



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

Processo nº 11065.721411/2012-46
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3201-000.761 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 24 de janeiro de 2017
Assunto PIS E COFINS
Recorrente CALÇADOS DI CRISTALLI LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira – Presidente

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), José Luiz Feistauer de Oliveira, Mércia Helena Trajano Damorim, Cassio Schappo, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário.

Relatório

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo abaixo o relatório que compõe a Decisão Recorrida.

O contribuinte em epígrafe foi alvo de fiscalização que teve seu início em 08/09/2011. Dessa fiscalização foi lavrado um Auto de Infração lançado contra a fiscalizada referente às contribuições de PIS e de COFINS do período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010 (fls. 2 a 84) 1. O crédito tributário total lançado correspondeu a R\$ 1.375.004,64 (R\$ 1.129.733,32 a título de COFINS e R\$ 245.271,32 a título de PIS). O Relatório Fiscal correspondente a esse lançamento encontra-se às fls. 85 a 109.

*A fiscalização teria constatado que a Calçados Di Cristalli Ltda. juntamente com a empresa Calçados Mollino Ltda. **constituía grupo econômico de fato e irregular, com a finalidade de sonegar contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico**, por meio de três “prestadoras de serviço” – Diversu’s Componentes para Calçados Ltda., Mixage Calçados Ltda. e Cleiton Lazaretti & Cia. Ltda. Essas sociedades não seriam independentes, mas sim empresas interpostas.*

O risco da atividade econômica assumido por essas três sociedades teria se dado de forma artificial e com o objetivo de criar uma situação jurídica com vistas a simular a contratação de prestação de serviços de industrialização, em lugar dos serviços prestados pelos próprios funcionários da Di Cristalli.

Com isso a fiscalizada usufruía do benefício de créditos de PIS e de COFINS na contratação de serviços de pessoas jurídicas, visto que tal benefício não seria contemplado pela mão-de-obra paga a pessoas físicas em sua folha de salários.

Dessa forma, a fiscalização desconsiderou os serviços prestados pelas empresas Diversu’s, Mixagem e Cleiton Lazaretti para efeitos de cálculo de créditos para essas contribuições. A partir da relação de notas fiscais apresentadas pela fiscalizada foi elaborado a planilha constante no Anexo LIV dos autos, onde estão todas as notas fiscais emitidas por essas empresas, com a aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6% para apuração do valor devido de PIS e de COFINS.

A Calçados Mollino Ltda. com base no inciso I, do art. 124, do CTN, foi considerada como responsável solidária pelo crédito tributário aqui lançado.

Foi aplicada multa de 150% prevista no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, visto que estaria relacionada com as circunstâncias previstas no art. 68, combinado com o art. 71, ambos da Lei nº 4.502/64, tendo em vista o entendimento de que seria claro o objetivo de sonegação por parte da Di Cristalli. Em decorrência disso foi feita também Representação Fiscal para fins penais.

A ciência do Auto de Infração foi dada ao contribuinte em 24/05/2012 (fl. 3 e 43).

*A impugnação foi apresentada em 25/06/2012 (fls. 736 a 778), onde **em síntese** o contribuinte faz as seguintes alegações:*

*QUE a indústria calçadista se utiliza com grande frequência dos chamados “**ateliês**”, sendo que diversas empresas desativam suas seções de pré-fabricação, optando pela contratação dos serviços desses ateliês, e indo a produção desses para a “empresa denominada de âncora”. Com isso muitos funcionários dessa **empresa âncora** passaram a ser donos do seu próprio negócio sem que isso afrontasse qualquer norma legal. Diz que não conhece nenhuma indústria de calçado que não trabalhe em parceria com ateliês no que diz respeito a fase do processo de costura.*

QUE a autuada atuaria na condição de empresa âncora com as parcerias firmadas com esses ateliês, entre os quais Diversu's Componentes para Calçados Ltda., Mixage Calçados Ltda. e Cleiton Lazaretti e Cia Ltda.

*QUE a empresa **Diversu's** se especializou no refinamento na parte da costura e da forração, ou seja, efetuava tão somente esses dois tipos de trabalho, sendo criada para trabalhar em parceria com a empresa âncora, no caso a autuada.*

QUE o fato de a contadora dessas empresas ser a mesma da autuada não significa nenhum vínculo, pois essa profissional pode ter tantos quantos clientes consiga atender. Diz, ainda, que seria verdade que a contadora é sua funcionária, mas mesmo assim ela teria liberdade total para trabalhar fora do expediente normal naquilo que melhor lhe aproveitar.

QUE o fato de constar nos dados cadastrais da empresa “Diversu's” o telefone, email e local de trabalho da sede da autuada não fazem qualquer meio de prova.

QUE o fato das faturas de energia elétrica da empresa da Diversu's saírem em nome da autuada se deve ao fato de ela ser proprietária do imóvel.

QUE o fato de os ateliês adquirirem seus insumos da empresa âncora faz parte da parceria entre ambos.

*QUE a empresa **Mixage** se especializou na etapa de produção relacionada à costura, sendo que essa empresa também foi constituída por funcionários da autuada. Sua constituição foi com o propósito de trabalhar em parceria com a autuada, logo não seria estranho que todas as suas receitas fossem provenientes da Di Cristalli, mas, que, todavia, tal fato não descaracterizaria a independência entre ambas.*

*QUE a empresa **Cleiton Lazaretti** se especializou nas etapas de produção relacionadas com a forração de palmilhas e costura. O fato de a contadora ser a mesma da autuada em nada vincularia ambas empresas, sendo que essa empresa não suportou despesas com locação em virtude de convênios com a Prefeitura.*

QUE o mesmo prédio abrigou as empresas Mixage e Cleiton Lazaretti devido ao fato de ele ser grande e bem dividido.

*QUE a **GFIP** de todas essas empresas foi enviada pela Sra. Marli com o auxílio de seus colegas de trabalho (no caso da empresa Di Cristalli). Faz observação que a senhora Marli Maria Pletsch, funcionária da autuada, é uma profissional de destaque na região.*

*QUE sobre as **reclamações trabalhistas**, diz ser sabido que a Justiça do Trabalho possui entendimento pacificado no sentido de que a tomadora de serviços deve responder solidariamente com a prestadora de serviço pelos débitos trabalhistas. Portanto é normal que a autuada venha a ser incluída no pólo passivo de funcionários dos chamados ateliês.*

*QUE por uma questão de **isonomia**, todos são iguais perante a lei, sendo vedado à União instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Isso se enquadraria no caso da autuada no exato instante em que todas as grandes indústrias de calçado trabalham diariamente com os chamados ateliês. O Auto de Infração violou o princípio constitucional da igualdade ao impedir a autuada de concorrer em igualdade de condições com as empresas do seu segmento.*

*QUE o **planejamento fiscal** adotado pela autuada é incentivado por órgãos do governo e amplamente utilizado por todas as indústrias de calçado. A Carta Constitucional assegurou ao contribuinte a liberdade para organizar e reorganizar seus negócios da forma que entender conveniente.*

*QUE a **parceria** entre a empresa âncora (Di Cristalli) e os ateliês não se amolda ao conceito de simulação, pois existiram declarações de vontade no sentido de perfectibilizar a parceria, bem como as intenções de ambas as partes são verdadeiras, legítimas e reais, sendo as empresas envolvidas autônomas e independentes.*

*QUE mesmo crente do êxito da inexistência de ato simulado ou da formação de grupo econômico, a autuada se insurge quanto à aplicação da **multa qualificada** de 150%, visto que não caracterizada a simulação, posto que na pior das hipóteses a multa punitiva deve ser reduzida para o percentual de 75% Por fim, requer: **a)** o recebimento de sua impugnação; **b)** que sejam intimados para prestar depoimento perante a autoridade fiscal a Sra. Márcia Adriana Colombo, Diego Cavallin, Cleiton Lazzaretti, Cleber Cavallin e Lucas Henrique Kem; **c)** que seja tornado nulo e insubsistente o Auto de Infração, tornando-se sem efeito as penas pretendidas em face da autuada, com a competente baixa dos seus registros; **d)** a eventual juntada de qualquer meio de prova, mediante eventuais diligências a serem requeridas, a fim de confirmar as suas alegações.*

Sobreveio decisão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2009 A 31/12/2010 PROVA TESTEMUNHAL. DEPOIMENTO PESSOAL. DESNECESSIDADE.

No rito do processo administrativo fiscal inexistente previsão legal para audiência de instrução na qual seriam ouvidas testemunhas ou apresentados depoimentos pessoais, devendo a parte apresentar tais depoimentos sob a forma de declaração escrita já com a sua impugnação.

Em todo o caso, tais depoimentos não se justificam a partir do momento que as questões abordadas no julgamento estão suficientemente claras nos autos, através de vasto conjunto probatório.

INEXISTÊNCIA MATERIAL DE SEPARAÇÃO ENTRE A INTERESSADA E OS PRESTADORES DE SERVIÇO. SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO.

A realização de prestação de serviço quando a empresa tomadora e as empresas prestadoras são separadas formalmente, no papel, mas na realidade, de fato, inexistente separação, pois, materialmente, são e atuam como um único grupo econômico, caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários, acarretando a ilegalidade da operação. Por consequência cabe a desconsideração dos atos jurídicos simulados devendo o correspondente tributo ser exigido. Comprovada a simulação através de acervo indiciário convergente, identificando a verdade dos fatos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010 PROVA TESTEMUNHAL. DEPOIMENTO PESSOAL. DESNECESSIDADE.

No rito do processo administrativo fiscal inexistente previsão legal para audiência de instrução na qual seriam ouvidas testemunhas ou apresentados depoimentos pessoais, devendo a parte apresentar tais depoimentos sob a forma de declaração escrita já com a sua impugnação.

Em todo o caso, tais depoimentos não se justificam a partir do momento que as questões abordadas no julgamento estão suficientemente claras nos autos, através de vasto conjunto probatório.

INEXISTÊNCIA MATERIAL DE SEPARAÇÃO ENTRE A INTERESSADA E O PRESTADOR DE SERVIÇO. SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO. GLOSA DOS CRÉDITOS.

A realização de prestação de serviço quando a empresa tomadora e as empresas prestadoras são separadas formalmente, no papel, mas na realidade, de fato, inexistente separação, pois, materialmente, são e atuam como um único grupo econômico, caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários, acarretando a ilegalidade da operação. Por consequência cabe a desconsideração dos atos jurídicos simulados devendo o correspondente tributo ser exigido. Comprovada a simulação através de acervo indiciário convergente, identificando a verdade dos fatos.

Inconformada com a decisão, apresentou a recorrente, tempestivamente, o presente recurso voluntário. Na oportunidade, reiterou os argumentos colacionados em sua defesa inaugural.

Alega, ainda, que teve seu direito de defesa cerceado devido a negativa de produção de prova testemunhal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Das preliminares A recorrente sustenta a nulidade da decisão recorrida por ter cerceado seu direito de defesa, ao negar a realização de prova testemunhal, devidamente requerida em impugnação.

Em atenção ao alegado, no tocante à oitiva das testemunhas arroladas, esclarece-se que, no processo administrativo fiscal, vigora o princípio da persuasão racional ou do livre convencimento motivado, o que garante ao julgador, nos termos dos arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/1972, a liberdade para formar a sua convicção, deferindo as diligências que entender necessárias ou indeferindo-as, quando prescindíveis ou impraticáveis:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

A decisão recorrida motivou o indeferimento da instrução probatória nestes termos:

*Em todo o caso, pela análise dos autos, tal pedido **também não se justifica** quando as provas abordadas no julgamento estão suficientemente claras nos autos, através de documentos, declarações, circularizações, planilhas, informações prestadas pelas próprias empresas, entre outros.*

No presente caso, de fato, mostra-se prescindível a realização da oitiva das testemunhas.

Eventuais testemunhos poderiam ser objeto de declarações escritas, trazidas pela parte interessada, as quais serão consideradas em conjunto com as demais provas acostadas aos autos.

Desta forma, indefere-se o pleito de nulidade do acórdão recorrido, bem como o pedido de oitiva de testemunhas.

Do mérito A exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurados pelo regime da não cumulatividade, decorre da glosa de créditos apropriados pela recorrente.

Os créditos glosados referem-se a despesas com serviços de industrialização por terceiros, que a fiscalização entendeu terem sido praticados por interpostas pessoas. A fiscalização afirma que três prestadoras de serviço da recorrente, quais sejam as empresas Diversu's Componentes para Calçados Ltda., Calçados Mixage Ltda. e Cleiton Lazaretti e Cia. Ltda, embora constituídas regularmente, não eram, de fato, sociedades independentes, mas sim meros estabelecimentos da própria contribuinte.

Afirma que estas empresas simulavam a prestação de serviços com a finalidade de auferir benefícios exclusivamente tributários, pois, por meio da transferência de mão-de-obra da recorrente para as prestadoras de serviço, apropriavam-se de créditos no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins decorrentes dos pagamentos efetuados a estas empresas.

A recorrente, por sua vez, sustenta a licitude do seu plano de negócios, afirmando tratar-se de planejamento fiscal amplamente difundido em toda a região calçadista do Vale dos Sinos.

Aduz que o processo de produção dos calçados pode ser dividido em 5 (cinco) etapas, quais sejam: o design/modelagem; o corte; a costura; o solado e finalmente a montagem/acabamento.

Diante das peculiaridades de cada uma destas etapas, foram sendo criados núcleos de trabalhadores que buscaram na especialização uma maior remuneração dos seus serviços, nascendo ali os chamados ateliês.

Afirma que a parceria formada entre a recorrente e os chamados ateliês não se amolda ao conceito de simulação, pois as declarações de vontade no sentido de perfectibilizar a parceria, bem como as intenções de ambas as partes são verdadeiras, legítimas e reais.

Salienta que:

[...] os ateliês parceiros por mais "parceiros" que sejam da empresa ancora possuem como restou e resta comprovado, sede própria, registros e inscrições fiscais próprias, possuem administração e quadro funcionários próprios, emitem corretamente as suas Notas Fiscais, possuem contas bancárias próprias, celebram negócios de forma individual e independente, possuem ativos e maquinário específico enfim, são empresas autônomas e independentes.

Pois bem, para a solução da lide mostra-se necessário antes o esclarecimento de alguns conceitos.

A primeira distinção a ser feita refere-se aos termos elisão e evasão fiscal. De forma sucinta, podemos conceituar elisão fiscal como sendo a economia lícita de tributos. Já por evasão fiscal entende-se a diminuição da carga tributária alcançada pela prática de sonegação, fraude ou simulação, vedadas pelo nosso ordenamento jurídico.

A autoridade fiscal afirma que a recorrente teria adquirido serviços de interposta pessoa – prática vulgarmente conhecida como constituição de empresa por meio de sócio “laranja”, conceituada juridicamente como simulação.

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

Luciano Amaro complementa que “a simulação seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam.” (Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 13ª Ed. Ed Saraiva, 2007, p. 231)

Simulação corresponde, portanto, a realização de atos ou negócios jurídicos através de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica. O ato existe apenas aparentemente; é um ato fictício, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.

A autoridade fiscal, ao verificar que o sujeito passivo utilizou-se de simulação para esquivar-se do pagamento de tributo, tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo como os fatos efetivamente ocorreram, em detrimento daquela verdade jurídica aparente.

Esta afirmação encontra-se em consonância com o atual estágio de evolução do pensamento jurídico. Já se encontra ultrapassada a fase da idolatria à Lei, e isto não apenas em relação aos ramos clássicos do Direito; o Direito Tributário também acompanhou esta passagem da jurisprudência dos conceitos para a jurisprudência dos valores.

Segundo a hermenêutica contemporânea, aos fatos jurídicos tributários não devem ser interpretados apenas sob a ótica das formas jurídicas permitidas, mas sim também sob a perspectiva de sua utilização concreta, à luz dos valores básicos de igualdade, da solidariedade e da justiça. Pondera-se a liberdade com a isonomia e a capacidade contributiva.

Marco Aurélio Greco, com lucidez, ressalta que esta transformação acompanha a mudança ocorrida em nossa realidade política, social e fática:

Por outro lado, a liberdade absoluta do contribuinte levou a uma infinidade de estruturas negociais e reestruturações societárias que, com propriedade, foram consideradas meramente “de papel”. A prevalência da forma levou, da perspectiva da legalidade, à veiculação de praticamente quaisquer conteúdos desde que através de lei em sentido formal; e da perspectiva da liberdade de auto-organização ao

surgimento de “montagens jurídicas” sem qualquer substância econômica, empresarial ou extra-tributária.

Enquanto o modelo formal de abordagem do fenômeno tributário era levado à sua quintessência e privilegiava a forma – e não apenas esta, pois chegava até mesmo à idolatria da linguagem em que esta se apresentava – a realidade política, social e fática mudava profundamente.

A Constituição de 1988 assumiu o perfil de uma Constituição da Sociedade Civil, diversamente da Carta de 1967 que possuía o feitiço de uma Constituição do Estado-aparato (GRECO, 2005). Esta mudança se espalha por todo seu texto a começar pelo artigo 1º que afirma categoricamente ser o Brasil um Estado Democrático de Direito e não apenas um Estado de Direito e seu art. 3º, I coloca a construção de uma sociedade livre, justa e solidária como objetivo fundamental da República. Isto implica colocar a variável social ao lado e no mesmo plano da individual e abre espaço para se reconhecer a solidariedade social como fundamento último da tributação (GRECO, 2005).

[...]Por outro lado, a sociedade passou a ver nos direitos fundamentais e na eficácia jurídica das normas que os prevêm um canal relevante de reconhecimento e atendimento das demandas sociais.

Por fim, criou-se a consciência de que a criatividade deve ser prestigiada, mas é importante reagir contra a mera esperteza de quem quer levar vantagem como se o indivíduo vivesse isolado, tendo o mundo submetido à sua disposição ou predação. (Greco, Marco Aurélio, artigo “Crise do Formalismo do Direito Tributário”, publicado na Revista da PGFN nº 01)

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

Assim, quando verificado que o contribuinte, com o único objetivo de não recolher tributos, adota formas jurídicas anormais, insólitas ou inadequadas, as mesmas podem ser desconsideradas, exigindo-se os tributos que seriam devidos não fosse a forma jurídica anormal adotada.

Tal procedimento se encontra fundamentado no artigo 149, inciso VII do CTN, que permite à fiscalização tributária, com respeito à ampla defesa e ao contraditório, através de procedimentos administrativos, efetuar o lançamento de ofício requalificando os atos e negócios praticados, desde que comprove a existência do dolo, da fraude ou da simulação.

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;

Uma questão a ser dirimida é a de se saber se houve, no procedimento fiscal, comprovação material da infração e, para tanto, algumas considerações acerca de direito

probatório, ou mais especificamente sobre como se chega à comprovação material de um dado fato, são necessárias.

Na busca pela verdade material – princípio este informador do processo administrativo fiscal –, a comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só, ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Não há, em sede de processo administrativo, uma hierarquização pré-estabelecida dos meios de prova, sendo perfeitamente regular o estabelecimento da convicção a partir do cotejamento de elementos de variada ordem, desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo. É a consagração da chamada prova indiciária, de largo uso no direito.

A comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada; aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, coisa que, como facilmente se infere, dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

O uso de indícios não pode ser confundido com a utilização de presunções legais. Diferem a presunção e o indício pela circunstância de que àquele o direito atribui, isoladamente, o vigor de um verdadeiro conformador de uma outra situação de fato que a lei presume, por uma aferição probabilística que ocorra no mais das vezes. Já o indício não tem esta estatura legal, uma vez que a ele, isoladamente, pouca eficácia probatória é dada, ganhando ele relevo apenas quando, olhado conjuntamente com outros indícios, transfere a convicção de que apenas um resultado fático seria verossímil.

Faz-se necessário ainda lembrar que no direito administrativo tributário é permitido, em princípio, todo meio de prova, uma vez que não há limitação expressa, ressaltando que predominam a prova documental, a pericial e a indiciária. Pois é exatamente a associação da primeira com a última que se permite concluir a respeito da correção e validade do lançamento.

Desta forma, as provas indiretas – indícios e presunções simples – podem ser instrumentos coadjuvantes do convencimento da autoridade julgadora quando da apreciação do conjunto probatório do processo administrativo tributário. As presunções legais ou absolutas independem de prova, assim como a ficção jurídica. As presunções relativas admitem prova em contrário. As presunções simples devem reunir requisitos de absoluta lógica, coerência e certeza para lastrear a conclusão da prova da ocorrência do fato gerador de tributo.

Alberto Xavier, em “Do lançamento. Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”, Ed. Forense, 2ª ed., 1998, pág. 133, ao tratar das presunções e da verdade material, assim se pronuncia:

A questão está em saber se os métodos probatórios indiciários, aí aonde são autorizados a intervir, são, em si mesmo, compatíveis com o princípio da verdade material.

Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração Fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e

por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção.

Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou a prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substituta) prevista na lei: só que a verdade material se obtém de modo direto e nos quadros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções e juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.

Por fim, em se tratando especificamente da verificação da presença de simulação, os atos praticados pelos contribuintes precisam ser analisados em conjunto, não sendo suficiente a constatação da validade formal do ato visto de forma isolada dos demais. Analisa-se o filme e não apenas a foto.

Feitas estas considerações, pode-se voltar ao caso concreto que aqui se tem, analisando-se os fatos trazidos pelas partes.

A fiscalização, com o objetivo de comprovar que a contratação das empresas foi realizada de forma simulada, carrou aos autos diversos documentos referentes aos negócios da recorrente e as empresas tidas como interpostas pessoas.

Tendo em vista a profundidade com que os documentos são analisados no acórdão recorrido, o mesmo será reproduzido, em parte, abaixo, passando a compor também a presente decisão:

[...]Para ficar didaticamente melhor a exposição dos motivos que levaram a fiscalização à autuação, assim como a respectiva análise dos argumentos apresentados na impugnação pela autuada, passaremos a verificar ponto a ponto do conjunto probatório constante nos autos. Tal simulação estaria fundamentada em 20 itens, a seguir dispostos:

1º) Mesmo endereço das “prestadoras de serviço” A autuada, Di Cristalli se localiza na Rua Imperatriz Leopoldina nº 26, em Três Coroas, sendo que em dezembro de 2007 abriu uma filial no nº 33 dessa mesma rua. Nesse mesmo endereço operaria a empresa Diversu’s Componentes para Calçados Ltda. (ANEXO I e ANEXO VII 2).

Os endereços se confundiam, assim como o funcionamento dentro da mesma área industrial, pois era utilizada a mesma sede e as mesmas instalações, demonstrando se tratarem da mesma unidade fabril.

Da mesma forma as empresas Mixage e Cleiton Lazaretti foram estabelecidas no mesmo endereço (Rua Parobé, 306).

A fiscalização visitou as instalações e constatou se tratar de um único imóvel, um galpão industrial, com uma única entrada e uma só

portaria, o que pode ser observado nas fotos com a visão geral das instalações juntadas aos autos (Anexo XXX).

*Observou-se um verdadeiro arranjo nos contratos de aluguel, pois esses são iguais para todas as empresas interpostas, com as mesmas datas, prazos de duração, dizeres, cláusulas, até mesmo os sinais de pontuação são *ipsis litteris*, sendo os reconhecimentos de firma feitos na mesma data e horário, no município de Três Coroas (Anexo XXIX).*

[...]2º) Do objeto social e do vínculo societário entre as empresas Inicialmente se diga que conforme os documentos constitutivos das sociedades todas operavam na fabricação de calçados, sendo que nas empresas interpostas, cada uma tinha responsabilidade por uma etapa do processo industrial, conforme o próprio contribuinte demonstra em sua impugnação. Essa repartição do processo produtivo é mais um elemento de que na verdade o processo industrial foi dividido conscientemente para as empresas interpostas.

Por outro lado, há forte vínculo familiar entre os sócios das empresas envolvidas. O exame das cópias dos contratos sociais e dos documentos acostados revela que todas as empresas têm como sócio pelo menos um integrante da família Fuhrmann/Souza, ou, ainda, funcionários das empresas por eles controlados.

A Di Cristalli tinha em seu quadro societário o Sr. Léo Fuhrmann, e com a saída do sócio Cléber Cavallin, ingressou Matheus Furmann, filho do Sr. Léo, de apenas 8 meses de idade à época. Da empresa Calçados Mollino Ltda. era sócia administradora a Sra. Daiana Sulamita de Souza Furmann, esposa do Sr. Léo, e Jefferson Cássio de Souza, irmão de Daiana (Anexo I).

Jefferson era também sócio da empresa Diversu's Componentes para Calçados Ltda.

Da empresa Calçados Mixage Ltda. temos como sócio majoritário Daniel Fuhrmann, menor de idade, que é sobrinho de Léo Fuhrmann, com 95% das quotas. O sócio minoritário com 5% das quotas é Diego Cavallin, irmão de Cléber Cavallin que foi sócio da Di Cristalli entre 2005 e 2008. Destaque-se que Diego Cavallin era também empregado da Di Cristalli desde janeiro de 2006, como se observa em extrato do CNIS e Ficha de Registro de Empregados (Anexo XIX).

A funcionária da Di Cristallis, Sra. Márcia Maria Pletsch, por sua vez, na entrega da DIRPF dos anos-calendários de 2009 e 2010, além de se declarar empregada da fiscalizada, também informava ser administradora da empresa Diversu's (Anexo XLIII).

[...]3º) Dados cadastrais de empresa eram os mesmos da Di Cristalli A empresa Diversu's tinha junto ao sistema CNPJ da Receita Federal os mesmos dados cadastrais da empresa Di Cristalli (histórico cadastral de 19/12/2007). Isso já constava registrado três anos antes de sua incorporação pelo impugnante (novembro de 2010), como pode se observar à fl. 87 dos autos.

Em tais dados da empresa Diversu's o email do responsável era marli@dicristalli.com.br (funcionária da Di Cristalli), sendo que o

telefone para contato (51) 35468600, também era o mesmo da impugnante.

[...]4º) Despesas de água, energia elétrica, telefonia No endereço utilizado pela empresa Diversu's as faturas de fornecimento de água e de energia elétrica saíam em nome da empresa Di Cristalli (Anexo VIII).

No mesmo sentido, a empresa Cleiton Lazaretti trabalhando como prestadora de serviço no segmento de calçados possuía uma média de 100 empregados, e mesmo com tantos empregados não tinha despesas com energia elétrica, telefonia ou fornecimento de água, conforme o seu Livro Razão (Anexo XXXII).

[...]5º) Os sócios das empresas eram funcionários da Di Cristalli em período concomitante Os sócios da empresa Diversu's, Márcia Adriana Colombo e Jéferson Cássio de Souza, eram empregados da fiscalizada em período concomitante. A Sra. Márcia era empregada da empresa desde o ano de 2000, enquanto que o Sr. Jefferson de Souza, que entrou como sócio em julho de 2005, foi admitido no mês seguinte pela impugnante (Anexo IX).

Ora, é estranho que alguém que assumira num mês como sócio de uma empresa, ficando em tal situação por anos, no mês seguinte procuraria emprego numa outra empresa em "horário integral", se não fosse pelo fato de que na verdade tal atividade societária fosse fictícia.

Mesma situação se verifica no tocante a Diego Cavallin, sócio administrador da empresa Mixage, visto que o outro sócio era menor de idade. Diego era empregado da Di Cristalli desde janeiro de 2006 (Anexo XIX).

Sua jornada de trabalho conforme o registro funcional era das 6h45min às 17h30min de segunda-feira a sexta-feira, ficando óbvio que não administrava a empresa Mixage, ou então, a administrava representando a Di Cristalli (visto o outro sócio ser menor).

6º) O produto da atividade das empresas ia para a Di Cristalli e Mollino A produção das empresas interpostas era direcionada para abastecer as empresas Di Cristalli e Mollino.

A Diversu's operava como uma prestadora de serviço quase que exclusivamente para o grupo econômico formado pela Di Cristalli e Mollino, com percentual de 100% em praticamente todos os períodos fiscalizados. Isso pode ser observado nas fls. 89 e 90 dos autos, assim como no Anexo XII.

Da mesma forma, a empresa Mixage atuava como prestadora de serviço de acordo com a receita bruta declarada. A totalidade de seu faturamento provinha das empresas Di Cirstallis e Mollino, ou seja, trabalhava unicamente para esse grupo econômico.

A empresa Cléber Lazaretti, por sua vez, também prestou serviços predominantemente para a fiscalizada e para a Mollino, sendo que a partir de março de 2010 a empresa Mixage passou também a utilizar

os seus serviços, visto que fazia parte do mesmo grupo econômico como já vimos.

[...]7º) Sincronismo entre os pagamentos de despesas das empresas interpostas e os aportes financeiros feitos pela Di Cristalli e Mollino Em verificação na conta Passivo Circulante – Adiantamento a Clientes da empresa Diversu's foi possível observar que os diversos aportes financeiros feitos pela Di Cristalli e Mollino (ver Anexo XII) apresentavam um preciso sincronismo com a saída de recursos para pagamentos das suas despesas.

Em períodos que são demonstrados no Relatório Fiscal, como no caso dos movimentos do dia 06/01/2009 e 05/03/2009, observa-se que os ingressos financeiros serviam para o pagamento dos salários.

Essas movimentações estão demonstradas nas tabelas das fls. 91 e 92 dos autos, assim como no Anexo XIV.

A fiscalização verificou o mesmo no tocante a empresa Mixage. Cópias do Livro Razão referente à conta do Banco do Brasil demonstraram um sincronismo entre os adiantamentos recebidos pela Di Cristalli e Mollino com os pagamentos de despesas feitas pela Mixage. Isso pode ser observado na tabela da fl. 95 (Anexo XXII).

A constatação de que as despesas da Mixage eram pagas pela fiscalizada fica clara visto que os recebimentos de duplicatas tinham valores similares aos que deveriam ser pagos pela interposta, como se observa em alguns exemplos juntados ao Auto de Infração, como nos lançamentos dos dias 15 e 31 de março, e 22 de junho, como pode ser observado nos registros do Livro Razão, assim como nas páginas 95 e 96 dos autos.

Na empresa Cleber Lazaretti foi também feita tabela demonstrando a ingerência financeira das empresas Calçados Di Cristalli Ltda e Calçados Mollino Ltda (fls. 96 e 97).

Como se observa, estas empresas receberam aportes financeiros da autuada – na forma de depósitos, adiantamentos e transferências entre contas – que foram necessários para cobrir seus gastos operacionais.

[...]8º) Compra da matéria-prima das empresas vinha da Di Cristalli A matéria-prima adquirida pelas empresas interpostas era adquirida pela autuada.

No caso da empresa Diversu's a rubrica contábil referente à matéria-prima demonstra que todas as compras efetuadas no período tiveram apenas uma origem – Calçados Di Cristalli (Anexo XVI).

Nada era adquirido de outro fornecedor, demonstrando que a empresa funcionava realmente como um departamento da fiscalizada.

O mesmo acontecia com a empresa Mixage, onde todas as despesas da conta matéria-prima têm como fornecedor o impugnante (Anexo XXIII).

A própria Di Cristalli confirma isso, ao tentar justificar que o fato dessas empresas adquirirem os seus insumos fazia parte da parceria que montara com as mesmas.

A compra de insumos somente de um fornecedor demonstra algo mais que a alegada parceria, pois é uma conexão clara da dependência que havia em tais relações.

9º) Compra de materiais diversos pela Di Cristalli Além da fiscalizada fornecer toda a matéria-prima para a empresa Mixage também fornecia sacos plásticos, panos de limpeza, lâmpadas, papel higiênico, etc., conforme se pode se observar nas notas fiscais do Anexo XXIII.

[...]10º) Ausência de área administrativa e de outros setores nas interpostas Os funcionários das empresas interpostas eram na sua totalidade da atividade-fim, ou seja, não existiam outros setores a não ser o de produção.

Por exemplo, os trabalhadores da empresa Mixage eram na sua totalidade da área de produção, conforme se observa no Anexo XXV. A tabela da fl. 98 apresenta 147 funcionários todos envolvidos na área produtiva. Com um contingente desses de funcionários é inconcebível que não houvesse funcionários alocados em outras atividades.

Além disso, na contabilidade da empresa, não existe nenhum registro de prestação de serviços de qualquer outra ordem que pudesse vir a dispensar a necessidade de mão-de-obra em outras áreas, como recursos humanos, contabilidade, logística, administração, etc.

Da mesma forma, a empresa Cleiton Lazaretti não passava de um mero departamento ligado fisicamente a Mixage e atendendo à fiscalizada e à Mollino. O quadro de funcionários da Cleiton Lazaretti era na sua totalidade composto por “sapateiros” que trabalhavam na área de produção. Ou seja, só existiam trabalhadores na atividade-fim, também sem funcionários na área administrativa. A tabela apresentada à fl. 103 demonstra que os seus 104 funcionários tinham tal incumbência (exceção feita a um porteiro), ou seja, realmente não havia nenhum funcionário em qualquer outra área da empresa (Anexo XXXVII).

[...]11º) Notas fiscais de remessa tinham o mesmo endereço do vendedor e do comprador O esquema de simulação tomou uma proporção tão grande que vários descuidos foram cometidos, como, por exemplo, não perceberam ao emitir diversas notas fiscais fictícias que o endereço do vendedor da matéria-prima – Di Cristalli – era o mesmo da entrega da mercadoria – Diversu’s, inclusive, com o mesmo telefone do destinatário (35468600).

Isso pode ser observado em inúmeras notas fiscais do Anexo XVI.

12º) Não havia transporte das mercadorias, tanto que constava como transportador a própria Di Cristalli As notas fiscais de remessa de mercadorias da Diversu’s para a empresa Mollino, tinha como transportadora a fiscalizada, sendo que não faz parte do objeto social da Calçados Di Cristalli o transporte de mercadorias. Na verdade, essas mercadorias nunca eram transportadas, pois se encontravam todas na mesma unidade fabril (Anexo XVII).

Da mesma forma, as notas fiscais de remessa de mercadoria, em tese transação entre a Mixage e a Cleiton Lazaretti, eram também transportadas pela Di Cristalli, ou seja, o transporte das mercadorias não era feito por uma transportadora, mas sim pela própria indústria de calçados, a qual seria posteriormente destinatária de toda a produção junto com a empresa Mollino. Fica claro que se tratava da sua própria produção, objetivando tais notas fiscais de remessa apenas dar aparência de veracidade a essas transações.

13º) Responsabilidade na entrega da DANFE Tanto era que a empresa Mixage era dependente da autuada que nos documentos fiscais – DANFE (Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica) – quem respondia pela empresa na identificação do emitente era a empresa Di Cristalli, sendo a referência eletrônica eliane@dicristalli.com.br, funcionária da fiscalizada (Anexo XXIV).

14º) Uma empresa interposta respondia por intimações de outra A simulação tomou uma proporção tamanha que o descontrole e a confusão entre os envolvidos foi acumulando provas, como no caso em que intimada a empresa Mixage a declarar onde se estabelecia, respondeu em nome da empresa Cleiton Lazaretti & Cia Ltda., conforme se verifica no comprovante da fl. 99.

*15º) Os contratos entre a Di Cristalli e as interpostas eram todos “verbais” A empresa Mollino disse que a prestação de serviço da empresa Cleiton Lazaretti para com a Di Cristalli e Mollino **era verbal** (observe-se que a empresa Mollino respondia em nome da Di Cristalli).*

Intimada a empresa Mixage deu a mesma resposta, ou seja, que seu contrato com a Cleiton Lazaretti era verbal. Ou seja, a empresa Cleiton mesmo tendo recebido no período mais de 2,5 milhões de reais, quer nos fazer acreditar que fazia apenas contratos verbais com esses compradores.

[...]16º) Telefone nas notas fiscais emitidas O telefone impresso como pertencente à empresa Cleiton Lazaretti nas notas fiscais de saída era o da autuada (Anexos XXV e VI).

Ou seja, qualquer reclamação por parte dos compradores, esses deveriam se dirigir a Di Cristalli, e não a empresa Cleiton Lazaretti.

17º) Todas as empresas tinham a mesma contadora, a qual era empregada da Di Cristalli Inicialmente se registre que essa contadora não se tratava de uma profissional autônoma ou pertencente a algum Escritório Contábil, mas sim de uma empregada da empresa Di Cristalli em tempo integral.

A funcionária da autuada era a responsável pela contabilidade de todas essas empresas (Ver Anexos XXXIX, XL e XLI).

Isso é verificável na declaração das empresas para a própria Receita Federal (fl. 104).

[...]18º) Informações entregues nas GFIPs As informações entregues em GFIP de todas as empresas traziam o mesmo responsável, com o telefone e o endereço eletrônico da empresa Di Cristalli –

márcia@dicristalli.com.br, como já vimos empregada da autuada (Anexo XLII).

Por outro lado, a responsável pela entrega da GFIP da Mixage se chamava Andréa, mas o telefone e o email informados eram também da Di Cristalli. Essa senhora seria Andréa Fuhrmann Lazaretti, irmã do administrador do impugnante, e funcionária da empresa Diversu's (Anexo XLIV e XLV).

A empresa Cleiton Lazaretti, por sua vez, apresentava também em sua GFIP o email e telefone da fiscalizada. O nome dado como responsável era de Loiva Terezinha da Silva Cemin, funcionária da empresa Diversu's.

A confusão era tanta entre as sociedades, que se vê que era comum as funcionárias de uma empresa fazerem trabalhos relacionados a outras, inclusive, apresentando declarações fiscais, dados que não teriam como ter acesso, se não estivéssemos tratando de uma única unidade fabril.

As transmissões da GFIP da filial da Di Cristalli foram feitas pela mesma senhora Loiva Cemin, ou seja, idêntica pessoa que transmitiu as declarações da empresa Cleiton Lazaretti (Anexo XLVII).

A conclusão é óbvia: as funções administrativas das prestadoras de serviço eram feitas pelos funcionários da estrutura da autuada. As prestadoras não eram autônomas, não assumiam efetivamente o risco do negócio. Eram pessoas jurídicas interpostas com o único fim de beneficiar o impugnante e a empresa Mollino.

[...]19º) Endereço IP de transmissão de documentos fiscais das empresas era o mesmo. Se houvesse alguma dúvida ainda de que a transmissão de todos esses documentos fiscais vieram da mesma origem, essa foi dizimada pelo fato de que o endereço IP de todas essas declarações ser idêntico. Todas as declarações foram transmitidas da mesma máquina, cujo IP é 193.168.1.20 (fl. 105).

20º) Das reclamações trabalhistas Nas demandas trabalhistas movidas contra a empresa Mixage atuaram como prepostas as senhoras Marli Maria Pletsch e Loiva Terezinha da Silva Cemin, sendo que ambas não teriam nenhum vínculo com a empresa Mixage, como já vimos – a primeira empregada da Di Cristalli e a segunda da Diversu's (Anexo XLVIII).

Outra senhora chamada Cristina Inês Zumach, funcionária da Mixage, atuou como preposta da empresa Cleiton Lazaretti (Anexo LII).

O advogado que representava as reclamadas era o mesmo, Dr. Fausto Guido Beck (fl. 106).

Ou seja, a representação das empresas na Justiça do Trabalho era feita por funcionários do grupo econômico, sendo comum funcionários de uma das empresas interpostas representando as outras.

A conclusão é óbvia: as funções administrativas das prestadoras de serviço eram feitas pelos empregados da estrutura da autuada.

O impugnante em sua defesa diz ser sabido que a Justiça do Trabalho possui entendimento pacificado no sentido de que a tomadora de serviços deve responder solidariamente com a prestadora de serviço pelos débitos trabalhistas, entendendo ser normal que viesse a ser incluído no pólo passivo de funcionários dos estabelecimentos que chamava ateliês.

Pelo contrário! Como veremos nos processos mencionados a seguir, ficou comprovado na Justiça do Trabalho que as empresas realmente seriam interpostas, pertencendo a mesma unidade fabril.

a) Do processo nº 00801200935104007 No processo trabalhista nº 00801200935104007, da 1ª Vara do Trabalho de Gramado, o reclamante que teria prestado serviço a empresa Cleiton Lazaretti, trabalhava com uniforme (avental) da empresa Mixage. Transcrevemos o que é dito em tal processo:

“Necessário destacar-se que ambas as empresas de fato constituem a mesma unidade fabril, com mesmo maquinário, funcionários ...” (Anexo XLIX) (gn)

b) Funcionária Zimmermann Zimmer A funcionária Juliana Zimmermann Zimmer que movia processo contra a empresa Cleiton Lazaretti, afirma que trabalhava com o uniforme da empresa Mixage, declarando que ambas empresas formavam uma mesma unidade fabril, compartilhando maquinário e funcionários. E, mesmo tendo vínculo empregatício com essa empresa, quem acolheu a demanda judicial foi a empresa Mixage, de acordo com a Guia de Previdência Social relativa ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre o processo, demonstrando solidariedade trabalhista tacitamente reconhecida (Anexo L).

Nesse mesmo processo, a empresa Cleiton Lazaretti designou como preposto o Sr. Fernando Orestes Cicarolli que era funcionário da Di Cristalli (Anexo LI).

c) Decisão da Justiça do Trabalho no processo nº 00766200935204002 A própria Justiça do Trabalho reconheceu que tais empresas eram integrantes do mesmo grupo econômico, sempre estando sob a mesma direção, controle e administração dos mesmos proprietários, como se observa no processo nº 00766200935204002, da 2ª Vara de Trabalho de Gramado:

“As reclamadas são solidariamente responsáveis pelos créditos trabalhistas da reclamante, eis que integrantes do mesmo grupo econômico. Com efeito, embora cada uma delas tenha personalidade jurídica própria, sempre estiveram sob a direção, controle e administração dos mesmos proprietários...” (Anexo LII) (gn)

Recapitulando, temos que as empresas Diversu's Componentes para Calçados Ltda., Calçados Mixage Ltda. e Cleiton Lazaretti e Cia. Ltda, - Pertenciam a pessoas com estreito vínculo familiar com os sócios da recorrente;

- Operavam em instalações da recorrente;
- Tinham parte de seus custos operacionais suportados pela recorrente;

-
- Não possuíam estrutura administrativa;
 - Eram representadas por uma funcionária da recorrente;
 - Os seus sócios eram empregados da recorrente;
 - Apresentavam uma composição de custos que não permitia o auferimento de lucro;
 - Prestavam serviços única e exclusivamente para a recorrente e sua empresa parceira;
 - Adquiriam matéria-prima e produtos de uso geral exclusivamente da empresa Di Cristalli;
 - Recebiam aportes financeiros da fiscalizada em perfeito sincronismo com suas necessidades de caixa;

Os fatos narrados acima, verificados de forma isolada, não se mostram irregulares, encontrando-se até mesmo amparados pela legislação. A sua análise em conjunto, contudo, permite concluir que representam verdade aparente, fictícia, sendo a verdade real diversa.

Em que pese a aparente autonomia das empresas Diversu's Componentes para Calçados Ltda., Calçados Mixage Ltda. e Cleiton Lazaretti e Cia. Ltda., estas, na realidade, não eram empresas independentes, mas sim parte da empresa Calçados Di Cristalli Ltda. A separação consistia em mera ficção, posto, materialmente, constituírem uma única empresa.

Como consequência, temos que, apesar da aparente formalização de contrato de trabalho entre os empregados e as empresas Diversu's Componentes para Calçados Ltda., Calçados Mixage Ltda. e Cleiton Lazaretti e Cia. Ltda., na realidade estes empregados estavam vinculados à recorrente.

O objetivo deste fingimento mostra-se claro ao se analisar as consequências tributárias da criação destas empresas.

Ao simular a contratação serviços de industrialização, a Calçados Di Cristalli Ltda. apropriou-se de créditos do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS na contratação de serviços de pessoas jurídicas. A recorrente não teria direito a este crédito sem essa manobra, posto a mão-de-obra paga a pessoas físicas em sua folha de salários não gerar créditos.

O conjunto de operações levado a cabo pelo contribuinte, portanto, tinha o objetivo único de impedir a ocorrência do fato gerador, simulando situação que, por si só, é inconsistente, com total ausência de motivação extratributária.

Em sendo estes os fatos, resta clara a simulação praticada pela recorrente, mostrando-se correto, portanto, o procedimento da autoridade fiscal de desconsiderar os serviços prestados pelas empresas Diversu's Componentes para Calçados Ltda., Calçados Mixage Ltda. e Cleiton Lazaretti e Cia. Ltda para efeito de cálculo dos créditos das contribuições.

Em sendo configurada a simulação e o evidente intuito de fraude, mostra-se corretamente aplicada a multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram fraude fiscal, conforme conceito estabelecido pelo artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964:

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação 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.

Desta forma, diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo - Redatora designada

O tema sobre o qual versa os autos não é novo nesse Conselho. O planejamento tributário em questão é muito difundido entre as empresas calçadistas do sul, sendo mais de uma vez, objeto do contencioso administrativo federal.

E, talvez, precisamente por essa razão, as autuações seguem um certo padrão, isto é, são fundados em provas indiciárias que, muitas vezes, fazem tábula rasa das especificidades do caso concreto, e, por conseguinte, da verdade material, condição de legitimação do processo administrativo fiscal.

Por certo que se corrobora integralmente as afirmações do brilhante relator, no sentido de que são válidas as provas indiciárias, na reconstituição dos fatos que suportam o lançamento de ofício. E a isso, acresça-se que tanto mais se justifica essa categoria das provas na comprovação de ilícitos, justamente porque nessas hipóteses, é comum que o sujeito passivo envide esforços para despitar, ocultar, dissimular o fato jurídico tributário.

Contudo, o emprego de provas indiciárias não podem se dar de forma que operem como presunções relativas ou absolutas, pois essas, no direito tributário, apenas são veiculadas por lei. Assim, embora foram flagradas diversas empresas, dentre as calçadistas da região, que se valeram de simulação para provocar a evasão fiscal, a generalização indiscriminada e sem se ater às especificidades do caso concreto, podem redundar na presunção de culpabilidade, em detrimento da segurança jurídica e da estrita legalidade, que sustentam o direito brasileiro.

Embora em face das provas indiciárias o julgador administrativo valha-se de um raciocínio presuntivo, a presunção *hominis*, pois a partir de indícios, infere a ocorrência de determinado fato, em um ambiente de estrita legalidade, tais indícios devem ser veementes,

além de que, o conjunto de indícios do caso concreto, devem ser convergentes, apontando para a mesma conclusão. Nesse sentido, citamos Fabiana Del Padre Tomé:

*Dois são os requisitos para que, diante de um indício, possa se presumir a ocorrência do fato jurídico tributário, constituindo-se a obrigação correspondente: (i) o indício deve ser, necessariamente, provado, já que, **se não for provado, não será sequer indício**; (ii) é imprescindível a conexão entre o indício e o fato relevante para a aplicação da lei tributária. Essa relação de causalidade, por sua vez, deve apresentar os caracteres da **gravidade, precisão e concordância**, nos termos explicitados por Moacyr Amaral dos Santos: **graves** são as presunções geradoras de probabilidade com eficácia de criar convicção; **precisas**, significa que não se prestam a dúvidas ou contradições lógicas; e **concordantes** consiste na convergência destas, a partir de vários indícios, para o mesmo resultado. Disso decorre que a implicação presuntiva, além de atender aos reclamos da lógica, deve ser convincente, consistindo na única possibilidade plausível.*

(A Prova no Direito Tributário, p.144, São Paulo: Noeses, 2005, grifos do original)

E nesse contexto, as provas indiciárias não podem deixar margens para a inferência de fato diverso, que não o da ocorrência do fato jurídico tributário, como, mais uma vez, afirma Fabiana Del Padre Tomé:

Logo, se a verificação do indício a partir do qual se constroi a conclusão permitir não só a ocorrência do fato alegado, como também outro diverso, indevido o seu emprego para fins de constituição do fato jurídico tributário. (Ibidem, p.145)]

Ademais, nunca é demais reiterar que a segregação de atividade, por si, não é um ilícito tributário, sendo que esse Conselho, em diversas atividades chancelou esse tipo de planejamento tributário, como se verifica:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/10/2001 a 31/12/2003

COFINS - DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS - CISÃO PARCIAL - DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE -SIMULAÇÃO - INOCORRÊNCIA - ART. 116, § ÚNICO DO CTN.

Embora não se ignore que a autoridade administrativa pode desconsiderar 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, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN). Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma

das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários. Não há simulação na cisão parcial através da qual se efetua o desmembramento de atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária, não sendo lícita a pretensão fiscal de desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, para tributá-las unificadamente.)

(Acórdão3402-001.908, Relator Fernando Luiz da Gama Lobo D' Eça)

E mais recentemente:

Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade, camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro, eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo. Não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária. Recurso de Ofício Negado

(Acórdão3302-003.138, Relator Walker Araujo)

É certo, ainda, que houve o incentivo governamental para que as micro e pequenas empresas calçadistas se organizassem na forma de *ateliers* prestadores de serviços especializados para empresas calçadistas maiores, as denominadas "âncoras", como se depreende dos convênios firmados com o município de Gramado, que concedeu auxílio financeiro para as empresas e, supostamente, instalações para operarem.

Ademais, o SEBRAE do Rio Grande do Sul chancela esse modelo de negócios, promovendo, inclusive, rodadas de negócios para que os *ateliers* possam gerar mais negócios e eventos para sua capacitação. E o SEBRAE é entidade integrante do "Sistema S", que tem assento constitucional, sendo destinatária de tributos, conforme dispõe o *caput* do art.149, e que tem o desígnio de auxiliar o desenvolvimento de micro e pequenas empresas, estimulando o empreendedorismo no País, em observância ao princípio da ordem econômica, de concessão de tratamento favorecido às pequenas empresas, também determinado no art.173 da Constituição Federal.

E esse incentivo é coerente com um cenário econômico extremamente desfavorável à indústria calçadista brasileira, que sofreu o impacto da concorrência dos calçados importados, especialmente chineses, levando ao fechamento de diversas empresas no sul.

Portanto, conceder o incentivo para que as empresas calçadistas estruturem-se em determinado formato, para, num segundo momento, penalizá-las sob acusação de simulação para provocar a erosão da base tributável, é dar com uma mão, para tirar com a outra, numa clara afronta à moralidade administrativa.

Por outro lado, na célebre lição de Francesco Ferrara¹ *a simulação pode comparar-se a um fantasma*, ou seja, um negócio apenas poderá ser reputado como simulado quando se comprove efetivamente a sua inexistência pela Fazenda Pública, o que pode ser levado a cabo na ausência dos elementos essenciais do negócio jurídico – sujeitos, objeto e causa. Falso um dos elementos fáticos que conformam a estrutura da relação jurídica negocial, há a sua nulidade.

Em suma, entre um extremo e outro, entre a penalização infundada de uma estrutura empresarial lícita, que gere a economia tributária e a eficiência produtiva, e a simulação, no sentido de se valer de uma forma oca, sem qualquer propósito negocial, as provas de cada caso concreto devem ser analisadas.

No caso em apreço, a fiscalização levantou uma série de indícios de simulação das operações, que vistas isoladamente, conduziriam à conclusão alcançada, porém, não se deteve em analisar os argumentos da recorrente, que colocados lado a lado com as razões da fiscalização, fragilizam essas últimas, de sorte que a investigação deverá ser aprofundada, para um julgamento adequado da lide, sob a égide da verdade material.

Assim, aos indícios apresentados, segundo a recorrente, poderiam ser contrapostos outros indícios, que somente não foram trazidos aos autos, porque, segundo afirma, precisamente pelo fato das empresas Diversu's Componentes para Calçados Ltda., Calçados Mixage Ltda. e Cleiton Lazaretti e Cia. Ltda serem pessoas jurídicas distintas, não teria condições/ingerência para trazer as provas de sua existência efetiva, para efeitos de desconstituição da simulação.

Assim sendo, a diligência ora em pauta, deverá ser realizada para que sejam intimadas a Diversu's Componentes para Calçados Ltda. (incorporada posteriormente pela recorrente), Calçados Mixage Ltda. e Cleiton Lazaretti e Cia. Ltda para que demonstrem, no período abrangido pela autuação, os seguintes tópicos:

i- a fiscalização acusa as empresas de funcionarem no mesmo endereço, ao passo que a recorrente afirma que uma das "empresas ateliers" locou um espaço na sua fábrica, ao passo que as outras duas, funcionaram em um galpão cedido pelo Município de Gramado, como parte do programa de incentivo para os *ateliers*.

Assim sendo, deve ser intimada a recorrente, que incorporou a empresa Diversu's para que comprove a locação no período de autuação, com contrato, provas de pagamento, inclusive das contas, como as de luz, cujos custos teriam sido arcados pelo *atelier*.

Com relação às Mixage e a Cleiton Lazaretti, devem ser intimada para comprovar que o espaço no qual funcionavam, era um galpão cedido pela Prefeitura de Gramado, como parte do convênio firmado com os *ateliers* da região.

¹ A simulação nos negócios jurídicos, p. 50.

-
- ii- seja demonstrado a sua estrutura administrativa;
 - iii. seja demonstrado a composição de seus custos;
 - iv. seja demonstrado para que explicitem quais os serviços eram realizadas para a recorrente;
 - v. sejam juntadas as notas fiscais de entrada e saída de produtos para a recorrente;

Ademais, quaisquer outros elementos probatórios, que demonstrem a efetividade de suas operações, isto é, que eram prestadoras de serviços para a recorrente, sendo pessoas jurídicas independentes e autônomas, deverão ser juntadas para a formação do convencimento do colegiado.

Finalmente, superada essas questões, deve também ser a diligência para que se demonstre que, do montante total da autuação, foram abatidos os valores recolhidos pelas empresas Diversu's Componentes para Calçados Ltda., Calçados Mixage Ltda. e Cleiton Lazaretti e Cia. Ltda, conforme declaração de Simples Nacional, juntadas aos autos.

As empresas devem ser intimadas para se manifestar no prazo de trinta dias, prorrogáveis uma vez, devendo, da mesma forma, ser intimada a Fazenda Nacional para que se manifeste sobre a resposta da diligência.

É como voto.

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo

(assinado digitalmente)