



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.000987/2010-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.920 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2023
Recorrente DIGISTAR TELECOMUNICAÇÕES S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

NULIDADE. LANÇAMENTO.

Estando devidamente circunstanciado as razões de fato e de direito que amparam lançamento fiscal lavrado em observância à legislação, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS. SÚMULA CARF N 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade/ilegalidade de lei vigente.

REQUALIFICAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS. POSSIBILIDADE.

A autoridade administrativa poderá requalificar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Aplicação do art. 50, do CC, é afeta à esfera judicial.

Os arts. 118, cc art. 121, art. 142, e art. 149, VII, todos do CTN, outorgam à Administração Tributária a competência para autuar o verdadeiro sujeito passivo em casos de fraude ou simulação.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO.

Ao contencioso administrativo instaurado com a impugnação tempestiva cumpre examinar as matérias de defesa que guardem estreita e direta relação com os elementos da regra matriz de incidência tributária descritas na autuação: sejam de ordem probatória, sejam em razão de impossibilidade (decadência), incompetência ou nulidade do lançamento.

Sob essa ótica, com exceção das matérias de ordem pública, donde não se insere o pagamento ou compensação, as situações extintivas de crédito tributário elencadas no art. 156, do CTN, devem ser apresentadas à Autoridade Competente para a cobrança tributária, após a definitividade do crédito constituído.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada, e do pedido de compensação tributária, por ser matéria estranha à presente lide administrativa, e no mérito, em negar provimento a recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Martin da Silva Gesto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros:, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Gleison Pimenta Sousa e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1862 e ss) interposto contra decisão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (fls. 1.843 e ss) que manteve a autuação pelo não recolhimento de contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, do período de janeiro de 2007 a dezembro de 2009.

A R. decisão proferida pelo Colegiado de 1ª Instância analisou as alegações apresentadas, abaixo reproduzidas, e manteve a autuação:

DIGISTAR TELECOMUNICAÇÕES S.A. teve lavrado contra si o Auto de Infração - AI em epígrafe, relativo ao lançamento de contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, do período de janeiro de 2007 a dezembro de 2009.

O lançamento é composto pelos levantamentos NG e G1, relativos a valores de folha de pagamento de segurados empregados, e pelos levantamentos NI e N2, concernentes a valores de folha de pagamento de segurados contribuintes individuais. Os levantamentos NG e NI referem-se ao período de janeiro de 2007 a novembro de 2008, enquanto que os levantamentos G1 e N2 compreendem o período de dezembro de 2008 a dezembro de 2009. Os valores de remuneração considerados no lançamento não foram incluídos nas correspondentes Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIPs.

O Relatório Fiscal - RF (fls. 53/61) consigna, inicialmente, que a empresa, ora impugnante, tem como atividade econômica a “indústria, comércio, importação, exportação e representações de equipamentos de telecomunicações, eletro-eletrônicos, informática, eletricidade, mecânicos, hidráulicos, sinalização e afins, bem como instalações, assistência técnica e manutenção de tais equipamentos”, estando enquadrada no código FPAS 515-0

O RF, em seu item III, “Dos Fatos Geradores”, refere que a impugnante utilizou mão-de-obra da empresa Cleide Barbosa Antunes, CNPJ n.º 02.922.319/0001-18, optante pelo Simples Nacional.

Em relação à empresa Cleide Barbosa Antunes, afirma, primeiro, que esta iniciou suas atividades em 28 de dezembro de 1998, conforme Declaração de Firma Mercantil Individual registrada na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul em 04 de janeiro de 1999; segundo, que suas atividades são “a fabricação de aparelhos telefônicos, sistemas de intercomunicação e semelhantes; comércio atacadista específico em mercadorias não especificadas e outras atividades de serviços prestados para empresas”; terceiro, que sua sede localizava-se, inicialmente, na Rua Dr. João Inácio, 1100, 3.º piso, sala 02, bairro São João, Porto Alegre, RS, passando posteriormente para a Rua Monsenhor Felipe Diehl, 92, térreo, bairro Humaitá, Porto Alegre, e, em 15 de fevereiro de 2008, para a Av. Theodomiro Porto da Fonseca, 3101, prédio 2, bairro Duque de Caxias, São Leopoldo, RS; e, quarto, que, em 05 de julho de 2008, seu endereço foi alterado para a Av. Theodomiro Porto da Fonseca, 3101, prédio 2, fundos, bairro Duque de Caxias, São Leopoldo, RS.

A impugnante e a empresa Cleide Barbosa Antunes, assim, “convivem no mesmo ambiente empresarial, diferenciando-se apenas para fins de cadastro, mas ambas na Av. Theodomiro Porto da Fonseca, 3101”. Afirma, ainda, que, em se considerando, no caso, as empresas como independentes, i.e., com personalidades jurídicas distintas, verifica-se “a contratação de empresa interposta”, o que contraria o enunciado do item I da Súmula 331 do TST [Tribunal Superior do Trabalho], segundo o qual “A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei n.º 6.019, de 03.01.1974)”.

No tocante às duas empresas em questão, registra, primeiro, que ambas são fabricantes de aparelhos telefônicos e de outros equipamentos de comunicação; segundo, que “o registro ponto é feito eletronicamente na porta de entrada que dá acesso para a produção. O espelho do cartão de ponto é da própria DIGISTAR, sendo que a CBA caracterizada como unidade de negócio é na verdade um departamento da DIGISTAR”; terceiro, que “nesta sala os funcionários [sic] da “CBA” usam inclusive o uniforme da DIGISTAR”; quarto, que foram emitidas notas fiscais, desde a de número 0011, 0013 e 0014 e de 0017 a 0225, exclusivamente para a DIGISTAR, assim também a partir da nota fiscal-fatura 0001 até a 0012, quando as empresas passaram a operar na Av. Theodomiro Porto da Fonseca, 3101, prédio 2, bairro Duque de Caxias, São Leopoldo, RS.

Analisando o faturamento da empresa Cleide Barbosa Antunes, a Fiscalização refere que, além da exclusividade já comentada, “a despesa com pessoal (remunerações, encargos benefícios) muitas vezes atinge oitenta, cem ou até duzentos por cento do faturamento”. Elabora, nesse sentido, tabelas comparativas relativas aos exercícios de 2007 a 2009, fls. 56/57, “extraídas da contabilidade”. Já o faturamento da impugnante mostra-se muito superior à sua despesa com pessoal. Nessa linha, a tabela de fls. 57/58. Conclui, com base nessas observações, que a impugnante “tem o suporte financeiro. O seu faturamento é infinitamente superior ao movimento da CBA que por sua vez possui os maiores custos com folha de pagamento. Isto demonstra claramente que a CBA foi uma empresa utilizada apenas para justificar a mão-de-obra. Sendo uma empresa integrante do sistema Simples de tributação, teoricamente só deveria recolher a parte descontada dos segurados. Constatou-se claramente aqui uma simulação de empresa terceirizada para prestar serviços para a DIGISTAR”.

Em relação à contabilidade da impugnante, a Fiscalização observa que os lançamentos de distribuição de lucros para Cleide Barbosa Antunes têm como contrapartida “adiantamento a CBA”, “designação de Cleide Barbosa Antunes, empresário individual responsável pela CBA e um dos diretores da Digistar”.

A Fiscalização conclui que a impugnante, “utilizando-se desses artificios”, deixou de informar em GFIP “os segurados que eram indevidamente registrados na CBA”, e,

consequentemente, de recolher as contribuições previdenciárias patronais sobre a remuneração de segurados empregados, objeto do presente lançamento. “Também não foram informadas e nem recolhidas as contribuições (20%) incidentes sobre a folha de pagamento dos contribuintes individuais”.

Em assim sendo, a um, os empregados e contribuintes individuais em questão foram caracterizados, pela Fiscalização, “como segurados vinculados à DIGISTAR e os débitos relativos às contribuições previdenciárias lançados para esta empresa que é a responsável pela mão-de-obra”, e, a dois, foi lavrado o presente AI com as multas de 24%, para as competências janeiro de 2007 a novembro de 2008, e de 150%, para as competências dezembro de 2008 a dezembro de 2009 - esta última por haver sido constatado pela Fiscalização que “a empresa DIGISTAR utilizou-se de empresas interpostas, optantes pelo sistema SIMPLES de tributação, com a finalidade de omitir e/ou reduzir a contribuição previdenciária”.

O lançamento atingiu o montante de R\$ 1.760.764,30 (um milhão, setecentos e sessenta mil, setecentos e sessenta e quatro reais e trinta centavos), valor consolidado em 20 de abril de 2010.

A empresa impugnou tempestivamente a exigência, através do arrazoado de fls. 118/141. A ciência do AI ocorreu em 04 de maio de 2010, enquanto que a impugnação foi protocolizada em 02 de junho de 2010.

Aponta, “*ab initio*”, a ocorrência de erro de fato na apuração dos valores relativos à contribuição para o RAT, “eis que aplicado o percentual de 3% (três por cento) em diversos períodos de apuração, de 02 a 05/2007”.

Afirma, ainda, que a Fiscalização laborou em grave equívoco, ao demonstrar, nas tabelas que compõem o Relatório Fiscal, o valor mensal do faturamento e dos gastos com a folha de pagamento da empresa Cleide Barbosa Antunes. Registra que os valores da folha de salários que serve de suporte ao cálculo (mensal) de incidência das contribuições lançadas são “infinitamente” menores que os relacionados nas tabelas elaboradas pela Fiscalização; assim como o valor mensal do faturamento nada tem a ver com a realidade da empresa.

Ressalta, finalmente, o fato de que, embora constando no Relatório Fiscal que as duas empresas existam e mantenham relações comerciais e industriais há mais de uma década, este somente consigna a ilegalidade praticada, com sonegação, a partir de janeiro de 2007.

No mérito, reitera, inicialmente, seu entendimento acerca da ocorrência de erro, por parte da Fiscalização, quanto, a um, aos valores utilizados na comparação entre o faturamento mensal e o custo da folha de salários tanto da empresa Cleide Barbosa Antunes quanto da autuada; a dois, aos valores que serviram de base de cálculo das contribuições lançadas - neste sentido, elabora as tabelas de fls. 121/122; e, a três, à alíquota considerada no cálculo da contribuição para o RAT, em diversas competências de 2007.

Em sequência, aponta a estranheza que lhe causam as conclusões da Fiscalização, no sentido de que as duas pessoas jurídicas arroladas, após operarem, legalmente, por mais de uma década, tenham sido classificadas como fruto de uma simulação fraudulenta, destinada a subtrair tributos. Desde 1999, o Fisco aceitou que as empresas operassem regularmente, assim como aceitou as declarações pertinentes e o enquadramento cadastral adotado - uma pelo Simples, outra pelo Lucro Presumido -, para, de repente, a partir da data em que fixado o início da auditoria fiscal, plasmar o entendimento de que toda essa organização não passa de uma simulação destinada a sonegar tributos e enquadrar seus administradores como sonegadores. Refere, neste passo, a juntada de documentos - contratos sociais, cadastros em órgãos públicos das diversas esferas de governo, alvarás de localização - que atestam que seus administradores e sócios e bem assim os da empresa Cleide Barbosa Antunes sempre agiram às claras, na forma da lei, sem qualquer subterfúgio, jamais havendo sonegado informações ao Fisco, a órgãos de classe e a outros órgãos públicos, nem criado litígios com servidores.

Afirma que as duas empresas possuem controles específicos e individualizados de seus atos administrativos, com as respectivas folhas de salários, tendo sempre entregue GFIPs que espelham a realidade fática, sem subterfúgios. O cálculo dos tributos é individualizado, as escriturações fiscal e contábil são próprias, completas e independentes; as contratações de empregados sempre foram feitas por cada uma das empresas, sem repasse de empregados de uma para outra, tudo de pleno conhecimento das autoridades fazendárias jurisdicionantes.

Afirma, ainda, que Oldemar Plantikow Brahm sempre deteve 95% do capital da impugnante, enquanto que o restante pertence a Cleide Barbosa Antunes. Este, por sua vez, é titular da empresa individual Cleide Barbosa Antunes, administrando, na qualidade de engenheiro, a produção industrial dessa pessoa jurídica, enquanto que Oldemar Plantikow Brahm ocupa-se da área comercial propriamente dita ~ vendas, estudo de mercado e administração de serviços.

Analizando a distinção entre as duas empresas, pondera que, embora o objeto social contemple a atividade de industrialização para ambas, a impugnante nunca se dedicou à indústria, papel exclusivo da empresa Cleide Barbosa Antunes. São, portanto, enfoques de atividade complementares, condizentes com a realidade, em que indústrias empregam a terceirização, para obtenção de parte ou de todos os componentes de seus produtos. “Isto representa o destaque e premiação da **especialização na atividade empresarial** (os negritos constam no original.) Assim, vê-se que a impugnante, em nenhum momento de sua história, industrializou, ela própria, os produtos que vende. Sempre “terceirizou” a produção, tendo como parceira preferencial a empresa Cleide Barbosa Antunes, e buscando, por aquisição ou por industrialização mediante encomenda, abastecer-se dos componentes que perfazem o produto final que comercializa, no caso, centrais telefônicas.

Já a empresa Cleide Barbosa Antunes, que é a indústria propriamente dita, jamais dedicou-se ao comércio, tendo como atividade exclusiva a industrialização por montagem dos produtos vendidos pela impugnante. Esse sistema de terceirização, com a especialização de atividades e tarefas, prevalece no mundo todo, de sorte que, no caso em tela, não poderia ser de outra forma. É, portanto, estranhável que a Fiscalização “haja visto nesta forma uma tentativa de burla à norma tributária”.

Foi assim, nesta perspectiva de terceirização, que se estabeleceu a convivência entre a impugnante e a empresa Cleide Barbosa Antunes, desde a constituição das duas empresas, de modo que não foi a partir de 2007, como caracterizado no lançamento, que teria passado a existir a pretensa irregularidade.

Observa, ainda, que a legislação pátria voltada para o sistema tributário nunca proibiu que os empresários brasileiros organizassem seus negócios de modo a desfrutar dos benefícios legais atribuídos as micro e pequenas empresas; apenas estabeleceu, por essas leis, o regramento adequado ao ingresso e manutenção desses sistemas especiais de tributação - o que sempre foi respeitado, sem burla, pela impugnante e pela empresa Cleide Barbosa Antunes, cada uma em sua atividade operacional.

Afirma, em sequência, que a simulação, intuída e declarada pela Fiscalização, não está, no caso, devidamente justificada. “O ato de lançamento é dúbio, neste aspecto, por não alcançar uma avaliação jurídica da ocorrência ou não de simulação, que corresponde a ato doloso, o qual deve ser amplamente comprovado, seja no direito penal, seja no direito tributário.” Entende que “é impossível se classificar de simulados os atos empresariais que deram forma à organização empresarial a que o Auditor Fiscal autuante atribuía a pecha de “simulação”, eis que não se perfectibiliza nenhuma das hipóteses preconizadas no artigo 167 do CCB” [Código Civil Brasileiro].

Se a Fiscalização houvesse concluído, em face dos fatos examinados, no sentido de que os representantes legais das empresas houvessem feito um planejamento tributário viciado, vale dizer, uma evasão fiscal, ao invés de admitir uma elisão fiscal, reexaminados os fatos e as circunstâncias, chegar-se-ia à conclusão de que nada de ilícito teria sido perpetrado, somente se podendo intuir que houve um planejamento tributário lícito, perfeitamente de acordo com as normas pátrias.

Argumenta que o que orienta os contribuintes, na senda do planejamento tributário, é o princípio da liberdade, como base autônoma da iniciativa privada, que pode ser traduzida na elisão fiscal. Refere, também, que doutrinadores e estudiosos do Direito Tributário em geral colocam restrições à chamada “norma antielisiva” introduzida pela legislador brasileiro, através do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional - CTN - haja vista “o justo receio do abuso, por parte dos agentes do fisco” -, inaplicável por falta de regulamentação.

Ainda, examinada a distinção conceitual entre elisão fiscal e evasão fiscal, aquela com conotação de licitude, esta de ilicitude, conclui no sentido de que não há como considerar como evasão (ilegal) organização da impugnante em associação com outra pessoa jurídica que lhe presta serviços de industrialização, seja porque a organização precede, em anos, aos fatos geradores apontados pela fiscalização, seja porque seus dirigentes, na criação, estabelecimento e funcionamento das empresas, jamais agiram ao arrepio da lei (nenhuma ilegalidade foi apontada), seja ainda porque ambas as empresas jamais deixaram de informar ao Fisco sobre suas atividades ao longo dos anos.

Adentrando no campo da descon sideração da pessoa jurídica, refere, a um, que esta prática não vem autorizada no CTN, sendo inaplicável, à espécie, o artigo 50 do Código Civil, por não se tratar de lei complementar; a dois, que o artigo 116 e seu parágrafo único do CTN não tratam da sujeição passiva; e, a três, que como o Fisco não pode comprovar que houve simulação, também não está autorizado, à luz de qualquer norma vigente, a desdenhar e negar a efetiva e plenamente vigente organização empresarial de que faz parte a autuada, na maneira como foi criada e pela qual operava já há mais de uma década.

Analisando os princípios que devem orientar a Administração Pública, notadamente aqueles do artigo 37 da Constituição Federal e do artigo 2.º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, entende malferidos princípios como os da motivação, razoabilidade, proporcionalidade e da segurança jurídica.

Em sequência, aponta a inexistência de prova de dolo e simulação, no caso concreto, restando inaplicável a multa exacerbada. Refere, ainda, o caráter confiscatório da multa aplicada (150%), o que é vedado pelo artigo 150, inciso IV, da CF/88.

Entende, finalmente, que a Fiscalização, em havendo realizado a auditoria junto à impugnante e à empresa Cleide Barbosa Antunes, constatou que esta última pagou, mensalmente, contribuições previdenciárias, parte dos empregados e parte patronal, neste último caso em parcela (percentual) que faz parte da contribuição global do sistema Simples Nacional (ou anterior, até julho de 2007). Deveria, portanto, quando calculou o valor pelo qual a impugnante seria devedora, sobre a folha de salários dos empregados/segurados da empresa Cleide Barbosa Antunes, ter levado em conta tais recolhimentos, compensando aquilo que foi pago, em cada período de apuração, por esta última empresa - o que não ocorreu. Nesse sentido, apresenta as tabelas de fls. 139/140, demonstrando os créditos decorrentes dos pagamentos efetuados pela empresa Cleide Barbosa Antunes.

Assim também no tocante ao crédito correspondente aos recolhimentos relativos aos segurados, objeto do AI n.º DEBCAD 37.259.474-3 (Processo n.º 11065000984/2010-71).

Ao final, a impugnante requer, primeiro, seja procedida a análise conjunta deste processo e dos três outros a ele vinculados; segundo, seja declarada a nulidade do lançamento, tendo em vista a inexistência de simulação; terceiro, seja, alternativamente, julgada parcialmente procedente a impugnação, no sentido de expurgar os efeitos da multa qualificada, eis que inexistente qualquer evidência de dolo; e, quarto, seja, ainda alternativamente, caso não acatados os pedidos anteriores, julgada parcialmente procedente a impugnação, determinando a compensação “das contribuições calculadas, declaradas e pagas por este contribuinte, ao mesmo título destas que estão sendo cobradas de ofício, na DEBCAD, de modo que não obrigue a empresa a perquirir a repetição do que pagou, como comprovado”.

Anexa os documentos de fls. 142/1772. Posteriormente, em 21 de julho de 2010, datada-postagem, foram apresentados os documentos de fls. 1774/1818

Em apenso os processos concernentes aos Als n.º DEBCAD 37.259.474-3 (Processo n.º 11065000984/2010-71), relativo ao lançamento de contribuições previdenciárias, parte dos segurados; 37.259.473-5 (Processo n.º 11065000983/2010-26), relativo ao lançamento de contribuições destinadas a terceiros; e 37.259.478-6 (Processo n.º 11065000982/2010-81), relativo ao lançamento de multa pela apresentação de GFIPS sem os valores correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

É o relatório.

O Colegiado de 1ª Instância examinou as alegações da defesa e manteve a autuação, em R. Acórdão com as ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

O Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

Auto de Infração n.º DEBCAD 37.259.477-8

1. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

2. CONSTITUCIONALIDADE. A constitucionalidade das leis é vinculada para a Administração Pública.

3. MULTA QUALIFICADA. A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que caracterizada a prática de conluio com os objetivos de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária e de reduzir o montante das contribuições devidas.

4. COMPENSAÇÃO. A compensação somente é possível quando duas pessoas são simultaneamente, credor e devedor uma da outra. Ademais, é vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples, instituído pela Lei n.º 9.317/96, e para o Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar n.º 123/2006.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 11/01/2011 (fls. 1861), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 09/02/2011 (fls. 1862 e ss), insurgindo-se, inicialmente, contra os lançamentos ao fundamento de que:

1 – os autos de infração lavrados nesta ação fiscal devem ser julgados em conjunto;

2 – o Recorrente e a CBA possuem vida própria, controles específicos e individualizados, inexistindo ação simulatória e inexistindo evasão fiscal. Assinala que: *“Conquanto as duas pessoas jurídicas operem no mesmo espaço predial, é certo que a CBA é, unicamente, indústria, enquanto a DIGISTAR somente exerce atividade comercial. Ainda que os instrumentos de Contrato Social relacionem atividades outras que não as efetivamente realizadas, pode a fiscalização constatar, “in loco” que a CBA representa a exclusiva estrutura produtiva, enquanto que a DIGISTAR somente se dedica à comercialização dos bens produzidos por aquela”*.

3 – a norma antielisiva, inserta no art. 116, do CTN, depende de regulamentação;

4 – houve desconsideração da personalidade jurídica;

5 – inexistente prova de dolo, e alega que a multa aplicada é confiscatória.

Pede seja deferida compensação dos valores recolhidos pela CBA.

Por tudo quanto ficou acima explicitado, e por confiar em que o bom senso e o conhecimento jurídico dos membros desse renomado Conselho possa conduzir a uma apreciação despojada de qualquer comprometimento ou ideologia que reduza a capacidade interpretativa, pede-se:

A) O reconhecimento da procedência do presente RECURSO VOLUNTÁRIO, no sentido de declarar a anulação da integralidade do lançamento, pela inexistência de simulação, pela inexistência de norma legal que autorize a desconsideração da personalidade jurídica, pelo respeito à atividade negocial e de organização empresarial, em face à inexistência, no caso de elisão fiscal ou de vício de vontade

B) Alternativamente, seja dado parcial provimento ao Recurso, no sentido de reconhecer a inexistência de dolo específico, e conseqüentemente, determinar a redução da penalidade, até mesmo em face à ofensa ao princípio constitucional que proíbe o confisco através do tributo;

C) Ainda alternativamente, seja dado parcial provimento ao Recurso, no sentido de determinar que o crédito seja reduzido na medida correspondente aos valores pagos, no regime tributário do SIMPLES, parcela destinada à Previdência Social, pela pessoa jurídica classificada como simulada, inexistente - a CBA -, de acordo com o demonstrativo que compôs a Impugnação e se traduz no presente Recurso.

Esse, em síntese, o relatório.

Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço parcialmente do recurso e passo ao seu exame, presentes, parcialmente, os pressupostos de admissibilidade.

Cumpra ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, sendo vedado ainda ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF, consoante Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2:

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

Isso porque o controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente.

Também ressalta-se que este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de ilegalidade de ato normativo vigente, uma vez que sua competência resta adstrita a verificar se o fisco utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento.

Nesse sentido, art. 62, do Regimento Interno do CARF, e o art. 26-A, do Decreto 70.235/72. Isso porque o controle efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente. Nesse sentido, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos.

Assim, não cabe conhecer da insurgência apresenta de inconstitucionalidade, da multa imposta.

Doutro lado, os pedidos estranhos à presente lide administrativa - circunscrita as matérias de defesa opostas diretamente à autuação - também não serão conhecidos.

O Recorrente pede o deferimento de compensação **dos valores pagos pela outra pessoa jurídica CBA** do lançamento ora examinado.

A matéria relativa à extinção do crédito tributário pela compensação deve ser alegada e comprovada perante a Autoridade responsável pela cobrança, e não diz respeito, senão de forma indireta, à descrição dos elementos e aos fatos insertos na autuação.

Este entendimento fora objeto de discussão na CSRF, Acórdão nº 9202-010.610, de 21/12/2022, oportunidade em que proferi o voto vencido (abaixo reproduzido), partindo das premissas:

1 - Em processos de lançamento fiscal, a atuação do julgador administrativo, seja em 1ª ou 2ª instâncias, consiste na promoção do controle de legalidade do ato de constituição do crédito tributário, respeitados os estritos limites estabelecidos pelo contencioso administrativo.

A meu ver, o litígio instaurado limita o exercício deste controle, e o limite decorre do cotejamento das matérias trazidas na defesa que guardam relação direta e estrita com a autuação.

As alegações de defesa que extrapolarem a lide não deverão ser conhecidas pelos julgadores administrativos. Como exemplo, pedidos de compensação, ressarcimento e restituição ou revisão de declaração, veiculados em impugnação de autuação por infração tributária, não dizem respeito diretamente aos elementos da regra matriz de incidência tributária descrita no ato de constituição do crédito tributário, e, portanto, extrapolam a lide administrativa.

Assim é que a atuação do julgador administrativo no contencioso tributário deve restar adstrita aos limites da peça de defesa que tiverem relação direta com a autuação ou despacho decisório, sobretudo, nas matérias conhecidas e tratadas nos votos e acórdãos, excetuadas, apenas, as matérias de ordem pública.

2 - Segundo Candido Rangel Dinamarco:

São de ordem pública (processuais ou substanciais) referentes a relações que transcendam a esfera de interesses dos sujeitos privados, disciplinando relações que os envolvam mas fazendo-o com atenção ao interesse da sociedade, como um todo, ou ao interesse público. Existem normas processuais de ordem pública e outras, também processuais que não o são.

Como critério geral, são de ordem pública, as normas processuais destinadas a assegurar o correto exercício da jurisdição (que é uma função pública, expressão do poder estatal), sem a atenção centrada de modo direto ou primário nos interesses das partes conflitantes.

Não o são aquelas que tem em conta os interesses das partes em primeiro plano, sendo relativamente indiferente ao correto exercício da jurisdição a submissão destas ou eventual disposição que venham a fazer em sentido diferente". (DINAMARCO, Candido Rangel. (Instituições de direito processual civil. 4. Ed. ver. Atual. São Paulo: Malheiros. 2004, v. I, p. 69-70).

Neste sentido, a ordem pública processual objetiva assegurar o correto exercício da jurisdição.

No contexto ordem pública do contencioso administrativo tributário, encontram-se aspectos de legalidade e legitimidade do ato, como, por exemplo, verificação da impossibilidade de lançar pela decadência, ausência de liquidez e certeza do crédito tributário constituído, além de outros vícios que tragam a nulidade absoluta do ato. Estes podem e devem ensejar exame de ofício, independentemente de provocação do interessado.

Doutro lado, quando o interesse por dada determinação legal da forma é exclusivamente da parte, observa-se situação ensejadora de nulidade relativa, que poderá ser decretada mediante provocação do interessado prejudicado.

Neste sentido, observo entendimento de que a aplicação de penalidade/retroatividade benéfica não é matéria de ordem pública.

Uma vez aplicada multa regulamentar, conforme legislação vigente na época da ocorrência do fato gerador e lançamento, compete ao interessado, ante a superveniência de norma com penalidade mais branda, pleitear à autoridade competente, a aplicação do normativo benéfico, na medida em que o assunto diz respeito à matéria vinculada ao direito patrimonial disponível do contribuinte, que necessariamente deve ser alegada sob pena de preclusão. O interesse em cena é o interesse particular e não o público.

O dever de autotutela deve ser exercido de ofício, sempre, para preservação do interesse público.

3 - Também é preciso ponderar que a imparcialidade do julgador administrativo não tem o mesmo alcance daquela que conduz a atividade judicante.

Para o Poder Judiciário, o caráter de imparcialidade constitui elemento do órgão de jurisdição, como condição para que o Juiz possa exercer sua função dentro do processo, de forma a colocar a Autoridade entre e acima das partes, como pressuposto de validade dos seus atos.

Já os julgadores administrativos são conduzidos pela imparcialidade mitigada, na medida em que não se encontram em posição superior a da autoridade atuante e do contribuinte, e nem tem como finalidade a promoção de justiça tributária ou fiscal (a promoção da justiça está umbilicalmente ligada à imparcialidade conferida ao Judiciário).

Atuação imparcial no julgamento administrativo diz respeito a ausência de interesse no objeto do processo, ou de favorecimento de qualquer das partes.

Desta forma, sob a minha ótica, **o dever de imparcialidade no julgamento administrativo resta jungido às questões afetas à suspeição e impedimento para o julgamento, e à ética na produção do ato.**

4 - Além destas, há mais uma premissa a ressaltar: a de que os princípios de direito tem a finalidade de nortear os legisladores e juizes de direito na análise da constitucionalidade ou lacuna de lei. Não obstante, esta finalidade não alcança os julgadores administrativos, adstritos à legalidade.

Assim é que o conhecido princípio da verdade material não tem o condão de derogar ou revogar artigos do PAF enquanto vigentes, nem tão pouco permite o exame de matérias não impugnadas ou não afetas ao contencioso administrativo em detrimento do comando legal.

(...)

Não houve, no momento da defesa, pedido de aproveitamento de valores pagos, pela pessoa jurídica, relativamente ao crédito constituído em face da pessoa física ou compensação dos valores recolhidos pela pessoa jurídica na constituição do crédito tributário. A matéria não fora inserida na lide administrativa.

(...)

Como se observa, há alegação de **bitributação** como fundamento de que o lançamento encontra-se eivado de nulidade, mas não se verifica requerimento de aproveitamento de valores pagos pela pessoa jurídica na pessoa física ou compensação de valores.

Salienta-se que o contribuinte disse que o lançamento representa bitributação quando em verdade queria dizer que a autuação ensejaria pagamento indevido ou duplicado. Isso pelo fato de que a bitributação ocorre quando entes tributantes diferentes exigem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes do mesmo fato gerador. Em regra, a prática é vedada, e diz respeito a hipótese bem diferente da exposta pelo contribuinte.

(...)

A meu ver, a **compensação tributária**, mesmo que constasse da impugnação, deveria ser matéria não conhecida, por ser **estranha à lide administrativa**, na medida em que não guarda relação direta com a autuação (descrição da RMIT). Ou seja, o pedido extrapola os limites da lide, e **portanto da competência do julgador**.

A compensação tributária tem natureza de direito subjetivo do contribuinte com rito procedimental e normativo próprios diversos dos afetos aos processos administrativos que tratam de autuação fiscal, submetendo-se ao exame do julgador administrativo nas hipóteses previstas na IN RFB 2025/2001 (art. 140 e ss).

Talvez por esta razão, ou seja, pelo fato de os julgadores administrativos terem familiaridade com a temática, e terem competência para julgar processos de compensação sempre que há manifestação de inconformidade de decisão seguida de recurso ao CARF, alguns julgadores conhecem da matéria compensação em processos decorrentes de autuação fiscal. Entretanto, sob a minha ótica, **há nesta situação julgamento de assuntos alheios à lide, e que, portanto, não estão na competência daquela autoridade naquele processo e momento processual**.

Mesmo que assim não fosse, insta considerar que no processo instaurado a partir de autuação fiscal, a **temática compensação não é matéria de ordem pública** que possa ser examinada de ofício pelo julgador administrativo, na medida em que **o pedido de compensação tem em conta os interesses da parte em primeiro plano**, de forma assemelhada ao que ocorre com o exemplo dado de aplicação de penalidade mais benéfica, e não o interesse público, como ocorre com a decadência,

Poder-se-ia afirmar que não se trata de examinar ou deferir pedido de compensação, **mas de aproveitamento de valores**, pagos pela pessoa jurídica, na autuação lavrada em face de pessoa física, ante a reclassificação de receita tributária (mesmo que não tenha sido este o entendimento da turma julgadora no recurso voluntário, a meu ver).

Assim, digamos que o termo “compensação” (inserto na jurisprudência do CARF que consta do voto do Relator da CSRF, e no voto da Turma Ordinária) represente o *“aproveitamento no cálculo de créditos tributários devidos por pessoa física em decorrência de reclassificação/desclassificação de receitas que haviam sido tributadas e pagas por pessoa jurídica, na qualidade de contribuinte.”*

Mas o que é o aproveitamento de tributo senão método de compensação, na forma dos art. 170 e ss do CTN?

A compensação dá-se pelo aproveitamento de tributo, sendo difícil tratar desse fora do instituto da compensação.

Mesmo que a terminologia tenha sido inapropriada, e caso se entenda que os institutos são distintos e independentes, observo, mais uma vez, que a **matéria não é de ordem pública**, na medida em que o interesse patrimonial da parte encontra-se em primeiro plano.

Poder-se-ia alegar que objetivo é corrigir o lançamento, excluindo tributos recolhidos pela PJ, na reclassificação de rendimentos que resultou na apuração de créditos tributários devidos por pessoa física.

Entretanto, como já indicado, o **jugador administrativo não pode agir senão dentro dos contornos da legalidade, e não detém atribuição para promover justiça fiscal, em razão da mitigação da imparcialidade.**

Assim, **por absoluta falta de previsão normativa no sentido proposto, o aproveitamento de valores da PJ na autuação da PF não poderia ser autorizado administrativamente**, a meu ver e com todo respeito ao entendimento do I. Relator da CSRF e à jurisprudência do CARF.

(...)

Ademais, observo que à pessoa jurídica foram conferidos mecanismos de restituição de valores pagos indevidamente, e nestes casos de reclassificação de rendimentos, compete ao interessado discutir em procedimento apresentado à Autoridade da Administração Tributária na RFB, a aplicação do instituto, inclusive levando a temática da contagem prescricional iniciar-se a partir da reclassificação do rendimento.

Assim é que ao contencioso administrativo instaurado com a impugnação tempestiva cumpre examinar as matérias de defesa que guardem estreita e direta relação com os elementos da regra matriz de incidência tributária descritas na autuação: sejam meritórias, sejam em razão de impossibilidade (decadência), incompetência ou nulidade do lançamento.

Sob essa ótica, com exceção das matérias de ordem pública, donde **não** se insere o pagamento ou compensação, as situações extintivas de crédito tributário elencadas no art. 156, do CTN, devem ser apresentadas à Autoridade Competente para a cobrança tributária, após a definitividade do crédito constituído.

Ademais, observa-se que a compensação tributária segue regramento e procedimentos próprios, alheios ao rito do processo administrativo fiscal.

Poder-se-ia afirmar que não se trata de examinar ou deferir pedido de compensação, mas de aproveitamento de valores, pagos por uma pessoa jurídica para outra lançada, na autuação lavrada face a constatação de interposição fraudulenta.

Assim, digamos que o termo “compensação” represente o “aproveitamento” no cálculo de créditos tributários devidos por uma pessoa jurídica, em decorrência da constatação de interposição fraudulenta, dos valores tributados e pagos pela interposta pessoa, na qualidade de contribuinte.

Em primeiro lugar, vê-se que não há identidade de sujeição passiva, o que por si só seria fator impeditivo. Mas, há mais. O que é o aproveitamento de tributo senão método de compensação, na forma dos art. 170 e ss do CTN?

A compensação dá-se pelo aproveitamento de tributo, sendo difícil tratar desse fora do instituto da compensação.

Mesmo que a terminologia tenha sido inapropriada, e caso se entenda que os institutos são distintos e independentes, observo, mais uma vez, que a matéria não é de ordem pública, na medida em que o interesse patrimonial da parte encontra-se em primeiro plano.

Poder-se-ia alegar que objetivo é corrigir o lançamento, excluindo tributos recolhidos pela interposta pessoa, na apuração de créditos tributários devidos pelo autuado.

Entretanto, como já indicado, o julgador administrativo não pode agir senão dentro dos contornos da legalidade, e não detém atribuição para promover justiça fiscal, em razão da mitigação da imparcialidade.

Assim, por absoluta falta de previsão normativa no sentido proposto, o aproveitamento de valores da PJ interposta na autuação do Recorrente não poderia ser autorizado administrativamente, no presente processo e momento.

Volta-se a frisar que, no caso concreto, o contencioso administrativo diz respeito a descrição fiscal de contribuições previdenciárias, devidas e não recolhidas em época própria. A Pessoa Jurídica que eventualmente tenha recolhido tributos não é a mesma pessoa jurídica objeto de lançamento.

Inexiste previsão legal para aproveitamento de créditos ou compensação em situação semelhante a esta.

Eventual situação extintiva do crédito tributário (com exceção da decadência) deverá ser considerada oportunamente, na fase de cobrança, após a conclusão do contencioso tributário e a definitiva constituição do crédito tributário.

Assim, não há como conhecer de pedido de compensação de créditos ou aproveitamento de créditos supostamente existentes, em favor da empresa Cleide Barbosa Antunes, com vistas à quitação de débitos do Recorrente. junto à Fazenda Pública, no presente procedimento administrativo fiscal.

Quanto à jurisprudência e à doutrina trazidas aos autos, é de se observar o disposto no artigo 506 da Lei 13.105/2015, o novo Código de Processo Civil, o qual estabelece que a "*sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros*". Não sendo parte nos litígios objetos dos Acórdãos, o interessado não pode usufruir dos efeitos das decisões s ali prolatadas, posto que os efeitos são "inter partes" e não "erga omnes".

Com isso, as decisões administrativas, mesmo que reiteradas, doutrina e também a jurisprudência não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelos Órgãos Julgadores Administrativos, não sendo normas complementares, como as tratadas o art. 100 do CTN, motivo pelo qual não vinculam as decisões das instâncias julgadoras.

Relativamente à solicitação de julgamento conjunto dos lançamentos decorrentes da mesma ação fiscal, incumbe registrar que esta Relatora irá incluir todos os processos na mesma sessão de julgamento.

Por fim, observa-se que o pedido de declaração de nulidade da autuação, face a alegada inexistência de ato simulatório, descon sideração da personalidade jurídica e aplicação do art. 116, do CTN, diz respeito ao mérito propriamente dito, e foge dos contornos e situações elencadas no art. 59, do Decreto 70.235/72.

É de se ressaltar que o direito de ampla defesa foi devidamente garantido ao Recorrente com abertura de prazo para apresentação de defesa ao lançamento, e recurso da decisão colegiada.

Desta forma, uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração ou do Acórdão recorrido.

Do Mérito

O Recorrente alega que ele e a CBA possuem vida própria, controles específicos e individualizados, inexistindo ação simulatória ou evasão fiscal. Afirma que a norma antielisiva, inserta no art. 116, do CTN, depende de regulamentação, e ressalta seu entendimento de que a fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica da CBA. Assinala a inexistência de prova de dolo, fraude e simulação.

Vejamos a descrição do Relato Fiscal (fls. 63 e ss):

A DIGISTAR utilizou mão-de-obra da Empresa Cleide Barbosa Antunes, adiante denominada CBA, CNPJ N.º 02.922.319/0001-08, optante pelo simples nacional.

A CBA iniciou suas atividades em 28.12.1998 conforme Declaração de Firma Mercantil Individual, registrada na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul em 04.01.1999.

Suas atividades são a fabricação de aparelhos telefônicos, sistemas de intercomunicação e semelhantes; comércio atacadista específico em mercadorias não especificadas e outras atividades de serviços prestados para empresas.

(...)

A DIGISTAR e a CBA convivem no mesmo ambiente empresarial, diferenciando-se apenas para fins de cadastro, mas ambas na Av. Theodomiro Porto da Fonseca, 3101.

Se analisarmos o endereço original e as alterações da própria DIGISTAR, vamos verificar que são os mesmos.

Os alvarás de licença expedidos pela Divisão de ISS e Receitas diversas da Secretaria Municipal da Fazenda da Prefeitura Municipal de São Leopoldo, é no mesmo local, Theodomiro Porto da Fonseca, 3101, Prédio 2.

Se considerarmos as empresas como independentes, ou seja, personalidades jurídicas distintas, encontraremos aqui a contratação de empresa interposta, o que contraria frontalmente o enunciado 331 do TST "A contratação de trabalhadores' por empresa' interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei n.º 6.019, de 03.01.1974)."

Tanto a DIGISTAR quanto a CBA são fabricantes de aparelhos telefônicos e de outros equipamentos de comunicação.

O registro ponto é feito eletronicamente na porta de entrada que dá acesso para a produção. O espelho do cartão de ponto é da própria DIGISTAR, sendo que a CBA caracterizada como unidade de negócio é na verdade um departamento da DIGISTAR.

Nesta sala os funcionários da "CBA" usam inclusive o uniforme da DIGISTAR.

Foram emitidas notas fiscais desde a de n.º 0011; 0013 e 0014 e de 0017 a 000225 , exclusivamente para a DIGISTAR.

Da mesma forma a partir da nota fiscal-fatura 0001 a 00012 quando então as empresas passaram a operar na av. Theodomiro Porto da Fonseca, 3101, Prédio 2, Bairro Duque de Caxias, São Leopoldo.

Analisando o faturamento da CBA além da exclusividade já comentada observa-se que a despesa com pessoal (remunerações, encargos e benefícios) muitas vezes atinge oitenta, cem ou até duzentos por cento do faturamento conforme planilhas abaixo, extraídas da contabilidade

(...)

Em contrapartida o faturamento da DIGISTAR demonstra uma receita muitas vezes superior a despesa com pessoal com podemos observar na planilha 02

(...)

Observando as planilhas é fácil verificar que a DIGISTAR é que tem suporte financeiro. O seu faturamento é infinitamente superior ao movimento da CBA que por sua vez possui os maiores custos com folha de pagamento.

Isto demonstra claramente que a CBA foi uma empresa utilizada apenas para justificar a mão-de-obra. Sendo uma empresa integrante do sistema simples de tributação, teoricamente só deveria recolher a parte descontada dos segurados.

Constatou-se claramente aqui uma simulação de empresa terceirizada para prestar serviços para a DIGISTAR.

Na contabilidade da DIGISTAR observamos os lançamentos de distribuição de lucros a Cleide Barbosa Antunes como contrapartida: adiantamento a CBA. Ora sabemos que CBA nada mais é do que a designação Cleide Barbosa Antunes, empresário responsável pela CBA e um dos Diretores da Digistar.

Utilizando-se destes artifícios, a DIGISTAR deixou de informar na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações para a Previdência Social -GFIP os segurados que eram indevidamente registrados na CBA.

A DIGISTAR deixou de recolher a contribuição patronal (20% - vinte por cento) mais o Seguro Acidente do Trabalho/Grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais de trabalho, SAT/GILRAT (2%) incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados empregados.

Também não foram informadas e nem recolhidas as contribuições (20%) incidentes sobre a folha de pagamento dos contribuintes individuais.

Em virtude dos fatos encontrados e descritos nos itens anteriores os empregados e contribuintes individuais estão sendo caracterizados pela fiscalização como segurados vinculados à DIGISTAR e os débitos relativos às contribuições previdenciárias lançados para esta empresa que é a responsável pela mão-de-obra.

Em consequência estamos lavrando o presente Auto de Infração com a multa de 24 % para as competências: 01/2007 a 11/2008 e 150 % (75%×2) para as competências: 12/2008 a 12/2009, de acordo com parágrafo primeiro do art. 44, da Lei 9430/96 e inciso I, do mesmo artigo.

A multa qualificada, de 150% , está sendo aplicada em virtude de ter sido constatado pela fiscalização que a empresa DIGISTAR utilizou-se de empresas interpostas, optantes pelo sistema SIMPLES de tributação, com a finalidade de omitir e/ou reduzir a contribuição previdenciária.

Da leitura do Relatório Fiscal extrai-se que a simulação consistiu na utilização de interposta pessoa de forma fraudulenta.

A utilização de interposta pessoa jurídica com o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador, constitui prática de negócio simulado, sobre o qual convém tecer alguns comentários.

De início, traz-se o conceito de simulação, extraído da obra de Orlando Gomes:

Há simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencionalmente divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros. É uma deformação voluntária para escapar à disciplina normal do negócio, prevista na lei. (*Introdução ao Direito Civil*, 7. ed Rio de Janeiro: Forense, 1983)

Sílvio de Salvo Venosa também define a simulação, da seguinte forma:

Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes. As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão-só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade. (*Direito Civil*, 3. ed., São Paulo: Atlas 2003. v.1)

Por sua vez, Hermes Marcelo Huck assim trata a matéria:

A par da fraude, a simulação serve como instrumento constantemente utilizado na elaboração dos planos e práticas de natureza evasiva. Vício do ato jurídico, a simulação consiste na celebração de um ato com aparência jurídica normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir.

Poderá ser então definida a simulação como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o fito de iludir terceiros. No ato simulado ocorre uma divergência entre a declaração aparente e externa feita pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem as partes seja visível em relação a terceiros (ou ao Fisco), e a vontade ou declaração interna, que pretendem seja a vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha eficácia a real intenção das partes, escondidas por trás da declaração aparente. Há um contraste entre a forma extrínseca do ato praticado e a vontade íntima (e real) das partes que o praticam. No processo de simulação há uma deformação da declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, com o objetivo de induzir terceiros ao erro ou engano. No caso de planejamento tributário ou estratégias fiscais com objetivos evasivos, o processo simulatório visa a enganar e iludir o Fisco. (*Evasão e Elisão - Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário, São Paulo: Saraiva, 1997*)

A prova da simulação é uma tarefa trabalhosa em razão da própria natureza dos atos simulados, que são praticados para esconder os fatos efetivos. Sobre esse tema, manifesta-se Francisco Ferrara:

A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova directa. Melhor se deduz, se pode arguir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negócio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indirecta, de indícios, conjectural (per coniecturas, signa et urgentes suspiciones), e é esta que fere verdadeiramente a simulação, porque a combate no seu próprio terreno. (*A simulação nos negócios jurídicos, Campinas: Red Livros, 1999*)

O Recorrente alega a inexistência de fraude ou simulação.

Contudo, esse argumento não pode prosperar, pois o trabalho da fiscalização foi bastante minucioso, com a produção de várias provas (índirectas) que foram devidamente analisadas por meio de atividade cognitiva, chegando-se à conclusão da existência de uma manobra ilegal adotada pelo Recorrente.

Nestes casos, é dever da autoridade lançadora investigar a realidade dos fatos e, esse dever decorre do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a autoridade administrativa que vai realizar o lançamento de ofício deve “*verificar a ocorrência do fato gerador*” e “*determinar a matéria tributável*”. Evidentemente, quando o legislador estabeleceu esse dever, teve como objetivo a identificação do verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a verdadeira matéria tributável, não ficando a autoridade fiscal limitada aos aspectos formais dos atos praticados.

Isso se evidencia ainda mais com a leitura do art. 118 do CTN:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

- I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
- II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Além de que a ocorrência de simulação está prevista como uma das hipóteses que determinam o lançamento de ofício, conforme dispõe o art. 149, VII, do Código Tributário Nacional:

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

(...)

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

O R. Acórdão recorrido bem abordou as alegações de defesa, e levantou aspectos de prova insertos na instrução (fls. 1.852 e ss):

Isto posto, examinados o AI e os documentos que o instruem, e tendo bem presentes as alegações e os documentos colacionados pela Digistar Telecomunicações S.A., verifica-se, em primeiro lugar, que ambas as empresas localizaram-se nos mesmos endereços desde a constituição da impugnante, em 24 de fevereiro de 1999, conforme instrumento de constituição registrado na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul em 02 de março de 1999 (fls. 12/14 e 16).

Em segundo lugar, observa-se que o titular da firma individual Cleide Barbosa Antunes e Oldemar Plantikow Brahm, desde a constituição da impugnante, ainda sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, eram detentores de 5% e 95% do seu capital social, respectivamente. Transformado o tipo jurídico da empresa, de sociedade por quotas de responsabilidade limitada para sociedade anônima por ações, conforme ata de fls. 26/27, esta passou a reger-se pela estatuto social de fls. 28/33, mantida a participação acionária de Oldemar Plantikow Brahm e Cleide Barbosa Antunes em 95% e 5% do capital social, respectivamente. Ainda: conforme ata relativa a assembleia realizada em 03 de abril de 2006 (fl. 40), arquivada na Junta Comercial em 18 de maio de 2006, Oldemar Plantikow Brahm e Cleide Barbosa Antunes foram eleitos, respectivamente, Diretor Superintendente e Diretor Comercial da Digistar Telecomunicações S.A.

Em terceiro lugar, no que respeita aos objetivos societários, verifica-se que enquanto a impugnante foi constituída tendo como objeto social “*A indústria, comércio, importação, exportação e representações de equipamentos de telecomunicações, eletroeletrônicos, informática, eletricidade, mecânicos, hidráulicos, sinalização e afins, bem como instalações, assistência técnica e manutenção de tais equipamentos e participações em outras sociedades como quotista ou acionista*”, a firma individual Cleide Barbosa Antunes tinha como objeto (atividades), inicialmente, a “*fabricação de aparelhos telefônicos, sistemas de intercomunicação e semelhantes; comércio atacadista espec. em mercadorias não especificadas anteriormente; outras atividades de serv. prest. a empresas não esp. anter.*” - assim no original.

Mais recentemente, a Digistar Telecomunicações S.A. alterou seus objetivos, conforme ata referente a assembleia realizada em 30 de julho de 2008 (fl. 43), para “*indústria, comércio, importação e exportação de equipamentos de telecomunicações, eletroeletrônicos, informática, eletricidade, mecânicos, hidráulicos, sinalização e afins, bem como instalações, assistência técnica e manutenção de tais equipamentos; comércio varejista especializado de equipamentos de telefonia e comunicação; fabricação de equipamentos transmissores de comunicação, peças e acessórios; reparação e manutenção de equipamentos de comunicação; suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação; participações em outras sociedades como sócia quotista ou acionista*”. Já a firma individual Cleide Barbosa Antunes, que, conforme alteração de declaração de firma mercantil individual datada de 29 de maio de 2000 (fl. 1809), e arquivada na Junta Comercial do Estado em 06 de junho de 2000, tinha como atividades a fabricação de aparelhos telefônicos, sistemas de intercomunicação e semelhantes, comercialização de aparelhos telefônicos e a industrialização e manutenção de aparelhos telefônicos, passou, nos termos da alteração de declaração de firma

mercantil individual datada de 15 de fevereiro de 2008 (fl. 1810), e arquivada na Junta Comercial do Estado em 21 de fevereiro de 2008, a ter, como objeto, “aparelhos telefônicos (telefones) conjugados e outros aparelhos, fabricação de ...” - assim no original.

Em quarto lugar, no que se refere às atividades efetivamente desenvolvidas pelas empresas em questão, afirma a impugnante, em suas razões, que, embora o objeto social contemple a atividade de industrialização para ambas, esta nunca teria se dedicado à indústria, papel exclusivo da empresa Cleide Barbosa Antunes; nunca, em nenhum momento de sua história, teria industrializado, ela própria, os produtos que vende, havendo terceirizado sua produção, e tendo como parceira preferencial a empresa Cleide Barbosa Antunes. Já esta empresa, que seria a indústria propriamente dita, jamais ter-se-ia dedicado ao comércio, tendo como atividade exclusiva a industrialização por montagem dos produtos vendidos pela impugnante. As empresas exercem, portanto, atividades complementares, condizentes com a realidade, em que indústrias empregam a terceirização, para obtenção de parte ou de todos os componentes de seus produtos.

Note-se, ainda, pelo que consta das Notas Fiscais-Fatura 196 a 225 - exceto a NFF 201 - e 0001 a 0012, do período de janeiro de 2007 a dezembro de 2009, da empresa Cleide Barbosa Antunes (fls. 74/114), que esta, a um, prestou serviços exclusivamente para a impugnante no período autuado; e, a dois, dedicou-se, no mesmo período, quase que exclusivamente à execução de “serviços de industrialização de peças” exceto no que se refere aos documentos de fls. 74, 77, 78, 79, 81 e 83, relativos a “serviços de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, materiais e processos”.

Em quinto lugar, no que pertine aos trabalhadores contratados pela empresa Cleide Barbosa Antunes, verifica-se, com base nas observações feitas pela Fiscalização, a um, que o registro ponto é feito eletronicamente na porta de entrada que dá acesso para a produção; a dois, que o controle do cartão-ponto é da Digistar Telecomunicações S.A.; e, a três, que os empregados da empresa Cleide Barbosa Antunes, no local, usam o uniforme da impugnante.

Essas observações são confirmadas não só pela própria impugnante, que afirma, expressamente, a terceirização de sua atividade industrial, preferencialmente junto à empresa Cleide Barbosa Antunes - que, como visto através dos documentos fiscais colacionados pela Fiscalização, prestou, no período autuado, serviços exclusivamente para a Digistar Telecomunicações S.A. -, mas também pelos cartões-ponto de fls. 68/73, através dos quais se constata que a impugnante controlava o horário não só de seus próprios empregados, mas também dos empregados da empresa Cleide Barbosa Antunes.

É o que se verifica em relação a Maria Madalena Antunes, cujo horário foi controlado nos cartões-ponto dos períodos de 21 de fevereiro de 2009 a 20 de março de 2009 e de 21 de junho de 2009 a 20 de julho de 2009 (fls. 68/69), mesmos períodos em que consta como empregada nas GFIPS da impugnante relativas às competências março de 2009 (fl. 1258 do Processo n.º 11065000984/2010-71, concernente ao AI n.º DEBCAD 37.259.474-3), junho de 2009 (fl. 1268) e julho de 2009 (fl. 1290); a Regis Augusto Sandrin, cujo horário foi controlado nos cartões-ponto dos períodos de 21 de fevereiro de 2009 a 20 de março de 2009 e de 21 de junho de 2009 a 20 de julho de 2009 (fls. 70/71), mesmos períodos em que consta como empregado nas GFIPS da empresa Cleide Barbosa Antunes relativas às competências fevereiro de 2009 (fl. 1462), março de 2009 (fl. 1471) e julho de 2009 (fl. 1509); e a Barbara Elisa Schmidt, cujo horário foi controlado nos cartões-ponto dos períodos de 21 de fevereiro de 2009 a 20 de março de 2009 e 21 de junho de 2009 a 20 de julho de 2009 (fls. 72/73), mesmos períodos em que consta como empregada nas GFIPS da empresa Cleide Barbosa Antunes das competências fevereiro de 2009 (fl. 1460), março de 2009 (fl. 1469) e julho de 2009 (fl. 1507).

Não há, portanto, como negar a existência de uma estreita relação entre as empresas Digistar Telecomunicações S.A. e Cleide Barbosa Antunes. Na verdade, mais do que isso, pode-se concluir que a empresa Cleide Barbosa Antunes, no período autuado,

funcionou efetivamente como empresa interposta, assumindo, como se sua fosse, parte da folha de pagamento da impugnante, e auferindo - ela e a impugnante - os benefícios da opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples, instituído pela Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, e pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, recolhendo as contribuições sociais devidas sobre um faturamento reduzido. Já a impugnante, como observado pela Fiscalização, que apresenta elevado faturamento, é optante pelo sistema de tributação com base no lucro presumido.

Quanto à terceirização da atividade-fim da impugnante, que nada mais é do que a contratação de trabalhadores por empresas interpostas, ou seja, a conhecida “*marchandage*”, amplamente repudiada pelo Judiciário Trabalhista, não há como admiti-la, por ilegal. Veja-se, nesse sentido o enunciado da Súmula 331, do Tribunal Superior do Trabalho, “*verbis*”:

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE - Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003.

1 - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se a vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei n.º 6.019, de 03.01.1974).

Correto, destarte, o entendimento adotado pela Fiscalização, no sentido de que a empresa Cleide Barbosa Antunes não é, para fins de apuração de contribuições previdenciárias, empresa independente, com mão-de-obra própria, prestando serviços à autuada, mas sim empresa utilizada com a finalidade específica de elisão das contribuições previdenciárias patronais devidas, já que optante pelo Simples Nacional. Correto, também - tendo bem presente o princípio da primazia da realidade, aplicável à relação previdenciária, assim como à trabalhista, e segundo o qual os fatos devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer -, O lançamento das contribuições devidas em nome da Digistar Telecomunicações S.A., em relação à qual restou configurada a condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados supostamente contratados pela empresa Cleide Barbosa Antunes.

Em relação ao período fiscalizado - janeiro de 2007 a dezembro de 2009 - verifica-se que, efetivamente, embora as relações entre a impugnante e a empresa Cleide Barbosa Antunes abranjam período anterior a janeiro de 2007 - por exemplo, ambas localizaram-se nos mesmos endereços desde as respectivas constituições, ainda em 1999 4, tal intervalo de tempo foi previamente definido no Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização - MPF-F n.º 10.1.07.00-2010-00020-8, emitido em 15 de janeiro de 2010, e disponibilizado para consulta da impugnante, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF (fls. 46/47).

A Fiscalização, portanto, vinculada à ordem específica consubstanciada no referido MPF-F, restringiu o lançamento ao período de janeiro de 2007 a dezembro de 2009.

No tocante ao artigo 50 do Código Civil e ao artigo 116 do CTN, examinado o que mais consta do expediente, mormente no que respeita ao RF e ao anexo Fundamentos Legais do Débito - FLD (fls. 09/10), verifica-se que esses dispositivos legais não foram considerados no lançamento. O que é correto, na medida em que não houve a desconsideração da personalidade jurídica das empresas Digistar Telecomunicações S.A. e Cleide Barbosa Antunes, mas, sim, a constatação, em termos fáticos, de quem foi o real e efetivo tomador dos serviços dos trabalhadores aparentemente contratados por essa última empresa.

Em relação à multa de ofício, há que se observar, antes de mais nada, que a constitucionalidade das leis é vinculada para a Administração Pública, sendo defeso à autoridade julgadora administrativa afastar a sua aplicação, por inconstitucionalidade, ressalvados, somente, os casos previstos no parágrafo 6.º do artigo 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, incluído pela Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009.

Restam, desta maneira, prejudicadas as questões postas pela impugnante, no tocante ao caráter confiscatório da multa de 150%, aplicada a partir da competência dezembro de 2008, as quais implicariam, necessariamente, o exame da constitucionalidade dos dispositivos legais que embasaram esse aspecto do lançamento.

(...)

No caso em tela, restou constatado que a impugnante utilizou-se da empresa Cleide Barbosa Antunes, com a finalidade específica (dolo direto) de evitar o pagamento das contribuições previdenciárias patronais devidas e incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores contratados através desta, na condição de empresa interposta. É o que se pode concluir à vista de todo o procedimento adotado pela impugnante, aqui considerado não só o seu estabelecimento no mesmo local da empresa Cleide Barbosa Antunes, mas a existência de associados, com cargos de direção em ambas as empresas; a prestação de serviços, de forma exclusiva, no período fiscalizado, por parte da empresa Cleide Barbosa Antunes; o controle exercido sobre os empregados contratados por intermédio desta; além de todos os procedimentos e informações prestados a órgãos públicos - apresentação das declarações pertinentes, enquadramento cadastral adotado, contratos sociais, cadastros em órgãos públicos, alvarás de localização, controles específicos e individualizados, com as respectivas folhas de salários, entrega de GFIPS, escriturações fiscal e contábil independentes, contratações de empregados feitas por cada uma das empresas - com vistas a manter a aparência de duas empresas independentes.

Vislumbra-se, no caso, a ocorrência de conluio (previsto no artigo 73 da Lei n.º 4.502/64) entre as empresas Digistar Telecomunicações S.A. e Cleide Barbosa Antunes, para a prática de fraude (definida no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64), consistente na contratação e pagamento de remuneração de trabalhadores através de empresa interposta, com o objetivo de evitar o pagamento das contribuições devidas sobre a remuneração dos trabalhadores assim contratados; e de sonegação (definida no artigo 71, inciso I, da Lei n.º 4.502/64), na medida em que todo o procedimento adotado pela impugnante e pela empresa Cleide Barbosa Antunes, inclusive no que respeita às informações prestadas pelo contribuinte, levou a Receita Federal do Brasil a acreditar que a impugnante estava em dia com suas obrigações tributárias, mascarando a situação irregular em que se encontrava, somente identificada após o trabalho de fiscalização.

Observe-se que não se está julgando se houve, ou não, a prática de crime, competência essa atribuída ao Poder Judiciário, mas tão-somente se foram preenchidos os requisitos estabelecidos em lei, para a aplicação do aumento de multa previsto no parágrafo 1.º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.

Correta, portanto, a aplicação da multa de ofício de 150%, incidente sobre as contribuições não recolhidas.

(...)

Não há, destarte, como admitir-se a compensação de créditos supostamente existentes, em favor da empresa Cleide Barbosa Antunes, com vistas à quitação de débitos da empresa Digistar Telecomunicações S.A. junto à Fazenda Pública.

Ademais disso, nos termos do parágrafo 6.º do artigo 44 da Instrução Normativa RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008 (publicada no DOU de 31 de dezembro de 2008), “É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar n.º 123, de 2006, e o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), instituído pela Lei n.º 9.317, de 05 de dezembro de 1996.”

Da leitura dos trechos acima reproduzidos, observa-se que a autuação não decorreu de meros indícios, mas de inúmeras provas que analisadas em conjunto evidenciam que os empregados formalmente contratados pela CBA revestiam-se das condições de segurados obrigatórios do Recorrente, conforme legislação tributária.

Observa-se no caso em tela ação simulatória, que não pode ser admitida pelo Fisco. Examinando particularidade como a dos presentes autos, o Acórdão n.º. 1402-002.325, proferido em 04/10/2016 pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de julgamento do CARF, em caso semelhante, bem afirma que:

“Em outras palavras, é possível que cada um dos atos praticados pelo contribuinte, individualmente considerado, esteja de acordo com as exigências formais de alguma norma específica, mas que, em seu conjunto, não surta os efeitos esperados pelo ordenamento jurídico.

Nesse sentido leciona Marco Aurélio Greco, in Planejamento Tributário, 2ª Edição, Dialética, pag. 123:

"A questão fundamental é saber como devemos enxergar a realidade, pois ela comporta mais de uma perspectiva. Pode ser vista fotograficamente, quadro a quadro, e com isto chegaremos a uma conclusão positiva ou negativa em relação a cada quadro isolado. Mas também pode ser vista cinematograficamente, vale dizer, o filme inteiro.

Qual das perspectivas adotar? Normalmente só sabemos qual é a história quando chegamos ao final, só no final entendemos o significado real de tudo o que aconteceu. Esta é uma pergunta-chave porque fotograficamente determinada opção pode ser plenamente protegida e até mesmo querida pelo ordenamento jurídico, mas da perspectiva do filme ela pode aparecer como instrumento para um planejamento inaceitável."

Portanto, a discussão acerca da licitude da conduta adotada pelos contribuintes na busca da economia fiscal não está restrita ao campo do legal ou ilegal, mas deve ser balizada pelos demais valores que permeiam o ordenamento jurídico.”

Ensina o referido autor (pag. 194):

"(...) 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 igualdade, solidariedade social e justiça.

Partindo dessa abordagem, embora reconheça que o contribuinte tem o direito de organizar sua vida (desde que o faça atendendo aos requisitos da licitude dos meios, previedade em relação ao fato gerador, inexistência de simulação sem distorções ou agressões ao ordenamento), sou imediatamente conduzido à conclusão (aliás, aceita de forma praticamente unânime nos países ocidentais) de que um direito absoluto e incontestável no seu exercício é figura que repugna à experiência moderna de convívio em sociedade, fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado”

Nesse contexto, o autor traz à baila a figura do abuso do direito e sua inoponibilidade em face de terceiros, dentre os quais o Fisco, conforme considerações à pág. 195 da citada obra:

"É preciso distinguir entre critérios ligados à existência do direito e critérios ligados ao seu uso. A doutrina até aqui se preocupou com os primeiros, bem identificando os requisitos da existência do direito. Cabe agora examinar se há limites ligados ao plano do exercício desse direito, e se existem (como é minha opinião), quais as consequências que advirão na hipótese de os limites serem ultrapassados e se estes efeitos consistem na ilegalidade do ato, ou então, na ineficácia fiscal dos atos realizados no exercício desse direito, independentemente de haver ilegalidade ou ilicitude de conduta.

Neste passo, tem pertinência o tema do 'abuso do direito', categoria construída para inibir práticas que, embora possam encontrar-se no âmbito da licitude (se o ordenamento positivo assim tratar o abuso), implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, (i) seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua

existência, (ii) seja pela sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique. De qualquer modo, seja o ato abusivo considerado lícito ou ilícito a consequência perante o Fisco será sempre a sua inoponibilidade e de seus efeitos."

Merece registro o fato de que, com o advento do Código Civil veiculado pela Lei nº 10.406, de 2002, o abuso do direito passou a ser considerado um ato ilícito, nos termos de seu artigo 187:

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.

Assim, a doutrina que defendia a legitimidade de ações e estruturas elaboradas pelo contribuinte com finalidade exclusiva de economizar tributos ao fundamento de estar atuando sob permissivo legal foi posta em xeque pela mudança da concepção de licitude, que já era inferida do estudo do texto constitucional, mas que foi explicitada pela lei civil, tendo o prestigiado autor registrado essa mudança de paradigma, conforme lição de pag. 199:

"Depois do Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, a questão tributária é muito mais relevante, pois o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos. Vale dizer, a configuração de um ato ilícito (por abusivo) implica não estarmos mais diante de um caso de elisão, mas sim de evasão."

Infere-se que a liberdade de auto-organização e de exercício de atividade empresarial, ou seja, de o contribuinte conduzir sua vida, encontra limites nos demais princípios que informam nossa matriz constitucional, em especial, o da capacidade contributiva, da isonomia fiscal e da função social do contrato, valendo dizer que o negócio jurídico entabulado ou o planejamento tributário efetuado devem estar assentados em fundamentos econômicos que não se restrinjam à pretensão de fugir de tributação.

Assim, mesmo sob a hipótese de os atos praticados pelo contribuinte estarem devidamente formalizados, se não se vislumbra um propósito negocial em seu conjunto, ou se identifica a presença de simulação, com distorções ou agressões ao ordenamento, seus efeitos não podem ser admitidos pelo Fisco"

Por todas as considerações acima, os arts. 118, cc art. 121, art. 142, todos do CTN, outorgam à Administração Tributária a competência para autuar o verdadeiro sujeito passivo em casos de fraude ou simulação.

No caso dos presentes autos, as situações e circunstâncias fáticas afastam quaisquer dúvidas quanto ao liame que vincula o Recorrente e a CBA.

O trabalho da fiscalização foi bastante minucioso, com a produção de várias provas que foram devidamente analisadas por meio de atividade cognitiva, chegando-se à conclusão da existência de manobras abusivas e dissimuladas, com a finalidade de reduzir a carga tributária.

Nesses casos, é dever da autoridade lançadora investigar a realidade dos fatos e, esse dever decorre do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a autoridade administrativa que vai realizar o lançamento de ofício deve "verificar a ocorrência do fato gerador" e "determinar a matéria tributável". Evidentemente, quando o legislador estabeleceu esse dever, teve como objetivo a identificação do verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a verdadeira matéria tributável, não ficando a autoridade fiscal limitada aos aspectos formais dos atos praticados.

Nesse contexto, resta caracterizada a simulação, impondo-se **a requalificação dos atos e fatos ocorridos, de forma a privilegiar a real vinculação do Recorrente com os trabalhadores contratados pela CBA, não obstante o registro laboral.**

Da desconsideração da personalidade e negócios jurídicos

A desconsideração da personalidade jurídica é normalmente empregada quando o ato praticado pela pessoa jurídica tem aparência de legalidade, mas o sócio ou o administrador abusa de seu poder, prejudicando terceiros por desviar-se dos objetivos da empresa ou misturando seus negócios pessoais com os da pessoa jurídica (confusão patrimonial).

Maria Rita Ferragut (Evasão, Elisão fiscal e a desconsideração da personalidade jurídica: *in* SCHOUERI, Luís Eduardo (coordenação). *Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho* – São Paulo: Quartier Latin, 2008) tratando do tema assim se posiciona.

“O reconhecimento da personalidade jurídica veio criar a distinção entre as duas espécies de sujeitos de direito, quais sejam, a sociedade e as pessoas que a integram (normalmente mediante participação na formação do capital social).

Mas, diante da possibilidade de os sócios e acionistas utilizarem-se da sociedade para a prática de atos ilegais, em benefício próprio ou de terceiros, e contrários aos interesses da sociedade e de pessoas de boa-fé, essa distinção não deve ser tomada de forma absoluta.

A solução criada pela doutrina, e aceita pelo Judiciário a partir de decisões proferidas na Inglaterra, Estados Unidos e Alemanha, foi a teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*), em razão da qual se deve ignorar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, passando os sócios a responder ilimitadamente pelas obrigações sociais contraídas.

(...)

Pela desconsideração da personalidade jurídica, atingem-se os bens pessoais dos sócios e dos acionistas que tenham praticado atos fraudulentos, não bastando inexistência de bens sociais e a comprovação de prejuízo ao Fisco.

(...)

Todo esse nosso entendimento encontra-se confirmado pelo artigo 50 do Código Civil, de forma que a desconsideração da personalidade jurídica somente pode ser aplicada se houver abuso da personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. Vejamos o que prescreve referido artigo, *in verbis*:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento das partes, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios das pessoas jurídicas.

A lei prevê, conforme pode ser observado, duas causas para a desconsideração: desvio de finalidade e confusão patrimonial. A primeira refere-se a ocorrência lesivas a terceiros, mediante a utilização da pessoa jurídica para fins diversos do previstos no ato constitutivo, e dos quais se infira a deliberada aplicação da sociedade em finalidade irregular e danosa. Já a segunda hipótese consiste na impossibilidade de fixação do limite entre os patrimônios da pessoa jurídica e o dos sócio e acionistas, tamanha a mistura (confusão) que se estabelece entre ambos.

Nas hipóteses em que houver responsabilização pessoal dos administradores decorrente de ato doloso, tal como prevêm os artigos 135 e 137 do CTN, a desconsideração da personalidade jurídica estará sendo aplicada, pois se

superará a autonomia patrimonial com a finalidade de se responsabilizar o autor da infração, cujo patrimônio seria intocável não fosse a desconsideração.”

Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro (*in* Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores, Revista Dialética, nº 137, pp 38-64) destacam com bastante propriedade que nos casos de utilização de pessoa jurídica em proveito próprio (interposição fraudulenta de pessoas, como no caso dos presentes autos), como forma de dissimulação dos atos praticados, não há necessidade de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica e o Fisco pode atingir diretamente o real sujeito passivo (art. 121, do CTN), em razão da simulação:

“5. Identificação do Sujeito Passivo nos Casos de Interposição Dissimulada ou Ostensiva de Pessoas e da Prestação de Serviços Personalíssimos

Uma última questão que tem sido objeto de controvérsias é a possibilidade de responsabilizar os sócios ou administradores da pessoa jurídica por dívidas fiscais decorrentes de atos praticados pela pessoa jurídica, em nome daqueles, ou de serviços de caráter pessoal.

5.1. Interposição de pessoas

Aqueles que utilizam pessoas jurídicas para a prática de determinados atos podem ser alcançados diretamente, sem a necessidade de norma que preveja expressamente a sua responsabilidade. A questão é de identificação do contribuinte, à luz do art 121 do Código Tributário Nacional.

(...)

Constatada a fraude, pode o Fisco atingir diretamente o real sujeito passivo, desprezando o negócio aparente, por ser simulado. O fundamento legal para esse procedimento encontra-se no art. 149. VII, do Código Tributário Nacional, que autoriza a revisão do lançamento "quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo. fraude ou simulação".

Ressalte-se que o tema não se confunde com outras patologias apontadas no Código Civil, como a fraude à lei e o abuso de direito. Para estas, não há previsão no art. 149 do Código Tributário Nacional de lançamento de ofício em razão de sua ocorrência”. (*g.n.*)

No lançamento em questão, a D. Autoridade Fiscal **não** aplicou a teoria da desconsideração da pessoa jurídica. **E nem poderia por falta de competência.**

Conforme observamos, a D. Autoridade Fiscal apenas identificou o contribuinte, aplicando a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuiu a responsabilidade pela obrigação principal àquele que de fato teve relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda, comprovando fraude tributária perpetrada pelo Impugnante, com a finalidade de reduzir ou suprimir tributo.

Doutro lado, no que toca aos valores recebidos por interposta pessoa, vejamos.

A linha divisória entre a economia fiscal legítima, denominada pela doutrina de elisão fiscal, e a redução ilegítima da carga tributária, designada de **evasão fiscal**, é, por vezes, tênue.

A questão gravita, antes da análise de qualquer permissivo legal, em torno dos Princípios do Direito, dentre os quais destaca-se o da prevalência da substância sobre a forma, em atenção ao qual deve a Autoridade Fiscalizadora, em cada situação analisada, avaliar a correspondência entre o fato concreto e a forma com a qual o mesmo se apresenta, prevalecendo, em caso de discordância entre ambos, o primeiro (fato concreto).

Não cabe ao Auditor Fiscal impor aos fiscalizados uma vedação ao exercício do direito de livre condução de seus negócios, mas compete apurar a ocorrência de eventuais situações de ilicitude, as quais devem ser devidamente levadas em consideração quando da aplicação da legislação e do lançamento do crédito tributário.

Oportuno trazer para o voto a conclusão de Natanael Martins no artigo “Considerações sobre o Planejamento Tributário e as Decisões do Conselho de Contribuintes”, parte integrante da obra “Grandes Questões Atuais do Direito Tributário” – 11º Volume, editora Dialética, São Paulo, 2007, páginas 343/344:

“A conclusão que se extrai desses breves comentários é que constitui princípio básico do direito positivo brasileiro a liberdade de associação e de contratação, ressalvadas as hipóteses em que a lei, expressamente, indique comportamento diverso.

Assim, nada obsta que na constituição de um determinado modelo de negócio, com vistas à maximização de lucros e minimização de custos, inclusive os de ordem tributária, constitua-se uma ou mais empresas que, conjuntamente, operem o modelo idealizado.

Todavia, se por um lado a liberdade de contratação e de associação é a regra, por outro lado, esses conceitos devem, necessariamente, estar conectados à ideia que, de fato e de direito, negócios efetivos tenham sido praticados e que, embora ligadas em cadeia e negociando entre si, sociedades empresariais existam, operando, cada uma, na busca do seu específico objeto empresarial, todas, enfim, buscando a verdadeira razão de existência de qualquer sociedade empresarial, a percepção de lucros.

Isso porque, se é verdade que no Direito brasileiro existe a ampla liberdade de associação e a possibilidade da busca do melhor modelo empresarial, sobretudo em face da excessiva carga tributária hoje existente, não menos verdade é o fato de que na busca de tais ideais é imperativo que realidades, de fato e de direito, estejam sendo objeto de criação, sob pena de, no contexto do Direito Tributário, as autoridades fiscais buscarem a essência daquilo que se procurou evitar.

Desse modo, a busca pela estrutura tributária mais eficiente, apesar de não vedada pelo ordenamento jurídico, não deve corromper os institutos de direito privado, devendo o contribuinte se sujeitar às consequências típicas dos negócios praticados.

E é justamente essa linha interpretativa do Direito que vem sendo adotada pelo Tribunal Administrativo, que na busca da essência do negócio praticado pelos contribuintes, cada vez mais vem se desvinculando da forma com que as operações estão sendo externadas.”

O relatório fiscal, de forma clara e precisa, demonstrou o planejamento tributário utilizado pelo Recorrente caracterizador da **evasão fiscal**.

Como já apontamos acima, o relatório explicita o fato de ter sido utilizada **interposta pessoa**, com a finalidade de redução do pagamento de impostos, ressaltando que o contribuinte de fato era o Recorrente.

Conforme se observa, a questão que se coloca, nos presentes autos, não é a relativa a desconsideração do negócio jurídico de uma elisão fiscal, e sim o da constituição do crédito tributário face a comprovada prática de **evasão fiscal**, respeitados os contornos da regramatrix de incidência tributária, mormente no que concerne à sujeição passiva, inserido no antecedente o contribuinte efetivo.

A impossibilidade do desvirtuamento dos negócios jurídicos, notadamente com a finalidade de obtenção de vantagens descabidas - como as decorrentes da contratação por interposta pessoa - , funda-se no art. 170, da própria Constituição Federal, no qual se tutela a função social da propriedade e, por via de consequência, dos contratos. E, neste ponto, esclarece-

se que o aventado princípio da livre iniciativa não é absoluto, pois o direito de propriedade, bem como o direito de liberdade contratual, sempre devem ser exercidos em consonância com os ditames da própria Constituição Federal (*construção de uma sociedade livre, mas também justa e solidária, e função social da propriedade na ordem econômica*).

Os artigos 187, 421 e 2035, parágrafo único, ambos do Código Civil, conferem maior concretude ao respeito à função social da propriedade e dos contratos, nos seguintes termos:

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.

Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.

Art. 2035, Parágrafo único. Nenhuma convenção prevalecerá se contrariar preceitos de ordem pública, tais como os estabelecidos por este Código para assegurar a função social da propriedade e dos contratos.

Ainda na seara do direito privado, vemos que o Código Civil de 2002 busca superar os aspectos meramente formais dos contratos, permitindo o reconhecimento de atos ilícitos calcados no desrespeito ao princípio da boa-fé objetiva (art. 422) e determinando a superação do sentido literal da linguagem pela efetiva intenção das partes contraentes (art. 112).

Cada uma dessas normas e, principalmente, a leitura conjunta de todas, demonstram o repúdio do direito brasileiro à prática de atos formalmente perfeitos, mas destinados a subverter os valores tutelados por nosso ordenamento jurídico, sendo este um dos pontos fulcrais da autuação, já que a pessoa jurídica foi utilizada, dolosamente, para fraudar a tributação.

Pois bem, não pode passar incólume pelo direito tributário a constatação de que, no âmbito das relações privadas, nosso ordenamento jurídico não tolera o abuso materializado na prática de atos formalmente válidos, mas destinados a ofender a função social, com o conseqüente prejuízo na construção de uma sociedade brasileira livre, justa e solidária.

De fato, o direito tributário incide sobre fatos econômicos ocorridos em âmbito privado (*neste ponto, diz-se que o direito tributário é um “direito de superposição”*).

O art. 109 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer que a interpretação das normas tributárias deve guiar-se pelos princípios gerais de direito privado, na medida necessária para a qualificação jurídica dos atos praticados pelas pessoas físicas e jurídicas, nada mais fez do que explicitar esta superposição.

Logo, as vedações albergadas na legislação civilista, incluídas as normas do direito societário, devem produzir imediatos reflexos na seara tributária. Frise-se: se um negócio jurídico foi celebrado com abuso de direito (art. 187 do Código Civil), não há como se entender que tal abuso deva ser desconsiderado pelo direito tributário. Assim, os denominados “planejamentos tributários abusivos”, ou seja, aqueles empreendidos em flagrante ofensa aos valores tutelados pela República Federativa do Brasil (como se verifica no presente caso, com a utilização de contratação de pessoa jurídica, como interposta pessoa do real contribuinte e prestador de “serviços”, o Impugnante) e com evidente abuso de direito, devem ser repudiados e repelidos na aplicação das normas tributárias.

Assim, conclui-se que, caso se entenda ainda inexistente norma tributária específica destinada a combater os abusos decorrentes da prática de atos ilícitos civis (*norma esta destinada a determinar que a tributação recaia sobre os atos efetivamente praticados, com a desconsideração de tais abusos*), é certo que o simples reconhecimento da ilicitude com base no direito privado já produz imediatos reflexos no direito tributário, em decorrência da norma veiculada no art. 109 do CTN.

E, ademais, a **fiscalização nem deve se preocupar em enquadrar as ilicitudes praticadas pelo contribuinte** em específico instituto jurídico do direito civil (*fraude à lei, abuso de forma, abuso de direito etc.*), **bastando que indique os vícios do negócio jurídico e aponte as correlatas consequências tributárias**, conforme muito bem explicitado pelo Conselheiro Antônio Bezerra Neto, no Acórdão n.º. 1401-001.575:

“Como tenho afirmado nos meus votos que envolvem a análise de planejamentos tributários, costumo dizer a descrição dos fatos narrada pelo fiscal não precisa chegar a uma conclusão perfeita sobre o instituto aqui utilizado (fraude à lei, simulação, abuso de direito, abuso de formas ou mesmo uma combinação deles), uma vez que não há uniformidade de entendimento a respeito desses metaconceitos por demais abstratos, e uma mínima diferença de concepção em um instituto afeta o entendimento do outro, acarretando conclusões díspares no caso concreto. Tais conceitos na verdade servem muito mais para a análise da qualificação da multa, que no caso concreto não ocorreu.

Mas o que importa é que os fatos estejam narrados de uma forma tal que o julgador possa inferir deles patologias, inadequações, discrepâncias entre a forma jurídica adotada e a essência do negócio jurídico; e não que o fiscal diga precisamente que instituto é esse que está sendo aplicado, pois o que importa é que qualquer que sejam eles, os efeitos dos negócios jurídicos contornados ou simulados não serão oponíveis ao fisco.

Entretanto, o fiscal deve atribuir as consequências tributárias pertinentes de forma a e dar a melhor conformação possível a esse negócio jurídico situando-o diante das leis e do ordenamento jurídico”. (g.n.)

Portanto, conclui-se que:

- a) Há vedação à simulação e fraude no ordenamento tributário. Logo, a aplicação da legislação tributária, em tais situações, deve considerar os atos que efetivamente foram praticados (*ou seja, deve-se suplantar a ocorrência dos atos dissimulatórios*);
- b) No caso concreto, houve aplicação da regra dos arts. 118, cc 121, I, 142 e 149, VII, todos do CTN;
- c) Mesmo que se entendesse ter havido desconsideração do negócio jurídico, não houve aplicação do parágrafo único, do art. 116, do CTN, por estarmos diante da **evasão fiscal**, e nem ao menos do art. 50, do CC.
- d) E, por fim, compreende-se que os atos ilícitos praticados na órbita do direito privado com abuso de direito já seriam considerados ilícitos na delimitação de seus efeitos tributários, recaindo a tributação no ato que foi objeto da dissimulação (*ou seja, o ato*

efetivamente realizado), vez que o direito tributário é um direito de superposição

Nesse sentido, e por todas as considerações acima, os arts. 118, cc art. 121, art. 142, e art. 149, VII, todos do CTN, outorgam à Administração Tributária a competência para atuar o verdadeiro sujeito passivo em casos de simulação.

Com efeito, respaldada na legislação, não há óbice para que a autoridade lançadora **requalifique certos negócios ou situações jurídicas, formalmente existentes entre os trabalhadores das empresas envolvidas, vez que os arts. 118, 121 e 142 do CTN** permitem a **busca da realidade subjacente a quaisquer formalidades jurídicas**, com fulcro na constatação concreta e material da situação legalmente necessária à ocorrência do fato gerador, visando à apuração e cobrança do tributo efetivamente devido.

Ressalta-se, mais uma vez, que não houve aplicação do art 116, do CTN. Mas mesmo que não se entendesse dessa forma, insta considerar que, por maioria de votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) manteve a validade de dispositivo do Código Tributário Nacional (CTN) que permite à autoridade fiscal desconsiderar atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

A decisão foi tomada no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2446, na sessão virtual encerrada em 8/4/2022.

Ao afastar a alegação de ofensa ao princípio da legalidade, a ministra observou que a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação de fato gerador que, além de estar previsto em lei, já tenha se materializado.

A ministra Carmen Lucia ressaltou que a denominação “norma antielisão”, como a regra é conhecida, é inapropriada, pois o dispositivo trata de combate à evasão fiscal, instituto diverso. Na elisão fiscal, há diminuição lícita dos valores tributários devidos, o contribuinte evita a relação jurídica geradora da obrigação tributária, enquanto, na evasão fiscal, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

Voltando ao Recurso, o Recorrente alega a inexistência de simulação e de interposição fraudulenta de pessoa jurídica, mas não afasta as constatações da Autoridade Fiscal, acolhidas em Julgamento Administrativo de 1ª Instância.

Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

Por todos os argumentos já expendidos na R. Decisão Colegiada de 1ª, mantem-se a autuação, afastadas as alegações trazidas no Recurso.

Da multa qualificada

A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício nos casos em que restar evidenciado o intuito de fraude é o artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, transcrito abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem:

Art.71 - **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art.72 - **Fraude** é toda 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 montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art.73 - **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito.

Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento e/ou da sonegação fiscal, mediante simulação, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996.

No caso dos autos, **não** houve simples apuração de não recolhimento tributário.

A D. Autoridade Fiscal comprovou e demonstrou a prática de sonegação fiscal, mediante simulação, em conluio com terceiros, com utilização de interposta pessoa para ocultar o real contribuinte/beneficiário dos recursos. E ressalta-se que a utilização interposição fraudulenta é sempre movida pela vontade do agente - dolo, em que pese entenda-se desnecessária a comprovação de um dolo específico de sonegação ou fraude fiscal no processo administrativo fiscal (para o qual a infração por interposição fraudulenta independe da intenção do agente).

Isso é o que se extrai do Relato Fiscal já reproduzido: *“A multa qualificada, de 150% , está sendo aplicada em virtude de ter sido constatado pela fiscalização que a empresa DIGISTAR utilizou-se de empresas interpostas, optantes pelo sistema SIMPLES de tributação, com a finalidade de omitir e/ou reduzir a contribuição previdenciária.*

O Acórdão Recorrido bem apontou que:

Essas observações são confirmadas não só pela própria impugnante, que afirma, expressamente, a terceirização de sua atividade industrial, preferencialmente junto à empresa Cleide Barbosa Antunes - que, como visto através dos documentos fiscais colacionados pela Fiscalização, prestou, no período atuado, serviços exclusivamente para a Digistar Telecomunicações S.A. -, mas também pelos cartões-ponto de fls. 68/73, através dos quais se constata que a impugnante controlava o horário não só de seus próprios empregados, mas também dos empregados da empresa Cleide Barbosa Antunes.

(...)

Não há, portanto, como negar a existência de uma estreita relação entre as empresas Digistar Telecomunicações S.A. e Cleide Barbosa Antunes. Na verdade, mais do que

isso, pode-se concluir que a empresa Cleide Barbosa Antunes, no período atuado, funcionou efetivamente como empresa interposta, assumindo, como se sua fosse, parte da folha de pagamento da impugnante, e auferindo - ela e a impugnante - os benefícios da opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples, instituído pela Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, e pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, recolhendo as contribuições sociais devidas sobre um faturamento reduzido. Já a impugnante, como observado pela Fiscalização, que apresenta elevado faturamento, é optante pelo sistema de tributação com base no lucro presumido.

Quanto à terceirização da atividade-fim da impugnante, que nada mais é do que a contratação de trabalhadores por empresas interpostas, ou seja, a conhecida “*marchandage*”, amplamente repudiada pelo Judiciário Trabalhista, não há como admiti-la, por ilegal. Veja-se, nesse sentido o enunciado da Súmula 331, do Tribunal Superior do Trabalho, “*verbis*”:

(...)

Correto, destarte, o entendimento adotado pela Fiscalização, no sentido de que a empresa Cleide Barbosa Antunes não é, para fins de apuração de contribuições previdenciárias, empresa independente, com mão-de-obra própria, prestando serviços à atuada, mas sim empresa utilizada com a finalidade específica de elisão das contribuições previdenciárias patronais devidas, já que optante pelo Simples Nacional.

(...)

No caso em tela, restou constatado que a impugnante utilizou-se da empresa Cleide Barbosa Antunes, com a finalidade específica (dolo direto) de evitar o pagamento das contribuições previdenciárias patronais devidas e incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores contratados através desta, na condição de empresa interposta. É o que se pode concluir à vista de todo o procedimento adotado pela impugnante, aqui considerado não só o seu estabelecimento no mesmo local da empresa Cleide Barbosa Antunes, mas a existência de associados, com cargos de direção em ambas as empresas; a prestação de serviços, de forma exclusiva, no período fiscalizado, por parte da empresa Cleide Barbosa Antunes; o controle exercido sobre os empregados contratados por intermédio desta; além de todos os procedimentos e informações prestados a órgãos públicos - apresentação das declarações pertinentes, enquadramento cadastral adotado, contratos sociais, cadastros em órgãos públicos, alvarás de localização, controles específicos e individualizados, com as respectivas folhas de salários, entrega de GFIPS, escriturações fiscal e contábil independentes, contratações de empregados feitas por cada uma das empresas - com vistas a manter a aparência de duas empresas independentes.

Vislumbra-se, no caso, a ocorrência de conluio (previsto no artigo 73 da Lei n.º 4.502/64) entre as empresas Digistar Telecomunicações S.A. e Cleide Barbosa Antunes, para a prática de fraude (definida no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64), consistente na contratação e pagamento de remuneração de trabalhadores através de empresa interposta, com o objetivo de evitar o pagamento das contribuições devidas sobre a remuneração dos trabalhadores assim contratados; e de sonegação (definida no artigo 71, inciso I, da Lei n.º 4.502/64), na medida em que todo o procedimento adotado pela impugnante e pela empresa Cleide Barbosa Antunes, inclusive no que respeita às informações prestadas pelo contribuinte, levou a Receita Federal do Brasil a acreditar que a impugnante estava em dia com suas obrigações tributárias, mascarando a situação irregular em que se encontrava, somente identificada após o trabalho de fiscalização.

Observe-se que não se está julgando se houve, ou não, a prática de crime, competência essa atribuída ao Poder Judiciário, mas tão-somente se foram preenchidos os requisitos estabelecidos em lei, para a aplicação do aumento de multa previsto no parágrafo 1.º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.

Correta, portanto, a aplicação da multa de ofício de 150%, incidente sobre as contribuições não recolhidas.

Acolhidos os fundamentos da R. Decisão de Piso como razões de decidir, resta mantida a qualificação da multa, nada havendo a reparar no lançamento.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por não conhecer da alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada, e do pedido de compensação tributária, por ser matéria estranha à presente lide administrativa, e no mérito, por NEGAR PROVIMENTO a recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly