração do faturamento na empresa tributada pela remuneração da mão-de-obra, de forma a reduzir a tributação

agregada arcada pelo conjunto das empresas. Essa distribuição de fatores desvinculada da realidade negocial foi possível em virtude da constatação de um relacionamento entre essas empresas que descaracteriza a pressuposta independência e autonomia entre pessoas jurídicas distintas, apontando para uma situação de subordinação dos interesses das empresas optantes pelo regime simplificado aos interesses da empresa que efetivamente representa para o mercado a atividade comum por elas exercida.

Coube então à fiscalização resgatar a realidade dos fatos e considerar no lançamento os vínculos de interesse tributário efetivamente existentes nas relações jurídicas, em específico as relações de prestação de serviço por pessoas físicas. Essa conduta decorre do disposto no art. 142, do mesmo CTN, que estabelece que é competência da autoridade administrativa verificar a ocorrência do fato gerador e de seus elementos:

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.

No caso concreto, a fiscalização identificou, a partir de todos os elementos fáticos disponíveis, que houve uma prestação de serviços por parte dos trabalhadores para a empresa impugnante.

Como tal identificação se mostra acertada, nenhum dos argumentos apresentados na impugnação pode ser acatado, conforme será exposto a seguir, após breves considerações conceituais sobre regimes de tributação e planejamento tributário.

Finalidade da Diversidade de Regimes Tributários

O ordenamento jurídico prevê a diversidade de regimes tributários com a finalidade de dar o tratamento mais adequado a cada situação tributária na proporção de suas similaridades e diferenças. A distinção de interesse aqui é aquela entre o regime tributário geral e os regimes tributários simplificados.

O elemento motor da instituição dos regimes simplificados é a necessidade de dar um tratamento diferenciado de acordo com a capacidade econômica dos agentes de mercado. Essa diretriz encontra-se materializada no art. 179 da Constituição Federal de 1988, que expressamente declara que o objetivo do tratamento diferenciado é incentivar a atividade das microempresas e empresas de pequeno porte, mas que deve ser

ponderado pelos princípios constitucionais, em especial os da livre iniciativa e da livre concorrência:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

(...)

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IV - livre concorrência;

(...)

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Ora, quando se estabelece que o objetivo do sistema simplificado é o incentivo às microempresas e empresas de pequeno porte, há que se entender que esse é um objetivo material e não meramente formal, pois se trata da implementação de um princípio e não da mera especificação de uma estrutura. Portanto, os conceitos de microempresa e empresa de pequeno porte a serem adotados devem considerar elementos de caracterização material desses agentes de mercado, ultrapassando seus elementos meramente formais.

Isso significa que a empresa a ser protegida não é aquela que simplesmente apresenta a expressão "ME" ou "EPP" em sua razão social ou aquela cujo faturamento registrado na escrita fiscal e contábil encontra-se dentro dos limites legais, mas aquela cuja atuação no mercado e cujo desempenho da atividade representam efetivamente uma natureza típica de microempresa ou de empresa de pequeno porte em um ambiente de mercado orientado pela livre iniciativa e pela livre concorrência. O que o ordenamento almeja ao adotar esse paradigma é dar um mínimo de proteção àquelas empresas que, por seu relativamente reduzido poder de mercado, mostram-se hipossuficientes em relação aos demais agentes já consolidados no ambiente econômico e, portanto, encontram-se vulneráveis à concorrência agressiva desses agentes, buscando garantir um mercado

dinâmico, em permanente renovação e que prima pela livre iniciativa e por um equilíbrio entre oferta e demanda.

Sob essa perspectiva, os elementos formais descritos na lei devem ser tomados apenas como o gabarito categórico a ser aplicado aos entes que já apresentam a natureza essencial de agentes de mercado hipossuficientes e autônomos em relação aos demais.

Portanto, antes mesmo de serem verificados os requisitos formais estabelecidos no ordenamento para permitir a opção por um regime de tributação simplificado, uma empresa deve ser caracterizada como um agente autônomo e potencialmente hipossuficiente em um contexto de livre iniciativa e livre concorrência.

Caracterização de Planejamento Tributário Abusivo em relação ao Simples Visto isso, cabe agora tentar estabelecer critérios a serem adotados para caracterizar de forma inequívoca em que hipóteses a organização de atividades econômicas por meio de empresas enquadradas no regime simplificado seria abusiva, merecendo revisão de ofício no seu tratamento tributário, com a imposição das penalidades e consequências cabíveis.

A melhor forma de identificar a situação fraudulenta é compará-la com a situação similar não fraudulenta. Assim, observemos quais seriam as características típicas da situação em que há duas empresas que atuam no mesmo ramo de atividade, mas em uma relação de colaboração saudável, onde a empresa que comercializa o produto final no mercado sujeita-se ao regime geral de tributação e a que participa na cadeia de valor desse produto é legitimamente optante pelo regime de tributação simplificado.

A conclusão inevitável é que essas duas empresas devem ser agentes de mercado independentes e autônomos. Isso significa que suas ações devem ser fruto de vontades próprias e independentes voltadas aos seus objetivos específicos e que as possíveis relações existentes entre elas devem ser regidas pelas regras gerais da livre iniciativa e da livre concorrência do mercado em que se inserem. Em particular, a formulação dos preços praticados deve ter por objetivo a sobrevivência da empresa e o lucro no médio e no longo prazos, estando essas empresas livres para buscar os melhores preços e custos em qualquer ponto do mercado. Em decorrência, as bases de cálculo dos tributos incidentes não podem decorrer tão-somente de ato de vontade ou manipulações das pessoas que controlam as empresas.

Decorre dessa necessidade de autonomia entre as empresas que os recursos por elas utilizados para cumprirem seu objeto social e desenvolverem suas atividades devem estar sob seu total domínio e controle do ponto de vista da utilização. Assim, elas devem estar na posse dos prédios e instalações que utilizam, com plenos poderes para modificá-los e adaptá-los às suas necessidades, o mesmo se dando em relação à obtenção dos

insumos e à disponibilidade dos recursos financeiros. A mão-de-obra utilizada em todos os setores dessas empresas deve estar diretamente vinculada, com a existência de contratos efetivamente estabelecidos com elas, envolvendo ou não subordinação conforme o tipo de prestação de serviço, e não deve conter elementos estranhos à atividade desenvolvida, tais como trabalhadores de atividades típicas de pontos da cadeia de valor em que ela não atua.

Na ausência dessas condições, haverá uma situação de dependência entre essas duas empresas e ficará descaracterizada a distinção de vontades entre elas, pois a vontade de uma estará intrinsecamente relacionada à vontade da outra. Essa falta de autonomia entre as vontades implica em uma descaracterização da distinção entre as duas como agentes do mercado circundante: para os demais agentes do mercado, essas duas empresas formalmente distintas aparecerão como um único agente de mercado que com eles interage.

Essa caracterização da dependência entre as empresas e do planejamento tributário abusivo pode se materializar na forma de diversos elementos fáticos. São exemplos: a utilização do mesmo prédio e instalações de propriedade de uma das empresas, o uso de equipamentos uma da outra, a migração de mão-de-obra entre as empresas, em geral no sentido da empresa sob regime simplificado, o faturamento baixo da empresa do Simples em relação aos custos, em especial ao da mão-de-obra, relações pessoais entre os sócios das empresas, atribuições de poder aos sócios e prepostos uma da outra, uso dos recursos financeiros de uma pela outra, empréstimos entre as empresas e ausência ou desproporção na quantidade de insumos essenciais em uma das empresas, dentre outros.

Esse raciocínio está alinhado com os crivos propostos por GRECO (2008) para o planejamento tributário e as considerações de TÓRRES2 (2003) acerca do tema, pois a caracterização de relação de dependência e da falta de autonomia das empresas irá necessariamente se manifestar em um ou mais dos elementos por eles propostos: ilegalidade ou ilicitude, patologia do negócio jurídico (abuso do direito, fraude à lei, simulação ou abuso de forma), vício de motivo, finalidade ou congruência das operações e inadequação em relação ao planejamento estratégico do empreendimento econômico.

Conclui-se que a caracterização do planejamento tributário abusivo por meio da estruturação de uma atividade em um grupo de diversas empresas sujeitas a regimes tributários distintos consiste na identificação de dois elementos nucleares, intimamente relacionados:

- anomalias que descaracterizam a independência e a autonomia entre as empresas do grupo; e

- base de cálculo de tributo determinada essencialmente por fatores internos ao grupo de empresas.

Análise do caso concreto No caso concreto, considerando o raciocínio até aqui desenvolvido, fica evidente que a situação encontrada pela fiscalização se adequa perfeitamente à moldura de planejamento tributário abusivo descrita.

O conjunto de anomalias que caracterizam a dependência e a falta de autonomia entre as empresas Bebidas Nova Geração, DC Transportes e RMD Transportes foram devidamente descritos pela fiscalização:

1. o grupo de empresas desempenha essencialmente a mesma classe de atividade econômica, correspondente ao ramo de comércio e distribuição de bebidas, na forma de uma atividade econômica integrada em relação ao restante do mercado, com o conjunto de empresas representando um segmento contínuo e bem definido da cadeia de valor do ramo de comércio e distribuição de bebidas, incluídos a aquisição, a logística e o transporte para entrega das bebidas;

2. estrutura, recursos e despesas desproporcionalmente distribuídos entre as empresas do grupo em relação ao volume de atividades e pessoas de cada uma delas:

2.1. valores significantes na contabilidade da Bebidas Nova Geração a título de despesas de serviços de terceiros correspondentes a serviços prestados pelas duas empresas DC e RMD, para os quais a empresa informou não existir contrato firmado em razão de não serem serviços exclusivos dessas empresas;

2.2. as notas fiscais associadas aos serviços são emitidas em seqüência, uma para cada mês e pela mesma pessoa, dada a similitude da caligrafia nas notas;

2.3. a Bebidas Nova Geração é praticamente o único cliente das duas empresas, respondendo por mais de 97% dos seus faturamentos, caracterizando forte dependência econômica das prestadoras em relação à impugnante;

2.4. as três empresas têm endereços distintos, mas funcionam de fato no mesmo endereço e sob a mesma administração;

2.5. as três empresas têm o mesmo contador, que trabalha no mesmo endereço das empresas e é procurador de todas elas e responsável pela contabilidade, contratação de empregados e representação nas ações trabalhistas;

2.6. as três empresas pertencem de fato ao mesmo sócio, Clayson, pois os proprietários formais das duas EPP são interpostas pessoas, assim estabelecidos pela relação de confiança existente entre eles e o proprietário de fato, seja em decorrência de vínculo familiar, seja em virtude da situação de

empregado antigo do grupo empresarial de fato ou ainda da outorga de procuração com poderes plenos e ilimitados ao contador comum;

2.7. há mais de uma centena de ações trabalhistas nas quais a mesma narrativa de confusão entre as três empresas é repetida e culminam com a solidarização de todas as empresas;

2.8. as empresas EPP possuem registros de diversos motoristas e outros trabalhadores diretamente ligados à atividade de transporte de cargas, porém não possuem nenhum caminhão registrado em seus nomes;

2.9. não existem registros na contabilidade das EPP de pagamento de despesas de água, luz, telefone, aluguel de veículos, imóveis, instalações ou maquinário;

2.11. ao se considerar essas três entidades formalmente distintas como uma única empresa, constata-se que a receita bruta da nova empresa unificada ultrapassa o limite legal e impossibilitaria a opção pelo regime tributário simplificado;

3. há relações pessoais entre os sócios das diversas empresas, com fortes indícios de que há um único grupo de pessoas controlador de todo o grupo de empresas:

3.1. as proprietárias fundadoras das empresas, Daniele Cristina (DC) e Regina Maria Druziki Antoniassi (RMD) são familiares, respectivamente esposa e sogra, do sócio-administrador da Bebidas Nova Geração, Clayson Roberto Zamlorenzi;

3.2. as empresas possuem o mesmo contador, que é procurador das empresas subordinadas (prestadoras) com amplos poderes.

Por seu turno, os elementos que indicam a determinação das bases de cálculo dos tributos por critérios exclusivamente internos ao grupo de empresas são:

1. concentração da mão-de-obra e redução artificial do faturamento nas empresas tributadas pelo faturamento:

- as empresas EPP apresentam inconsistências inexplicáveis, pois a contabilidade registra despesas com pessoal em valores muito próximos ou superiores aos de suas receitas ao longo de todo o período fiscalizado, apresentando prejuízo em quase todos os exercícios e registrando valores consideráveis de prejuízos acumulados, não tendo resultado em lucro aos seus empresários ao longo de todo o período.

2. redução da mão-de-obra e concentração do faturamento nas empresas tributadas pela remuneração da mão-de-obra:

- que decorre como contrapartida imediata da concentração da mão-de-obra e da redução artificial identificada no item anterior.

Portanto, é forçoso concluir que não há autonomia entre as empresas e dessa interdependência decorre a possibilidade de reorganização meramente formal das suas estruturas e recursos com o objetivo de reduzir a tributação por meio da composição artificial das bases de cálculo envolvidas, quais sejam faturamento e remuneração da mão-de-obra.

Logo, a organização da atividade econômica integrada entre as diversas empresas não atende a um propósito negocial, mas a um propósito meramente tributário, configurando-se um planejamento tributário abusivo.

Por seu turno, os argumentos propostos pelo contribuinte em contraposição não são hábeis a desconstituir a lógica até aqui apresentada.

O núcleo da argumentação do impugnante pode ser sintetizado como sendo o de que as prestadoras operam, têm objetivo negocial, são lucrativas, têm funcionários e administração próprios, foram criadas para otimizar lucros e reduzir custos e têm autonomia financeira e administrativa, buscaram absorver mais de uma etapa da cadeia econômica e têm propósitos negociais distintos (comércio de bebidas e logística/transporte), não se tratando de simulação ou fraude objetivando burlar o Fisco e que tal opção deveu-se por ser um modelo de negócio mais vantajoso e não vedado pela lei.

Em que pese a admissibilidade da contratação de atividade complementar de transporte como operação legítima, para que essa legitimidade se caracterizasse seria necessário que as empresas envolvidas se mostrassem agentes de mercado autônomos, o que não é o que se constata no caso concreto, onde todas as empresas estão visivelmente submetidas a um controle único capaz de determinar as bases de cálculo dos tributos em descompasso com a realidade de um ambiente de livre iniciativa e livre concorrência.

Quanto aos demais argumentos, que buscam atacar alguns dos indícios como sendo insuficientes para caracterizar qualquer simulação, há que se considerar que a caracterização da simulação decorreu da análise de um extenso conjunto de elementos que a fundamentou fortemente, tendo sido alguns dos indícios tomados não como elementos determinantes, mas como elementos de composição na análise efetuada e que mesmo a desconsideração de um ou outro não macularia essa análise, na condição de elementos importantes, mas não essenciais.

Assim se dá, por exemplo, em relação à existência de relações entre os sócios e prepostos das diversas empresas, à atuação complementar no mesmo ramo de comércio e distribuição de bebidas entre o contribuinte e as empresas de transporte, à utilização de caminhões, prédios, máquinas e equipamentos da tomadora, ao faturamento das prestadoras decorrer predominantemente da prestação de serviços à impugnante, a terem as empresas o mesmo contador, à inconsistência nos valores das despesas com pessoal em relação ao faturamento,

aos prejuízos acumulados no período e à inexistência de registros de despesas básicas nas prestadoras.

Portanto, restaram caracterizados a dependência das empresas DC Transportes e RMD Transportes em relação à empresa Bebidas Nova Geração e o propósito meramente fiscal na formalização da atividade econômica desenvolvida pelo conjunto das empresas, com a composição artificial e desproporcional das bases de cálculo das contribuições previdenciárias. Nessas condições, correta a reconsideração das relações jurídicas subjacentes de acordo com a realidade verificada, resultando na vinculação dos trabalhadores como prestadores de serviço da empresa Bebidas Nova Geração e na recomposição da base de cálculo das contribuições sociais dessa empresa em bases reais.

(...) omissis

Inconstitucionalidade da contribuição para o SEBRAE

O contribuinte defende a inexigibilidade da CIDE-SEBRAE sobre folha de pagamentos por ter se tornado inconstitucional a partir da Emenda Constitucional nº 33/2001, no entanto, quanto a ilegalidades e inconstitucionalidades alegadas, não cabe ao órgão de julgamento administrativo apreciá-las para afastar a aplicação de norma em vigor, conforme já exposto anteriormente.

Incidência sobre determinadas verbas O contribuinte também argumenta em tese acerca da suposta não incidência das contribuições previdenciárias sobre diversas verbas que relaciona.

No entanto, tais argumentos não são passíveis de serem opostos ao presente lançamento por diversas razões.

A primeira delas é que a apuração dos valores lançados tomou por referência os próprios valores declarados e reconhecidos como base de cálculo pelas empresas prestadoras em suas GFIPs (fls. 243/247), sem que fossem individualizadas cada uma das verbas integrantes dessa base de cálculo. Assim, tratam-se dos valores das bases de cálculos registradas em documento com força de confissão de dívida (GFIP), portanto gozam da presunção relativa de veracidade.

Outra razão é que o mero questionamento em tese das diversas verbas não é suficiente para sua exclusão da base de cálculo, mesmo que a apreciação da matéria fosse favorável ao contribuinte, pois não foram trazidos aos autos elementos concretos que demonstrem a real inclusão dessas verbas nas bases de cálculo e permitam aferir o valor de cada uma delas, a fim de permitir apurar o valor da exclusão. Some-se a isso que, considerando a existência de documento prévio (GFIP) que já

havia definido a base de cálculo em valor diverso, o ônus da prova é de quem alega e pretende contraditar aquele documento.

Por tudo isso, as alegações acerca de verbas específicas não restam materializadas de forma suficiente a produzir quaisquer efeitos no presente processo e resta prejudicada sua apreciação.

Aplicação da multa qualificada

O impugnante refuta a aplicação da multa qualificada por entender não ter havido fraude nem seus elementos caracterizadores nos termos da jurisprudência, quais sejam documentos inidôneos, empresas fictas, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza, ressaltando que todos os atos societários foram registrados nos órgãos competentes, assim como na escrituração contábil e fiscal da impugnante e que não houve simulação, pois as empresas têm autonomia financeira e administrativa, funcionários próprios, identidade própria e objetivam e auferem lucro, cada uma dentro de sua área de atuação. O evidente intuito de fraude deveria ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos, vedada a aplicação de presunção e indícios.

Ao contrário do que argumenta o impugnante, a qualificação da multa se deveu exatamente à caracterização pela fiscalização de evidente intuito de fraudar a apuração de tributos e de sonegação (fls. 247/248), conforme já abordado no item referente à vinculação da mão-de-obra.

O dolo necessário e suficiente ao intuito de fraude restou caracterizado pela fiscalização a partir da demonstração da artificialidade presente na formalização da atividade desenvolvida como sendo desempenhada por empresas distintas, conforme exposto no item do presente voto referente à caracterização da mão-de-obra na empresa Nova Geração.

Portanto, a fiscalização não se restringiu a apenas informar o dispositivo legal, mas também demonstrou exaustivamente, com base em inúmeros elementos de prova, que a situação fática caracterizou exatamente a hipótese da norma que estabelece a aplicação da multa qualificada.

Cabe reforçar ainda que tanto o dolo restou caracterizado pela fiscalização que coube a ela encaminhar, em relatório a parte, comunicação ao Ministério Público Federal para eventual propositura de ação penal (fl. 250).

Também não podem ser acatados os argumentos para aplicação da multa mais benéfica nem para limitar a multa ao valor do tributo a fim de não implicar em confisco.

O primeiro porque a multa do art. 32-A trata do descumprimento de obrigação tipicamente acessória e não se refere ao lançamento de ofício de contribuições não declaradas em GFIP,

para o qual a multa aplicável é a do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, logo não cabe falar em multa mais benéfica entre hipóteses normativas punitivas distintas. O segundo porque a vedação de confisco é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu, sem qualquer discricionariedade para aplicar limitações quaisquer que sejam ao seu valor.

Logo, corretamente efetuada a qualificação da multa.

Decadência

O impugnante alega a decadência das contribuições cujo fato gerador ocorreu antes de 12/2010, com fundamento no art. 150, §4º, do CTN, em decorrência da ciência ter se dado em 21/12/2015 e de terem sido efetuados pagamentos por meio do SIMPLES. Traz doutrina e jurisprudência.

De início, há que se verificar se o prazo decadencial a ser considerado é realmente o estabelecido no art. 150, §4º. A condição necessária para aplicação desse dispositivo é a caracterização do lançamento por homologação, que se dá pela existência de antecipação de pagamento, mesmo que parcial, nos termos da jurisprudência dominante e, em especial, da Súmula CARF nº 99, a seguir reproduzida:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Para tanto, foi consultado, em 09/06/2016, o registro de recolhimentos da empresa Bebidas Nova Geração Ltda nos sistemas da RFB, por meio do qual se verificou haver recolhimentos referentes às referidas competências 01/2010 a 11/2010, conforme figura a seguir:

Ressalte-se que o impugnante alega a existência de recolhimentos para o regime simplificado feito pelas empresas prestadoras, porém tais recolhimentos não são relevantes para apuração da decadência de contribuições da empresa Nova Geração, pois se referem a sujeitos passivos e a regimes distintos. De todo modo, foram identificados os recolhimentos anteriormente apontados e que são suficientes para produzir os efeitos pleiteados pelo impugnante.

Logo, havendo recolhimento e por se tratar de lançamento de diferença de contribuição, resta caracterizado o lançamento por homologação e aplica-se o art. 150, §4º, do CTN, que estabelece:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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. (grifou-se)

Observe-se que a citada norma estabelece como exceção para aplicação do prazo decadencial nela prevista a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese na qual resta aplicar a regra geral, qual seja aquela prevista no art. 173, inciso I, do mesmo CTN:

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;

Ora, conforme já demonstrado nos itens anteriores do presente voto, o dolo e o intuito de fraude estão presentes na prática adotada e, portanto, caracteriza-se a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, do CTN, que foi o fundamento aplicado pela fiscalização em seu lançamento, não se evidenciando a decadência de qualquer dos períodos lançados.

1 GRECO, Marco Aurélio. "Planejamento Tributário". 2ª ed, São Paulo: Dialética, 2008.

2 TÓRRES, Heleno. "Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária". 2ª ed, rev., atual. e ampl. São Paulo: Revistas do Tribunais, 2003

10 – Para complementar o voto quanto a questão do planejamento tributário corroborando com o entendimento acima aduzido aponto parte do voto do I. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no Ac. 1402-002.295 j. em 13/09/2016, *verbis*:

"Não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos.

Nesse sentido, colacionam-se a seguir os ensinamentos de Marco Aurélio Greco:

... a pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer "planejamento" é admissível? Minha resposta é negativa. (pág. 190)

Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça. (pág. 202)

[...] com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. (pág. 206)

No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da figura.

Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo porque sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto.

Esta conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples

agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (pág. 208)

Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, a fraude à lei. (pág. 228)

Nota -se, assim, que o direito ao planejamento tributário não pode ser absoluto, há que haver uma conformação entre a existência do direito e o modo como se exerceu esse direito, sob pena de incorrer-se em abuso de direito.

Ricardo Lobo Torres, a esse respeito, esclarece que “a proibição da elisão abusiva no campo tributário nada mais é que a especificação do princípio geral, jurídico e moral, da vedação do abuso de direito”.⁶

(...)

*Marco Aurélio Greco assevera ainda que “nem tudo o que é lícito é o honesto” e que o “o ordenamento jurídico não se resume à legalidade; ele contempla também mecanismos em última análise de neutralização de esperteza”, fazendo parte daquilo que Tércio Sampaio Ferraz Júnior denomina de **regras de calibração do ordenamento**. Ou seja, os textos legais dão as peças do sistema jurídico, mas para que funcionem coordenadamente precisam ser calibradas, ajustadas. ⁷ (grifo nosso)*

Sobre o tema, Ricardo Lobo Torres conclui que

No direito tributário o mais importante para a Administração é requalificar o ato abusivo, sem anulá-lo em suas consequências no plano das relações comerciais ou trabalhistas.[...] Na elisão, afinal de contas, ocorre um abuso na subsunção do fato à norma tributária; como lembra Paul Kirchhof, a elisão é sempre uma subsunção malograda [...] Cabe à Administração Tributária, conseqüentemente, corrigir a subsunção malograda, requalificando o fato de acordo com a interpretação correta da regra de incidência. ⁸

11 – Portanto restou fartamente comprovado que a organização societária se deu somente no papel (forma) e que, no mundo fático, as empresas nunca existiram: - sem instalações próprias, sem endereço, sem veículos próprios para transporte, nem administração, nem quadro de funcionários, enfim, na prática, as três empresas funcionam como se apenas uma empresa fosse.

12 – E após demonstrar a simulação existente, por meio da existência de pessoas jurídicas de fachada, o Agente Fiscal passa a comprovar que o vínculo de trabalho se

forma entre a recorrente e que não se trata de empresas distintas funcionando de "per si" e desenvolvendo cada qual a sua atividade nas "localidades de suas sedes" ou onde "os serviços foram contratados" respectivamente.

13 – Restou demonstrado que estamos diante de um só empreendimento econômico, no presente caso, constatando-se apenas o objetivo da redução da carga tributária com o usufruto dos benefícios do SIMPLES NACIONAL, uma vez que "todas as empresas "se assim pode-se dizer foram administradas pelo mesmo empresário, restando apenas a "insofismável simbiose empresarial".

14. Através da aplicação do princípio da primazia da realidade, que significa que os fatos relativos ao contrato de trabalho devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documentalmente, passam oferecer apenas um pano de fundo lícito, no caso a Receita Federal do Brasil conseguiu comprovar a verdadeira configuração da operação empresarial, que no caso, tentou através de fraude encobrir a verdadeira relação de emprego e através do lançamento cobrar a contribuição legalmente devida.

15 – Portanto, como bem delineado pela Autoridade Lançadora, foi constituído vínculo direto entre os trabalhadores e o Sujeito Passivo, entendendo-se que esse é o verdadeiro contribuinte, aquele que, de fato, incidiu nos fatos geradores de contribuição previdenciária. As afirmações do Auditor Fiscal deixam patente que o lançamento tributário simplesmente desconsidera a existência das empresas interpostas, em razão da comprovada prestação de serviços dos trabalhadores à Recorrente.

16 - Portanto, nesse tópico afastado o apelo voluntário de acordo com os fundamentos acima indicados.

Da afronta a Súmula 76 o CARF

17 – Nesse ponto entendo que deve ser provido o recurso de forma apenas parcial, apontando parte do voto e ementa do I. Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira em julgado dessa C. Turma no Ac. 2201-003.372 j. 18/01/2017 em caso similar que adoto como razões de decidir, *verbis*:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2008 a 31/12/2008

**TRABALHADORES VINCULADOS À EMPRESA
PRESTADORA DE SERVIÇO OPTANTE PELO SIMPLES.**

DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO EXISTENTE. CARACTERIZAÇÃO DIRETAMENTE COM A EMPRESA PRINCIPAL. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA.

Cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente, desconsiderando o vínculo formal pactuado com pessoa jurídica interposta optante pelo Simples Nacional, desde que demonstrado, por meio da linguagem de provas, que os trabalhadores prestavam serviços à empresa principal, esta não optante pelo regime diferenciado de tributação.

SIMPLES FEDERAL. EMPRESA INTERPOSTA. APROVEITAMENTO DE RECOLHIMENTOS PELA EMPRESA PRINCIPAL.

Tendo sido constituído, pelo lançamento, vínculo direto entre os trabalhadores e o Sujeito Passivo, entendendo-se que esse é o verdadeiro contribuinte, aquele que, de fato, incidiu nos fatos geradores de contribuição previdenciária, o que ensejou o aproveitamento das contribuições descontadas dos segurados. Nesse sentido, as contribuições patronais previdenciárias, mesmo que recolhidas na sistemática do SIMPLES, devem ser aproveitadas quando do lançamento tributário. Inteligência da Súmula CARF 76.

18/01/2017 CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA 2201-003.372

Em que pese minha discordância quanto à alegada iliquidez do lançamento, o que afasta a alegada nulidade - posto que o pedido de compensação dos valores pagos na sistemática de tributação prevista na legislação do Simples Nacional é matéria de defesa do contribuinte (fato modificativo do direito de crédito do Fisco) - diferentemente do que consta na decisão de piso, entendo caber razão ao Recorrente quanto ao direito à compensação.

Explico.

Observo na decisão de piso que embora a constituição do crédito tributário objeto do lançamento, que aqui se examina, tenha sido realizado em face da Plastcor do Brasil, os recolhimentos efetuados na sistemática do Simples Nacional foram realizados por pessoas jurídicas distintas, no caso pela Plastcor Ind. e Com EPP, o que impede o aproveitamento. Em acréscimo, entende a primeira instância que, por se tratar de simulação, não cabe o aproveitamento dos valores recolhidos, pois - na visão da turma 'a quo', o contribuinte estaria se beneficiando da próprio torpeza

Não assiste razão à turma recorrida.

As empresas optantes pelo Simples Nacional não estão sujeitas a uma incidência tributária diferenciada das demais empresas, ao reverso, são contribuintes de todos os tributos incidentes sobre os fatos geradores que praticavam em sua atividade empresarial.

De certo que sob outra forma de quantificação e recolhimento desses tributos A Lei Complementar nº 123, de 2006, regulou, em conformidade com o artigo 170 da Constituição Federal, o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido aplicável as micro e pequenas empresas, relativo aos impostos e às contribuições que menciona.

Nesse sentido, explicitam os artigos 12 e 13:

"Art. 12. Fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI- Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º - C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS."

(destaques não constam do texto legal)

Da simples leitura do artigo 13 da Lei Complementar nº 123, podemos concluir que a mesma não cria novos tributos, ao reverso, institui tratamento favorecido, simplificado e unificado para o recolhimento dos tributos nela especificados, dentre esses as contribuições previdenciárias.

Confirmando essa conclusão, encontramos no artigo 18, a forma de repartição entre os diversos tributos dos valores recolhidos pela sistemática simplificada e unificada, dependendo do porte da empresa:

"Art.18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º." (negritos nossos)

Tais anexos indicam, por faixa de receita bruta da empresa optante, a alíquota aplicável sobre sua receita e mais, o percentual de cada tributo na composição do percentual total da alíquota indicada para aquela faixa.

(...) omissis

Assim, não se verifica óbice ao aproveitamento dos recolhimentos efetuados em razão da sistemática de apuração adotada. O percentual recolhido a título de contribuição previdenciária é determinado, permitido assim sua compensação com tributo de mesma espécie e destinação constitucional, nos termos da lei de regência de cada espécie tributária.

Quanto à possibilidade de compensação de valores pagos por outras pessoas jurídicas, embora concordemos com o Relator que, em regra, existe vedação legal a essa possibilidade, não nos parece que seja essa a hipótese para o caso concreto.

Na visão do Fisco, como realizado o lançamento, a contribuição retida deve ser aproveitada em razão do vínculo de trabalho ocorrido ter se formado entre a Recorrente e o trabalhador. Nesse sentido, não se pode deixar de aproveitar as contribuições patronais existentes, vez que foram vertidas, ao menos parcialmente, contribuições pelo sujeito passivo.

Tal entendimento, na vertente do aproveitamento de valores recolhidos na sistemática do Simples, é pacífico neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ensejando a publicação da Súmula 76 do CARF, assim redigida:

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

Por todo o exposto, entendo caber razão ao Recorrente, e dou provimento nesta parte para determinar a exclusão dos valores pagos na sistemática do Simples Nacional, observando os percentuais estabelecidos em lei e aplicáveis ao caso concreto.

Processo nº 10980.724432/2015-61
Acórdão n.º **2201-004.591**

S2-C2T1
Fl. 1.971

Conclusão

18 - Diante do exposto, conheço do recurso voluntário para nos termos da faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF, proponho que a decisão recorrida seja mantida pelos seus próprios fundamentos dando provimento parcial ao recurso apenas para excluir do lançamento os valores efetivamente recolhidos sob a sistemática do SIMPLES NACIONAL.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso