



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.001677/2008-92
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.568 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2021
Recorrente PLÁSTICOS SCÓRPIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2007

SIMULAÇÃO NA CONTRATAÇÃO DE EMPREGADOS.

Caracterizada a interposição de pessoas jurídicas na contratação de pessoas físicas e / ou contribuintes individuais, , impõe-se a desconsideração da relação meramente formal constatada pela autoridade lançadora, privilegiando-se a real vinculação da Contribuinte Autuada com os trabalhadores.

SIMULAÇÃO. RECOLHIMENTOS SIMPLES. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, determinando-se o aproveitamento da parcela recolhida na sistemática do Simples Nacional pela empresa PERGAMON PLÁSTICOS LTDA, correspondente à contribuição previdenciária patronal, para abatimento do valor do débito objeto do presente processo administrativo. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Diogo Cristian Denny (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 5ª Tuma da DRJ/JFA, consubstanciada no Acórdão nº 09-28.202 (fl. 2.732), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Trata-se de Auto de Infração de obrigação principal, DEBCAD 37.151.060-0, lavrado em 14/05/2008 e cientificado ao contribuinte na mesma data, conforme assinatura aposta às fls. 01, relativo às contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social, cota patronal, e àquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, do período de 10/2004 a 13/2007, no valor de R\$ 686.481,64 (seiscentos e oitenta e seis mil, quatrocentos e oitenta e um reais e sessenta e quatro centavos).

Conforme Relatório Fiscal, fls. 43/60, o fato gerador do crédito tributário é a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais, declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) pela empresa PERGAMON PLÁSTICOS LTDA, apurada por aferição indireta. A identificação dos segurados, a competência e a remuneração constam dos Anexos 1 e 2, fls. 78/165.

Consta que ambas as empresas, a autuada e a PERGAMON, foram intimadas a apresentar documentos, conforme Termos de Início de Ação Fiscal, fls. 37/38 e 40/41.

Consta ainda que a PLÁSTICOS SCÓRPIO LTDA era optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) até 31/12/2004 e que, em 08/07/2004, foi constituída a empresa PERGAMON PLÁSTICOS LTDA, também optante pelo SIMPLES.

Através da análise comparativa dos contratos sociais e suas alterações, verificou-se que o objeto social das empresas é praticamente o mesmo. Dos registros contábeis e notas fiscais, verificou-se que os clientes também são os mesmos. Ainda, observou-se a existência de sócios em comum, com grau de parentesco entre si: Elise Jacob Diehl e Raul Jorge Diehl, cônjuges, e Raquel Jacob Diehl, filha do casal. Observou-se que, antes da constituição da PERGAMON, em 16/06/2004, o sócio Raul Jorge Diehl vendeu sua participação à sócia Elise Jacob Diehl, ficando com 10% de participação na SCÓRPIO para, supostamente, se adequar ao disposto no art. 9º, IX, da Lei nº 9.317, de 05/12/1996, o qual prevê:

Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:

IX- cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso I do art. 2º;

Na verificação in loco dos estabelecimentos, verificou-se que, no prédio das empresas, consta uma única placa de identificação (logomarca), relativa a PLASTICOS SCORPIO e que a recepção das duas empresas é única.

Além disso, verificou-se que muitos empregados da SCÓRPIO tiveram seus contratos de trabalho rescindidos, tendo sido admitidos na PERGAMON, restando apenas dois empregados na SCORPIO em 31/12/2004.

Da análise comparativa entre os valores de Faturamento e Massa salarial, dos anos de 2004 a 2007, observou-se que a soma da relação Faturamento X Massa Salarial das duas empresas, conjuntamente, reflete a realidade e é bem mais homogênea. Esta relação Massa Salarial x Faturamento tornou evidente que as empresas utilizam os mesmos empregados, porém a empresa PERGAMON, com faturamento menor em relação à massa salarial reduz a tributação em relação ao recolhimento do SIMPLES, calculado sobre o faturamento.

Verificou-se, ainda, que a soma do faturamento das empresas nos anos de 2006 e 2007 ultrapassa o limite de R\$ 2.400.000,00, previsto no art. 2º, II, da Lei nº 9.317, de 1996.

Também, na contabilidade da empresa PERGAMON, não foi constatada a existência de mão-de-obra terceirizada na produção.

O imobilizado das empresas SCÓRPIO E PERGAMON, em 31/12/2007, era R\$ 1.959.203,13 e R\$ 124.436,74, respectivamente, o que tornou evidente que o desenvolvimento das atividades da PERGAMON é realizado com a utilização dos bens da SCÓRPIO, não tendo sido constatada a existência de contrato de locação, cessão ou leasing destes bens entre as empresas.

O relatório fiscal informa que, conforme verificado na contabilidade, a PERGAMON não possui veículos, mas um empregado seu exerce a função de motorista (CBO 7823100 - Nécio Soares Flor). No exame dos documentos que embasaram a contabilidade da SCORPIO, foram encontrados cupons fiscais de despesas de combustível do Posto 2004 Derivados de Petróleo Ltda, com a assinatura do motorista Nécio Soares Flor, o que comprova que empregados da PERGAMON realizam suas atividades laborais na SCÓRPIO.

Finalmente, foram verificadas despesas de farmácia de funcionários da SCORPIO faturadas na PERGAMON, conforme documentos anexos.

A autoridade lançadora conclui, face aos fatos relatados, ter ficado claro que o “planejamento tributário” utilizado pela SCORPIO, com a abertura da empresa PERGAMON com opção pelo SIMPLES, teve como propósito criar uma situação jurídica com vistas a dissimulação do fato gerador e redução do valor das contribuições previdenciárias da SCORPIO.

Menciona como fundamentação legal do lançamento: artigos 113 e 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e Parecer CJ nº 2952/2003 e reitera a conclusão de ter ficado demonstrado que a relação Massa salarial x Faturamento, na forma identificada, reduz a tributação da empresa, mesmo na forma do SIMPLES, bem como, pela utilização dos conceitos de abuso de forma, abuso de direito e simulação, afirma ter sido identificado que quem realmente remunerou os empregados da PERGAMON foi a SCÓRPIO.

No item 6, o relatório fiscal discorre acerca do princípio da primazia da realidade sobre a forma e considera a aplicação do Enunciado 331 do TST, 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.

Diz que os fatos descritos evidenciam uma situação fática completamente divergente da situação jurídica e conclui que a PERGAMON é uma empresa interposta utilizada pela SCORPIO para contratar empregados, com redução de encargos previdenciários.

Aduz que, com fundamento no princípio da primazia da realidade sobre a forma, foram considerados os vínculos empregatícios dos empregados da empresa PERGAMON diretamente com a empresa SCÓRPIO, com fundamento nos artigos 9º e 444 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

O relatório fiscal discorre acerca dos conceitos de abuso de forma, abuso de direito e simulação, citando doutrina, e trata, em seguida, da desconsideração de atos ou negócios jurídicos, fundamentado no parágrafo único do art. 116 do CTN e doutrina.

A autuada apresentou impugnação em 11/06/2008, juntada às fls. 529/2677.

Inicialmente, pede a tramitação conjunta dos Autos de Infração DEBCAD 37.151.059-7 (1 1065.001676/2008-48), 37.151.061-9 (11065.001678/2008-37) e 37.151.062-7 (11065.001679/2008-81), face à estreita ligação entre os lançamentos.

Diz que a autuante optou pela desconsideração da personalidade jurídica, assim que as obrigações legais que foram cumpridas pela PERGAMON foram desconsideradas, atribuindo a falta de cumprimento das mesmas a SCORPIO.

Relata que a auditora procedeu a uma compatibilização e correlação entre Massa salarial x Faturamento para concluir que havia distorções que autorizariam a indigitada desconsideração da personalidade jurídica, atribuindo à impugnante, por ter sido a primeira empresa a operar na atividade, a responsabilidade total pelo pagamento das contribuições previdenciárias, caracterizando assim a inadimplência.

Em seguida, alega ilegitimidade passiva “ad causum”. Diz que foi acusada de ter apresentado a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto no art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212, de 1991.

Afirma que não poderia apresentar declarações inverídicas sobre fatos que não lhe dizem respeito, por se referirem a outra pessoa jurídica, a PERGAMON, a qual apresentou as respectivas declarações, sendo esta a empresa com a qual os empregados mantinham contrato de trabalho e a que realizava os pagamento, calculava e recolhia as contribuições devidas.

Discorre acerca da relação jurídica do contrato de trabalho e diz ser estranhável que as autuações tenham sido dirigidas à autuada quando, a partir da constituição da PERGAMON, esta tenha sido a contratante dos trabalhadores, a pagadora dos salários e a cumpridora das obrigações legais tributárias, inclusive acessórias, como o envio de GFIP.

Diz ter havido desprezo à realidade factual, ao panorama legal e formal da relação de emprego e dos deveres resultantes desta relação e considera esdrúxula, face ao que a auditoria interpretou como dissimulação de atos jurídicos, a cobrança em relação a todos os fatos geradores que outra pessoa jurídica traduz em seu histórico, em lugar da cobrança de eventuais diferenças possíveis, ante ao que pagou pelo regime do SIMPLES, e aquilo com o que deveria ter contribuído no regime geral (lucro real e lucro presumido).

Contrariamente ao procedimento adotado, entende que dois caminhos poderiam ter sido seguidos para averiguar a possível insuficiência no pagamento de contribuições sociais pelas empresas auditadas: proceder à unificação do resultado de ambas, assim como do pagamento de tributos em geral e, considerando a impossibilidade de opção pelo SIMPLES, calcular as diferenças em relação às contribuições previdenciárias pagas, no somatório das duas pessoas jurídicas ou, alternativamente, calcular essas mesmas diferenças relativamente a PERGAMON tão-somente, eis que esta é que detinha os vínculos empregatícios na maior parte e pagou os tributos pelo SIMPLES.

Considera que, caso a impugnante concordasse com as autuações, decorrentes do desprezo de todas as operações realizadas, de forma legal, pela PERGAMON, deveria considerar indevidos todos os pagamentos de tributos feitos por ela desde sua criação até o final de 1997.

Afirma que o direcionamento adotado pela auditoria fere o princípio da economia processual, fuge ao bom senso e despreza uma situação fática consolidada e irreversível, qual seja, a existência legal da relação empregatícia dos empregados com outra empresa, que não a autuada.

Aduz não ter sido levantado nenhum óbice acerca da legitimidade das relações empregatícias de todos os trabalhadores contratados pela PERGAMON PLÁSTICOS LTDA, mesmo tendo sido estes trabalhadores anteriormente contratados pela SCÓRPIO. Nesse sentido, a fiscalização trabalhista vistoriou as empresas, não fazendo qualquer apontamento de irregularidade.

Discute a competência do AFPS (AFRFB) para o reconhecimento do vínculo empregatício e afirma que a auditoria deveria circunscrever-se, para efeito de avaliação da correção dos pagamentos de contribuições previdenciárias relativas ao quadro de pessoal, aos registros da contratante, a PERGAMON, ou, na hipótese de descaracterizar a existência de duas pessoas jurídicas, não poderiam ser desprezadas as consequências geradas por estas mesmas relações, ou seja, os cálculos, registros, declarações realizados pela PERGAMON.

Conclui que a atividade do AFPS desbordou do próprio interesse investigativo que lhe é facultado, dado que não constataria nenhum deslize ou irregularidade quanto às contratações da PERGAMON.

Afirma, enfim, restar claro que a impugnante não deveria ser a destinatária do Auto de Infração de aplicação de multa pela ausência de entrega de GFIP, em razão de ilegitimidade passiva.

Em seguida, discorre acerca da desconsideração da personalidade jurídica, fundamentada no parágrafo único do an. 116 do CTN.

Destaca a falta de regulamentação deste dispositivo como fundamento para afastar sua aplicação, que não autoriza a autoridade administrativa a agir, a não ser com desprezo à própria norma, como ocorreu no caso.

Registra, a este respeito, a existência da ADIN 2446, ainda não julgada na Corte Suprema, o que indica, a seu ver, a precariedade jurídica da referida disposição legal.

Menciona a tentativa de regulamentação pela União, através da edição da MP nº 66, de 2002, a qual foi rejeitada pelo Congresso Nacional, e traz doutrina sobre o tema.

Diz não poder aceitar que, pela desconsideração da personalidade jurídica, se estabeleça essa validade, unicamente para o direito tributário, enquanto frente ao direito comercial continuam a vigir todas as circunstâncias afetas às duas pessoas jurídicas envolvidas, só porque o intuito de cobrar imposto haja sido perfectibilizado com a conclusão de que a PERGAMON não existe, enquanto a SCÓRPIO seria outra que não a que opera regularmente.

Afirma ser possível que a falta de regulamentação do dispositivo legal seja a motivação para o desprezo da realidade formal, que põe por terra as decisões pensadas pelos sócios das empresas envolvidas, que agiram em perfeita sintonia com as normas jurídicas próprias do direito comercial, civil, trabalhista e tributário.

Afirma ainda que, em tendo havido a referida regulamentação, poderiam os agentes fiscais entender que os atos ou negócios jurídicos que podem ser considerados simulação não alcançam a anulação de ato como a constituição de pessoa jurídica, pois este antecede a qualquer ato negocial tendente a caracterizar a dissimulação afeta a fato gerador de tributo ou tendente a mascarar os elementos da obrigação tributária.

Menciona doutrina e alega que dela se colhe a convicção de que os atos simulados ou dissimulados são aqueles que ocorrem na consecução de atos jurídicos (viciados) e não por atos anteriores, como, no caso, a constituição de uma nova sociedade. Assim, se houvesse de ser inquinada de irregular e dissimulada a criação de empresa nova, esta deveria atingir a PERGAMON e não a SCÓRPIO. Ainda, se houvesse algum ato jurídico a ser atacado pela fiscalização, poderia ser o fato de a nova empresa criada, ao mesmo tempo que mantinha a maior parte dos empregados da indústria, não registrava faturamento compatível, ocorrendo o inverso junto à autuada.

Diz que, todavia, a constituição da PERGAMON não foi irregular, ilegal, e não pode a fiscalização intuir que ela se deu unicamente para fraudar o fisco. O “modus operandi” escolhido pelos empresários é livre, como permitido pela Constituição. A simulação teria que ser identificada nos atos que, na operação da pessoa jurídica, indicassem o desvio de finalidade, de modo a concretizar a falta de pagamento de tributos. Assim, se a PERGAMON se enquadrou no SIMPLES e o fisco concluiu que não poderia haver esse enquadramento, o remédio seria o desenquadramento e a cobrança dos tributos

eventualmente devidos, mas as duas pessoas jurídicas não deixariam de ter vida própria, independentemente do regime jurídico/fiscal adotado.

Afirma não ser verdadeira a alegação da auditoria de que a PERGAMON não poderia ter arcado com os custos do pessoal por ela empregado, conforme valores de faturamento e folha de salários apresentados dos anos de 2007, 2006 e 2005.

Aduz que a incompatibilidade anunciada entre a massa salarial e o faturamento não implicaria e não autorizaria a desconsideração da personalidade jurídica, pois que esta implica o afastamento de institutos de direito consagrados e não serve ao objeto precípua da fiscalização, o de cobrar possíveis diferenças de contribuições devidas.

Diz que a atuação subjetiva da auditoria fere os artigos 109 e 110 do CTN e 170, IV, e 174 da CRFB.

Citando o art. 167 do Código Civil, diz não ser possível identificar, no ato de constituição da PERGAMON, vício que pudesse conduzir à desconsideração da personalidade jurídica e, em havendo algum motivo que levasse à ideia de simulação ou dissimulação, não seria o caso de se desconsiderar a existência da segunda empresa criada, posto que o foi no estrito ditame legal.

Afirma não restar caracterizada a infração apontada, posto que a impugnante, relativamente ao quadro de pessoal que lhe presta serviços, calculou e pagou as contribuições devidas, em cada período.

Acrescenta que o que foi classificado como aferição indireta representa a prova de que as obrigações presumivelmente desatendidas o foram pela PERGAMON, titular nas relações de trabalho das pessoas listadas.

Pede, ao fim, a análise conjunta do presente processo e dos outros três já mencionados; a nulidade deste Auto de Infração diante da ilegitimidade passiva da autuada, conforme exposto; alternativamente, a declaração de insubsistência do AI e da exigência das contribuições patronais, pela inaplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, na falta de sua regulamentação; alternativamente, a improcedência da autuação face à comprovação de que a autuada calculou e pagou as contribuições patronais por ela devidas, relativamente a seus empregados, como comprovam seus registros e as GFIP.

Conforme consta do despacho às fls. 2683/2684 e da Portaria nº 2.607 de 03/11/2009, da SUBSECRETARIA DE TRIBUTAÇÃO E CONTENCIOSO - SUTRI, publicada no DOU de 04/11/2009, a competência para o julgamento do presente processo foi transferida da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de julgamento em Juiz de Fora (MG).

A DRJ, por meio do susodito Acórdão nº 09-28.202 (fl. 2.732), julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2007

SIMULAÇÃO.

A constatação de negócios simulados, acobertando o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, enseja a autuação tendo como base a situação de fato, cabendo a desconsideração dos atos jurídicos simulados e da pessoa jurídica que apenas aparentemente figurava como contribuinte, devendo o correspondente tributo ser exigido da pessoa que efetivamente teve relação pessoal e direta com o fato gerador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão exarada pela DRJ, a Contribuinte apresentou o seu competente recurso voluntário (p. 2.747), reiterando os termos da impugnação apresentada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir as contribuições devidas à Seguridade Social, cota patronal, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, apuradas por aferição indireta, e para o financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, apurada, igualmente, por aferição indireta, referente às competências de 10/2004 a 12/2007.

Nos termos do Relatório Fiscal (p. 44), tem-se que *o fato gerador do crédito previdenciário é a remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP da empresa PERGAMON PLÁSTICOS LTDA., apurado por aferição indireta pelas razões a seguir expostas:*

4.1. Além da autuada PLÁSTICOS SCÓRPIO LTDA, a empresa PERGAMON PLÁSTICOS LTDA., foi intimada a apresentar documentos conforme o Termo de Início da Ação Fiscal- TIAF, em 27/02/08.

A empresa PLÁSTICOS SCÓRPIO LTDA era optante pelo SIMPLES até 31/12/2004.

Em 08/07/2004 foi constituída a PERGAMON PLÁSTICOS LTDA, optante pelo SIMPLES, com a mesma atividade de fabricação de artefatos de material plástico.

Através da análise comparativa dos contratos sociais e alterações (quadro abaixo) das duas empresas foi constatado:

a) Que o objeto social das duas empresas é praticamente os mesmos. Conforme verificado nos registros contábeis e notas fiscais de vendas, os clientes de ambas as empresas são os mesmos;

b) A existência de sócios em comum em ambas as empresas;

c) A existência de grau de parentesco entre os sócios das empresas: Elise Jacob Diehl e Raul Jorge Diehl, cônjuges e Raquel Jacob Diehl, filha do casal.

d) Antes da constituição da PERGAMON, em 16/06/2004, o sócio Raul Jorge Diehl vendeu sua participação à sócia Elise Jacob Diehl, ficando com 10% de participação na SCÓRPIO, para, supostamente, se adequar ao disposto do art. 9º., IX, da Lei 9.317, de 05/12/96;

(...)

4.2. Na constatação “in loco” dos estabelecimentos, foi verificado:

a) No prédio das empresas consta uma única placa (logomarca) de identificação, que é relativa à PLASTICOS SCÓRPIO;

b) A recepção é única para as duas empresas.

4.3. Entre 09/2004 a 12/2004, conforme Livro de Registro de Empregados e Rescisão de Contrato de Trabalho da SCÓRPIO, Ficha de Registro de Empregado, da PERGAMON, um número expressivo de empregados da SCÓRPIO teve seu contrato de trabalho rescindido e após admitidos na PERGAMON, conforme quadro abaixo. Em 31/12/2004, restaram apenas 2 (dois) empregados na SCÓRPIO.

(...)

Em maio/2007, também ocorreu de empregados da SCÓRPIO serem demitidos e depois admitidos na PERGAMON.

(...)

4.4.4 - Efetuada a análise dos dados acima, constatamos que:

a - O Faturamento da SCÓRPIO nos anos 2005, 2006 e 2007 é incompatível com a Massa Salarial e o número de Empregados. A relação Massa Salarial x Faturamento é em média 1,5%.

b - Já a relação Faturamento X Massa Salarial da PERGAMON é bem superior considerando que a atividade de ambas as empresas é a mesma.

c - A soma do Massa Salarial x Faturamento das duas empresas refletem a realidade e é bem mais homogeneia.

d - A relação Massa Salarial x Faturamento tornou evidente que as empresas SCÓRPIO e PERGAMON utilizam os mesmos empregados, porém a empresa PERGAMON, com faturamento menor em relação à massa salarial reduz a tributação em relação ao recolhimento do SIMPLES, que é calculado sobre o faturamento.

e - A soma do faturamento das duas empresas nos anos 2006 e 2007 ultrapassa o limite de R\$2.400.000,00 do art. 2º, inciso II, da Lei 9.317/96.

f - Com base na contabilidade da PERGAMON não foi constatado a existência de mão-de-obra terceirizada na produção da empresa.

g- O imobilizado das empresas em 31.12.2007, já deduzido a depreciação, são os seguintes:

SCÓRPIO	PERGAMON
1.959.203,13	124.436,74

Com base nos dados acima, ficou evidente que o desenvolvimento das atividades da PERGAMON é realizado com a utilização dos bens da empresa SCÓRPIO. Não foi constatada a existência de contrato de locação, cessão ou leasing destes bens entre as empresas.

h - Conforme verificado na contabilidade, a PERGAMON não possui veículos. No entanto, na análise de cargos e funções ocupados pelos empregados da PERGAMON existe a função motorista (CBO 7823100- Nécio Soares Flor). No exame de documentos que embasaram a contabilidade da SCÓRPIO foram encontrados cupons fiscais de despesas de combustíveis do Posto 2004 Derivados de Petrólio Ltda. com a assinatura do motorista Nécio Soares Flor (anexos respectivos cupons fiscais e Ficha de Emprego de Nécio Soares Flor da PERGAMON). Esta constatação comprova que empregados da PERGAMON realizam suas atividades laborais na SCÓRPIO.

i - Foi verificado que despesas de farmácia de funcionários da SCÓRPIO foram faturadas na PERGAMON (Luciano Rodrigo Pires Araújo e Simone Rodrigues de Moura). Em anexo, Fichas de Registro de Empregados da SCÓRPIO, fatura e lista da Farmácias Hamburguesa da PERGAMON.

5. Em face dos fatos relatados, ficou claro que o "planejamento tributário" utilizados pela SCÓRPIO, com a abertura da empresa PERGAMON com opção pelo SIMPLES, teve como propósito criar uma situação jurídica com vistas a dissimulação do fato gerador das contribuições previdenciárias relativas à empresa SCÓRPIO. As constatações relatados no item "4" evidenciam a intenção da empresa em reduzir a

tributação através do artifício de criar uma empresa optante pelo SIMPLES, o que, além de efetuar o pagamento dos tributos pelo sistema SIMPLES reduz ainda mais quando apresenta faturamento incompatíveis com a Massa Salarial como demonstrado anteriormente.

A Recorrente, por seu turno, esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese: (i) ilegitimidade passiva, (ii) permissão legal do planejamento tributário, (iii) desconconsideração da personalidade jurídica, (iv) ofensa aos princípios da motivação, da razoabilidade, da proporcionalidade e da segurança jurídica e (v) compensação dos pagamentos já efetuados.

Considerando que tais alegações de defesa em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator (com exceção, apenas, da matéria referente ao aproveitamento dos pagamentos já efetuados, a qual será analisada em tópico específico do presente voto), em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor neste particular, *in verbis*:

Trata-se de auto de infração em que foram lançadas contribuições sobre fatos geradores relativos a remunerações pagas a segurados empregados que, formalmente, encontravam-se registrados na empresa PERGAMON PLÁSTICOS LTDA, bem como de contribuintes individuais que prestaram serviços a esta empresa.

O cerne da questão consiste na controvérsia sobre a legalidade fiscal da estrutura formal e funcionamento do autuado em sua relação com esta outra empresa. Cabe indagar se seriam duas empresas distintas e autônomas ou, apenas, aparentemente, teriam esta roupagem no intuito de permitir a sonegação tributária.

Segundo a fiscalização, as duas pessoas jurídicas empreenderam simulação na condução de seus negócios. Tratar-se-ia de uma empresa apenas que, mediante o fracionamento de suas atividades, obteve redução da carga tributária, na medida em que uma parte dela, a que registrava maior número de segurados e menor faturamento, encontrava-se inserida no regime de tributação do SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte), instituído pela Lei nº 9.317, de 1996.

A auditoria fiscal elenca diversos fatos e circunstâncias com o intuito de evidenciar a ocorrência desta simulação. E, conforme a análise dos documentos acostados aos autos, isso se confirma.

Verifica-se, inicialmente, dos documentos constitutivos das empresas e suas alterações e documentos de identificação dos sócios, acostados às fls. 166/215, e nos termos que atesta a auditoria fiscal, que o objeto social das empresas envolvidas é praticamente o mesmo: fabricação de artefatos de material plástico.

Verifica-se, também, haver forte vínculo familiar entre os sócios das empresas, sendo que a SCÓRPIO contava com dois sócios gerentes desde sua fundação, em 25/04/ 1989: os cônjuges Elise Jacob Diehl e Raul Jorge Diehl, cada um detendo metade do capital social. Apenas em 16/06/2004, há alteração na distribuição do capital, de forma que 90% dele passa a pertencer a Elise e 10% a Raul Jorge Diehl. Na mesma época, em 28/06/2004, há a criação da PERGAMON, pelos sócios Raul Jorge Diehl, que detém 90% do capital social e administra a sociedade, e Raquel Jacob Diehl, sua filha, que detém 10% do referido capital.

A análise dos contratos sociais demonstra ainda que as empresas funcionavam no mesmo endereço: Rua Juscelino Kubitschek de Oliveira, nº 1735, bairro Canudos, na cidade de Novo Hamburgo (documentos fls. 166/188 e 207). Apenas em 02/08/2004, a

SCÓRPIO altera seu endereço para Rua Juscelino Kubitschek de Oliveira, nº 1755, e, em 12/03/2007, para Rua Otto Schonardie, nº 85, no mesmo bairro, enquanto na mesma data, em 12/03/2007, a PERGAMON passa a se localizar na mesma rua, Otto Schonardie, nº 81.

Ainda, o relatório fiscal informa que, no prédio das empresas, consta uma única placa com a logomarca da SCORPIO. Além disso, a recepção é única.

O relatório fiscal informa também que os clientes das empresas são os mesmos, conforme se verificou de registros contábeis e notas fiscais de vendas, e que houve transferência de um grande número de empregados, demitidos da SCÓRPIO e admitidos na PERGAMON, no período de 1º/2004 a 01/2005 e em 05/2007.

Ainda de acordo com a auditoria fiscal, o desenvolvimento das atividades da PERGAMON é realizado com a utilização dos bens da SCORPIO, não tendo sido constatada a existência de contrato de locação, cessão ou leasing destes bens entre as empresas.

De fato, verifica-se, do Balanço Patrimonial de 2004 da SCÓRPIO (fls. 476/477), que o ativo imobilizado é de R\$ 918.604,50, já considerada a depreciação acumulada.

Em 2005 este valor é de R\$ 964.565,99 (fls. 480/481); em 2006, de R\$ 1.147.617,22 (fls. 484/485); e, em 2007, de R\$ 2.606.718,31 (fls. 487/488). Por outro lado, o ativo imobilizado da PERGAMON é inexistente em 2004 (BP, fls. 492), e equivale a R\$ 13.176,33 em 2005 (fls. 495); R\$ 118.012,95 em 2006 (fls. 498/499); e R\$ 741.368,00 em 2007 (fls. 501), incompatíveis, numa indústria, com um faturamento de mais de um milhão de reais, ao menos nos primeiros anos.

Ressalte-se que esses elementos, tomados isoladamente, não são suficientes para justificar a atribuição da responsabilidade tributária à notificada. No entanto, se visualizados conjuntamente, revelam a situação descrita no Relatório Fiscal quanto à inexistência, de fato, de duas empresas distintas e autônomas.

Ademais, deve-se destacar os fatos relatados no relatório fiscal e não contestados pela impugnante. Estes referem-se à existência de empregado com a função de motorista na empresa PERGAMON, a qual, de acordo com a contabilidade, não possuía veículos, o qual assinou documentos de despesa de combustíveis, que embasaram a contabilidade da SCÓRPIO e à existência de despesas de farmácia de funcionários da SCÓRPIO faturadas na PERGAMON.

Acrescente-se que foi verificado, em consulta ao sítio da empresa SCÓRPIO na rede mundial de computadores, no endereço [www.sco\\$pio.ind.br](http://www.sco$pio.ind.br), constar como parceira a empresa PERGAMON PLÁSTICOS LTDA, cujo link remete ao mesmo endereço da SCÓRPIO.

Por tudo, restou demonstrada a intenção do contribuinte de expor uma falsa verdade no intuito de ludibriar o fisco. A aparência de duas empresas atuando de forma autônoma e independente permitiu que uma delas optasse pelo sistema instituído pela Lei do Simples, importando em redução no recolhimento da carga tributária, uma vez que receberam tratamento tributário favorecido ocasionando verdadeira evasão fiscal ilícita.

Esse procedimento se configurou em um artifício para deixar de recolher as contribuições para a Seguridade Social a cargo da empresa e calcular o tributo devido sobre o menor faturamento. Isto porque o impugnante, em razão do volume de seu faturamento não se enquadrava mais nos requisitos da Lei nº 9.317/96 e, portanto, não estava apto a continuar se beneficiar da substituição tributária que essa lei instituiu, nos anos de 2006 e 2007.

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

O tratamento diferenciado, simplificado e favorecido aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte relativo aos impostos e às contribuições sociais estabelecido em cumprimento ao que determina o disposto no art. 179 da Constituição Federal de 1988 somente pode ser usufruído se as condições legais forem preenchidas.

E, deve-se destacar que, havendo suspeitas de condutas que visem a elidir as contribuições devidas, a fiscalização está legitimada a buscar a verdade material em observância ao princípio da primazia da realidade.

(...)

No caso, como visto, configurou-se a simulação, pois, por meios indiretos, objetivou o contribuinte beneficiar-se de efeitos que a lei não lhe conferia.

Assim, a autoridade fiscal, ao verificar que o sujeito passivo utilizou-se de simulação para esquivar-se do pagamento de tributo, tinha mesmo o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ela constatados, em detrimento da verdade jurídica aparente.

(...)

Considerando que a atividade de lançamento é plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional, a teor do disposto no art. 142, parágrafo único do CTN, não poderia, o agente fiscal, ter deixado de lavrar a autuação cabível, verificada a infração descrita.

Ressalte-se ainda que a administração tributária está jungida pela estrita legalidade e que no âmbito do processo administrativo fiscal é vedado aos seus órgãos julgadores afastar a aplicação ou deixar de observar a legislação tributária, conforme disposto no art. 26-A, Decreto 70.235, de 6 de março de 1972.

É certo que o sujeito passivo, ao encontrar-se diante de vários caminhos lícitos, pode optar por aquele que lhe seja mais vantajoso. Este espaço de escolha decorre da premissa de que ninguém pode ser obrigado a adotar a opção que lhe implica em maior ônus fiscal e encontra-se respaldado na legalidade consagrada pelo artigo 5º, II da Constituição Federal.

No entanto; esta liberdade de escolha não vai além dos limites traçados pelo ordenamento jurídico, e é justamente na quebra da legalidade que deve a fiscalização se pautar quando atribui a responsabilidade pelos tributos apurados a sujeito diverso daquele que seria responsável à luz das formalidades com as quais se revestem os atos e negócios jurídicos praticados.

Portanto, não cabe ao agente fiscalizador impor aos fiscalizados uma vedação ao exercício do direito de livre condução de seus negócios, mas apenas 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 aqui trazer ao presente 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 a 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 dever investigatório dirigido pela discricionariedade da autoridade fiscal, não pode ficar amarrado por formalismos, sob pena de não se descobrir corretamente a verdade dos fatos, conforme ensina Rui Barbosa Nogueira, in Teoria do Lançamento Tributário, São Paulo, Resenha Tributária, 1977, p. 109, onde afirma que:

“O dever de investigar as situações de fato e os fatos geradores impostos pela lei às autoridades fiscais exige que não capitulem, nunca, diante da obscuridade da relação de fato, devendo ser capazes até de verificá-los por avaliação”.

A fiscalização da RFB, utilizando o seu poder-dever de investigação da realidade factual, concluiu que houve a prática de simulação de negócios jurídicos, valendo-se, para tanto, dos meios instrutórios possíveis, com o objetivo de demonstrar a verdade material em detrimento da verdade declarada. Diante de tal constatação desconsiderou a aparência formal das empresas, a qual visaria o não recolhimento da cota patronal incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais, bem como das contribuições destinadas a outras entidades e fundos.

Segundo a lição de Luciano Amaro, in Direito Tributário Brasileiro, 14ª ed., São Paulo, Saraiva, 2008, pg.238:

“O que se permite à autoridade fiscal nada mais é do que, ao identificar a desconformidade entre os atos ou negócios efetivamente praticados (situação jurídica real) e os atos ou negócios retratados formalmente (situação jurídica aparente), desconsiderar a aparência em prol da realidade.

Ao afastar os anteparos e os negócios jurídicos artificiais, a autoridade lançadora pôde constatar os fatos geradores relacionados a este sujeito passivo e efetuar os lançamentos correspondentes. Agindo desta forma, nada mais fez do que cumprir a determinação legal insculpida nos §§ 3º e 6º do artigo 33 da Lei 8.212/91.

(...)

Desmascarada a simulação, não restou outra opção à fiscalização, a não ser descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento tributário, a relação real entre as empresas. Destarte, o auditor adequadamente se baseou nas folhas de pagamento e nas GFIP da empresa interposta para apurar o valor das remunerações. Ou seja, utilizou-se de documentos da empresa que considerou integrante da estrutura do autuado para identificar a base de cálculo das contribuições devidas.

O impugnante, por seu turno, nada traz aos autos que descaracterize a existência da simulação imputada. Se pretendia demonstrar sua verdade, deveria produzir prova neste sentido, já que as evidências apontam para outra direção.

Adicionalmente, destaque-se que, conforme exposto linhas acima, não foram poucos os elementos trazidos pela fiscalização, com vistas a caracterizar a interposição de pessoas jurídicas na contratação de pessoas físicas e / ou contribuintes individuais.

Tais elementos, se analisados de forma isolada, até poderiam conduzir à conclusão alcançada pela Recorrente, no sentido de que, no caso em análise, não há que se falar em interposição de pessoa jurídica na contratação de pessoas físicas e / ou contribuintes individuais.

De fato, a análise individualizada dos elementos supra descritos, parece acobertar as pretensões da Recorrente no sentido da improcedência do lançamento fiscal.

Entretanto, quando analisadas em conjunto – e é assim que devem ser examinadas, já que se tratam de situações fáticas que fazem parte de um mesmo contexto – conduzem à conclusão que, de fato, houve contratação de pessoas físicas e / ou contribuintes individuais com interposição de pessoas jurídicas.

As situações e circunstâncias fáticas, minuciosamente detalhadas e comprovadas no Relatório Fiscal, afastam quaisquer dúvidas quanto ao liame que vincula as empresas citadas, mediante simulação.

Nesse contexto, resta caracterizada a simulação, impondo-se a desconsideração da relação meramente formal constatada pela autoridade lançadora, privilegiando-se a real vinculação da Recorrente com os trabalhadores, não obstante o registro laboral junto à empresa PERGAMON.

Sobre o tema, este colegiado, em julgado da relatoria do Conselheiro Luis Henrique Dias Lima (PAF 11065.003144/2010-60), por unanimidade de votos, assim se manifestou naquela oportunidade:

Com efeito, respaldada na legislação, não há óbice para que a autoridade lançadora desconsidere a existência de certos negócios ou situações jurídicas, formalmente existentes entre os trabalhadores das empresas envolvidas, vez que os arts. 114, 116 e 149 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, culminando com o poder de requalificar o negócio aparente entre as três empresas em tela, visando à apuração e cobrança do tributo efetivamente devido. Não há nesse ato nenhuma violação dos princípios da legalidade ou da tipicidade, nem de cerceamento de defesa, pois o conhecimento dos atos materiais e processuais pela Recorrente e o seu direito ao contraditório estiveram plenamente assegurados.

Funda-se a argumentação da Recorrente no fato de a autoridade lançadora ter tratado como ilícitos atos que, no seu entendimento, caracterizam-se elisão fiscal e não evasão fiscal.

De fato, é cediço que é tênue linha que distingue o direito legítimo do contribuinte de organizar a sua empresa, com base na livre e na autonomia negocial, do poder do Estado-Fiscal considerar tais disposições ineficazes, a partir de pressupostos fáticos lastreados em fraude, abuso de forma e simulações.

É oportuna a definição de simulação, na seara tributária, conferida pela jurisprudência do TRF-4 e STJ, nos julgados sumarizados nas ementas abaixo reproduzidas:

"INCORPORAÇÃO. AUTUAÇÃO. ELISÃO E EVASÃO FISCAL. LIMITES. SIMULAÇÃO.EXIGIBILIDADE DO DÉBITO. 1. Dá-se a elisão fiscal quando, por meios lícitos e diretos o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude

que o ordenamento jurídico lhe assegura. 2. Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária. 3. A elisão tributária, todavia, não se confunde com a evasão fiscal, na qual o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir a carga tributária após a ocorrência do fato gerador. 4. Admite-se a elisão fiscal quando não houver simulação do contribuinte. Contudo, quando o contribuinte lança mão de meios indiretos para tanto, há simulação. 5. Economicamente inviável a operação de incorporação procedida (da superavitária pela deficitária), é legal a autuação. 6. Tanto em razão social, como em estabelecimento, em funcionários e em conselho de administração, a situação final - após a incorporação - manteve as condições e a organização anterior da incorporada, restando demonstrado claramente que, de fato, esta "absorveu" a deficitária, e não o contrário, tendo-se formalizado o inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos fiscais da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada, e não a incorporadora, restando evidenciada, portanto, a simulação. 7. Não há fraude no caso: a incorporação não se deu mediante fraude ao fisco, já que na operação não se pretendeu enganar, ocultar, iludir, dificultando - ou mesmo tornando impossível - a atuação fiscal, já que houve ampla publicidade dos atos, inclusive com registro nos órgãos competentes. 8. Inviável economicamente a operação de incorporação procedida, tendo em vista que a aludida incorporadora existia apenas juridicamente, mas não mais economicamente, tendo servido apenas de "fachada" para a operação, a fim de serem aproveitados seus prejuízos fiscais - cujo aproveitamento a lei expressamente vedava. 9. Uma vez reconhecida a simulação deve o juiz fazer prevalecer as consequências do ato simulado - no caso, a incorporação da superavitária pela deficitária, conseqüentemente incidindo o tributo na forma do regulamento - não havendo falar em inexigibilidade do crédito, razão pela qual a manutenção da decisão que denegou a antecipação de tutela pretendida se impõe. (grifei)

(TRF-4 - AG: 44424 RS 2004.04.01.044424-0, Relator: DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, Data de Julgamento: 30/11/2004, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 26/01/2005 PÁGINA: 430)"

"PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. MULTA DO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INAPLICABILIDADE. INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS. REDUÇÃO DA CSSL DEVIDA. SIMULAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. INAPLICABILIDADE. SÚMULA 98/STJ. 1. Hipótese em que se discute compensação de prejuízos para fins de redução da Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSSL devida pela contribuinte. 2. A empresa Supremo Industrial e Comercial Ltda. formalmente incorporou Suprarroz S/A (posteriormente incorporada pela Recorrente). Aquela acumulava prejuízos (era deficitária, segundo o TRF), enquanto esta era empresa financeiramente saudável. 3. O Tribunal de origem entendeu que houve simulação, pois, em realidade, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo. A distinção é relevante, pois, neste caso (incorporação da Supremo pela Suprarroz), seria impossível a compensação de prejuízos realizada, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987. 4. A solução integral da lide, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC. 5. Não há controvérsia quanto à legislação federal. 6. A contribuinte concorda que a incorporadora não pode compensar prejuízos acumulados pela incorporada, para reduzir a base de cálculo da CSSL, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987. Defende que a empresa com prejuízos acumulados (Supremo) é, efetivamente, a incorporadora. 7. O Tribunal de origem, por seu turno, não afasta a possibilidade, em tese, de uma empresa deficitária incorporar entidade financeiramente sólida. Apenas, ao apreciar as peculiaridades do caso concreto, entendeu que isso não ocorreu. 8. Tampouco se discute que, em caso de simulação, "é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma" (art. 167, caput, do CC). 9. A regularidade formal da incorporação também é reconhecida pelo TRF. 10. A controvérsia é estritamente fática: a Recorrente defende que houve, efetivamente, a incorporação da Suprarroz (empresa financeiramente sólida) pela Supremo (empresa deficitária); o TRF, entretanto, entendeu que houve simulação, pois, de fato, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo. 11. Para chegar à conclusão de que houve simulação, o Tribunal de origem apreciou

cuidadosa e aprofundadamente os balanços e demonstrativos de Supremo e Suprarroz, a configuração societária superveniente, a composição do conselho de administração e as operações comerciais realizadas pela empresa resultante da incorporação. Concluiu, peremptoriamente, pela inviabilidade econômica da operação simulada. 12. Rever esse entendimento exigiria a análise de todo o arcabouço fático apreciado pelo Tribunal de origem e adotado no acórdão recorrido, o que é inviável em Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ. 13. Aclaratórios opostos com o exposto intuito de prequestionamento não dão ensejo à aplicação da multa prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC, que deve ser afastada (Súmula 98/STJ). 14. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

(STJ - REsp: 946707 RS 2007/0092656-4, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 25/08/2009, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: --> DJe 31/08/2009)"

No caso concreto, a autoridade lançadora, para fins tributários, deu prevalência à essência sobre a forma, em razão da utilização dos trabalhadores das empresas IBS e IM de forma interposta, com vistas ao fracionamento dos respectivos faturamentos e consequente redução das contribuições previdenciárias a recolher, haja vista a opção das empresas IBS e IM pelo regime de tributação Simples.

A valoração jurídica das situações e circunstâncias fáticas efetuada pela Fiscalização da RFB, e corroborada pela decisão recorrida, revela posição avançada sobre o conteúdo do conceito jurídico de simulação previsto no art. 167 do Código Civil - Lei n. 10.406/2002.

Restou evidenciado, no caso em tela, o confronto da visão globalizante, material e causalista em face da tradicional visão formalista e voluntarista de simulação.

Nessa perspectiva, prevaleceu o conceito amplo de simulação, que, na sua essência, privilegia aspectos econômicos e operacionais, na medida em que a autoridade lançadora examinou, no caso em apreço, a causa concreta dos negócios, comparando-a com a causa típica ou a finalidade prática para a qual os negócios jurídicos foram engendrados pelo ordenamento jurídico, avaliando as operações em sua totalidade com o fito de aferir o quanto artificiosos e ausentes de substrato jurídico efetivo podem ter sido os atos e os negócios jurídicos praticados pelas empresas Saturno, IBS e IM.

(...)

Por sua vez, o Direito Tributário, apesar de constituir-se microssistema formado por um complexo conjunto de normas, não é hermético, nem indiferente aos demais ramos do Direito. Assim, nenhum óbice se opõe à autoridade lançadora buscar conceitos, definições e conteúdos em outros ramos do Direito visando a fortalecer a sua argumentação para fins da constituição do crédito tributário, com mais razão ainda quando o Direito em questão é fundamental à compreensão do suporte fático da hipótese de incidência tributária, conforme evidencia-se nos autos o Enunciado TST 331 e a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) - Decreto-Lei n. 5.452/1943.

(...)

Outrossim, o princípio da primazia da realidade ou da verdade real, não obstante a sua ampla aplicação na seara justralhista, não é incompatível com o Direito Tributário. Bem ao contrário, mantém estreita vinculação com o princípio da verdade material, tão festejado na seara tributária.

Com efeito, o princípio da primazia da realidade ou da realidade dos fatos visa à priorização da verdade real em face da verdade formal, enquanto que o princípio da verdade material busca a realidade dos fatos, conforme ocorrida.

Como se observa, a proximidade conceitual e teleológica é óbvia, o que dispensa maiores ponderações.

Assim, nega-se provimento ao recurso voluntário neste particular.

Do Aproveitamento dos Pagamentos Realizados pela empresa PERGAMON

Neste ponto a Recorrente defende que:

No caso concreto, evidentemente que o Auditor Fiscal que realizou a auditoria, constatou, através dos documentos apresentados pela recorrente e pela empresa PERGAMON que esta última pagou, mensalmente, contribuições previdenciárias, da parte dos empregados e da parte patronal, neste último caso em parcela (percentual) que faz parte da contribuição global do sistema SIMPLES NACIONAL.

Deste modo, é normal, racional, lógico e legal que o agente do fisco, que apurou possíveis débitos de contribuições, apurasse aquilo que, no seu entender e avaliação, era efetivamente devido, o que implica em sopesar os créditos e débitos, a partir dos pagamentos havidos nos períodos de apuração objeto da auditoria fiscal.

Pois bem, quando o Auditor Fiscal consigna, e o julgamento de primeira instância ratifica o lançamento, o valor pelo qual a SCORPIO seria devedora, calculado sobre a Folha de Salários (remuneração) dos empregados/segurados da PERGAMON, por lógico, racional e legal deveria levar em conta e compensar aquilo que foi pago, em cada período de apuração, pela PERGAMON. Este valor, calculado, declarado e pago, mensalmente, é crédito líquido e certo, o qual deve ser compensado, no caso de ser constatada insuficiência no pagamento, pro óbvio. Este crédito, por indubitável, não poderia ser desprezado da maneira que foi tanto pelo autuante como pelos julgadores.

Por isso é que, em se pleiteando o direito líquido e certo à compensação, basta analisar toda a documentação já carreada no processo comprovando todos os pagamentos realizados sob a égide do SIMPLES.

A DRJ, por seu turno, em dois parágrafos, concluiu que:

Quanto ao aproveitamento de recolhimentos efetuados pelas empresas, cabe esclarecer que não há previsão normativa para que este procedimento seja realizado de ofício.

Ademais, os recolhimentos efetuados ao SIMPLES também não podem ser aproveitados, em razão do que dispunha, à época do lançamento, o § 4º do art. 193 da Instrução Normativa SRP nº 3, de 14/07/2005.

Pois bem!!

Sobre o tema, socorro-me aos escólios do Conselheiro Ronnie Soares Anderson, objeto do Acórdão nº 2202-004.759, de 11 de setembro de 2018, no sentido de que *o deslocamento artificial da responsabilidade tributária via expediente simulatório não é eficaz perante o Fisco, conclusão essa que deu azo, inclusive, ao lançamento guerreado. Por seu turno, constituir-se-ia incoerência lógica intrínseca, em desvelar-se a simulação, mas não possibilitar que os tributos pagos pela empresa de fachada sejam aproveitados pelo titular material das atividades exercidas e responsável pelos tributos delas decorrentes. Tendo em vista tais constatações, a não consideração dos tributos já pagos pela pessoa interposta, ainda que sob o regime de recolhimento simplificado, como compensáveis com os débitos lançados, constituir-se-ia em locupletamento indevido da Fazenda Pública, caso simplesmente denegada, ou possivelmente implicaria violação aos princípios constitucionais da eficiência e da duração razoável do processo, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição.*

Neste mesmo sentido é a inteligência de diversos outros acórdãos desse Egrégio Conselho, notoriamente em face do quanto disposto no Enunciado de Súmula CARF nº 76. Confira-se, a título meramente exemplificativo, a conclusão alcançada pela 1ª TO da 2ª CAM, objeto do Acórdão nº 2201-003.372, nos termos do voto do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, *in verbis*:

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

Não assiste razão à turma recorrida.

(...)

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

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

(...)

Após demonstrar a simulação existente, por meio da existência de uma pessoa jurídica de fachada, o Agente Fiscal passa a comprovar o que o vínculo de trabalho se forma entre a Plastcor do Brasil e as pessoas físicas que exercem o labor.

(...)

Como bem delineado em preliminar pela Autoridade Lançadora, foi constituído vínculo direto entre os trabalhadores e o Sujeito Passivo, entendendo-se que esse é o verdadeiro contribuinte, aquele que, de fato, incidiu nos fatos geradores de contribuição previdenciária. O fez de forma interposta, o que, por tudo que consta no Relatório Fiscal, ensejou o lançamento como realizado.

(...)

As afirmações do Auditor Fiscal deixam patente que o lançamento tributário simplesmente desconsidera a existência da empresa interposta, em razão da comprovada prestação de serviços dos trabalhadores à Recorrente.

Pode-se inferir que o Auditor Fiscal considerou os recolhimentos pagos pela empresa interposta, posto que não houve constituição de crédito relativo às contribuições retidas dos segurados.

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

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

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

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

Neste esboço, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, determinando-se o aproveitamento da parcela recolhida na sistemática do Simples Nacional pela empresa PERGAMON PLÁSTICOS LTDA, correspondente à contribuição previdenciária patronal, para abatimento do valor do débito objeto do presente processo administrativo.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior