



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

Processo n° 11065.722487/2011-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-002.195 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2012
Matéria terceiros
Recorrente FAZENDA TRADIÇÃO ALIMENTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU DE ATO NORMATIVO.
 RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.

Escapa à competência deste Colegiado a declaração, bem como o reconhecimento, de inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, eis que tal atribuição foi reservada, com exclusividade, pela Constituição Federal, ao Poder Judiciário.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. SUBSUNÇÃO DO FATO À HIPÓTESE NORMATIVA.

Impera no Direito Previdenciário o princípio da primazia da realidade sobre a forma, sendo necessária e suficiente a subsunção do fato à hipótese legal prevista no art. 12, inciso I, letra "a" da Lei nº 8.212/91 para que se opere a caracterização de segurado empregado.

EMPREGADOS. CONTRATAÇÃO POR INTERPOSTA PESSOA. SIMULAÇÃO.

A contratação de empregados por interposta pessoa jurídica é conduta ilícita, sendo possível à fiscalização efetuar o lançamento de ofício, conforme previsão no art. 149, inciso VII do CTN.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

As empresas que integram grupo econômico são responsáveis solidárias pelas contribuições previdenciárias.

GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. PRIMAZIA DA REALIDADE.

Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estiverem, de fato, sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

TERCEIROS

São devidas as contribuições arrecadadas para as terceiras entidades, FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados.

JUROS CALCULADOS À TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

A cobrança de juros estava prevista em lei específica da Previdência Social, art. 34 da Lei n° 8.212/1991, desse modo foi correta a aplicação do índice pela fiscalização federal. Para lançamentos posteriores à entrada em vigor da Medida Provisória n° 449, convertida na Lei n° 11.941, aplica-se o art. 35 da Lei n° 8.212 com a nova redação.

No sentido da aplicabilidade da taxa Selic, o Plenário do 2º Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula de nº 3.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

LIEGE LACROIX THOMASI - Presidente.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

Erro! A origem da referência não foi encontrada. - Redator designado.

EDITADO EM: 20/08/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), ARLINDO DA COSTA E SILVA, ADRIANA SATO, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, PAULO ROBERTO LARA DOS SANTOS.

Relatório

Adoto o relatório de fls. 675 e ss:

FAZENDA TRADIÇÃO ALIMENTOS LTDA. teve lavrado contra si o Auto de Infração - AI em epígrafe, relativo ao lançamento de contribuições destinadas a outras entidades e fundos, no caso, ao Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação - FNDE (Salário-Educação), Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Social da Indústria - SESI,

Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados.

As contribuições lançadas referem-se às competências janeiro de 2008 a dezembro de 2009, inclusive gratificações natalinas de 2008 e 2009 (competências 13/2008 e 13/2009).

No Relatório Fiscal - RF, a autoridade lançadora consigna inicialmente que, no curso da ação fiscal, examinadas diversas operações envolvendo a impugnante e uma de suas prestadoras de serviço, a empresa Skippi Indústria de Alimentos Ltda., restou constatado que, embora constituída regularmente, esta pessoa jurídica não é, de fato, sociedade independente da Fazenda Tradição Alimentos Ltda.

Ao final, conclui a Fiscalização que a separação entre essas duas empresas deu-se de forma artificial e “com um único e claro objetivo”, qual seja o de “criar uma situação jurídica com vistas à dissimulação dos fatos geradores de contribuições previdenciárias patronais relativas à empresa Fazenda Tradição Alimentos Ltda. Uma vez estando os empregados registrados na Skippi, a fiscalizada usufrui, irregularmente, do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às micro e empresas de pequeno porte, SIMPLES NACIONAL”.

Em assim sendo, foram lançados em nome da Fazenda Tradição Alimentos Ltda. os créditos correspondentes às contribuições previdenciárias, parte patronal, concernentes às folhas de pagamento da Skippi Indústria de Alimentos Ltda., aferidas as respectivas bases de cálculo utilizadas a partir das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIPs dessa empresa, relativas ao período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

Foram científicadas acerca da lavratura do presente auto de infração, na condição de responsáveis solidárias pelo crédito previdenciário, conforme Termos de Sujeição Passiva Solidária n.os 1 e 2, as empresas Skippi Indústria de Alimentos Ltda., CNPJ n.o 03.073.351/0001-10, e Segma Participações Ltda., CNPJ n.o 03.281.790/0001-19.

[...]Em preliminar, argüi a nulidade do lançamento, haja vista a ocorrência de vícios formais, quais sejam (a) a ausência de fundamentação e (b) a ausência de comprovação da existência dos pressupostos da relação empregatícia.

*[...]No mérito, aponta a insubsistência do lançamento, tendo em vista (a) a licitude da operação de industrialização por encomenda; (b) o princípio da tipicidade cerrada e a conseqüente impossibilidade de tributar com o uso de interpretação extensiva; (c) a regra matriz de incidência tributária da contribuição previdenciária patronal; (d) os valores recolhidos no regime simplificado de tributação – **Simplex**; (e) os supostos indícios da ação fiscal; (f) a*

terceirização da industrialização; (g) a inexistência de grupo econômico; (h) a multa aplicada, e (i) a utilização da taxa Selic.

No tocante à licitude da operação de industrialização por encomenda, desenvolvida entre ela e a empresa Skippi Indústria de Alimentos Ltda., a impugnante faz breve digressão acerca do reconhecimento da Receita Federal do Brasil, a respeito dessa matéria, “que é o fato subjacente ao auto de infração”, atualmente consubstanciado no Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 26, de 25 de abril de 2008, que se reporta ao artigo 4.º do Decreto n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002, segundo o qual “caracteriza-se como industrialização qualquer operação que modifique a natureza do produto, através de atividade exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, que importe obtenção de espécie nova”. Nesse sentido, também o parágrafo único do artigo 46 do CTN, segundo o qual “considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

A empresa listada no AI é fornecedora da autuada, realizando atividade de industrialização por encomenda. Não é possível deslocá-la para o setor de prestação de serviços, nem mesmo sob o fundamento de que, quando a matéria-prima for fornecida pelo encomendante, haverá redução de custos para a empresa contratada, resultando em maior lucro operacional para esta última. Isto porque, a um, o preço da industrialização variará conforme se utilize matéria-prima própria ou aquela fornecida pelo encomendante, “refletindo na base de cálculo do tributo”; e, a dois, porque a chamada interpretação econômica “jamais poderá implicar contrariedade ao critério jurídico que norteia a formulação da hipótese de incidência de cada tributo”.

A atividade narrada no AI tem natureza jurídica de industrialização. Não se trata nem de cessão de mão-de-obra nem de prestação de serviços, mas de industrialização, conforme definido em lei.

A pretensão fiscal não procede nem sob o ponto de vista da responsabilidade principal, nem solidária. Não são devidas as contribuições previdenciárias reclamadas, porque não há incidência na espécie, dado que as empregadoras dos trabalhadores são optantes pelo Simples. E também não haveria como se reconhecer responsabilidade solidária à autuada, nem mesmo se eventualmente fosse procedente a alegação de existência de um grupo econômico de fato.

Resta, portanto, isolado o entendimento expresso na autuação fiscal, sendo indevida a interpretação nele veiculada.

Em relação às notas fiscais envolvidas no processo de industrialização, considera que cerca de 80% da receita auferida pela Skippi Indústria de Alimentos Ltda. é relativa à industrialização por encomenda efetuada para a Nestlé Brasil Ltda., de sorte que, no máximo, 20% de todo o faturamento daquela empresa “seria para a Fazenda Tradição”.

No tocante ao princípio da tipicidade cerrada e a conseqüente impossibilidade de tributar com o uso de interpretação

extensiva, afirma haver praticado “o ato com propósitos econômicos, movido pelo interesse de incrementar sua atividade econômica, então há o planejamento tributário lícito”. “Sua intenção não foi a redução do tributo devido normalmente, não havendo simulação nem fraude para ocultar a real expressão do fato imponible.”

Afirma que se não optasse por desmembrar a atividade, outra alternativa seria a contratação de todos os recursos humanos mediante contrato de trabalho, com vínculo celetista, o que seria inviável do ponto de vista econômico-financeiro. “A incidência de encargos sociais seria igualmente insuportável.” Outra opção seria o encerramento das atividades empresariais das empresas envolvidas, com a extinção dos empregos correspondentes e da geração de riqueza e de tributos que vêm sendo rigorosamente recolhidos.

Refere que o modelo adotado, embora modesto em sua envergadura, assemelha-se às modernas tendências de “joint ventures” e criação de parques industriais, contemplando diversos fabricantes integrados em uma mesma unidade empresarial.

Manifesta-se, ainda, acerca do artigo 116, parágrafo único, do CTN, “que não é auto-aplicável e padece de regulamentação”. Assim também no tocante à doutrina da interpretação econômica das leis e dos fatos tributários, bem como a da aplicação analógica em casos de abuso de direito ou de abuso de formas.

T em, assim, como “demonstrada a impossibilidade de utilização de interpretação extensiva das normas tributárias e da imposição de tributos não previstos em lei por meio da analogia e princípios gerais de direito”.

No tocante à regra matriz de incidência tributária da contribuição previdenciária patronal, afirma “que é impossível a construção da regra matriz que suporte a exigência tributária veiculada no auto de infração. Isso porque faltam alguns requisitos, como o sujeito passivo da relação jurídica e porque não houve a prática do chamado ‘fato gerador’”.

Mais especificamente, “Como se verifica da própria redação do auto de infração do respectivo relatório consta que não há nenhum único pagamento de salário diretamente da empresa Fazenda Tradição para qualquer trabalhador empregado. Aliás, nem mesmo há qualquer citação de nomes de qualquer empregado que tenha percebido qualquer salário da empresa. Não há referência a valores de salários praticados. Então se conclui que não ocorre o critério material da incidência tributária pretendida.” “Por outro lado, o critério pessoal, no que tange ao sujeito passivo não está preenchido, ou seja, a empresa Fazenda Tradição não é empregadora de trabalhadores vinculados a terceira empresa. Sem o comparecimento de sujeito passivo válido, novamente é impossível a tributação almejada.”

Afirma que, para que fosse possível a aplicação da norma de tributação pretendida – dispositivos legais da Lei n.º 8.212/91 –, “primeiramente deveria ser criado o vínculo jurídico”, providência que estaria condicionada à aplicabilidade do artigo 116, parágrafo único, do CTN, “que não tem eficácia jurídica porque não está regulamentado. Nem mesmo a título de lançamento de ofício por simulação, não se pode impor a exigência, porque não se trata de simulação no caso.”

Conclui que “não há possibilidade de aplicação da tributação veiculada no auto de infração, bem como das respectivas penalidades acessórias, eis que o sujeito passivo do qual está sendo exigida não ocupa a posição de empregador na relação de emprego da qual decorreria o pagamento de salário, não sendo, portanto, contribuinte da exação”. Também “não procedeu pagamento de remuneração alguma, fato este que se constitui no ‘fato gerador’ das obrigações tributárias (principais e acessórias) exigidas”.

No tocante aos valores recolhidos no regime simplificado de tributação – Simples, refere, inicialmente, que não há um único argumento ou alegação da parte da autoridade fiscal no sentido de que a empresa Skippi Indústria de Alimentos Ltda. não preenche os requisitos legais de adesão a esse regime.

Conclui, destarte, que “tanto o faturamento da empresa em questão como as atividades por ela desenvolvidas não se consideram óbice à tributação privilegiada”.

Ainda assim, por cautela, a prevalecer o entendimento adotado no lançamento ora impugnado, qual seja o de que “a empresa SKIPPI existe somente no papel e apenas para registrar a mão-de-obra pertencente à autuada”, entende que todos “os recolhimentos efetuados por tais empresas para o Simples Federal (Lei n.º 9.371/96) e para o Simples Nacional (LC 123/06) são indevidos e passíveis de repetição”.

Nesse sentido, apresenta quadro demonstrativo concernente ao período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, totalizando o valor de R\$ 534.056,13.

Conclui que a Fiscalização, embora atribua à empresa autuada “a intenção de fraudar e de se locupletar, de iludir o Fisco”, ao mesmo tempo, de forma incoerente, “procura cobrar duplamente a contribuição previdenciária, sem ressaltar diferenças em favor do contribuinte, ou seja, sem se limitar à diferença daquilo que seria devido, acaso realmente procedessem suas alegações de que inexistia operação industrial pelas empresas que processam industrialização por encomenda para a autuada”.

No tocante aos supostos indícios da ação fiscal, afirma, “ab initio”, que, examinada “a documentação acostada aos autos sob o foco do ordenamento vigente, constata-se que as operações realizadas pela impugnante encontram respaldo e estão em perfeita consonância com as leis vigentes no País, nada podendo lhe ser imputado que contrarie norma legal, pois não existe lei que proíba a terceirização de atividades produtivas, bem como é evidente que todas as operações são realizadas às claras e com registro documental (contratos, notas fiscais etc.)”

“O fato é que a Fiscalização não logrou êxito em demonstrar que os atos praticados não foram realizados ou não eram válidos. Também não demonstrou a existência de negócio jurídico oculto, sem o qual não há falar em simulação.”

“Ou seja, não há provas concretas de que os atos negociais realizados entre as empresas tenham sido praticados com a finalidade de ocultar ao fisco a ocorrência de fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Ademais, a terceirização está longe de ser aparente, tendo, na prática, efetivamente se consumado sob a forma de industrialização sob encomenda.”

Reitera a inaplicabilidade da Lei Complementar n.º 104/2001, que abriu a possibilidade de as autoridades administrativas desconsiderarem atos ou negócios dos contribuintes, e que não se encontra, até a presente data, regulamentada por lei ordinária.

Verifica-se, assim, que “os elementos de convicção relatados pelo fiscal autuante no Relatório Fiscal não demonstram, de forma clara e objetiva, o fato alegado, de que ‘o risco da atividade econômica assumido pela Skippi se deu de forma artificial e com um único e claro objetivo, criar uma situação jurídica com vistas à dissimulação dos fatos geradores de contribuições previdenciárias patronais relativas à empresa Fazenda Tradição Ltda.’”.

*Analisa, em seqüência, os supostos indícios da ação fiscal propriamente ditos, os quais, em nenhum momento, levam à presunção da ocorrência de uma simulação. Afirma, **primeiro**, quanto à situação cadastral, que ambas as empresas encontram-se separadas fisicamente de fato e de direito. Esclarece que o terreno e os prédios industriais pertencem atualmente à empresa Sagma Participações Ltda., e que existem contratos de locação e comodato firmados muito antes do início da ação fiscal, “não sendo papel da autoridade fiscal*

interpretar contratos ou emitir juízo de valor sobre os mesmos, muito menos alegar tratar-se de instrumento simples”.

“A constatação do fato de que sócios das empresas são os mesmos ou seus parentes, não é suficiente para a descaracterização das relações empresariais entre elas existentes, se não concorrerem outros requisitos necessários, o que não se vê nos autos.”

Afirma que a autoridade lançadora nada menciona no sentido de que “as pessoas físicas relacionadas são ou foram apenas ‘sócios aparentes’ das empresas industrializadoras”, limitando-se a fazer insinuações com base na relação de parentesco, “como se fosse ilegal constituir uma sociedade empresária e prestar serviços de industrialização para uma empresa com a qual o sócio faça parte também do quadro social”.

Em segundo lugar, sustenta, quanto à movimentação de empregados, que não houve “migração” de ex-empregados da autuada para a empresa Skippi Indústria de Alimentos Ltda., mas, sim, “algumas demissões e contratações, de acordo com a necessidade das empresas, não representando qualquer ilegalidade ou simulação com intuito fraudulento. Até porque, se a intenção fosse essa, os trabalhadores teriam sido transferidos para as outras empresas, evitando-se o custo com as rescisões contratuais”.

Ressalta que o período analisado pela Fiscalização teve início em janeiro de 2002, muito embora o período fiscalizado tenha sido o de 2008 a 2009, “onde a autuada sequer tinha funcionários registrados”.

Observa, finalmente, que, de todos os empregados existentes na Skippi Indústria de Alimentos Ltda., somente 36, de um total de 84 “colaboradores”, já foram “funcionários” da impugnante, em período não abrangido pela ação fiscal (2005).

Em terceiro lugar, assevera, em relação à Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, que, novamente, a Fiscalização lança mão de período não abrangido pela autuação (2006 a 2007), a fim de fazer apontamentos no tocante ao incremento da receita da empresa. Ressalta que, “Embora esta alegação não tenha nenhum fundamento para o presente auto”, deve ser considerado que a análise abrangeu um período de quatro anos (sendo dois fora do período do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF), e que não pode a Fiscalização “apontar o quanto as empresas podem auferir de receitas e qual o incremento possível para cada atividade”.

Em quarto lugar, sustenta, no tocante à contabilidade, que o Relatório Fiscal foi omissivo acerca das compras de matérias-primas, havendo apontado o valor de aquisições extraídas dos registros contábeis da empresa, “porém não chegou a qualquer conclusão, até mesmo porque não teria o que concluir”.

Afirma que a impugnante compra a matéria-prima, e a remete para a Skippi Indústria de Alimentos Ltda.; esta, por sua vez, faz o processamento, devolvendo o produto para a impugnante, para que esta realize a venda. Este o porquê das informações existentes na contabilidade. “Procedimento totalmente correto, tanto é que não houve qualquer manifestação por parte da fiscalização.”

Em relação aos demais custos e despesas apontadas pelo Relatório Fiscal, afirma tratarem-se de valores irrisórios, que foram pagos pela impugnante, porém estão devidamente amparados pelo contrato existente entre as partes – conforme descrito no próprio

RF, item 6, terceiro parágrafo –, onde a autuada se compromete a arcar com outras despesas da Skippi Indústria de Alimentos Ltda.

Quanto à relação entre o custo da mão-de-obra e o faturamento ressaltou que “em razão das peculiaridades das operações, quem compra a matéria-prima e as remete à industrialização é a

autuada. Posteriormente, faz a venda final do produto mandado industrializar por encomenda. Em razão da terceirização, visando unicamente a melhor eficiência de suas operações e, por conseqüência, melhor competitividade, o custo com pessoal representa um menor peso em relação ao faturamento. As demais empresas arroladas no Relatório vendem os serviços de industrialização, cuja execução exige menos produtos intermediários e mais empregados, o que representa, logicamente, um maior peso em relação a sua receita, mesmo assim apresentaram lucro nos exercícios objeto da fiscalização”.

Em seqüência, apresenta algumas conclusões, efetuadas a partir dos demonstrativos contábeis da Skippi Indústria de Alimentos Ltda., no sentido de demonstrar a independência financeira dessa empresa, “ou seja, não depende em nada da Fazenda Tradição”.

Conclui, assim, que “todos os indícios apontados pela fiscalização não se prestam a tirar a ilação de que efetivamente ocorreu a terceirização de parte das atividades produtivas da autuada, e que esta é pessoa jurídica independente”.

***Em quinto lugar**, reitera que existe contrato de industrialização por encomenda, firmado entre a autuada e a Skippi Indústria de Alimentos Ltda., em período anterior ao início da presente ação fiscal, e que “Referidos contratos prevêm que as contratadas respondem exclusivamente pelos passivos fiscais, trabalhistas e sociais”.*

“A marca Fazenda Tradição é conhecida no mercado de embutidos e, por isso, não pode ter produtos que não estejam de acordo com o que foi conquistado ao longo dos anos, portanto, embora atribua responsabilidade técnica à contratada, não pode deixar que essa fuja aos seus padrões, pois poderia colocar a perder anos de consolidação da marca.”

Esclarece que a Fiscalização não desqualificou nenhum contrato, verbal ou escrito, realizado pela impugnante, nem tampouco constatou qualquer fraude documental ou formal, nem mesmo prova qualquer ilicitude ou falta de atendimento de requisito legal.

*Finalmente, **em sexto lugar**, quanto à empresa Segma Participações Ltda., afirma que esta foi criada em 1999, com objetivo de participação societária, administração e locação de bens próprios e de terceiros, representação comercial, dentre outros; e que, “Dentre os imóveis que aluga por conta própria, conforme devidamente autorizado pelo seu instrumento social, está o imóvel onde está localizada a Skippi”.*

Afirma, ainda, que o contrato de locação é de livre negociação entre as partes, podendo inclusive ser tácito. Além do mais, no período abrangido pela ação fiscal, “não houve sequer uma aquisição de imóvel, o que demonstra que não houve interesse algum em criar uma empresa ‘de fachada’”.

Quanto à sede da empresa Segma Participações Ltda., refere que esta “pode ser facilmente demonstrada pelo Alvará de funcionamento fornecido pela Prefeitura de Novo Hamburgo”.

No tocante à terceirização da industrialização, refere que “A denominada ‘terceirização’, não é proibida e lícita e não é uma personalidade jurídica distinta, em que uma é contratante e outra é industrializadora, não pode ser tipificada como operação simulada, sobretudo quando se teve por escopo a busca da melhor eficiência das operações da impugnante.” “Indica, no máximo, planejamento tributário, aceito tanto da doutrina como na jurisprudência.”

Entende, portanto, que “o argumento de que a operação de terceirização (industrialização por encomenda) foi realizada apenas para economizar tributos não é apto para a desconsideração de negócios jurídicos praticados sem qualquer ilicitude”. A estrutura de negócio montada é legítima, “nada sendo realizado de forma oculta”.

Refere, para corroborar tal entendimento, “que, apenas no período objeto da ação fiscal, foram emitidas pela impugnante diversas notas fiscais de remessa de matéria- prima para industrialização por terceiros”.

“Assim, na hipótese, o que se poderia supor, no máximo, é tratar-se de um planejamento tributário, por meio de um negócio válido e lícito”, não cabendo à autoridade lançadora descaracterizá-lo para exigir tributo onde não existe hipótese de incidência.

Registra, ainda, que a autoridade autuante é omissa no Relatório Fiscal, “deixando de demonstrar como chegou à conclusão de que a autuada é a verdadeira empregadora dos segurados empregados das empresas contratadas, eis que não comprova de forma inequívoca a presença dos pressupostos do vínculo empregatício, de modo a justificar o lançamento de valores apurados com base nas folhas de pagamento de tais empresas”. “Com efeito, nenhuma prova foi trazida aos autos pela fiscalização, com o fim de comprovar que a empresa contratante (‘Fazenda Tradição’) interferia em questões técnicas no sistema produtivo da empresa contratada (‘Skippi’), ônus que lhe incumbia”, restando afrontados os preceitos contidos no artigo 142 do CTN.

Os elementos trazidos pela fiscalização não propiciam a certeza necessária para que prevaleça a exigência fiscal. “Ou seja, não são, por si só, indícios suficientes para autorizar a simples presunção de que inexistente relação empresarial entre a encomendante- contratante (‘Fazenda Tradição’) e a empresa responsável pelo beneficiamento da matéria- prima, chamada de ‘industrializadora da encomenda’ (‘Skippi’).”

Finalmente, conclui que os indícios trazidos pela Fiscalização “não propiciam um convencimento seguro, porquanto comportam dúvida razoável e permitem que se extraia outra consequência possível, qual seja, autêntica relação de industrialização por encomenda (prestação de serviços para

outros) entre pessoas jurídicas com estreita relação comercial e, por consequência, com algumas situações não usuais”.

Finalmente, quanto à existência de grupo econômico, consigna “ab initio” serem infundadas as alegações no sentido de que a empresa Segma Participações Ltda. “seria empresa ‘de fachada’” e de que a empresa Skippi Indústria de Alimentos Ltda. dependeria técnica e financeiramente da impugnante, eis que “baseadas em suposições, pois não se baseiam em perícias técnicas”.

Afirma que, no caso dos autos, tal situação “não está lastreada em dados concretos, objetivos e sólidos em sua estruturação, de modo a demonstrar a intenção de simular uma terceirização”. Inexiste previsão legal para a presunção de simulação ou dissimulação a

partir de uma relação terceirizada, qual seja a industrialização por encomenda, entre empresas cujos sócios sejam amigos, parentes ou ex-colegas. “Nem mesmo o faturamento exclusivo ou a relação entre o custo da mão-de-obra podem, por si só, ensejar a tributação, pois tais elementos não passam de mera probabilidade daquilo que se alega.”

Analisa, em seqüência, a questão da responsabilidade solidária por grupo econômico, no que se refere às contribuições previdenciárias, para, ao final, concluir que a impugnante e as empresas Segma Participações Ltda. e Skippi Indústria de Alimentos Ltda., “embora empresas de um grupo familiar, não podem ser consideradas um grupo econômico, pois cada uma possuía a sua independência econômica e financeira, assim como não há controladora e controladas entre elas, capaz de ensejar a responsabilidade solidária sustentada pelo agente fiscalizador”.

No tocante à multa aplicada, entende seja ela descabida, tendo em vista (a) a inexistência de dolo específico; e (b) o seu efeito confiscatório. Assim também no sentido da ilegalidade da taxa Selic.

Em relação à inexistência de dolo específico, afirma que a multa qualificada de 150%, determinada pelo artigo 44, parágrafo 1.º, da Lei n.º 9.430/96, somente se justifica nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que deve ser interpretada restritivamente.

No caso em tela, tal multa é inaplicável, na medida em que não ficou demonstrado nos autos o “evidente intuito de fraude” por parte da autuada, capaz de justificar a extrapolação da multa. A autuação “encontra-se respaldada em meros indícios, interpretações e considerações subjetivas da autoridade fiscal, sem que tenha sido apresentada qualquer prova cabal do suposto dolo específico de fraude”. “Em verdade, todas as operações da impugnante foram praticadas de forma lícita, legítima e clara, não havendo qualquer ato ou negócio

mascarado passível de imposição de multa qualificada por fraude.”

Refere, ainda, a incidência, na espécie, do disposto no artigo 112 do CTN.

Em relação ao efeito confiscatório, afirma que o procedimento de majoração da multa em 100%, ou mesmo se considerada isoladamente a multa de ofício de 75%, evidencia o seu caráter confiscatório. “Trata-se, portanto, de uma abusividade, distante do caráter educativo e punitivo que deveria ter.”

Entende que todos os princípios e vedações ao poder de tributar relativos ao tributo aplicam-se também à multa de natureza tributária, inclusive o princípio da vedação ao confisco, insculpido no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

No tocante à taxa Selic, entende ilegal a sua aplicação sobre débitos tributários, devendo incidir, na espécie, juros de mora à razão de 1% ao mês, na forma do artigo 161, parágrafo 1.º, do CTN.

Entende, finalmente, forte no inciso IV do artigo 7.º da Portaria RFB n.º 10.875/2007, com vistas à busca da verdade material, seja necessária a realização de perícia, tendo em vista o grande volume de papéis envolvidos, cuja juntada com a presente impugnação seria impossível. Indica seu assistente técnico e formula quesitos.

Ao final, requer seja acolhida a impugnação, declarando-se a nulidade do AI por conta das preliminares de mérito apontadas. No mérito, postula seja declarada a improcedência do lançamento, cancelando-se o crédito tributário. Alternativamente, requer, **a um**, seja determinada a realização de perícia na documentação acostada aos autos e na escrituração contábil das empresas fiscalizadas; **a dois**, seja determinado o afastamento da responsabilidade solidária das empresas Skippi Indústria de Alimentos Ltda. e Segma Participações Ltda.; **a três**, seja determinada a retificação do lançamento, compensando-se, mês a mês, os valores relativos aos tributos federais recolhidos indevidamente pela empresa Skippi Indústria de Alimentos Ltda. por via do Simples Nacional, com os créditos ora constituídos; e, **a quatro**, seja determinado o afastamento da multa confiscatória de 150% e da taxa Selic como juros moratórios.

Em 30/11/2011, a 7ª Turma da DRJ de Porto Alegre/RS julgou procedente a autuação:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

Auto de Infração n.º DEBCAD 37.312.452-0

1. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documental, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas. 2. CONSTITUCIONALIDADE. A constitucionalidade das leis é vinculada para a Administração Pública. 3. GRUPO

ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Não cabe, em sede de julgamento de impugnação do devedor principal, apreciar oposição deduzida por este à imputação de responsabilidade solidária a terceiros, na medida em que não detém legitimidade e nem interesse para tanto. 4. MULTA E JUROS. A inclusão de contribuições em lançamento fiscal dá ensejo à incidência de multa e juros equivalentes à taxa Selic. 5. MULTA QUALIFICADA. A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que caracterizada a prática de ato com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária. 6. PERÍCIA. Descabe a realização de perícia, quando a prova pretendida é irrelevante para o deslinde da controvérsia ou poderia ter sido feita mediante a juntada de documentos.

No dia 16/01/2012, o sujeito passivo foi notificado do *decisum*, tendo interposto tempestivamente – 14/02/2012 – recurso voluntário que, em síntese, reitera os argumentos dispostos na peça de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR

1DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

No dia 16/01/2012, o sujeito passivo foi notificado do *decisum*, tendo interposto tempestivamente – 14/02/2012 – recurso voluntário. Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso. Dele conheço.

2NULIDADE – NÃO ACOLHIMENTO

O lançamento, como ato de aplicação do direito, envolve a interpretação da lei, a caracterização do fato previsto na hipótese normativa e a sua ulterior subsunção no tipo legal. Tal procedimento tributário tem por fito nuclear a investigação dos fatos tributários, com o intuito de prova e caracterização [XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 131.]

Ocorre que, por serem submissos à aplicabilidade e observância do princípio da legalidade, com o objetivo de resguardar os interesses dos particulares contra os arbítrios do poder, entretanto, o Direito Tributário e Previdenciário utilizam-se, para proceder à investigação e valoração dos fatos, o princípio inquisitório e o da verdade material.

Ora, o dever de cumprimento do disposto em lei é um mecanismo de proteção do interesse do administrado, dessa forma, a observância ao princípio da legalidade é ínsita ao ato administrativo, principalmente aquele relativo ao lançamento de crédito tributário.

Da leitura do Relatório da Notificação, denota-se, de início, que a autoridade fiscal buscou por diversos meios de provas a determinação da realidade do fato previdenciário

encontrado, favorecendo, por conseguinte, o contraditório e ampla defesa por parte do sujeito passivo.

Não vislumbro a tese de nulidade da autuação, argüida pela recorrente, pois não foi observado qualquer vício no procedimento da fiscalização e formalização do lançamento. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A recorrente foi devidamente intimada de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

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.

Superadas as questões preliminares para exame do cumprimento das exigências formais, passo à apreciação do mérito.

3MÉRITO

3.1Da competência da Fazenda Pública

Argumenta o recorrente que o INSS é incompetente para estabelecer vínculos empregatícios.

Nesse ponto, a razão assiste ao recorrente. O fisco federal não tem competência para estabelecer vínculo empregatício entre a empresa e as pessoas físicas que lhe prestam serviços.

Ocorre todavia que a matéria tratada nos autos não se relaciona, de maneira alguma, com o estabelecimento de vínculos empregatícios, mas sim, da verificação da condição de **segurado empregado**, que é um conceito diverso do de **empregado**.

Muito embora semelhantes em alguns pequenos aspectos, as legislações trabalhista e previdenciária não se confundem. Tendo como assentada tal premissa, fácil é perceber que o segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social - RGPS qualificado com "**segurado empregado**" não é aquele definido no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, mas sim, a pessoa física especificamente conceituada, para fins previdenciários, no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em seguimentos rememorados a seguir para facilitar a compreensão da questão posta em debate.

Consolidação das Leis do Trabalho - CLT

Art. 3º Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Parágrafo único. Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

b) aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, definida em legislação específica, presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços de outras empresas;

c) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em sucursal ou agência de empresa nacional no exterior;

d) aquele que presta serviço no Brasil a missão diplomática ou a repartição consular de carreira estrangeira e a órgãos a ela subordinados, ou a membros dessas missões e repartições, excluídos o não-brasileiro sem residência permanente no Brasil e o brasileiro amparado pela legislação previdenciária do país da respectiva missão diplomática ou repartição consular;

e) o brasileiro civil que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio;

f) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no

exterior, cuja maioria do capital votante pertença a empresa brasileira de capital nacional;

g) o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais; (Alinea acrescentada pela Lei nº 8.647, de 13.4.93)

i) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

j) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 10.887, de 2004).

II - como empregado doméstico: aquele que presta serviço de natureza contínua a pessoa ou família, no âmbito residencial desta, em atividades sem fins lucrativos;

Os conceitos de “**empregado**” e “**segurado empregado**” presentes nas legislações trabalhista e previdenciária, respectivamente, são plenamente distintos. Esta qualifica como “**segurado empregado**” não somente os trabalhadores tipificados como “**empregados**” na CLT, mas, também, outras categorias de laboristas. De outro eito, malgrado o empregado doméstico ser tido, igualmente, como *empregado* pela Consolidação Laboral, para a Seguridade Social tal trabalhador integra a categoria de “**segurado empregado doméstico**”, absolutamente distinta da de “**segurado empregado**”, conforme tipificada no inciso II do mesmo art. 12 da Lei Orgânica da Seguridade Social - LOSS.

Dessarte, é irrelevante para fins de custeio da seguridade social o conceito de “**empregado**” estampado na Consolidação das Leis do Trabalho. Prevalecerá, sempre, para tais fins, a conformação dos segurados obrigatórios abrigada nos incisos do art. 12 da Lei nº 8.212/91. E para a verificação desse enquadramento, competentes são os auditores da, à época, Secretaria da Receita Previdenciária, hoje, Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Nesse panorama, o enquadramento, pelos agentes do fisco, de pessoas físicas na condição de segurado empregado, para os fins exclusivos de tributação das contribuições previdenciárias, não implica, de forma alguma, o estabelecimento de vínculo de emprego.

3.2 Da prova indiciária no direito tributário

A recorrente não admite a prova indiciária no direito tributário, o que nos induz a alguns considerações sobre tal tipo de elemento probatório.

Fabiana Del Padre Tomé, autora com obra relativamente recente e que é freqüentemente citada no estudo das provas, é enfática ao afirmar que “*toda prova é indireta, pois nunca se tem acesso aos fatos, que são sempre passados. Daí por que toda prova é uma conjectura, levando à presunção acerca da ocorrência ou não de certo fato*”(A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2005, p. 94) e acrescenta que “*toda prova é indiciária, visto que jamais toca o objeto a que se refere*”(op.cit., p. 94). Em outro trecho de sua obra, a autora destaca que “*o indício em nada difere da prova*”(op. cit., p. 138).

A respeitável autora reconhece a existência de uma distinção tradicional entre indício e prova em função do grau de convicção que o fato provado acarrete no julgador, de modo que seria prova quando levar à certeza, e indício se dele decorrer mera possibilidade. Porém, sua lição é de que a verdade jurídica decorre da decisão do julgador após a análise do conjunto probatório.

Este, o conjunto probatório, pode ser composto por indícios que podem ser de duas espécies: indícios necessários e indícios contingentes.

Os indícios necessários revelam, com alto grau de probabilidade, determinada situação. Os indícios contingentes indicam de forma mais ou menos provável a ocorrência de certo acontecimento. Além de necessários ou contingentes.

Os indícios podem ser homogêneos ou heterogêneos. São homogêneos os indícios que tem conteúdo convergente, todos conduzindo ao mesmo resultado, ao passo que são heterogêneos os indícios que indicam fatos diversos.

A autora conclui que “a força probatória de qualquer indício(...) deve ser avaliada no caso concreto, de modo que, havendo um único indício necessário(prova no sentido comumente empregado) ou vários indícios contingentes e convergentes, ter-se-á por provado o fato”. (op. cit., p. 138-9).

É de ser observado que as lições de Fabiana Del Padre Tomé que adotamos divergem da doutrina de Marcus Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López(Processo administrativo fiscal federal comentado. 2. ed. São Paulo, Dialética, 2004, p. 173). O autor, em certo trecho de sua doutrina, exige que os indícios no direito tributário sejam graves, ou seja, sejam aceitos somente se tiverem como consequência apenas um único fato. Essa exigência, no entanto, é qualidade dos indícios chamados necessários e que se equiparam ao que comumente se denomina de prova. Deixam de ser indícios, portanto. Exigir tal qualidade dos indícios é o mesmo que negar a utilidade deles para o direito tributário, mesmo quando convergentes. Em outro trecho de sua obra, entretanto, Marcus Vinicius admite a prova indiciária. Vejamos:

“O trabalho investigatório realizado pelo agente fiscal é muito parecido com o desenvolvido pelo paleontólogo que aproveita diversas peças análogas de um animal. Completando-as uma com outras para formar o esqueleto do animal. Nesse trabalho de reconstrução, Le não precisa obter todos os ossos do esqueleto para ter uma idéia clara e precisa do animal e a a certeza da espécie que foi descoberta. Basta que o conjunto de vestígios lhe dê segurança de suas conclusões. O julgador, de maneira análoga, vai reunindo indícios que permitem inferências sobre determinados fatos. Utiliza-se da combinação desse indícios que permitem inferências sobre determinados fatos. Utiliza-se da combinação desses indícios, sua comparação e a exclusão das hipóteses contraditórias, de modo a reconstruir o passado de forma segura.”(p. 173)

Fácil notar, portanto, que mesmo Marcus Vinicius e Maria Teresa admitem a prova indiciária no direito tributário.

Sobre o assunto, não poderíamos deixar de fazer referência ao mestre Alberto Xavier (*Do Lançamento: Teoria Geral do Ato*, do Procedimento e do Processo Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 133), que assim expressa seu entendimento:

“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 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 substitutiva) prevista na lei: só que num caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções, 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.”

O que queremos destacar de tais abalizadas lições é que não somente as provas ou indícios necessários é que conduzem à certeza jurídica construída pelo julgador, mas também um conjunto de indícios contingentes e convergentes. Cada um dos indícios contingentes nunca se equipara, isoladamente, a um indício necessário (prova no sentido tradicional) e não pode ser excluído do conjunto probatório por tal razão. A análise de um conjunto de indícios contingentes deve ser feita em duas etapas. Na primeira, analisamos a existência em si de cada indício. Na segunda etapa, analisamos o conjunto de indícios para qualificarmos se tratamos de um conjunto de indícios contingentes e convergentes. Se forem contingentes e convergentes, os indícios que compõem o conjunto terão alto valor probatório, habilitando-se a fundamentar o convencimento do julgador que emitirá sua decisão conformadora da verdade jurídica aplicável ao caso. Por óbvio, não podemos olvidar da possibilidade da utilização da análise do conjunto probatório baseado em indícios para o direito tributário.

Que qualidade superior ao direito penal teria o direito tributário para negarmos a utilização de conjuntos indiciários, tendo em vista que no direito penal tal metodologia probatória é amplamente aceita? Se aqui lidamos com o patrimônio do contribuinte, no direito penal tratamos da liberdade do cidadão. Teria o patrimônio um valor mais nobre que a liberdade individual em nosso Estado Democrático Direito de tal sorte que na análise das provas no direito que pode afetar o patrimônio devemos ser mais restritivos do que no direito que afeta a liberdade? Teria a legalidade tributária uma força jurídico-axiológica maior que a legalidade no direito penal?

Com todo respeito aos que pensam diferente, nossa resposta é não! Se para o direito penal é assente a utilização da análise do conjunto indiciário, o direito tributário há de admiti-la.

Talvez a busca por uma verdade material como corolário do princípio da legalidade seja o argumento dos que querem afastar do direito tributário a análise do conjunto indiciário. Mas voltando-nos para as lições de Fabiana Del padre Tomé, é certo que *“a verdade que se busca no curso do processo de positivação do direito, seja ele administrativo ou judicial, é a verdade lógica, quer dizer, a verdade em nome da qual se fala, alcançada*

mediante a constituição de fatos jurídicos, nos exatos termos prescritos pelo ordenamento: a verdade jurídica". O que comumente é denominado princípio da verdade material se conforma na possibilidade de a administração pública carrear aos autos outras provas de modo a possibilitar que sua decisão se aproxime da realidade. Não se relaciona, portanto, com a vedação à análise do conjunto indiciário.

Registramos que no CARF, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais, há várias decisões que acatam a utilização da prova indiciária:

Acórdão 107-08326

PAF - PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, quando a sua formação está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levam ao convencimento do julgador.

Acórdão 107-07083

PAF – PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é aceita em matéria tributária, quando formada a partir de um juízo instrumental que leve em conta a existência de vários indícios convergentes.

Acórdão CSRF/01-05.132

PAF – PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. O que não se aceita no Processo Administrativo Fiscal é a autuação sustentada em indício isolado, o que não é o caso desses autos que está apoiado num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levaram ao convencimento do julgador.

Tomando tais considerações jurídicas gerais sobre os indícios, passamos a outras questões de relevo para o caso.

3.3Do SIMPLES.

Alega o recorrente que o INSS não tem competência para descaracterizar a opção de empresas enquadradas no SIMPLES, e que a NFLD desconsiderou totalmente os efeitos da adesão da empresa **SKIPPI** no Simples, o que inquinaria a autuação fiscal de nulidade insanável.

A visão da empresa mostra-se totalmente equivocada. A ação fiscal desencadeada na empresa não promoveu a exclusão desta do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte. A empresa **SKIPPI Indústria de Alimentos Ltda.**, no curso da ação fiscal e após esta, permanecem vinculadas ao citado regime simplificado de tributação.

Ocorre que no Direito Previdenciário, tanto quanto no Direito do Trabalho, vigora o Princípio da Primazia da Realidade sobre a Forma, o qual impõe a prevalência das circunstâncias e condições observadas no cotidiano sobre qualquer instrumento formal utilizado para documentar o contrato, mesmo que as partes hajam pactuado de forma mais ou menos solene ou expressa, aquilo que conste em documentos, formulários e instrumentos de controle em desvirtuamento do que se verifica efetivamente na prática.

Parágrafo único. Integram a NFLD os relatórios e os documentos mencionados nos incisos I a XI, XVII e XVIII do art. 660.

Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:

(...)

X - Relação de Co-Responsáveis - CORESP, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação;

XI - Relação de Vínculos - VÍNCULOS, que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente;

Avulta, portanto, que a atuação do auditor fiscal notificante, no que tange à constituição da Relação de Vínculos não se encontra impregnada de qualquer discricionariedade nem, tampouco, ilegalidade. Ela decorre, pura e simplesmente, da natureza vinculada de seu ofício.

Em relação ao grupo econômico, a fiscalização analisou atas e contratos sociais bem como a evolução histórica do capital social das sociedades empresárias em análise, verificando que existia a relação de controladora e controlada entre as elas, conforme se verifica abaixo do *decisum* recorrido [fls. 708 e ss]:

*[...] Conforme destacado pela Fiscalização, com base nas alterações contratuais que compõem os **Anexos II e IV** e bem assim na informação prestada pela Skippi Indústria de Alimentos Ltda. (**Anexo V**), em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.o 3, verifica-se que esta empresa e a impugnante estiveram estabelecidas no mesmo endereço – Estrada do Quilombo, n.os 645/649 e 5000/5005, bairro Lomba Grande, no município de Novo Hamburgo/RS – nos períodos de 25 de outubro de 2001 a 22 de junho de 2007 e de 26 de novembro de 2009 a 09 de setembro de 2010.*

Note-se também que, embora a impugnante tenha alterado seu endereço para a Rua Alberto Scherer, n.o 109, bairro Rio Branco, São Leopoldo/RS, conforme alteração de contrato social arquivada na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul em 1.o de setembro de 2010, a Fiscalização constatou, mediante diligência realizada no local, que nesse endereço havia “apenas um pavilhão, sem qualquer sinalização indicando o nome da empresa, o qual se encontrava fechado”.

*Aliás, ainda quanto ao real e efetivo endereço da impugnante, constata-se, pelo exame do rótulo de um produto dessa empresa, a “Paleta Defumada de Suíno” (**Anexo VI**), fabricado em 14 de junho de 2011 – i.e., após a alteração de endereço para o município de São Leopoldo/RS, ocorrida a partir de setembro de 2010 –, que este apresenta a seguinte inscrição: “Fazenda Tradição Alimentos Ltda. - Fábrica de Conserva de Produtos Carneos - Estrada do Quilombo, 5000 Lomba Grande - Novo*

Hamburgo - RS”, ou seja, o mesmo endereço da empresa Skippi Indústria de Alimentos Ltda.

Em relação ao quadro societário, verifica-se que tanto a impugnante quanto a Skippi Indústria de Alimentos Ltda. tiveram inicialmente, como sócio-administrador, Sérgio Luiz Kehl, que detinha 98% e 68% do capital dessas empresas, respectivamente.

No tocante à empresa Skippi Indústria de Alimentos Ltda., observa-se que, por meio da alteração contratual arquivada na Junta Comercial em 25 de outubro de 2001, retirou-se da sociedade a sócia Magda Suzana Dornelles, que transferiu sua cota de capital para seus filhos Daniel Dornelles Kehl e Marcelo Dornelles Kehl, então com 13 e 12 anos de idade, respectivamente, representados por seus pais Magda Suzana Dornelles e Sérgio Luiz Kehl. Posteriormente, através da alteração arquivada em 23 de setembro de 2005, retirou-se dessa empresa também o sócio Sérgio Luiz Kehl, ficando a administração da sociedade a cargo do sócio Daniel Dornelles Kehl, então menor emancipado.

Verifica-se, contudo, por meio do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal n.º 1 (Anexo III) e respectiva resposta (Anexo III-A), que essa última alteração contratual foi apenas formal, porquanto Daniel Dornelles Kehl, embora qualificado como sócio-administrador da Skippi Indústria de Alimentos Ltda., não administrava a empresa, ficando tal mister a cargo de Giovana Dutra Barth, empregada contratada como gerente administrativa.

Quanto a Giovana Dutra Barth, observa-se (Anexo III-A) que esta foi empregada da Fazenda Tradição Alimentos Ltda., no período de 14 de fevereiro de 2002 a 04 de junho de 2003. E também figurou como testemunha na alteração de contrato social dessa empresa arquivada em 19 de novembro de 2009, i.e., mais de seis anos após sair da Fazenda Tradição Alimentos Ltda., quando já trabalhava para a Skippi Indústria de Alimentos Ltda.

*Note-se, finalmente, que ambos os sócios da Skippi Indústria de Alimentos Ltda. – Daniel Dornelles Kehl e Marcelo Dornelles Kehl – são qualificados como **estudantes**.*

Não procede, portanto, a afirmação da impugnante no sentido de que ela e a empresa Skippi Indústria de Alimentos Ltda. “encontram-se separadas fisicamente de fato e de direito”. Por outras palavras, a empresa Skippi Indústria de Alimentos Ltda. não é, de fato, independente em relação à Fazenda Tradição Alimentos Ltda. Trata-se, à evidência, de grupo de empresas de caráter familiar, em que o comando sempre permaneceu com o administrador e principal sócio da impugnante, Sérgio Luiz Kehl.

Verifica-se, portanto, que o relatório fiscal foi detalhado ao especificar a existência e configuração do grupo econômico de fato. A caracterização do grupo econômico decorre da conformação fixada no §2º do art. 2º do Decreto-Lei n º 5.452/43 - CLT.

Consolidação das Leis do Trabalho - CLT

Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

(...)

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

Nessa mesma toada estatui o art. 748 da Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, vigente à ocasião dos fatos geradores, *in verbis*:

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 748. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Art. 749. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212, de 1991, serão cientificadas da ocorrência.

Tais elementos, ancorados por outros descritos em tópicos diversos neste voto, demonstram a existência, de fato, de grupo econômico, para fins de imputação de responsabilidade solidária, nos termos do art. 30, inciso IX da Lei nº 8.212 de 1991.

3.5 dos fatos geradores de contribuições previdenciárias

Alega o recorrente que o auto de infração sob exame é improcedente, em razão da ausência de provas da ocorrência do fato gerador.

Com efeito, conforme já salientado alhures, a competência do fisco federal não se confunde com a da Justiça do Trabalho, não a substitui nem a ela se sobrepõe. Elas são distintas e possuem competências próprias, as quais não são excludentes.

Nesse contexto, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, à época Secretaria da Receita Previdenciária, dentre outras atribuições, zelar pelo correto enquadramento dos segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social, na conformidade estabelecida pelo art. 12 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 9º do Regulamento da Previdência Social, bem como cuidar do efetivo cumprimento das obrigações tributárias, principal e acessórias, previstas na legislação previdenciária.

Compulsando as provas do caso em exame, amplamente coligidas aos autos, verificamos que o auditor fiscal notificante detalhou, pormenorizadamente, os motivos que o levaram a imputar à recorrente a condição de sujeito passivo pelas obrigações tributárias em apreço. Conforme já salientado, vigora no direito previdenciário o princípio da primazia da realidade sobre a forma, razão pela qual se ensejou caracterizar **empregados** (na visão do Direito do Trabalho) formalmente registrados na empresa **SKIPPI** como **segurados empregados** (na acepção do Direito Previdenciário) diretamente na empresa notificada, em virtude de estarem presentes, no entender da fiscalização, os elementos essenciais caracterizadores de tal situação jurídica descritos na Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

Para a configuração da relação securitária de segurado empregado é necessário que estejam presentes os requisitos da pessoalidade, da alteralidade, da não eventualidade, da onerosidade e da subordinação jurídica, de forma muito semelhante como ocorre na relação de emprego atávica ao Direito do Trabalho.

O critério da subordinação jurídica ressalta o estado pessoal de sujeição do segurado ao poder hierárquico da empresa, pelo qual o empregado deve acolher o poder de direção do empregador no modo de realização de sua obrigação de fazer, quando, onde, com que eficiência e sob as ordens diretas de quem.

O elemento “subordinação jurídica”, entretanto, deve ser entendido *cum grano salis*, temperado sobretudo pelo princípio da primazia da realidade, já abordado anteriormente.

Isso porque, nem sempre quem figura como empregador no contrato formal de trabalho, é de fato, aquele que exerce o papel ativo na relação de subordinação. Por tal motivo, a relação de subordinação tem que ser estabelecida entre o subordinado e o real subordinante, isto é, aquele que, de fato, detém o poder superior de comando da atividade e pode exercer, ao seu único e exclusivo alvedrio, a faculdade de dispensar, mesmo sem justa causa, o empregado.

Seja qual for a forma do trabalho subordinado, encontram-se presentes, mesmo que potencialmente, os seguintes direitos do empregador:

a) de direção e de comando, cabendo-lhe determinar as condições para a utilização e aplicação concreta da força de trabalho do empregado, nos limites do contrato;

b) de controle, que é o de verificar o exato cumprimento da prestação do trabalho executado;

c) de aplicar penas disciplinares, em caso de inadimplemento de obrigação contratual;

d) de demissão, mesmo sem justa causa, observada a gama de direitos de titularidade do trabalhador.

Não é surpresa alguma atribuir-se a essa faculdade do empregador de demissão *ad nutum* do empregado a causa determinante da subordinação, que move o empregado a seguir as orientações prescritas pelo empregador de fato, não por quem figura como tal no contrato de trabalho e não a detém ao seu livre arbítrio.

No caso vertente, as provas trazidas aos autos demonstram que a empresa **SKIPPI** encontram-se subordinadas à **Fazenda Tradição Alimentos Ltda.** [fl. 714]:

Quanto à prova de que a impugnante interferia, não apenas em questões técnicas, mas em todo o sistema produtivo da Skippi Indústria de Alimentos Ltda., foi ela feita tanto pela Fiscalização, quanto pela própria Fazenda Tradição Alimentos Ltda., mediante a juntada, aos autos, do contrato de industrialização por encomenda, já examinado neste voto. Também não se pode olvidar a seqüência de alterações contratuais colacionadas pela Fiscalização, que demonstram a saída dos sócios principais das empresas envolvidas, em benefício de seus filhos – que, inicialmente, ainda menores de idade, foram representados por aqueles mesmos sócios, e que sempre mantiveram a qualificação de “estudantes”, não exercendo, efetivamente, a administração de “suas” empresas.

Quanto aos documentos concernentes a remessas de matéria-prima da impugnante para industrialização por terceiros, são estes inócuos em relação ao presente lançamento, na medida em que tais remessas não têm, em princípio, qualquer relação com aquelas supostamente ocorridas entre a Fazenda Tradição Alimentos Ltda. e a Skippi Indústria de Alimentos Ltda., objeto da verificação fiscal. Nada impede que a impugnante tenha real e efetivamente remetido matérias-primas para industrialização por outras empresas, a par daquelas operações de industrialização realizadas por ela mesma, utilizando-se da Skippi Indústria de Alimentos Ltda. como empresa interposta no tocante à contratação de mão-de-obra.

*[...] Examinado o contrato em apreço, constata-se a total subordinação da Skippi Indústria de Alimentos Ltda. em relação à Fazenda Tradição Alimentos Ltda. E isto, porque a impugnante tem a seu cargo, **a um**, o fornecimento do plano de produção mensal; **a dois**, o fornecimento das “especificações técnicas e formulações” a serem observadas na industrialização de produtos alimentícios da marca “Fazenda Tradição”; **a três**, o fornecimento, conforme o plano de produção, das matérias-primas e demais materiais necessários à industrialização, “proporcionando condições técnicas de produção”; **a quatro**, o fornecimento de máquinas especiais para industrialização de seus produtos, responsabilizando-se, ainda, pela manutenção e inovação tecnológica dos maquinários e instalações da planta. Deve, ainda, contribuir para a implementação e, se necessário, **assumir** – o que, na prática, efetivamente ocorre – os encargos de energia elétrica, geração de vapor, “para garantir o bom*

andamento da qualidade que seus produtos demandam”. Tem, também, a obrigação de atender o plano de manutenção técnica do maquinário para não prejudicar o processo produtivo e de acompanhar todas as mudanças necessárias para o bom andamento das atividades produtivas.

Já a Skippi Indústria de Alimentos Ltda., em última análise, responde tão-somente pela entrega dos produtos industrializados nos prazos definidos pelo plano de produção estabelecido pela Fazenda Tradição Alimentos Ltda., sujeitando-se às multas e outros encargos originados pelo atraso nessa entrega. Note-se que, mesmo em relação à responsabilidade técnica pela industrialização, a Skippi Indústria de Alimentos Ltda. está expressamente sujeita à “inspeção diária da contratante, que desenvolverá um plano de trabalho de acompanhamento do processo industrial, que contará com a verificação dos processos por profissionais indicados pela contratante”, profissionais esses que têm “livre acesso ao parque industrial da contratada” e bem assim “a liberdade de interferir no processo de maneira técnica para identificar e redimensionar procedimentos para minimizar eventuais problemas de produção, visando sempre o padrão de qualidade exigido pela contratante”.

A Skippi Indústria de Alimentos Ltda. não tem autonomia nem mesmo em relação ao preço da industrialização, cuja fixação, na forma avençada, é definido levando em conta cada produto industrializado, considerando todos os itens constantes no contrato, e, ainda, todos os tributos incidentes sobre o valor da industrialização.

A impugnante controla, portanto, toda a atividade de produção da empresa Skippi Indústria de Alimentos Ltda., ficando a cargo desta última tão-somente o fornecimento da mão-de-obra necessária ao processo de industrialização.

O Relatório Fiscal foi rigoroso no mister de informar, detalhadamente, todos os motivos que desaguarão na caracterização de trabalhadores formalmente registrados na empresa **SKIPPI** (aspecto formal) como segurados empregados diretamente na empresa notificada (aspecto realidade), bem como sobre a interdependência financeira e administrativa entre as empresas do grupo [fls. 705 e ss]:

*No tocante à operação de industrialização por encomenda, apontada pela impugnante, cumpre observar, antes de mais nada, que o ADI RFB n.º 26/2008, transcrito na peça de impugnação, não se refere à industrialização **por encomenda**, mas, sim, ao conceito de industrialização, mais especificamente, à “caracterização de industrialização para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”, tanto que remete ao artigo 4.º do Decreto n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – atualmente vigente nos termos do Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010 –, que define “industrialização”. Ou seja, remete às definições de industrialização, contidas na legislação*

que trata do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, com vistas à apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

De qualquer sorte, “o fato subjacente ao auto de infração”, para usar a terminologia adotada pela impugnante, não corresponde a operações de industrialização, mas sim às relações de trabalho efetivamente existentes entre a Fazenda Tradição Alimentos Ltda. e os trabalhadores (segurados empregados e segurados contribuintes individuais) contratados pela empresa Skippi Indústria de Alimentos Ltda.

Evidentemente, a partir da correta identificação do efetivo tomador dos serviços dos trabalhadores contratados através dessa empresa, fica comprometida a suposta industrialização por encomenda, pois se há industrialização, o que não se discute, não há, todavia, que se falar em “encomenda”, na medida em que encomenda não há, mas, sim, a realização de operações de industrialização pela própria impugnante, através de trabalhadores contratados por meio da empresa interposta Skippi Indústria de Alimentos Ltda. Também por isso não há que se falar em cessão de mão-de-obra ou prestação de serviços para a impugnante.

No tocante ao princípio da tipicidade cerrada e à tributação com o uso de interpretação extensiva, não se vislumbra, em face da situação efetivamente verificada pela Fiscalização, onde, no presente lançamento, tenha havido a inobservância daquele princípio ou o uso dessa interpretação no tocante às normas que tratam da incidência das contribuições previdenciárias patronais.

Evidentemente, os contribuintes não são obrigados a escolher a forma de tributação que lhes seja mais onerosa, podendo optar por aquela que mais lhes convenha, dentre as formas em direito admitidas, e desde que a forma jurídica adotada seja real. Não é, todavia, a simples prática do “ato com propósitos econômicos, movido pelo interesse de incrementar sua atividade econômica” que determina a licitude do “planejamento tributário” adotado pela impugnante, mormente quando verificada a contratação e pagamento de remuneração de trabalhadores através de empresa interposta, com o objetivo de evitar a obrigação de recolher as contribuições previdenciárias patronais devidas sobre a remuneração dos trabalhadores assim contratados.

Também não há, sob pena de esvaziar-se a obrigatoriedade das normas que estabelecem a incidência das contribuições previdenciárias patronais, como se aceitar o argumento de que o procedimento assim adotado estaria justificado em função dos altos custos gerados pela “incidência de encargos sociais”.

Igualmente não se observa, em relação à impugnante, qualquer “otimização de suas estruturas produtivas e comerciais”, que continuaram as mesmas, passando, apenas documentalmente, a ser exploradas por outra pessoa jurídica. Também não se verifica tenha a “joint venture” em apreço atraído os investimentos de qualquer empresa para dentro do parque industrial. Este, à evidência, pelo que demonstra a Fiscalização,

continuou basicamente o mesmo, apenas com a substituição da impugnante pela empresa Skippi Indústria de Alimentos Ltda.

Na verdade, a impugnante confirma o porquê da adoção do “planejamento tributário”, qual seja o de que, para não encerrar suas atividades, o que ocorreria se contratasse empregados, pagando todas as contribuições incidentes sobre a folha de salários, optou por estabelecer em seu lugar uma outra empresa, enquadrada no Simples, a qual, embora contratando tais trabalhadores, não estaria sujeita aos mesmos encargos previdenciários, vale dizer, a todas as contribuições incidentes sobre a folha de salários.

[...] No tocante à regra matriz de incidência tributária da contribuição previdenciária patronal, verifica-se que, efetivamente, não houve o pagamento de remuneração efetuado diretamente pela impugnante aos trabalhadores considerados no lançamento. Tal fato, contudo, não infirma o lançamento ora impugnado, na medida em que se mostra coerente com o procedimento adotado pela impugnante, que consiste exatamente na contratação, utilização e pagamento de trabalhadores através de empresa interposta.

No caso em tela, conforme adiante se verá, tanto a contratação quanto o pagamento das remunerações dos trabalhadores considerados no lançamento foi efetuado pela impugnante, por meio da empresa interposta Skippi Indústria de Alimentos Ltda., havendo, em consequência, sido observado o critério material da hipótese de incidência das contribuições objeto do presente lançamento.

[...] no tocante à movimentação de empregados, verifica-se que ocorreu a efetiva migração de trabalhadores da Fazenda Tradição Alimentos Ltda. para a Skippi Indústria de Alimentos Ltda., e não apenas “algumas demissões e contratações” como pretende a impugnante.

Nesse sentido, a Fiscalização apresenta tabela comparativa (Anexo VII), elaborada com base nas GFIPs da impugnante, através da qual, observando-se o número de segurados empregados das duas empresas no período de janeiro de 2002 a dezembro de 2009, constata-se a redução do quadro de trabalhadores a serviço da Fazenda Tradição Alimentos Ltda. e o aumento do quadro de trabalhadores a serviço da Skippi Indústria de Alimentos Ltda.

Percebe-se, ainda, que essas alterações nos quantitativos de trabalhadores das empresas envolvidas não ocorreram de forma aleatória, mas sim de maneira gradual e coordenada. Assim é que, primeiro, no início do período considerado (janeiro de 2002), a impugnante possuía 83 empregados, enquanto a Skippi Indústria de Alimentos Ltda. contava a seu serviço apenas três, perfazendo entre ambas, portanto, um total de 86 trabalhadores; ao final do período (dezembro de 2009), quase invertendo-se esses quantitativos, enquanto a Fazenda Tradição Alimentos Ltda. não possuía mais empregados, a Skippi Indústria de

Alimentos Ltda. tinha a seu serviço o mesmo total de 86 trabalhadores. Segundo, que também houve coincidência nas alterações dos quantitativos de empregados ao longo do período, de sorte que à cada redução no número de trabalhadores de uma empresa correspondia, na mesma competência, o aumento no número de trabalhadores a serviço da outra. Assim, por exemplo, nas competências novembro de 2002 a janeiro de 2003, em que a impugnante reduziu o número de empregados de 71 para 50, enquanto a Skippi Indústria de Alimentos Ltda. passou de 13 para 35 empregados. E, terceiro, que por duas vezes, uma na competência novembro de 2002, envolvendo 18 trabalhadores, outra na competência novembro de 2005, também englobando 18 trabalhadores, a impugnante demitiu empregados que foram contratados pela Skippi Indústria de Alimentos Ltda. nas competências janeiro de 2003 e dezembro de 2005, respectivamente. A relação dos 36 trabalhadores assim demitidos/contratados compõe o Anexo VIII.

Assim, ante às evidências de interdependência administrativa e financeira entre as empresas, unicidade de comando exercida pela FAZENDA TRADIÇÃO, registradas a fatura no curso da ação fiscal, e devidamente comprovadas no autos, outra opção não se mostrou viável ao auditor fiscal notificante, em razão do caráter vinculado de seu atuar de ofício, de proceder ao lançamento tributário em exame em face do ora recorrente, uma vez que as demais sociedades empresárias integrantes do grupo econômico, Skippi Indústria de Alimentos Ltda., revelou-se meramente interpostas empresa na contrafação formal de mão de obra, a qual era utilizada, efetivamente, na produção da empresa controladora, com o principal objetivo de redução de encargos previdenciários, valendo-se de suas condições de empresas optantes pelo simples.

As provas apuradas pela fiscalização e devidamente demonstradas no relatório fiscal e em seus anexos confirmam que o único objetivo da existência da sociedade empresária SKIPPI é o de reduzir a carga tributária e encargos trabalhistas da empresa Recorrente, eis que esta não poderia optar pelo Simples em função da receita bruta ser superior ao limite legal, conforme informação constante no relatório fiscal.

Pelo exposto restou caracterizada a plena vinculação entre as empresas.

Por todos os fatos apontados pela fiscalização e demonstrados nos autos é possível firmar com convicção que os atos praticados pelas empresas contratadas somente existiram no papel. Os documentos - contrato social, notas fiscais, registros de empregados, contabilidade, etc.- foram elaborados apenas para conferir aparência de regularidade a uma série de atos que efetivamente nunca existiram.

Dessarte, em virtude da ampla dependência das contratadas em relação à empresa Recorrente, e considerando que de fato se tratou de interposta pessoa, andou bem a fiscalização ao estabelecer o vínculo previdenciário (não o vínculo trabalhista) dos segurados obrigatórios diretamente com a recorrente. Com efeito, ante a primazia da realidade sobre a forma, a subordinação, a remuneração, a pessoalidade e a não eventualidade restaram presentes na relação jurídica de fato existente entre a recorrente e os segurados contratados por meio das “empresas de fachada”.

Uma relação jurídica sem qualquer objetivo econômico, considerando-se a não operacionalidade das empresas contratadas, e cuja única finalidade seja de natureza tributária, *in casu* o não recolhimento da cota patronal das contribuições previdenciárias, mediante a constituição de empresas com faturamento adequado para figurar como

microempresa ou empresa de pequeno porte, e assim, se subjugar ao regramento do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, não pode ser chancelada como um comportamento lícito.

As provas coletadas demonstram cabalmente que a empresa SKIPPI foi criada para prestar serviços à Recorrente, absorvendo a grande maioria dos empregados desta.

É sabido que a intermediação de mão de obra é vedada pelo Direito do Trabalho, formando-se o vínculo empregatício diretamente com o tomador dos serviços, salvo nas hipóteses de trabalho temporário ou nos casos de contratação de serviços de vigilância, conservação e limpeza, bem como de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistentes a pessoalidade e a subordinação direta, nos termos do entendimento consubstanciado no Enunciado 331, incisos I e III, do TST, hipóteses em que, no regramento da Lei nº 8.212/91, se subjugam ao regime da retenção de contribuições previdenciárias prevista no art. 31 desse mesmo Diploma Legal.

Enunciado nº 331 do TST

Contrato de Prestação de Serviços - Legalidade

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

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da administração pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988). (Revisão do Enunciado nº 256 - TST)

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20-06-1983), de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial (art. 71 da Lei nº 8.666, de 21.06.1993). (Alterado pela Res. 96/2000, DJ 18.09.2000)

No âmbito previdenciário, os §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 oferece, nessas hipóteses, ferramentas para atuação fiscal conferindo ao auditor a competência para apurar, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, sempre que a escrituração contábil ou qualquer outro documento da empresa não registrar o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

remuneração dos trabalhadores contratados através desta, na condição de empresa interposta. É o que se pode concluir à vista de todo o procedimento adotado pela impugnante, aqui consideradas as questões já examinadas no presente voto, especialmente aquelas atinentes à situação cadastral das empresas envolvidas no procedimento fiscal, à movimentação de empregados entre a impugnante e a Skippi Indústria de Alimentos Ltda. e ao contrato de industrialização por encomenda, em que se vislumbra a clara intenção de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, sonegar contribuições previdenciárias.

Vislumbra-se, no caso, a ocorrência de sonegação, como definida no artigo 71, inciso I, da Lei n.º 4.502/64, na medida em que todo o procedimento adotado pela impugnante e pela empresa Skippi Indústria de Alimentos Ltda., levou a Receita Federal do Brasil a acreditar que a impugnante estava em dia com suas obrigações tributárias, mascarando a situação irregular em que se encontrava, somente identificada após o trabalho de fiscalização.

Pelo exposto, não procede a tese de defesa de que inexistiria qualquer elemento a denotar a existência dos vínculos empregatícios entre a recorrente e os segurados. Não procede, igualmente, o argumento recursal de que haveria dúvida razoável sobre as circunstâncias materiais do fato e de que as conclusões emanadas pela fiscalização não passam de meros indícios e presunções. Primeiramente o fato gerador não é presumido, pois foi demonstrada a liame jurídico efetivamente com a autuada. Afinal a forma não pode prevalecer sobre a realidade. Uma vez que os fatos geradores ocorreram, deveriam ter sido contabilizados nos livros da Recorrente, bem como preparadas as respectivas folhas de pagamento.

Não se pode confundir presunção com provas materiais. A presunção legal é uma das provas admitidas em direito, contudo esta não foi utilizada no presente caso. A fiscalização apurou e colacionou os elementos probatórios com base em documentação e fatos. A recorrente remunerou, de fato, segurados empregados por meio de interposta pessoa jurídica, configurando-se nos termos da lei como o sujeito passivo das obrigações tributárias *sub oculi*.

Não merece prosperar também o argumento da recorrente de que teria sido lícita a terceirização realizada. Conforme demonstrado, a terceirização somente será lícita nos casos de trabalho temporário, serviços de vigilância, conservação e limpeza, e contratação de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador e, ainda assim, se inexistentes os pressupostos inerentes ao contrato de emprego, na forma insculpida no art. 3º da CLT, máxime a personalidade e a subordinação jurídica. No presente caso, não se cogita de contratação de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador de serviços, mas sim de autêntico repasse da atividade-fim, motivo pelo qual não se pode ter como lícita a terceirização havida.

A subordinação jurídica é a nota distintiva, por excelência, do contrato de emprego, visto ser o seu elemento caracterizador. Na hipótese em exame, ao determinar as bases da relação empregatícia, estipulando o valor da remuneração, assumindo os riscos de seu empreendimento, colocando as dependências físicas, os instrumentos, equipamentos e materiais de trabalho à disposição do trabalhador, deixando a sua atividade-fim sob a responsabilidade destes, a recorrente exercia, sem dúvida, sobre os segurados em tela os poderes de direção/comando e de controle, caracterizadores da subordinação jurídica. Patente verifica-se, pois, *in casu*, que entre a recorrente e os segurados existiu verdadeiro vínculo empregatício sob o rótulo de contrato de prestação de serviço, vez que realça desse vínculo a subordinação jurídica do obreiro à recorrente.

Melhor sorte não se encontra reservada para o argumento recursal fundado na alegação de ausência de provas da ocorrência do fato gerador. As demonstrações e meios probatórios acostados aos autos constituem-se provas documentais das alegações do fisco. Cite-se, por relevante, que o lançamento tributário consubstancia-se num Ato Administrativo por excelência, gozando dos atributos de legitimidade e veracidade. Além disso, conforme consignado no relatório “Fundamentos Legais do Débito”, a fl. 73, o lançamento teve por espeque legal os §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, operando, por consequência, a inversão do ônus da prova.

3.6 TERCEIROS

Aduz, ainda, a recorrente que as contribuições devidas à Seguridade Social referentes aos FNDE, INCRA, SESC, SENAI e SEBRAE são inconstitucionais, não devendo, portanto, o débito lançado prosperar.

Não obstante o bom arrazoado pela empresa, no meu entendimento, o **decisum** recorrido merece prosperar incólume.

Isso porque, a apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerba sua competência originária que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal. No Capítulo III do Título IV, especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas, observa-se que o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos reconhecessem a constitucionalidade de normas jurídicas seria infringir o disposto na própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder.

O professor Hugo de Brito Machado *in* “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.”

No mais, o próprio Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a súmula nº 02 do mesmo órgão trazem a regra proibitiva nesse sentido:

Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009 (que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais):

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF 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.”

DocId: 31251002-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/08/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 20/08/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 26/08/2013 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 28/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Diante do exposto, rejeito as alegações feitas pela empresa no que se refere à inconstitucionalidade.

3.7Da SELIC

Quanto à inconstitucionalidade apontada pela recorrente, não cabe tal análise na esfera administrativa. Não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la.

A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.

De acordo com a Súmula n.º 2 aprovada pelo Conselho Pleno do 2º Conselho de Contribuintes não pode ser declarada a inconstitucionalidade de norma pela Administração.

Súmula N.º 2

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

No sentido da aplicabilidade da taxa Selic, o Plenário do 2º Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula de n.º 3, nestas palavras:

Súmula N.º 3

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais

4CONCLUSÃO

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

CÓPIA