



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.722627/2014-91
ACÓRDÃO	2002-010.237 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAIQUITO CALÇADOS E ACESSÓRIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. TERCEIROS

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

A prova do fato modificativo ou impeditivo do lançamento cabe a quem alega.

CONTRATAÇÃO DE EMPREGADOS POR INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que formal ou documentalmente possam oferecer. A sociedade que contrata empregados mediante interposta pessoa jurídica é responsável pelo pagamento das contribuições previdenciárias decorrentes destas relações de emprego.

INCONSTITUCIONALIDADE – PRINCÍPIO NÃO CONFISCO

CARF não é competente para apreciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade do artigo 116, parágrafo único do CTN e da alegação do princípio do não confisco para afastar a multa aplicada. Na parte conhecida, rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Luciana Costa Loureiro Solar - Relatora

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rafael de Aguiar Hirano, Andre Barros de Moura, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Fernando Gomes Favacho, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de processo que contém o Auto de Infração (AI) lavrado por descumprimento de obrigações tributárias principais, sob o seguinte DEBCAD 51.065.441-0, lavrado em 28/07/2014.

A tabela abaixo apresenta um resumo do Auto de Infração que compõe o processo sob julgamento:

DEBCAD	COMPETENCIAS	MATERIA	COD LEV	VLRTOTAL
51.065.441-0	01/2010 a 13/2011	Patronal e SAT	13-Dec.ter	345.170,20
			proporcional;	
			BC n decl	
			CI - bc contr	
			indiv	

Consta ainda do relato da Fiscalização o que segue:

1) No decorrer dos trabalhos de auditoria fiscal junto ao contribuinte acima identificado, bem como na diligência realizada junto à empresa Calçados e Acessórios Ivoti Ltda. EPP, CNPJ 04.149.048/0001-17, constatou-se os fatos a seguir descritos, que culminaram por configurar infrações à legislação previdenciária que rege as atividades das pessoas jurídicas;

2) O fato gerador do crédito previdenciário é a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados e a remuneração paga, devida ou creditada a contribuintes individuais constantes das GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social) ou folha de pagamento, da empresa interposta Calçados e Acessórios Ivoti Ltda EPP, apurada por aferição indireta, com base nos documentos acima em função de os referidos segurados terem sido considerados pela fiscalização como empregados e contribuintes individuais da Maiquito Calçados e Acessórios Ltda. pelas razões a seguir relatadas;

3) Além da autuada Maiquito Calçados e Acessórios Ltda., doravante denominada MAIQUITO, a empresa Calçados e Acessórios Ivoti Ltda EPP, doravante denominada CALÇADOS IVOTI, foram intimadas a apresentar documentos, conforme Termos de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) em 10/10/2013 e Termos de Intimação Fiscal posteriores (TIF);

4) A empresa MAIQUITO foi constituída em 05/03/2004, sendo seus sócios Beatriz Moschem (90% do capital social - Sócia Administradora) e Rogério Moschem (10% do capital social), tendo como endereço a sala 01 da Rua do Moinho, nº 650, Bairro Farroupilha, na cidade de Ivoti. Em 03/12/2004 foi admitida na sociedade como sócia Nurian Pereira Nunes e retira-se o sócio Rogério Moschem que cede e transfere suas cotas de capital para a nova sócia;

5) A empresa CALÇADOS IVOTI foi constituída em 01/09/2000, originalmente com o nome de Palmilhas Ivoti Ltda, tendo seu contrato social registrado na Junta Comercial do Rio Grande do Sul em 14/11/2000, optante pelo Sistema SIMPLES, (Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte). A partir de 01/07/2007, com a revogação da Lei 9.317/96 (SIMPLES), a empresa passou a ser optante do Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006. Seus sócios são: Teresinha Moschem (99% do capital social - Sócia Administradora) e Rogério Roberto Krawczuk (1% do capital social);

6) Constatou-se então que as empresas envolvidas foram constituídas e são administradas pelas irmãs Moschem: a MAIQUITO pela Sra. Beatriz Moschem e a CALÇADOS IVOTI pela Sra. Teresinha Moschem, que também tem como procurador com amplos poderes o irmão Luis Moschen, e que funcionam de fato no MESMO ENDEREÇO; 7) A MAIQUITO só teve uma funcionária administrativa no período fiscalizado e a sócia administradora, com pró-labore de um salário mínimo. A administradora da MAIQUITO foi concomitantemente empregada da CALÇADOS IVOTI de 02/10/2006 a 03/12/2010, conforme declarado em GFIP. Integra este processo planilha denominada - GFIP segurada Beatriz Moschem - que apresenta o resumo das declarações entregues pelas empresas MAIQUITO (CNPJ 06.184.963/0001-79) e CALÇADOS IVOTI (CNPJ 04.149.048/0001-79), referente à segurada Beatriz Moschem. Nesta planilha também consta o resumo

da GFIP onde verificou-se a data de admissão e demissão da segurada Beatriz Moschem na Calçados Ivoti (Código de controle da GFIP - OGCsCyl6h0A0000-6);

8) Os fatos a seguir narrados e demonstrados documentalmente comprovam, de forma inequívoca, que a "engenharia societária" levada a cabo pelos contribuintes não passa de mera simulação. As empresas MAIQUITO e CALÇADOS IVOTI constituíram grupo econômico de fato e irregular, com a finalidade de utilizar, indevidamente, mão-de-obra registrada em empresa optante pelo SIMPLES, obtendo, dessa forma, vantagens fiscais;

9) Conforme registros dos contratos sociais, a MAIQUITO em 11/02/2010 passa a ter o endereço da Rua Olavo Bilac, 244, sala A, Bairro Jardim do Alto, Município de Ivoti, que é o mesmo endereço para o qual mudou-se a CALÇADOS IVOTI em 29/01/2010, tendo como distinção apenas o complemento "sala A";

10) Em 28 de junho de 2012 a CALÇADOS IVOTI altera endereço para Rua Humberto de Campos, 170, Bairro Jardim Panorâmico na cidade de Ivoti e em 25 de fevereiro de 2013 é alterado também o endereço da MAIQUITO para o mesmo local, apenas constando como diferencial o adendo de "sala A". Na prática, os endereços referidos se tratam do mesmo prédio, mesma portaria e mesma recepção. Também não há registro de pagamentos de aluguel e energia elétrica na contabilidade da MAIQUITO;

11) As empresas foram intimadas a apresentar contratos de aluguel ou documentos de propriedade dos imóveis, sede e contas de energia elétrica. A Fiscalização desconsiderou o contrato apresentado em que a CALÇADOS IVOTI loca para a MAIQUITO pelas razões seguintes:

a) A CALÇADOS IVOTI se intitula proprietária do imóvel da Rua Olavo Bilac, 244, sala A, na cidade de Ivoti. Na realidade, a CALÇADOS IVOTI locou este imóvel de Schons Dublagens Ltda, conforme contrato apresentado;

b) Caso a CALÇADOS IVOTI fosse sublocar parte do imóvel teria que ter o consentimento expresso e por escrito do locador, conforme cláusula quarta do contrato de locação do prédio pela CALÇADOS IVOTI, o que não ocorreu;

c) O contrato apresentado é assinado apenas pelas sócias Beatriz e Teresinha Moschem e não há reconhecimento de firma, que poderia pelo menos comprovar a data do documento. Também não há endosso de testemunhas;

d) Não há pagamentos de aluguéis (conta 3.1.2.5 - Aluguéis e arrendamentos) na contabilidade da MAIQUITO;

e) Não foram apresentadas contas de energia elétrica da MAIQUITO;

12) Com a constituição da MAIQUITO, tendo como escritório contábil a ACZ ASSESSORIA E CONTABILIDADE, este passa também a prestar serviços contábeis para a CALÇADOS IVOTI, conforme se constata nas alterações contratuais;

13) Verificou-se também que a MAIQUITO só teve uma segurada administrativa desde sua constituição até o término do período fiscalizado (31/12/2012), o que é mais uma evidência da intenção de obter vantagens fiscais;

14) Há diversas divergências entre a grafia dos nomes dos sócios e procurador das empresas envolvidas conforme resumido abaixo:

TERESINHA MOSCHEM - No documento de Identidade consta: filha de GEMA MOSCHEM E QUERINO MOSCHEM;

BEATRIZ MOSCHEM - No documento de Identidade consta: filha de GEMA MOSCH. M E QUERINO MOSCHEM. No cadastro da RFB consta a mãe como GERN. MÖSCHEN. Na GFIP da MAIQUITO consta seu nome como Beatriz Moschen e na GFIP da CALÇADOS IVOTI Beatriz Moschen Diel, sendo que são a mesma pessoa, pois possuem o mesmo NIT - Número de Identificação do Trabalhador, nº 1.026.649.3987;

LUIS MOSCHEN - No documento de identidade consta: filho de GERNA MOSCHEN E QUERINO MOSCHEN, mesma mãe da Sra. Beatriz declarada na RFB.

Observa-se que o Sr. Luis assina na identidade seu nome como Luis Moschem (com "m" e não com "n");

15) O faturamento da produção é registrado na MAIQUITO e os empregados na CALÇADOS IVOTI. Assim a empresa MAIQUITO deixa de recolher as contribuições previdenciárias patronais e para Terceiros (FNDE, SESI, SENAI, INCRA e SEBRAE), efetivamente devidas. A MAIQUITO compra a matéria prima, repassa para a CALÇADOS IVOTI (optante do SIMPLES) que confecciona as palmilhas e devolve para a MAIQUITO (Lucro Real), que por sua vez efetua a venda do produto acrescido do custo dos materiais;

16) Considerando que estas empresas pertencem à mesma família, mesmo objeto social e estão localizadas em um mesmo espaço físico, verificou-se que a empresa que detém a Receita Operacional não registra nenhum empregado na produção, enquanto que a que detém todos os empregados, é optante pelo sistema SIMPLES. Estes fatos reforçam a conclusão da existência, de fato, de empresa única, sob o comando da empresa MAIQUITO, utilizando-se da CALÇADOS IVOTI apenas para obter as vantagens do sistema SIMPLES NACIONAL;

17) Conforme registros contábeis pode-se identificar que a empresa MAIQUITO, sem empregados na atividade produtiva detém imobilizado (máquinas e equipamentos - Código Conta 1.2.3.4.1) com saldo na conta de R\$ 436.799,47. Não foram localizadas receitas de aluguéis de máquinas e equipamentos em sua contabilidade. Integra este processo cópia do resumo da conta "Máquinas e Equipamentos" obtida da contabilidade da empresa;

18) Conforme as Notas Fiscais da CALÇADOS IVOTI, esta produz exclusivamente para a MAIQUITO apresentando-se como sendo a "fornecedora" de praticamente todo serviço terceirizado da MAIQUITO (98 % em 2010 e 96% em 2011), conforme

contabilizado". A MAIQUITO declara não haver contratos de prestação de serviços celebrados com terceiros e que a contratação é verbal. A CALÇADOS IVOTI declara que possui apenas transferências bancárias recebidas pelo serviço prestado. Integram este processo planilhas com resumo da conta 3.1.1.4.11 - SERVIÇO DE TERCEIROS - PLANILHA, com dados obtidos da contabilidade da MAIQUITO referente aos anos de 2010 e 2011 e Declaração da MAIQUITO e da CALÇADOS IVOTI sobre contratos de prestação de serviços;

19) A partir de janeiro de 2012 a MAIQUITO começa a admitir empregados na atividade fim da empresa, produção de calçados, o que acontece após a Lei nº 12.546, art 7º e 8º, de 14 de dezembro de 2011, que substitui a tributação da cota patronal sobre a folha de pagamento pelo faturamento, deixando de ser vantajosa a simulação com a utilização de mão-de-obra de empresa cadastrada como optante pelo Simples;

20) Tendo em vista todas as situações descritas no Relatório Fiscal, conclui a Auditoria que a MAIQUITO e a CALÇADOS IVOTI não eram empresas independentes. Sua separação foi mera ficção. O risco da atividade econômica assumido se deu de forma artificial e com um claro objetivo: criar uma situação jurídica com vistas à dissimulação dos fatos geradores de contribuições previdenciárias patronais e para Outras Entidades e Fundos relativas às empresas fiscalizadas. Uma vez estando os empregados registrados na CALÇADOS IVOTI, a fiscalizada usufruiu, irregularmente, do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às micro-empresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo SIMPLES NACIONAL;

21) O art. 149, inciso VII, em consonância com o art. 142, ambos do Código Tributário Nacional, trazem um poder-dever à autoridade administrativa de rever de ofício os lançamentos executados pelo sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, sempre que esses tenham agido com dolo, fraude ou simulação. Por lógica de consequência, a autoridade fiscal pode/deve, respeitados, dentre outros, os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, requalificar os atos ou negócios jurídicos, em busca da verdade material, executados pelos contribuintes sempre que esses agirem com dolo, fraude ou simulação;

22) Cabe destacar, que as partes são livres para organizar os seus negócios da maneira que melhor lhes convier. Não se está a discutir a licitude da criação de inúmeras empresas, que visam a um mesmo fim, por meio de ações coordenadas entre si, isto é, a criação de grupos econômicos como forma de organização empresarial e administrativa. O que se está a evitar é a simulação de autonomia das partes para fazer uso indevido de tratamento tributário favorecido por meio de empresas constituídas, única e exclusivamente, para fins de segmentação artificial de atividades, do faturamento e do emprego da mão-de-obra. A liberdade constitucional de contratar e da livre iniciativa não pode ser utilizada de forma simulada de modo a atingir a eficiência econômica da operação da

contribuinte através de evasão fiscal. A realização de prestação de serviço quando a empresa tomadora e a empresa prestadora são separadas formalmente, no papel, mas na realidade, de fato, inexistente separação, pois, materialmente, são e atuam como uma única empresa, caracteriza simulação de atos, visando benefícios tributários, acarretando a ilegalidade da operação. Por consequência, cabe a desconsideração dos atos jurídicos simulados devendo o correspondente tributo ser exigido;

23) Outrossim, o princípio da primazia da realidade sobre a forma diz que nas relações trabalhistas deve prevalecer a situação fática à incorretamente formalizada. A essência do ato jurídico é o fato e não a forma. A empresa fiscalizada utilizou-se de outra empresa com o fim de beneficiar-se com a redução indevida de encargos sociais. Com fundamento nesse princípio, e no disposto nos artigos 9º e 444 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, foram considerados da MAIQUITO os segurados empregados registrados como sendo da CALÇADOS IVOTI;

24) Considerando o conjunto de evidências e fatos descritos no relatório, bem como elementos comprobatórios constantes do processo, concluiu a Fiscalização que as empresas envolvidas, na realidade, constituem uma única empresa: uma unidade industrial e compartilham o mesmo espaço físico, interdependência financeira e sócios membros da mesma família, além do parque fabril único;

25) Quanto à aferição indireta, a Fiscalização fundamenta no art. 148 do CTN e no art. 33, parágrafo 6º, da Lei 8.212, de 1991;

26) Quanto à sujeição passiva solidária, cumpre ressaltar que, com base no CTN, Lei nº 5.172/66, art. 124, inciso I e inciso II, combinado com a Lei 8.212/91, art. 30, inciso IX, a empresa CALÇADOS IVOTI LTDA. deverá responder solidariamente pelo crédito tributário ora lançado;

27) Nos outros campos do direito onde há a previsão legislativa de responsabilidade, é imperioso reconhecer que a legislação trabalhista (Consolidação das Leis do Trabalho, em seu art. 2º, §2º) é a mais aplicada, inclusive em perseguida analogia em outros campos, inclusive o tributário. Além do direito trabalhista, há também a previsão de solidariedade no campo do direito de defesa da concorrência (Lei 8.884/94);

28) De acordo com os fatos descritos no Relatório Fiscal, corroborados pelos documentos constantes dos autos do processo administrativo de débito, constata-se que as sócias administradoras das empresas envolvidas tiveram interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, enquadrando-se no art. 124, inciso I, do CTN e que a unidade industrial sob a administração das Sras Beatriz e Teresinha Moschem, sócias administradoras das empresas MAIQUITO e CALÇADOS IVOTI, estruturaram a "engenharia societária" entre as duas empresas com objetivo de obter vantagens fiscais indevidas. Assim, ficou evidenciado que as Senhoras acima citadas "infringiram a lei" ao proceder desta forma, ficando as mesmas responsáveis pelos créditos correspondentes às

obrigações tributárias constantes deste processo, conforme o disposto no CTN, Lei nº 5.172/66, art.135, III;

29) As bases de cálculo utilizadas são apresentadas no RL - RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS e foram obtidas a partir das Folhas de Pagamento e GFIP declaradas pela empresa CALÇADOS IVOTI no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2011;

30) Em relação ao período de 01/2010 a 11/2011 procedeu-se ao lançamento da contribuição previdenciária patronal, de acordo com o disposto nos incisos I, II e III, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, incidentes sobre a remuneração de empregados e contribuintes individuais;

31) Em relação ao período de 12/2011 a 01/2012, inclusive o 13º Salário de 2011, o lançamento foi efetuado já considerando a Lei nº 12.546, de 14/12/2011. De acordo com o disposto no art. 8º desta Lei, a contribuição prevista nos incisos I e III, do art. 22, da Lei nº 8.212/91 foi substituída pela contribuição sobre a Receita Bruta, à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) para as empresas que fabriquem os produtos classificados na TIPI (Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados) do grupo 64.01 a 64.06, entre outros;

32) Em relação ao 13º Salário de 2011, tendo a empresa passado a sofrer a incidência da contribuição sobre a Receita Bruta a partir de 12/2011, a contribuição prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91 é calculada proporcionalmente aos meses em que a empresa não esteve sujeita à contribuição substitutiva. Assim o cálculo da contribuição patronal do 13º de 2011 corresponde a 11/12 (onze doze avos) da contribuição calculada sobre a Folha de Pagamento;

33) A multa aplicada foi de 150%, prevista no artigo 44, § 1º, da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei 11.488/07. A aplicação da multa qualificada de 150% está relacionada às circunstâncias previstas no artigo 68, combinado com o artigo 71, ambos da Lei 4.502/64. O Código Penal, Decreto-lei nº 2.848/40, define o dolo direto em seu artigo 18, inciso I, primeira parte, que é quando a conduta do agente visa a um resultado, no caso, a sonegação da contribuição previdenciária;

34) A supressão ou omissão de contribuição social previdenciária e qualquer acessório mediante a omissão em folha de pagamento de salários da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, configura, "em tese", crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária, tipificado no art. 337-A do Código Penal, incluído pela Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000. Em razão disto, os casos citados serão objeto de comunicação ao Ministério Público Federal para análise quanto à propositura de ação penal, após o trânsito administrativo dos créditos lançados.

A Maiquito Calçados e Acessórios Ltda foi cientificada do lançamento, por via postal, em 5 de agosto de 2014, conforme Aviso de Recebimento à fl. 47. Em 28

de agosto de 2014, apresenta impugnação, alegando, em síntese, o que se relata a seguir.

Síntese Fática.

A Impugnante faz um resumo da autuação.

Aduz que foi constatado pela Ilustre Agente Fiscal da Receita Federal do Brasil- RFB- um suposto "planejamento tributário" utilizado pela empresa ora impugnante, com a utilização da empresa Calçados e Acessórios Ivoti Ltda, a qual é optante pelo regime de tributação SIMPLES NACIONAL, tendo como propósito criar uma situação jurídica com vistas à dissimulação do fato gerador das contribuições previdenciárias relativas à empresa impugnante.

Nesse sentido, com base no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional - CTN, baseada apenas em suposições, a autoridade fiscalizadora desconsiderou todos os atos jurídicos relativos às contribuições previdenciárias devidas ao INSS, praticados pela empresa Calçados e Acessórios Ivoti Ltda, imputando os mesmos à empresa ora impugnante por meio dos Autos de Infração ora combatidos.

Ocorre que, com a devida vênia, não pode a impugnante concordar com a lavratura do Auto de Infração em questão, tendo em vista, conforme será demonstrado, a presença de inúmeras irregularidades nos mesmos.

Do Direito. Preliminarmente. Da não autoaplicabilidade do art. 116, parágrafo único do CTN.

O art 116, parágrafo único do CTN não é auto-aplicável, tanto que remete à observância dos procedimentos "a serem estabelecidos em lei ordinária", ou seja, requer regulamentação própria e específica. A referida norma não tem eficácia imediata, pois depende de regulamentação procedimental por lei ordinária.

A aplicação pelo Fisco deste dispositivo requer a sua previsão por lei em sentido estrito, delimitando os seus aspectos como: o procedimento fiscal adotado para a descaracterização do ato ou negócio simulado e caracterização do dissimulado, a autoridade competente, os meios de prova e os demais elementos desta teoria do abuso de forma e de direito adotada, não podendo entrar em conflito com os princípios de garantia dos contribuintes, com os conceitos adotados do direito privado e demais critérios jurídicos de interpretações das normas e dos fatos imponíveis.

Nesse sentido, não restam dúvidas de que a eficácia da norma ensejadora.

do presente lançamento fiscal é futura e condicionada, não podendo, pois, dar suporte ao mesmo para fazê-lo efetivo, sem lei que crie os procedimentos pertinentes para tal fim.

Da inconstitucionalidade do art. 116, parágrafo único do CTN por violação à separação dos poderes.

Além da falta de auto-aplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, padece a mesma de sérias inconstitucionalidades, tais como a violação à separação dos poderes.

A referida norma, ao autorizar o agente fiscal a desconsiderar atos jurídicos e aplicar a norma que lhe convier, despoja o Congresso Nacional do poder de produzir a lei tributária e transforma o agente fiscal em verdadeiro legislador, para cada caso aplicando, não a lei parlamentar, mas aquela que escolher.

Afeta, a referida norma, uma cláusula pétrea (artigo 60, § 4º, inciso II da CF/88), constante no nosso ordenamento jurídico que é a separação dos poderes, pois autoriza o representante do Fisco a deixar de aplicar a lei ao fato a que se destina e a escolher, no arsenal de dispositivos legais, aquele que resulte mais oneroso, a partir da presunção de que o contribuinte pretendeu utilizar-se da lei para pagar menos tributos.

Nestes termos, considerando a latente inconstitucionalidade da norma em discussão, há que ser declarado nulo o Auto de Infração combatido.

Da inconstitucionalidade do artigo 116, parágrafo único do CTN por violação à segurança jurídica.

Admitir que o agente-fiscal possa desconsiderar uma operação legítima, praticada pelo contribuinte por entender como a solução mais 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 fazer com que o contribuinte viva em constante estado de incerteza, podendo ser surpreendido, a qualquer tempo, durante o lapso decadencial - ou além dela - pela desconsideração de seu atos, fundada em mero palpite da fiscalização, importa em violação manifesta à estabilidade das relações jurídicas e da ordem social e econômica, queridas pela lei suprema, a julgar pelas normas nela plasmadas.

Da inexistência dos elementos ensejadores da desconsideração dos atos jurídicos praticados pela empresa Calçados e Acessórios Ivoti.

Inicialmente, há que se dizer que em momento algum, no Relatório Fiscal que deu origem a presente autuação, restou demonstrado que os atos desconsiderados pela fiscalização foram realizados com a finalidade de ocultar fatos geradores de contribuições previdenciárias.

O que será demonstrado no caso em tela, é que inexistente qualquer planejamento tributário com intuito de ocultar fatos geradores de contribuições previdenciárias, mas sim trata-se de situação jurídica criada de forma independente pelos seus respectivos responsáveis legais, tendo em vista questões mercadológicas inerentes ao objeto social das empresas relacionadas ao caso.

Conforme será demonstrado, não houve qualquer má-fé apta a ensejar as operações que geraram tributação inferior que poderia emergir de suas expressões alternativas.

Inexiste, nesse sentido, qualquer vedação legal para pessoas com vínculo familiar atuar em empresas distintas, porém no mesmo ramo de negócios. Trata-se, muitas vezes, de grupo econômico que visa a produção de produtos diversos, que se diferenciam em qualidade, quantidade e preço, com vistas a manutenção de questões mercadológicas competitivas relacionadas ao bem produzido.

No caso em tela, em que pese haver vínculo familiar na constituição societária das empresas relacionadas à impugnante, trata-se de empresas independentes, com objetivos comerciais distintos uma das outras, ou seja, produzem sapatos de qualidade e quantidade distintas, variando dos modelos mais simples até os modelos mais nobres.

Em sendo assim, contrário das suposições apostas pela Ilustre Auditora Fiscal, a impugnante prova no presente momento que as empresas relacionadas à mesma no Relatório Fiscal possuem: endereço próprio; parque fabril com entrada própria; contabilidade própria, clientes próprios e fornecedores próprios.

Analisando os documentos anexos (Doc. II) verifica-se, inclusive, que a impugnante, assim como a empresa Calçados e Acessórios Ivoti Ltda prestavam e se utilizavam da prestação de serviços de ateliês terceirizados, ficando provado que inexiste qualquer triangulação entre a impugnante e as demais empresas do grupo econômico.

Diante de todos os elementos acima destacados resta incontestado de dúvidas que os atos desconsiderados pela fiscalização, em momento algum, foram realizados com a finalidade de ocultar fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Do percentual da multa aplicada ser superior ao valor do tributo.

Confisco.

Não obstante todos os elementos acima destacados há que se atentar ao fato de que o percentual da multa aplicada à impugnante, diga-se superior ao valor do tributo, configura igualmente afronta à Carta Federal de 1988, que em seu artigo 150, inciso IV, apresenta uma limitação importante ao poder de tributar: a qual não admite a utilização de tributo com efeito de confisco.

Constam dos autos Termos de Sujeição Passiva Solidária (fls. 41-46), em nome dos sujeitos passivos solidários Calçados e Acessórios Ivoti Ltda (grupo econômico), Teresinha Moschem e Beatriz Moschem. Os sujeitos passivos foram cientificados dos Termos por via postal em 05/08/2014 (Avisos de Recebimentos às fls. 48-50).

Terezinha Moschem e Beatriz Moschem apresentam impugnações em 28 de agosto de 2014, ambas com o mesmo conteúdo, aduzindo, em síntese, o que se relata a seguir.

Síntese Fática

As Impugnantes fazem um resumo da autuação.

Aduzem que foi constatado pela Ilustre Agente Fiscal da Receita Federal do Brasil- RFB- um suposto "planejamento tributário" utilizado pela empresa ora impugnante, com a utilização da empresa Calçados e Acessórios Ivoti Ltda, a qual é optante pelo regime de tributação. SIMPLES NACIONAL, tendo como propósito criar uma situação jurídica com vistas à dissimulação do fato gerador das contribuições previdenciárias relativas à empresa impugnante.

Nesse sentido, com base no artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN, baseada apenas em suposições, a autoridade fiscalizadora desconsiderou todos os atos jurídicos, relativos às contribuições previdenciárias devidas ao INSS, praticados pela empresa Calçados e Acessórios Ivoti Ltda, imputando os mesmos à empresa ora impugnante por meio dos Autos de Infração ora combatidos, com inclusão das sócias gerentes de ambas as empresas como responsáveis solidários (artigo 135, III do CTN)

do crédito tributário.

Ocorre que, com a devida vênia, não podem as impugnantes concordar com a sujeição passiva solidária atribuída às mesmas, tendo em vista, conforme será demonstrado, a presença de inúmeras irregularidades no referido caso.

Do direito. Da sujeição passiva solidária. Da inexistência dos elementos ensejadores da mesma.

Sustentam os ilustres auditores uma suposta prática reiterada de sonegação fiscal, caracterizada pelo suposto procedimento doloso adotado pela fiscalizada de "transferir" receitas decorrentes de serviços, por ela prestados para serem tributados, em condições menos onerosas, por outra empresa do mesmo grupo econômico.

Ocorre que a responsabilização pessoal dos sócios de sociedade comercial por débitos da pessoa jurídica é circunscrita a algumas situações descritas taxativamente no artigo 135 do Código Tributário Nacional, quais sejam, que o co-responsável, no exercício dos poderes de gerência, haja praticado atos com excesso de poderes, fraude, ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Este dispositivo legal revela a excepcionalidade da aplicação da desconsideração da personalidade jurídica para fins tributários e a prevalência da separação patrimonial existente entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas que a compõe. Como dito, é norma taxativa, e, além disso, a matéria nela descrita somente pode ser regulamentada por lei complementar - tal como é o CTN, que foi recepcionado com status de lei complementar pela Carta Republicada de 1988-, a teor do que dispõe o artigo 146, III, "a" e "b", da CF/88.

Considerando-se a total separação entre a personalidade e o patrimônio da empresa e do sócio e o preceito contido no artigo 135 do CTN, é imperioso concluir que como fator indispensável para que seja responsabilizada a pessoa

física do sócio por débitos fiscais da pessoa jurídica, a PROVA da efetiva ocorrência de excesso de mandato, fraude, infração à lei, ou ao contrato social, a ensejar a imputação da sujeição passiva solidária aos sócios gerentes.

No caso em tela, é da maior utilidade a análise do bussines purpose test do direito tributário norte-americano, que aceita como lícita a economia fiscal quando decorrente de uma formulação jurídica que, além de economia de imposto, tenha um objetivo negocial explícito.

Não há qualquer ilicitude na escolha de caminhos que proporcionem um enquadramento mais justo e qualificado ao mercado negocial e que, por conseguinte, representem menor onerosidade fiscal.

Não há qualquer atipicidade, anormalidade ou inadequação do negócio praticado pela impugnante e demais empresas aptas a contaminar a validade jurídica dos mesmos.

Inclusive, conforme já debatido a Receita Federal do Brasil - RFB sequer possui fundamentos legais para imputar qualquer desconsideração dos caminhos que proporcionem um enquadramento mais justo e qualificado ao mercado negocial e que, por conseguinte, representem menor onerosidade fiscal para um grupo econômico.

Portanto, não podem os sócios gerentes serem responsabilizados por débitos fiscais existentes em nome da pessoa jurídica, vez que não praticaram, no exercício da gerência da sociedade, qualquer ilícito capaz de ensejar a sua responsabilização pessoal, nos termos do artigo 135 do CTN, consoante resta claro nos elementos acima elencados.

Dos pedidos.

Pedem que sejam excluídas dos Termos de Sujeição Passiva como responsáveis solidárias do crédito tributário relativo ao processo 11065.722626/2014-46.

Consta dos autos Termos (fls. 140-141) que informam a apensação dos processos de números 11065.722627/2014-91 (contribuição de Terceiros) e 11065.722628/2014-35 (Representação Fiscal para Fins Penais) a este que é considerado como principal.

A 7ª Turma da DRJ/SDR, por unanimidade de votos, julgou improcedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011 PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. CONTRATAÇÃO DE EMPREGADOS POR INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que formal ou documentalmente possam oferecer. A sociedade que contrata

empregados mediante interposta pessoa jurídica é responsável pelo pagamento das contribuições previdenciárias decorrentes destas relações de emprego.

SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos da legislação tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011 INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe ao órgão administrativo julgar sobre a constitucionalidade ou não de lei ou ato normativo, enquanto não expurgada do ordenamento jurídico, a norma tem presunção de constitucionalidade, motivo pelo qual cabe à autoridade fiscal cumpri-la, já que exerce atividade administrativa plenamente vinculada.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA.

Não é confiscatória a multa exigida nos estritos limites do previsto em lei para o caso concreto.

Impugnação Improcedente

Cientificados da decisão de primeira instância, o sujeito passivo MAIQUITO CALÇADOS E ACESSÓRIOS LTDA interpôs Recurso Voluntário, requerendo reforma do Acórdão da DRJ.

No recurso apresentado, a MAIQUITO insurge-se, em apertada síntese, que a fiscalização se baseou apenas em suposições, para desconsiderar todos os atos jurídicos relativos às contribuições previdenciárias e as destinadas a outras entidades e fundos, praticados pela Calçados e Acessórios IVOTI LTDA, com fundamento no artigo 116, parágrafo único do CTN, restando imputado à recorrente, a responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Luciana Costa Loureiro Solar**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Trata-se de auto de infração com lançamento de contribuições destinadas a outras entidades e fundos, onde o lançamento foi efetuado com base nos salários de contribuição apurados nas remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais constantes das folhas de pagamento e GFIP de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico da recorrente.

Trata-se de um planejamento tributário entre duas empresas, MAIQUITO CALÇADOS E ACESSÓRIOS LTDA, doravante MAIQUITO, e Calçados e Acessórios Ivoti Ltda EPP, doravante IVOTI, onde uma delas, recolheu os tributos pelo SIMPLES e a recorrente era optante pelo lucro real, onde a maioria dos segurados empregados estão registrados na empresa optante pelo SIMPLES.

O item 4.2.4 do Relatório fiscal descreve o que se segue:

Os fatos a seguir narrados e demonstrados documentalmente comprovam, de forma inequívoca, que a “engenharia societária” levada a cabo pelos contribuintes não passa de mera simulação. As empresas Maiquito e CALÇADOS IVOTI constituíram grupo econômico de fato e irregular, com a finalidade de utilizar, indevidamente, mão-de-obra registrada em empresa optante pelo SIMPLES obtendo dessa forma vantagens fiscais.

O contribuinte alega que deve restar claro que se trata de empresas independentes entre si e que INEXISTE triangulação entre as empresas, tendo as mesmas fornecedores e clientes distintos. E que não há triangulação e nem grupo econômico

Os documentos juntados aos autos não são hábeis a comprovar que inexistente qualquer triangulação entre a impugnante e a outra empresa do grupo econômico como pretende a Recorrente.

DO NÃO CONHECIMENTO

DA INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN – DA MULTA APLICADA – NÃO CONFISCO NÃO CONHECIMENTO

Aduz que o agente fiscal ao desconsiderar atos jurídicos e aplicar a norma que lhe convier, despoja o Congresso Nacional ao poder de produzir lei tributária.

Afeta a referida norma, uma cláusula pétrea (artigo 60, parágrafo 4º. Inciso II da CF/88) constante no ordenamento jurídico que é a separação dos poderes, pois autoriza o representante do fisco a deixar de aplicar a lei ao fato a que se destina.

Alega ainda que a multa aplicada configura afronta à Carta Federal de 1988, que em seu artigo 150, inciso IV, apresenta uma limitação importante ao poder de tributar, a qual não admite a utilização do tributo com efeito de confisco.

Trata-se de matéria pacificada no presente Conselho, conforme Súmula CARF no. 2, aprovada pelo Pleno em 2006 e descrita a seguir:

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

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Portanto, não conheço das alegações.

PRELIMINARES

PRELIMINAR – DA NÃO AUTOAPLICABILIDADE DO ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN – NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Aduz a recorrente que, com base no artigo 116, parágrafo único do CTN, sustentada apenas em suposições, a autoridade fiscalizadora desconsiderou todos os atos jurídicos – relativos às contribuições previdenciárias devidas, imputando os mesmos à recorrente.

Afirma que a norma supra referida não é autoaplicável e remete à observância dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

E, nesse sentido, requer a nulidade do auto de infração.

Os fatos narrados nos autos, mais precisamente no Relatório fiscal, compõem um robusto conjunto probatório e conduzem à conclusão de que o alegado planejamento tributário consiste numa simulação. Trata-se de uma constatação de fato de que ali existe uma única organização empresarial. A divisão das atividades entre as duas empresas traz como vantagem tributária o fato de que a empresa “aparentemente” contratada é optante pelo Simples, enquanto a empresa contratante é optante pelo lucro real. Logo, suprimem-se a contribuição patronal e a de Terceiros incidentes sobre a remuneração dos segurados utilizados no processo produtivo.

Vejamos o que diz o Relatório fiscal:

Constatamos então que as empresas envolvidas foram constituídas e são administradas pelas irmãs Moschem: a Maiquito pela sra. Beatriz Moschem e a Calçados Ivoti pela sra. Teresinha Moschem, que também tem como procurador com amplos poderes o irmão Luis Moschen, e que funcionam de fato no MESMO ENDEREÇO; e ainda, que a Maiquito só teve uma funcionária administrativa no período fiscalizado e a sócia administradora, com pró-labore de um salário mínimo. A administradora da Maiquito foi concomitantemente empregada da

Calçados Ivoti de 02/10/2006 a 03/12/2010 conforme declarado em GFIP. Integra este processo planilha denominada – Gfips segurada Beatriz Moschem – que apresenta o resumo das declarações entregues pelas empresas Maiquito (CNPJ 06.184.963/0001-79) e calçados Ivoti (CNPJ 04.149.048/0001-79) referente à segurada Beatriz Moschem.

Nesta planilha também consta o resumo da GFIP onde verificamos a data de admissão e demissão da segurada Beatriz Moschem na Calçados Ivoti (Código de controle da GFIP - OGCsCyl6h0A0000-6).

(...)

Os fatos a seguir narrados e demonstrados documentalmente comprovam, de forma inequívoca, que a “engenharia societária” levada a cabo pelos contribuintes não passa de mera simulação. As empresas Maiquito e CALÇADOS IVOTI constituíram grupo econômico de fato e irregular, com a finalidade de utilizar, indevidamente, mão-de-obra registrada em empresa optante pelo SIMPLES, obtendo dessa forma vantagens fiscais.

Conforme registros dos contratos sociais, a Maiquito em 11/02/2010 passa a ter o endereço da Rua Olavo Bilac, 244, sala A, Bairro Jardim do Alto, município de Ivoti, que é o mesmo endereço para o qual mudou-se a Calçados Ivoti em 29/01/2010, tendo como distinção apenas o complemento “sala A”.

Em 28 de junho de 2012 a Calçados Ivoti altera endereço para Rua Humberto de Campos 170, Bairro Jardim Panorâmico na cidade de Ivoti e em 25 de fevereiro de 2013 é alterado também o endereço da Maiquito para o mesmo local, apenas constando como diferencial o adendo de “sala A”. Na prática, os endereços referidos, tratam-se do mesmo prédio, mesma portaria e mesma recepção. Também não há registro de pagamentos de aluguel e energia elétrica na contabilidade da Maiquito.

As empresas foram intimadas a apresentar contratos de aluguel ou documentos de propriedade dos imóveis sede e contas de energia elétrica. Desconsideramos o contrato apresentado em que a Calçados Ivoti loca para a Maiquito pelas razões seguintes:

- a) A calçados Ivoti se intitula proprietária do imóvel da rua Olavo Bilac, 244, sala A, na cidade de Ivoti. Na realidade a Calçados Ivoti locou este imóvel de Schons Dublagens Ltda, conforme contrato apresentado; b) Caso a Calçados Ivoti fosse sublocar parte do imóvel teria que ter o consentimento expresso e por escrito do locador, conforme cláusula quarta do contrato de locação do prédio pela Calçados Ivoti, o que não ocorreu.
- c) O contrato apresentado é assinado apenas pelas sócias Beatriz e Teresinha Moschem e não há reconhecimento de firma, que poderia pelo menos comprovar a data do documento. Também não há endosso de testemunhas; d) Não há pagamentos de aluguéis (conta 3.1.2.5 – Aluguéis e arrendamentos) na contabilidade da Maiquito.

e) Não foram apresentadas contas de energia elétrica da Maiquito; Com a constituição da Maiquito, tendo como escritório contábil a ACZ ASSESSORIA E CONTABILIDADE, este passa também a prestar serviços contábeis para a Calçados Ivoti, conforme se constata nas alterações contratuais.

Verificamos também que a Maiquito só teve uma segurada administrativa desde sua constituição até o término do período fiscalizado (31/12/2012), o que é mais uma evidência da intenção de obter vantagens fiscais.

NOMES e SOBRENOMES DIVERGENTES Há diversas divergências entre a grafia dos nomes dos sócios e procurador das empresas envolvidas conforme resumido abaixo:

TERESINHA MOSCHEM - No documento de Identidade consta: Filha de GEMA MOSCHEM E QUERINO MOSCHEM.

BEATRIZ MOSCHEM – No documento de Identidade consta: Filha de GEMA MOSCHEM E QUERINO MOSCHEM. No cadastro da RFB consta a mãe como GERNA MOSCHEN. Na GFIP da Maiquito consta seu nome como Beatriz Moschen e na GFIP da Calçados Ivoti Beatriz Moschen Diel, sendo que são a mesma pessoa, pois possuem o mesmo NIT – Número de Identificação do Trabalhado – Nº 1.026.649.398-7.

LUIS MOSCHEN – No documento de identidade consta: Filho de GERNA MOSCHEN E QUERINO MOSCHEN, mesma mãe da Sra. Beatriz declarada na RFB.

Observa-se que o Sr. Luis assina na Identidade seu nome como Luis Moschem (com “m” e não com “n”).

O faturamento da produção é registrado na Maiquito e os empregados na Calçados Ivoti. Assim a empresa Maiquito deixa de recolher as contribuições Previdenciárias Patronais e para Terceiros (FNDE, SESI, SENAI, INCRA), efetivamente devidas. A Maiquito compra a matéria prima, repassa para a Calçados Ivoti (optante do SIMPLES) que confecciona as palmilhas e devolve para a Maiquito (Lucro Real), que por sua vez efetua a venda do produto acrescido do custo dos materiais.

Considerando que estas empresas pertencem à mesma família, mesmo objeto social e estão localizadas em um mesmo espaço físico, verificamos que a empresa que detém a Receita Operacional não registra nenhum empregado na produção, enquanto que a que detém todos os empregados, é optante pelo sistema SIMPLES. Estes fatos reforçam nossa conclusão da existência, de fato, de empresa única, sob o comando da empresa Maiquito, utilizando-se da Calçados Ivoti apenas para obter as vantagens do sistema SIMPLES NACIONAL.

(...)

Conforme as Notas Fiscais da CALÇADOS IVOTI, esta produz exclusivamente para a Maiquito apresentando-se como sendo a “fornecedora” de praticamente todo serviço terceirizado da Maiquito (98 % em 2010 e 96% em 2011), conforme

contabilizado”. A Maiquito declara não haver contratos de Prestação de serviços celebrados com terceiros e que a contratação é verbal. A Calçados Ivoti declara que possui apenas transferências bancárias recebidas pelo serviço prestado.

Integram este processo planilhas com resumo da conta 3.1.1.4.11 – SERVIÇO DE TERCEIROS – PALMILHA, com dados obtidos da contabilidade da Maiquito referente aos anos de 2010 e 2011, Declaração da Maiquito e da Calçados Ivoti sobre contratos de prestação de serviços.

Contratação de empregados pela Maiquito.

A partir de janeiro de 2012 a Maiquito começa a admitir empregados na atividade fim da empresa, produção de calçados, o que acontece após a Lei nº 12.546, art 7º e 8º de 14 de dezembro de 2011 que substitui a tributação da cota patronal sobre a folha de pagamento pelo faturamento, deixando de ser vantajosa a simulação com a utilização de mão-de-obra de empresa cadastrada como optante pelo Simples.

Não há que se falar que a fiscalização se baseou em suposições, quando os fundamentos de fato estão todos acostados aos autos, além de toda fundamentação legal.

No que se refere ao pedido de nulidade do auto de infração, veremos a seguir que não assiste razão ao recorrente, tendo em vista que as hipóteses de nulidade de lançamento fiscal, conforme caminhar normativo do contencioso administrativo tributário federal, estão enumeradas no artigo 59 do Decreto 70.235/1972, a saber: **(i)** documentos lavrados por pessoa incompetente; **(ii)** despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente; e **(iii)** despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa. E nenhuma dessas hipóteses foram evidenciadas nos autos.

Decreto 70.235/1972:

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.** (g.n.)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifos nosso.)

No caso dos autos, os atos e termos foram lavrados por pessoa competente. Constata-se observância aos preceitos legais de não nulidade. Constata-se, ainda, a observância da garantia da ampla defesa ao ter sido devidamente concedida ao autuado para apresentar sua peça de impugnação/recurso e produzir elementos probatórios, com vistas a demonstrar a sua razão no litígio. Ou seja, o Recorrente teve garantido todos os seus direitos de defesa, não procedendo, portanto, suas alegações de nulidade dos presentes autos de infração.

De fato, as alegações do recorrente dizem respeito ao mérito, o qual será analisado em seguida.

Nesse sentido, rejeito a preliminares de nulidade requeridas pelo contribuinte.

DO MÉRITO

Da Inexistência de elementos ensejadores da desconsideração dos atos jurídicos praticados pela empresa Calçados e Acessórios Ivoti LTDA – Sujeição Passiva Solidária

A empresa IVOTI, no período fiscalizado, era optante pelo SIMPLES NACIONAL, enquanto a Recorrente, optante pelo lucro real. Os segurados empregados eram registrados na IVOTI, mesmo prestando serviços para a recorrente. Assim a empresa Maiquito deixou de recolher as contribuições Previdenciárias Patronais e para Terceiros (FNDE, SESI, SENAI, INCRA), efetivamente devidas. Trata-se, portanto, de um planejamento tributário, com vistas a recolher valores menores de contribuições previdenciárias e as destinadas a outras entidades e fundos.

Cumprе esclarecer que, conforme trechos do relatório fiscal já descritos acima, o presente lançamento traz os fundamentos de fato com as respectivas comprovações, não havendo que se falar em apenas suposições, conforme alega a recorrente.

Trata-se de grupo econômico de fato, constituído por pessoas com vínculo familiar, que visa a produção de sapatos.

Tendo em vista que trouxe em sua peça recursal os mesmos fundamentos de sua impugnação, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), reproduzo, no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Princípio da primazia da realidade. Contratação de segurados por interposta pessoa jurídica. Parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

Da análise da defesa apresentada, depreende-se que toda irresignação da Impugnante gira em torno do fato de ter sido desconsiderada a personalidade jurídica da empresa vinculada CALÇADOS IVOTI e, como consequência, terem sido lançadas as contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos) em nome da

Impugnante, assumindo-se que os empregados contratados formalmente pela CALÇADOS IVOTI de fato prestaram serviços à Impugnante.

No Relatório Fiscal, a autoridade lançadora informa que as Auditorias Fiscais desenvolvidas nas empresas envolvidas evidenciam a presença de subterfúgios utilizados no intuito de afastar a incidência de contribuições previdenciárias (cota patronal) e de Terceiros (Entidades e Fundos), por meio de constituição de CNPJ em nome de interposta pessoa pelo SIMPLES. Tais subterfúgios consistem em trabalhar com duas empresas paralelas para dividir o faturamento e o registro dos empregados. A manutenção de empresa ME/EPP tem por objetivo registrar parte dos empregados em firmas contempladas pela LC 123/2006 a partir de 07/2007 e, assim, deixar de recolher as contribuições (patronal e de terceiros) sobre a folha de pagamento dos empregados registrados nesses CNPJ.

No âmago da questão, a autoridade lançadora considera que a co existência das duas empresas caracteriza-se como planejamento tributário abusivo para fins previdenciários, porque uma delas, a CALÇADOS IVOTI, era optante pelo Sistema de Tributação Simplificado – SIMPLES Nacional.

É fato que constitui tarefa difícil segregar o planejamento tributário abusivo do não abusivo. As hipóteses para caracterizar aquele são bastante diversificadas, vão desde a fraude à lei até a falta de propósito negocial, com abuso de direito, de forma, etc.

A Fiscalização fundamenta o lançamento com base nos art. 149, inciso VII, e 142, ambos do CTN:

O art. 149, inciso VII, em consonância com o art. 142, ambos do Código Tributário Nacional, trazem um poder-dever à autoridade administrativa de rever de ofício os lançamentos executados pelo sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, sempre que esses tenham agido com dolo, fraude ou simulação. Por lógica de consequência, a autoridade fiscal pode/deve, respeitados, dentre outros, os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, requalificar os atos ou negócios jurídicos, em busca da verdade material, executados pelos contribuintes sempre que esses agirem com dolo, fraude ou simulação.

Os fatos narrados nos autos compõem um robusto conjunto probatório e conduzem à conclusão de que a contratação da CALÇADOS IVOTI como prestadora de serviços da MAIQUITO é uma simulação, um fato aparente sob o qual se esconde o fato real de que ali existe uma única organização empresarial. A divisão das atividades entre as duas empresas traz como vantagem tributária o fato de que a empresa “aparentemente” contratada é optante pelo Simples, enquanto a empresa contratante é optante pelo lucro real. Logo, suprimem-se a contribuição patronal e a de Terceiros incidentes sobre a remuneração dos segurados utilizados no processo produtivo.

A simulação encontra-se disciplinada no art. 167 do Código Civil de 2002, como uma das causas de invalidade do negócio jurídico. No art. 168, a norma civil

afirma que a nulidade pode ser alegada por qualquer interessado, sendo esta disposição complementada pelo art. 169, que afirma serem os negócios jurídicos nulos não suscetíveis de confirmação, nem de convalidação pelo decurso do tempo.

Neste ponto, merece ser citado o magistério de Marco Aurélio Greco:

“... sendo hipótese de nulidade do negócio jurídico, este, desde a sua celebração, está viciado e não produzirá os efeitos que lhe são próprios. Assim, o fisco pode se recusar a aceitar os efeitos tributários pretendidos pelo contribuinte sem precisar, para tanto, ingressar com nenhuma ação específica para decretar a nulidade do negócio. Se todo interessado pode invocar a nulidade (art. 168)

qualquer interessado pode se comportar no relacionamento direto perante a parte interessada realizando a conduta coerente com o seu entendimento de que o negócio é nulo por simulado.” GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3ª edição – São Paulo:

Dialética, 2011. (Página 282)

No mesmo sentido vão os ensinamentos de Marcus Abraham¹, que assim leciona:

Se, por um lado, o contribuinte dispõe a seu favor as garantias que a Constituição brasileira lhe confere – autonomia privada e livre iniciativa – previstas no art. 5º, inciso II e art. 170, por outro lado não poderá abusar destes direitos no seu exercício, pois através dos institutos de direito privado colocados à sua disposição, o cidadão-contribuinte somente poderá exercer a organização econômica da sua vida privada de acordo com os parâmetros impostos pela função social da propriedade e dos contratos, pela ética, pela moral e pela boa fé, bem como pela vedação expressa do abuso de direito ou de formas, da fraude à lei, da ausência de motivos ou da simulação, todos previstos expressamente no Código Civil de 2002, estando, ainda, condicionados aos reflexos externos produzidos por estas relações jurídicas que venham a interessar ao estado como parte eventualmente prejudicada.

Percebemos, assim, que o atual Direito Civil brasileiro passa a condicionar o exercício da liberdade do contribuinte, até então ilimitada, definindo, por seus próprios princípios e institutos, os meios e as formas de exercê-la, sob pena de, sendo desrespeitados, nem mesmo chegarem a produzir os efeitos originalmente desejados na esfera privada (por nulidade prevista em lei), e muito menos conseguirem atingir o seu escopo na seara tributária, por restar configurada a tentativa infrutífera de se realizar um planejamento fiscal.

O Código Tributário Nacional – CTN tratou do tema no inciso VII do art. 149, assim dispondo:

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; Como se vê, o CTN determina que seja realizado o lançamento nas hipóteses em que reste comprovada a simulação. A lei tributária, portanto, não deixa margem a dúvidas. Verificada a simulação, impõe-se o lançamento. Em conjunto com o art. 167 do Código Civil, o inciso VII do art. 149 do CTN fundamenta o lançamento efetuado.

Analisando situação fática bastante semelhante à discutida nestes autos, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, assim se posicionou:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 SIMULAÇÃO. A constatação de atos simulados, acobertando o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, enseja a autuação tendo como base a situação de fato.

Recurso Voluntário Negado Venho defendendo neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF que independentemente da existência de norma que fundamente o meio adotado, a prevalência do conteúdo sob a forma, princípio da verdade material, eleva o propósito negocial ao centro da discussão sobre a licitude ou não do planejamento fiscal. Ainda que as pessoas jurídicas envolvidas tenham sido formalmente constituídas, como demonstra o minucioso e extenso conjunto probatório, de fato, as atividades empresariais foram exercidas apenas por uma delas. A pessoa jurídica formalmente constituída com a finalidade de ser instrumento de uma simulação para a evasão tributária não apresenta a característica essencial das empresas em geral: assumir riscos. Quando somente mantém relação com empresa do mesmo grupo para proporcionar-lhe economia tributária, sem qualquer outra finalidade, ainda que seja a eficiência na condução dos negócios, fica forçoso reconhecê-la como uma unidade empresarial:

Diante do que acima se expôs, entendo que a conclusão da fiscalização encontra fundamento nos dispositivos legais mencionados, bem como está alicerçada nos fatos narrados e comprovados documentalmente. O contribuinte entendeu a tese da fiscalização e apresentou os seus argumentos em sentido contrário. Não há que se falar, portanto, em cerceamento ao direito de defesa ou em nulidade do Auto de Infração, que respeitou o devido processo legal e deu ao contribuinte amplos meios de defesa. (Acórdão nº 2402-004.094 – 4ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária. 13/05/2014)

No mesmo sentido decidiu a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, no Acórdão nº 9202-01.194, de 19/10/2010:

Não se nega que, isoladamente, cada operação realizada é revestida das formalidades necessárias para sua comprovação. Sim, de fato, todas as operações foram praticadas. Os balanços patrimoniais, demonstrativos de resultados, atas de reuniões societárias e outros documentos comprovam isso; contudo, não poderia ser diferente. Na simulação, necessita-se que a aparência seja notória para melhor escamotear a realidade; caso contrário, os verdadeiros propósitos seriam evidenciados e não se alcançariam os efeitos desejados. Existe simulação

quando a aparência não coincide com a realidade. O natural é que as coisas aparentem o que são; para mudar isso é necessária a simulação.

É importante ressaltar que não houve a desconsideração da personalidade jurídica da empresa CALÇADOS IVOTI. O lançamento apenas deu nova qualificação fiscal ao negócio jurídico, retirando-lhe os efeitos próprios do ato aparente (separação da unidade negocial em dois CNPJ distintos) para atribuir-lhe os efeitos próprios do negócio jurídico real (existência de um único empreendimento negocial). O ato de lançamento opera efeitos no plano dos efeitos tributários, não atingindo a validade dos atos de constituição da empresa CALÇADOS IVOTI.

Quanto às considerações acerca da eficácia do parágrafo único do art. 116 do CTN, insta registrar que tal dispositivo legal não foi utilizado pelo Auditor em nenhum documento lavrado no procedimento fiscal (Relatório Fiscal e Anexos) como fundamento para o lançamento que aqui se discute.

Ainda que se esgrima o fato de a norma inserta no parágrafo único do art. 116 do CTN não seja operativa, dada a falta de regulamentação ordinária, tem-se que, de acordo com Paulo de Barros Carvalho, o parágrafo único do artigo 116 do CTN não inovou acerca da desconsideração dos negócios jurídicos dissimulados, uma vez que o art. 149, inciso VII, do CTN já autorizava tal desconsideração, como se lê abaixo: 2 O ordenamento brasileiro, a meu ver, já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. O dispositivo comentado veio apenas ratificar regra existente no sistema em vigor. Por isso mesmo, assiste razão a Heleno Torres, ao asseverar que a referida lateração tão-só aperfeiçoa o que já se encontra previsto de modo genérico, afastando quaisquer dúvidas concernentes à possibilidade da Administração em desconsiderar os negócios fictícios ou dissimulados.

Para arrematar o assunto, veja-se que o Poder Judiciário tem pacificada jurisprudência no sentido de que o ato administrativo de reconhecimento de relação de emprego promovido pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil não vulnera qualquer dispositivo e nem afeta a competência da Justiça o fato de a fiscalização proceder ao enquadramento de segurados da Previdência Social na categoria que lhes é peculiar.

TRT-PR-26-06-2007 CONTRATAÇÃO DE EMPREGADO POR EMPRESA INTERPOSTA. ILICITUDE. FORMAÇÃO DO VÍNCULO DE EMPREGO DIRETAMENTE COM O TOMADOR DOS SERVIÇOS.

A terceirização ilícita, procedida apenas no intuito de obter mão-de-obra mais barata e desvinculação dos direitos decorrentes do contrato de emprego, configura pura intermediação de mão-de-obra, hipótese que atrai a incidência do inciso I da Súmula n.º 331 do Colendo Tribunal Superior do Trabalho, formando-se o vínculo de emprego diretamente com o tomador dos serviços. Recurso ordinário da reclamada conhecido e desprovido.

Finalmente, citamos abaixo excerto extraído do Acórdão nº 06-01380, de 07/10/2008, proferido pelo então Conselho de Recursos da Previdência Social, atual CARF3:

“Nesse tom, é imperioso lembrar que no desenrolar de sua atividade, o agente público a serviço do Fisco Previdenciário não está, por efeito do princípio da primazia da realidade, necessariamente vinculado aos elementos formais apurados no contribuinte, sendo lhe mais do que faculdade, mas um dever aquilatar a verdade material, levantando e descortinando vícios e fraudes, procedendo com o enquadramento de situações fáticas à moldura legal, sempre que assim lhe restar convicto, ainda que abstraindo-se do eventual tratamento conferido pelo contribuinte aquela relação, e independente de provocação Judicial.

Nada há que se discutir que essa atuação não representa violação à competência jurisdicional, na medida em que a legislação tributária expressamente confere atribuição à autoridade fiscal para impor "sanções" sobre os atos ilícitos e viciados verificados no contribuinte, permitindo a aplicação da norma tributária material (arts. 142 e 149, IV do CTN), ainda que alheia à formalidade da situação encontrada. Portanto, é certo que a autoridade do Fisco-Previdenciário, no intuito de aplicar a norma previdenciária ao caso em concreto, detém autonomia ou poderes para caracterizar um pacto laboral onde o contribuinte entendia ou simulava não haver, e para tanto, está perfeitamente autorizada a desconsiderar atos, negócios e personalidade jurídica onde se apresentam manobras e condutas demonstradamente ilegais, com intuitos inequivocamente evasivos. (...)

O contribuinte tem efetivamente, a teor do texto Constitucional que entre nós vigora, a liberdade em contratar pessoas jurídicas para prestar os serviços que lhe forem necessários, ainda que isso represente uma minoração no seu custo fiscal. Mas não tem, a pretexto de fazer uso do seu direito, a mesma liberdade quando seu objetivo ou o resultado prático da sua contratação, resultar em atos viciados na sua essência, mascarando uma realidade diversa da formalmente narrada, portanto, a liberdade constitucional de contratar, não permite a adoção de meios evasivos, objetivando a fuga da tributação imposta a todos.”(grifos nossos)

O excerto do voto transcrito é de luminar clareza ao afirmar que o Auditor Fiscal não está necessariamente vinculado aos elementos formais, ainda mais quando se trata de apuração de obrigações previdenciárias decorrentes da relação de trabalho.

É de se notar que a relação de emprego não é aferida apenas pelos elementos formais existentes nos contratos, mas pela realidade fática na execução dos serviços.

Para caracterizar o vínculo empregatício não há necessidade de uma subordinação mais rigorosa, bastando que o trabalhador se coloque à disposição da Impugnante, dela recebendo ordens. Assim, restando cabalmente fundamentada a autorização legal que o Auditor Fiscal possui para realizar o

lançamento em nome daquele que de fato é responsável pela ocorrência do fato gerador, cabe-nos agora, então, a análise das provas existentes nos autos como elemento decisivo para a procedência ou não do estabelecimento do vínculo empregatício, para efeitos fiscais, diretamente com a Impugnante, desconsiderando a relação empregatícia com a empresa CALÇADOS IVOTI.

Neste sentido, o que se verificou no caso em tela é que as duas empresas funcionavam em total promiscuidade patrimonial e contábil, eis que compartilhavam insumos, equipamentos, empregados, dirigentes, sede, etc. O Relatório Fiscal é detalhado e esclarecedor, conforme já minuciosamente descrito no relatório desta decisão.

Nesse sentido, a fiscalização reuniu um amplo conjunto não só de indícios mas também de fatos perfeitamente identificados, e concluiu acerca da existência de relação simulada entre as empresas em questão, com o objetivo de reduzir o custo de sua mão-de-obra.

Vejamos como se posiciona a jurisprudência nos casos em que se demonstra que uma empresa se utiliza da estrutura de outra. Embora o acórdão abaixo transcrito verse sobre a fraude na pretensa operação de cisão, podemos utilizá-lo para o caso em tela. Observe-se a ementa:

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. UTILIZAÇÃO DE ESTRUTURA DE AVIAMENTO DA EMPRESA CINDIDA PELA EMPRESA RESULTANTE DA CISÃO. INTUITO DE FRAUDE. DECADÊNCIA. Quando se comprova que a empresa resultante da cisão utilizou-se da estrutura de aviamento da empresa cindida, com intuito de não pagar os tributos decorrentes das atividades da empresa anterior, principalmente quando os sócios anteriores fazem parte da nova sociedade, caracteriza-se a infração de omissão de receitas e afasta-se a decadência por força do artigo 173 inciso I do CTN. MULTA DE OFÍCIO. Não é confiscatória a multa legalmente aplicada nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/96. JUROS MORATÓRIOS E MULTA. Se a Lei prevê a aplicação concomitante de multa e juros não se configura o "bis in idem". TAXA SELIC.

CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. Não pode ser questionada a inconstitucionalidade ou ilegalidade da Taxa de juros pela SELIC, em virtude de que sua aplicação se dá por expressa cominação legal e ao tribunal administrativo não cabe julgar seu questionamento que está adstrito ao Judiciário. PIS COFINS E CSLL DECORRENTES. Por se tratar de tributação reflexa cabe a mesma solução dada ao lançamento do IRPJ. Preliminares afastadas. Recurso voluntário negado. (Acórdão nº 10809293 do Processo 13819003069200454. Primeiro Conselho de Contribuintes. 8ª Câmara. Data 25/04/2007)

Guardadas as especificidades do caso acima, observamos que o intuito fraudulento foi evidenciado especialmente a partir dos seguintes elementos: (i) ausência ou deficiência de documentação comprobatória das operações realizadas; (ii) compartilhamento da infra-estrutura (matéria-prima, mercadorias, produtos, máquinas, equipamentos, empregados, clientes e objeto social) sem

que houvesse suporte jurídico para tanto; (iii) identidade ou semelhança nos quadros societários das sociedades empresárias. Todos estes elementos estão presentes e configurados na hipótese dos autos.

Assim sendo, afigura-se evidente que a CALÇADOS IVOTI é utilizada pela Autuada como uma empresa interposta, eis que a mão de obra contratada formalmente pela primeira, no mundo dos fatos é coordenada e gerida pela Impugnante, visando à execução de seu contrato social. Assim sendo, configura-se uma situação de subordinação da mão de obra, como acima explicado, sendo certo que o verdadeiro empregador é a MAIQUITO.

No que concerne aos documentos juntados pela Impugnante (Doc. II), trata-se de notas fiscais eletrônicas (fls. 179-184) que não se referem ao período lançado, pois foram emitidas em 02/06/2013 e 28/09/2012. Ainda a fl. 179 traz um resumo de entradas pretensamente de 01/01/2009 a 31/12/2013 com uma lista de empresas, mas não se visualiza a data de cada uma delas, nem tampouco o tipo de mercadoria envolvida na transação. Ademais, o Relatório Fiscal foi bastante esclarecedor quando enunciou que, conforme as Notas Fiscais da CALÇADOS IVOTI, esta produz exclusivamente para a MAIQUITO apresentando-se como sendo a "fornecedora" de praticamente todo serviço terceirizado da MAIQUITO (98 % em 2010 e 96% em 2011), conforme contabilizado. Assim, os documentos juntados não são hábeis a comprovar que há prestação de serviços de ateliês terceirizados e que inexistente qualquer triangulação entre a impugnante e as demais empresas do grupo econômico como pretende a Impugnante em sua peça de defesa.

Resta concluir-se que, por tais razões, não assiste razão ao Recorrente.

Conclusão

Por todo o exposto voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade do artigo 116, parágrafo único do CTN e da alegação do princípio do não confisco para afastar a multa aplicada. Na parte conhecida, rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Luciana Costa Loureiro Solar