



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.722100/2011-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-004.456 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2020
Recorrente BIA MÓVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Data do Fato Gerador: 01/07/2007

NULIDADE. VÍCIOS PROCEDIMENTAIS. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72. *In casu*, houve a plena observância dos referidos disciplinamentos, bem como das diretrizes constantes da legislação do Simples Nacional. A contribuinte teve a oportunidade de exercer de forma ampla o seu direito de defesa.

ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa discutir a constitucionalidade de lei em sede administrativa, consoante estabelece o *caput* do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e a própria Súmula CARF nº 2.

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. INTERPOSTAS PESSOAS. SIMULAÇÃO.

A constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas impõe a exclusão de ofício da pessoa jurídica do Simples Nacional, nos termos do artigo 29, inciso IV da Lei Complementar nº 123/2006. *In casu*, não há que se falar em planejamento tributário tolerável, mas sim na efetiva ocorrência de prática evasiva. Na simulação, o contribuinte se vale da aparente exteriorização formal de atos e negócios jurídicos lícitos, mas artificialmente deforma o efeito real sob o resultado produzido. Prática evasiva claramente combatida pelo Código Tributário Nacional, nos termos do artigo 149, do CTN e hipótese legal de exclusão do Simples Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. O conselheiro Ricardo Antonio Carvalho Barbosa votou pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Antonio Carvalho Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Gisele Barra Bossa, Allan Marcel Warwar Teixeira, Alexandre Evaristo Pinto, Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, André Severo Chaves (Suplente Convocado) e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa (Presidente).

Relatório

1. Trata o processo de exclusão do contribuinte do Simples Nacional, conforme Ato Declaratório Executivo SEORT/DRF-NHO nº 18, de 26 de setembro de 2011, fls. 93, por ter sido constituída por interpostas pessoas e fundamenta-se no artigo 29, inciso IV da Lei Complementar nº 123/2006, e no artigo 5º, inciso IV da Resolução CGSN nº 15/2007.

2. Segundo a Representação Fiscal, fls. 02/05, durante o cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal nº 10.1.07.00201002025, constatou-se que a contribuinte foi constituída visando simular situação jurídica que não corresponde à realidade dos fatos, com o único objetivo de redução de tributos, figurando como interposta pessoa. A constituição dessa empresa teve a finalidade de criar artificialmente uma unidade empresarial autônoma, optante do Simples Nacional, com o intuito precípua de registrar e contabilizar a mão-de-obra de outra empresa, e assim dissimular o verdadeiro sujeito passivo que pratica os atos que geram os fatos geradores das contribuições previdenciárias e de terceiros – a Bartzen Ind. e Com. De Móveis Ltda que, devido ao excesso de faturamento, migrou para o regime de Lucro Presumido em 2001.

3. A Representação Fiscal visou comprovar que, em verdade, trata-se de apenas uma empresa, na qual a Bia Móveis concentra os empregados e contribuintes individuais, isto é, a folha de pagamento, ao passo que a Bartzen concentra o faturamento do suposto grupo econômico formado por essas duas empresas. Tal situação fática é sintetizada na planilha comparativa entre as duas empresas, à fl. 03.

4. Diante do conjunto de evidências apuradas no curso do trabalho fiscal, foi formalizada a representação fiscal para exclusão da empresa “Bia” do Simples Nacional nos autos do presente processo.

5. A contribuinte foi cientificada do ADE SEORT/DRF-NHO nº 18/2011, de exclusão do Simples Nacional, via postal em 29/09/2011, fls. 94 e, em 28/10/2011, apresenta sua

Manifestação de Inconformidade de fls. 95/105, onde contesta o ADE pelas seguintes razões, em síntese:

- (i) A fiscalização ocorreu na sede da empresa “Bartzen”, haja vista que à época, a empresa “Bia” já não mais existia, em razão de ter sido incorporada pela “Bartzen” em meados de 2010;
- (ii) A exclusão do Simples Nacional é desprovida de qualquer razoabilidade e proporcionalidade. Caso mantida tal exclusão, o prejuízo não se limitará à contribuinte, mas sim à incorporadora, haja vista a repercussão financeira em sua contabilidade;
- (iii) Todos os elementos ensejadores da exclusão basearam-se em meras suposições, que não se sustentam diante da realidade fática. A diligência que deu origem às conclusões do Auditor Fiscal se deu no ano corrente de 2011, após a incorporação referida no item 1; as instalações visitadas foram as da “Bartzen”;
- (iv) Inexiste qualquer vedação legal que impedisse a prestação de serviços exclusivamente à empresa “Bartzen”, assim como o fato da sócia da empresa fiscalizada ser filha do sócio gerente daquela;
- (v) A incorporação da empresa “Bia” pela “Bartzen” muito antes de qualquer procedimento fiscal demonstra que nunca houve má-fé de sua parte, com vistas a dissimular e reduzir sua carga tributária;
- (vi) *“Admitir que o agente fiscal possa desconsiderar uma operação legítima, praticada pelo contribuinte por entendê-la legal e eficiente, do ponto de vista econômico e empresarial, apenas porque, para o Fisco, o melhor seria que o contribuinte tivesse praticado uma outra operação que garantisse aos cofres públicos maior arrecadação, é gerar, permanentemente, a insegurança jurídica”*; e
- (vii) refere-se ao princípio da legalidade em matéria tributária, expresso no artigo 150, inciso I, da Carta Republicana.

6. Ao final, requer a anulação do Ato de exclusão do Simples Nacional ou, alternativamente, para a hipótese de não ser este o entendimento, seja a empresa intimada para cumprir outras exigências que porventura a Fazenda entender cabíveis, possibilitando, assim, após o cumprimento de tais obrigações, sua manutenção no Simples Nacional.

7. Em sessão de 07 de maio de 2013, a 6ª Turma da DRJ/POA, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do voto da relatora, Acórdão nº 10-43.747 (e-fls. 122/126), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Data do fato gerador: 01/07/2007

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. INTERPOSTAS PESSOAS. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

A pessoa jurídica que é constituída por interpostas pessoas não tem o direito de permanecer inscrita no regime do Simples Nacional.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

8. Cientificada da decisão em 20/05/2013 (e-fl. 128), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 131/139) em 18/06/2013, onde, em linha com os argumentos trazidos em sede de Manifestação de Inconformidade, foca sua linha argumentativa no fato de que a fiscalização ocorreu na sede da empresa “Bartzen”, haja vista que à época, a empresa “Bia” já não mais existia, em razão de ter sido incorporada pela “Bartzen” em meados de 2010 e, por conseguinte, todas as conclusões da autoridade fiscal foram baseadas em meras suposições que não se sustentam diante da realidade fática havida; e que o caso em análise não se trata de dissimulação, muito menos simulação e, assim sendo, a constituição da “Bia” revela-se lícita e possível e está alicerçada no princípio da livre iniciativa.

É o relatório.

Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

9. O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

10. Inicialmente, cumpre consignar que não evidencio quaisquer vícios procedimentais, tampouco processuais e/ou de ordem material, houve a plena observância dos

disciplinamentos constantes dos artigos 10 e 59¹, do Decreto nº 70.235/72, bem como das diretrizes constantes da legislação do Simples Nacional. E, portanto, considero que a contribuinte teve a oportunidade de exercer de forma ampla o seu direito de defesa.

11. No mais, não cabe a essa relatoria discutir a constitucionalidade de lei em sede administrativa, consoante estabelece o *caput* do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e a própria Súmula CARF nº 2:

Decreto nº 70.235/1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF nº 2

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

12. E, nesse sentido, rejeito as alegações trazidas pela ora Recorrente relativas à potencial inconstitucionalidade da legislação do Simples Nacional, a Lei Complementar nº 123/2006, e demais normas vigentes. Cabe somente aos órgãos judiciais declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal para exclusão e imputação de efeitos relacionados ao regime do Simples Nacional.

13. No mérito, conforme relatado, a contribuinte foi excluída do Simples Nacional a partir de 01/07/2007, conforme Ato Declaratório Executivo SEORT/DRF-NHO nº 18, de 26 de setembro de 2011 (e-fl. 93), com fundamento no artigo 29, inciso IV da Lei Complementar nº 123/2006. Vejamos o teor desse dispositivo:

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

[...]

¹ “Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;

14. A Representação Fiscal concluiu que a abertura da ora Recorrente teve como propósito criar uma situação jurídica com vistas a dissimulação do fato gerador das contribuições previdenciárias relativas à empresa “Bartzen”. Dito de outra forma, buscou demonstrar que a “Bia” foi constituída por interposta pessoa, no caso a empresa “Bartzen”.

15. O interessado justifica sua inconformidade alegando, em princípio, que à época da fiscalização, a empresa “Bia” já não mais existia, em razão de ter sido incorporada pela “Bartzen” em meados de 2010; que os elementos ensejadores da exclusão basearam-se em meras suposições, que não se sustentam diante da realidade fática e que inexiste vedação a que uma empresa preste serviços exclusivamente a outra, assim como o fato da sócia da empresa fiscalizada ser filha do sócio gerente daquela à quem prestava serviço.

16. A constatação pela fiscalização de que a empresa “Bia” foi utilizada para criar uma situação jurídica com vistas à dissimulação de fatos geradores de contribuições previdenciárias, baseou-se, além dos objetos sociais constantes dos atos constitutivos das duas empresas já citadas, no exame de diversos outros elementos, que sequer foram contestados pontualmente pela contribuinte.

17. Ressalte-se que, foram várias as evidências levantadas no citado Relatório Fiscal, quais sejam: **(i)** ambas empresas compartilhavam o mesmo espaço físico (uma única entrada e saída para estas empresas) que era identificado apenas como Bartzen; **(ii)** possuíam o mesmo objeto social; **(iii)** ambas pertenciam à mesma família; **(iv)** a “Bia” produzia exclusivamente para a “Bartzen”; **(v)** as duas utilizavam os trabalhos da mesma contadora e o mesmo advogado representava as empresas; **(vi)** a empresa “Bia” foi incorporada pela “Bartzen”, o que corroborou a conclusão de serem uma única empresa; **(vii)** a empresa optante pelo Simples Nacional, “Bia”, concentrava os empregados e contribuintes individuais, ou seja, a folha de pagamento, ao passo que a “Bartzen”, tributada pelo Lucro Presumido desde 2001, concentrava o faturamento do suposto grupo econômico formado por estas duas empresas; **(viii)** embora com objetos sociais iguais, apresentavam discrepâncias e distorções em seus indicadores econômicos e operacionais (faturamento sobre número de funcionários e contribuição de cada empregado no faturamento anual); e **(ix)** a “Bartzen” detinha praticamente todo o imobilizado.

18. Para essa relatoria, todas as evidências trazidas, especialmente as circunstâncias constantes dos itens **(vii)** e **(viii)** levam à conclusão que de fato a empresa “Bia” foi constituída por interposta pessoa.

19. Em que pese a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 10.1.07.00-2010-02025, ocorrida em **06/12/2010**, tenha se dado em data posterior a extinção da ora Recorrente (**26/11/2010**, e-fl. 31), tal circunstância não tem o condão de, por si só, invalidar toda a análise trazida com relação à dinâmica operacional das duas empresas, tampouco afastar as apontadas **discrepâncias e distorções em seus indicadores econômicos e operacionais**. Conforme já consignado, não considero tratar-se de vício procedimental.

20. Partindo para análise do quadro comparativo “Receitas *versus* nº de empregados” referente ao ano de **1999 a 2010** das empresas “Bia” e “Bartzen” (fls. 03), fica claro que, considerando somente o ano de 2009, na primeira, 72,4% do faturamento foi gasto com pessoal, enquanto a segunda gastou somente 3,6% com a folha de pagamento. Neste mesmo ano, a contribuição de cada empregado no faturamento anual foi: na “Bartzen”, de R\$ 1.135.992,48 e na “Bia”, de R\$ 18.980,45. Confira-se (fl. 3/4):

– Planilha comparativa – Quantidade de empregados (GFIP) X Faturamento declarado a Receita Federal do Brasil X Forma e Limite de tributação (Planilha 03).

Podemos observar na planilha abaixo que as duas, utilizando o mesmo espaço físico e todos os sócios membros da mesma família, cronologicamente se organizaram para se beneficiar de regimes tributários. Ambas têm como objeto social preponderante a indústria de móveis de madeira em geral, se beneficiaram da tributação simplificada (SIMPLES) até o ano que o faturamento permitiu (2000), momento em que uma das empresas (Bartzen) é forçada a migrar de regime para o Lucro Presumido, obviamente mantendo em média 90% do faturamento das duas empresas, permitindo assim que a outra (Bia) se mantivesse com faturamento nos limites permitidos, e assumindo praticamente toda a mão de obra das empresas.

Ano	Qt. Empr. Bia	Qt. Empr. Bartzen	Fat Bia	Tributação	Fat Bartzen	Tributação	Soma Faturamento	Limite Simples
1999	-	-	255.383,47	Simples	676.961,57	Simples	932.345,04	1.200.000,00
2000	12	-	476.726,20	Simples	627.717,31	Simples	1.104.443,51	1.200.000,00
2001	30	-	211.153,56	Simples	1.452.424,34	Lucro Pres.	1.663.577,80	1.200.000,00
2002	53	10	200.360,27	Simples	1.890.503,30	Lucro Pres.	2.090.863,57	1.200.000,00
2003	53	13	336.374,31	Simples	2.976.967,63	Lucro Pres.	3.313.341,94	1.200.000,00
2004	70	12	596.748,98	Simples	6.174.533,12	Lucro Pres.	6.771.282,10	1.200.000,00
2005	70	10	782.765,11	Simples	7.190.986,86	Lucro Pres.	7.979.751,97	1.200.000,00
2006	75	10	1.092.386,25	Simples	9.093.144,72	Lucro Pres.	10.185.530,97	1.200.000,00
2007	97	14	1.491.260,40	Simples	8.346.859,56	Lucro Pres.	9.838.116,96	2.400.000,00
2008	99	14	1.793.500,85	Simples	9.871.042,89	Lucro Pres.	11.664.543,74	2.400.000,00
2009	101	10	1.857.828,32	Simples	10.384.253,94	Lucro Pres.	12.242.081,26	2.400.000,00
2010	116	9		Simples		Lucro Pres.		
2011	0	121						

– Registros Contábeis no ano de 2009, conforme livro diário.

Empresa	Nº de Empregados	Imobilizado R\$	Receita Operacional R\$	Custos c/pessoal
Bartzen	10	5.390.562,06	11.359.924,88	418.353,14
Bia	101	228.628,67	1.917.026,32	1.373.264,77

Os números acima caracterizam as seguintes diferenças:

- custo com pessoal comparado com o faturamento anual.

Bartzen - 3,6%

Bia - 72,4%

-contribuição de cada empregado no faturamento anual.

Bartzen – R\$ 1.135.992,48

Bia - R\$ 18.980,45

-imobilizado de cada empresa por empregado.

Bartzen – R\$ 539.056,20.

Bia - R\$ 2.263,65

21. Adicionalmente, importante trazer o seguinte trecho do Despacho Decisório DRF/NHO/Seort nº 345/2011 (e-fl. 92), *verbis*:

4. Feitas as considerações acima de acordo com a Representação Fiscal e analisando-se as provas juntadas ao presente processo, entendo estar provado que a empresa Bia Móveis Ltda atuou como interposta pessoa. Embora o período fiscalizado seja posterior ao início de vigência do Simples Nacional, analisando-se as provas juntadas ao processo, principalmente os atos constitutivos e alterações, fls. 10 a 31, que demonstra que a empresa desde o início pertenceu à família Bartzen, em conjunto com a planilha intitulada ‘ComparativoEmpregXTributaçãoXFaturamento’, fl. 36, que demonstra que a Bia Móveis apresenta historicamente os indicadores operacionais e econômicos distorcidos no que tange ao faturamento e ao nº de empregados em comparação à Bartzen, apresentando resultados semelhantes aos calculados para o ano de 2009, fl. 04, conclui-se que desde a sua constituição a empresa Bia Móveis atuou como interposta pessoa. Com base nessa conclusão, entendo que os efeitos da exclusão deverão ter início em 01/07/2007, data de início da vigência da Lei do Simples Nacional. Ainda, levando-se em consideração a utilização de artifícios simulação de atividade empresarial autônoma com vistas a suprimir ou reduzir o pagamento de tributo, entendo que o prazo de impedimento será o citado no § 2º do art.29 da Lei Complementar nº 123/2006.

22. As evidências supra não deixam dúvidas de que a empresa “Bia” foi criada para figurar como interposta pessoa da “Bartzen” e, para além das fortes **discrepâncias e distorções em seus indicadores econômicos e operacionais**, os atos constitutivos demonstram que as empresas claramente concorrem entre si (leia-se, ambas exercem a mesma atividade empresarial e não atividades distintas e ou complementares) e desde a sua criação a “Bia” atuou como interposta pessoa.

23. E, conforme trazido no r. voto condutor da decisão de piso, a empresa “Bartzen” também foi fiscalizada com relação a Contribuições Previdenciárias. Vejamos as considerações trazidas:

No processo nº 11065.722099/2011-27 é levantada a simulação de vínculo trabalhista e de contrato de prestação de serviços com empresa enquadrada no Simples, no caso a “Bia”, e lançado os tributos previdenciários. O processo foi julgado por esta DRJ que

considerou correto o procedimento do Agente Fiscal. A empresa recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que confirmou a existência da simulação e assim dispôs, em sessão de 16/05/2012 - Acórdão nº 230102.815 - 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

SIMULAÇÃO. PROVA INDICIÁRIA. NECESSIDADE DE INDÍCIOS CONVERGENTES.

A simulação é a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de enganar terceiros. Por sua natureza, a simulação é provada pela prova indiciária. A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes.

SIMULAÇÃO. VÍNCULO TRABALHISTA E CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM EMPRESA ENQUADRADA NO SIMPLES SIMULADOS.

Quando a fiscalização carrega para os autos um conjunto probatório que demonstra ter havido simulação de vínculo trabalhista e de contrato de prestação de serviços com empresa enquadrada no SIMPLES, a relação de emprego deve ser considerada existente com a contratante.

(...)

O motivo para a simulação no presente caso é criar condições para que o negócio da Bartzen ficasse submetido a uma carga tributária menor, tendo em vista que a Bia móveis ficaria com maioria dos empregados e não pagaria contribuição previdenciária sobre a folha de salários.

Pois bem, analisando os temas de forma isolada, talvez eles não nos forneçam uma visão abrangente a respeito da real situação que os circundam, mas quando abordados de forma lógica com os demais elementos, como foi feito no presente processo, desvenda toda uma trama engendrada com a finalidade de burlar o fisco para se beneficiar de uma situação simulada.

24. No mais, o citado processo também foi analisado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste E. CARF, Acórdão nº 2301-02.815, Sessão de 16/05/2012, ocasião em que restou confirmada de forma definitiva o afastamento da pessoa jurídica interposta “Bia” com a definição do vínculo de emprego na “Bartzen”, em vista da caracterização de simulação. Confirmam-se os seguintes trechos da ementa e do r. voto condutor:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

SIMULAÇÃO. PROVA INDICIÁRIA. NECESSIDADE DE INDÍCIOS CONVERGENTES.

A simulação é a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de

enganar terceiros. Por sua natureza, a simulação é prova indiciária. A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes.

SIMULAÇÃO. VÍNCULO TRABALHISTA E CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM EMPRESA ENQUADRADA NO SIMPLES SIMULADOS.

Quando a fiscalização carrega para os autos um conjunto probatório que demonstra ter havido simulação de vínculo trabalhista e de contrato de prestação de serviços com empresa enquadrada no SIMPLES, a relação de emprego deve ser considerada existente com a contratante.

[...]

Meios de prova da simulação

Os atos simulados são praticados justamente para ocultar os atos efetivos. Portanto, como decorrência de sua própria natureza, a prova direta dos fatos que as partes procuram encobrir é muito difícil, quando não impossível. Daí, da própria natureza de tais fatos, decorre a necessidade de construir se, por meio de presunção, a prova da infração. Nesse sentido, manifesta-se também a doutrina, a exemplo do Prof. Caio Mário da Silva Pereira, em Instituições de Direito Civil, 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, vol I, p. 341:

“A prova da simulação nem sempre se poderá fazer diretamente; ao revés, freqüentemente tem o juiz de se valer de indícios e presunções, para chegar à convicção de sua existência.”

Tem-se, dessa forma, como ensina Maria Rita Ferragut, em Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001, p. 105, ao tratar das presunções *hominis* e da verdade material, uma prova indireta condutora da mesma “probabilidade fática” da prova direta, *in verbis*: [...]

O motivo para a simulação no presente caso é criar condições para que o negócio da Bartzen ficasse submetido a uma carga tributária menor, tendo em vista que a Bia Imóveis ficaria com a maioria dos empregados e não pagaria contribuição previdenciária sobre a folha de salários.

A ligação entre as partes está bastante caracterizada, tendo em vista que a maioria dos sócios possuem fortes laços familiares.

A falta de execução material ou divergência entre realidade e formalidade pode ser observada na medida em que a fiscalização demonstrou que ambas funcionavam no mesmo endereço. Nesse aspecto, a recorrente não apresentou provas de que a Bia Imóveis funcionava, na época dos fatos geradores, em outro endereço. O documento que suscitou como prova, na verdade, refere-se à Bartzen e não à Bia Imóveis (Alvará de Licença – Doc. III). Outro elemento que apontava a divergência entre a realidade e a formalidade era a exclusividade de atuação da Bia em benefício da Bartzen, conforme atestaram as notas fiscais e admitido pela recorrente.

Caracteriza a simulação, correto o afastamento da pessoa jurídica interposta com a definição do vínculo de emprego na recorrente.

25. Em que pese essa relatoria seja extremamente sensível aos argumentos atrelados à legitimidade de planejamentos tributários quando as operações estão calcadas em atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se

auto-organizar e de gerir suas atividades com o menor ônus fiscal, o caso **concreto não representa essas reais “zonas cinzentas”, mas efetiva simulação.**

26. Denomino aqui “zonas cinzentas”, casos em que a autoridade fiscal se vale das figuras relacionadas ao abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto e inexistência de propósito negocial, que não tem amparo do **Direito Tributário Brasileiro**. E, conforme sinalizado pelo próprio STF, no julgamento ainda em curso da ADI 2.446, faz-se necessária a regulamentação do parágrafo único do artigo 116, do CTN, para fins de legitimar a aplicação desta potencial norma geral antiabuso.

27. Não é demais consignar que, o objetivo do parágrafo único do artigo 116, do CTN é introduzir no sistema tributário nacional a possibilidade de as autoridades fiscais desconsiderarem determinadas condutas dentro de circunstâncias específicas a serem dispostas por meio de norma regulamentadora que, conforme consignado, não existe.

28. E, por mais que as autoridades fiscais tentem aplicar **os efeitos** do citado parágrafo único do artigo 116, do CTN, a chamada "teoria da substância econômica", o entendimento unânime na doutrina e jurisprudência atuais é o de que o referido dispositivo permanece sem efeitos e não pode ser aplicado a nenhum caso concreto até que sobrevenha a referida regulamentação por lei ordinária. Nesse sentido, já se manifestou a própria Receita Federal do Brasil:

"Desconsideração de Atos e Negócios Jurídicos - O parágrafo único do art. 116 do CTN, com redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001, possui eficácia limitada, sendo imprescindível para sua eficácia plena a entrada em vigor de lei integrativa". (Decisão nº 3.310; 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG; sessão de 27/03/2003).

No mesmo sentido já se posicionou o antigo Conselho de Contribuintes:

"IPI. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. O dispositivo previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN, com a redação dada pela LC nº 104/2001, reveste-se de eficácia limitada, ou seja, dependia, à época da ocorrência dos fatos geradores alcançados pelo lançamento de ofício, da existência de norma integradora que lhe garantisse eficácia plena. Inexistente esta à época dos fatos, o lançamento padece da falta de suporte legal para sua validade e eficácia." (Acórdão nº 202-16.959, da antiga 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes; Rel. Cons. Maria Cristina Roza da Costa; sessão de 28/03/2006).

29. O Poder Judiciário já se externou opinião acerca inaplicabilidade da interpretação visada pela d. fiscalização e autoridades julgadoras no presente caso. Devido à eficácia limitada do parágrafo único do artigo 116 do CTN, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região proferiu a seguinte decisão:

"TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO. SIMULAÇÃO. PRESCRIÇÃO. (...) 4. Malgrado toda a discussão doutrinária acerca da aplicação da teoria econômica à elisão fiscal, o art. 116 do CTN não se aplica ao caso dos autos. É que o auto de infração se baseou no artigo 149 do CTN, isto é, na existência de simulação. Independentemente de ser considerada e aplicada com uma norma antielisiva, o art. 116 do CTN somente teria uma posição subsidiária no contexto da lide. Explico. O art. 149 do CTN é específico e

taxativo ao prever os casos de evasão (dolo, simulação ou fraude). E tudo o que não se subsumir no art. 149 do CTN deve ser considerado elisão, isto até que o art. 116 do CTN (que não é autoaplicável) venha a ser regulamentado com outras vedações." (TRF 4ª Região, 2ª Turma, Apelação Cível nº 2006.72.04.004363-8, Rel. Des. Vânia Hack de Almeida; sessão de 19/08/2008).

30. No mais, registro ser filiada à doutrina que defende a impossibilidade de se aplicar o artigo 187, do Código Civil² ao Direito Tributário sem os devidos ajustes normativos específicos (dada a peculiaridade do disciplinamento), via lei complementar. O abuso de direito em matéria cível foi concebido com o *animus* de regular relações de direito privado e não de direito público, daí a necessária conformação constitucional (CF/88) e legal (CTN) para fins de aplicação deste instituto em matéria tributária.

31. De acordo com Paulo Ayres Barreto³ os princípios informadores do Direito Privado e do Direito Público não são necessariamente os mesmos, enquanto em relação às normas cíveis *"aceita-se com maior tranquilidade a dilatação do conteúdo das regras em situações conflituosas apreciadas pelo Poder Judiciário, com base nos seus princípios informadores (eticidade, socialidade, operabilidade)"*, em matéria tributária prestigia-se a certeza no direito, a segurança jurídica e a estrita legalidade, de modo que seria assegurado ao contribuinte prever com antecedência o alcance preciso das normas tributárias.

32. Humberto Ávila⁴, ao tratar da eficácia do Código Civil na legislação tributária, fez questão de registrar que para todos os temas reservados às normas gerais em matéria tributária, em que se requer lei complementar, "o novo Código Civil não importa". Para os demais temas, as normas privadas somente importariam caso não houvesse normas tributárias específicas (princípio da especialidade). Logo, a repercussão tributária do Código Civil é restrita.

33. Em termos práticos, as diretrizes do artigo 187, do Código Civil, ecoam de forma a anular o ato ilícito e não permitem a requalificação do ato - efeito esperado quando da aplicação do instituto em matéria tributária, por exemplo⁵.

34. Vejam que, o ordenamento jurídico-tributário, à luz do **149, inciso VII, do CTN**⁶, já coíbe essas práticas evasivas (evasão fiscal), independentemente da regulamentação do parágrafo único do artigo 116, do CTN.

² CC, "Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes."

³ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - SP. São Paulo: USP, 2008, p. 215.

⁴ ÁVILA, Humberto. *Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária*. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - *Direito Tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 72-73.

⁵ Maiores aprofundamentos em SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso*. In *Revista de Direito Tributário Atual*, nº 24. São Paulo: IBDT/Dialética, 2010, p. 349. NETO, Luis Flávio. *Teorias do "Abuso" no Planejamento Tributário*. Dissertação apresentada para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário pela Faculdade da Universidade de São Paulo - SP. São Paulo: USP, 2011, p. 141 e ss.

35. Ademais, no caso do Regime do Simples Nacional, a lei é clara e expressa no sentido de que a exclusão de ofício dá-se quando a constituição da empresa ocorrer por interpostas pessoas. Logo, se a autoridade fiscal demonstra que a “Bia” foi constituída por interposta pessoa, no caso a empresa “Bartzen”, cabe a Recorrente, por sua vez, trazer conjunto probatório eficiente para afastar o enquadramento de sua operação como prática simulatória.

36. De outra parte, a contribuinte não apresenta quaisquer provas para fins de contrapor as alegações e comprovações trazidas pelo fisco de forma a afastar os indícios de simulação. Busca legitimar sua operação à luz do princípio da livre iniciativa e as alegações constantes do item 15, já aqui superadas.

37. De fato, conforme tecnicamente já exposto, a mera economia fiscal não é fundamento para exclusão da ora Recorrente do regime do Simples Nacional, mas o fato da sua constituição ocorrer por interposta pessoa, circunstância esta não refutada pela ora Recorrente por meio de **conjunto probatório hábil a demonstrar que a “Bia” e a “Bartzen” são empresas independentes, com atividades próprias e gestão autônoma.**

38. Os indícios constantes do item 17 desse voto isoladamente não são capazes de evidenciar prática simulatória, **mas trabalhados em conjunto e não refutados pela ora Recorrente constituem prova suficiente para tal enquadramento.** Na simulação, o contribuinte se vale da aparente exteriorização formal de atos e negócios jurídicos lícitos, mas artificialmente **deforma o efeito real sob o resultado produzido.**

Conclusão

39. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO interposto e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

⁶ CTN, "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;"