



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

Processo n° 11065.725365/2011-73
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.072 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2017
Matéria PIS/COFINS
Recorrente CALCADOS Q SONHO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CAUSA DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O mandado de procedimento fiscal é mero ato infralegal destinado à administração de recursos humanos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não afastando a competência legal do Auditor Fiscal para efetuar os devidos lançamentos. Fiscalização observou os ditames da Portaria n.º 3.014/2011, então vigente.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Constatado que, em sentido oposto ao sustentado na peça de defesa, a decisão prolatada em primeira instância apreciou, detalhadamente, as razões trazidas em sede de impugnação, descabe falar em sua nulidade em virtude de cerceamento do direito de defesa.

SIMULAÇÃO. PESSOA INTERPOSTA.

Configura-se simulação quando os elementos probatórios indicam que três sociedades empresárias constituem um único empreendimento de fato, por possuírem mesma unidade de gestão, sendo que uma delas se utiliza, na execução das suas atividades fins, da força de trabalho formalmente vinculada às outras duas, que, por sua vez, são optantes pelo regime simplificado de tributação (SIMPLES).

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

Aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% na forma do art. 44, §1º da Lei n.º 9.430/96 diante da constatação da prática de sonegação com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco e de reduzir o montante das contribuições devidas (créditos indevidos), utilizando-se de interposta pessoa jurídica.

SIMPLES. GUIAS DE RECOLHIMENTO. DARF. APROVEITAMENTO.

É possível a dedução dos valores recolhidos para o regime tributário simplificado - SIMPLES com os valores apurados no lançamento fiscal, desde que o contribuinte tenha cumprido todos os requisitos legais para a compensação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para deferir o pedido de dedução dos valores de PIS e COFINS recolhidos para o regime tributário simplificado - SIMPLES dos valores apurados no lançamento fiscal em epígrafe. Os valores passíveis de dedução deverão ser confirmados em fase de liquidação. Vencida a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para a cobrança de PIS e COFINS relativo ao período de apuração de 01/01/2008 a 31/12/2009, acrescido de multa de ofício qualificada de 150%, por ter entendido a fiscalização que duas prestadoras de serviço da ora Recorrente (F F E Indústria de Calçados Ltda – ME e Law of Shoes Indústria de Calçados Ltda - ME) seriam pessoas jurídicas interpostas da ora Recorrente. Nos termos do Relatório Fiscal da autuação:

"Tendo em vista todos os fatos e provas acima, concluímos que os supostos serviços de industrialização por encomenda prestados pelas empresas Law of Shoes e F F E eram, na realidade, os custos relativos à própria folha de pagamento da fiscalizada. Restou claro que essas empresas constituíam-se em parte da fiscalizada, formando uma única empresa. Sendo assim, o contribuinte não poderia se creditar das contribuições em relação aos serviços dessa mão-de-obra, por expressa vedação legal ao creditamento sobre a folha de salários (mão-de-

obra para a pessoa física). Base legal: Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, artigo 3º, § 2º, inciso I.

Vale destacar que a DRJ POA julgou procedente lançamento que tratava desta mesma matéria, conforme ementa abaixo transcrita:

Processo nº. : 11065.002309/2008-61 - AI nº 37.082.720-1

Acórdão nº. : 10-18.351 – 8ª Turma da DRJ/POA

Sessão de : 29 de janeiro de 2009

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de Apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

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

Concluindo a análise, faz-se necessário desconsiderar serviços prestados pelas empresas Law of Shoes e F F E, para efeito de cálculo de créditos das contribuições. A partir dos arquivos digitais apresentados em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2, Anexo XXIV, elaboramos a planilha do Anexo XXV, onde relacionamos todas as notas fiscais emitidas pelas empresas Law of Shoes e F F E no período e, aplicando as alíquotas de 1,65% e 7,6%, apuramos os valores dos créditos de PIS e COFINS, respectivamente" (e-fl. 40/41 - grifei)

Inconformado, o contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, julgada improcedente pela decisão recorrida, ementada nos seguintes termos:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - INEXISTÊNCIA MATERIAL DE SEPARAÇÃO ENTRE A ENCOMENDANTE E A PRESTADORA DE SERVIÇOS - SIMULAÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO - GLOSA DOS CRÉDITOS FAVORÁVEIS AO CONTRIBUINTE. LANÇAMENTO DO DÉBITO NÃO RECOLHIDO.

A realização da industrialização da produção quando a empresa encomendante e as empresas prestadoras de serviços são separadas formalmente, no papel, mas na realidade, de fato, inexistente separação, pois, materialmente, são e atuam como uma única entidade, caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários, acarretando a ilegalidade da operação. Por conseguinte, a simulação gera a descaracterização da industrialização por encomenda e a consequente glosa dos créditos favoráveis ao contribuinte gerados pela operação realizada de forma ilegal, de modo a resultar no lançamento do débito não recolhido, nos termos da legislação específica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - INEXISTÊNCIA MATERIAL DE SEPARAÇÃO ENTRE A ENCOMENDANTE E A PRESTADORA DE SERVIÇOS - SIMULAÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO - GLOSA DOS CRÉDITOS FAVORÁVEIS AO CONTRIBUINTE. LANÇAMENTO DO DÉBITO NÃO RECOLHIDO.

A realização da industrialização da produção quando a empresa encomendante e as empresas prestadoras de serviços são separadas formalmente, no papel, mas na realidade, de fato, inexistente separação, pois, materialmente, são e atuam como uma

única entidade, caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários, acarretando a ilegalidade da operação. Por conseguinte, a simulação gera a descaracterização da industrialização por encomenda e a conseqüente glosa dos créditos favoráveis ao contribuinte gerados pela operação realizada de forma ilegal, de modo a resultar no lançamento do débito não recolhido, nos termos da legislação específica.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido" (e-fls. 1.082/1.083)

Intimado desta decisão em 12/07/2012 (e-fl. 108), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 13/08/2012, alegando em síntese:

- (i) a necessidade de conexão de outros dois processos que foram resultantes da mesma auditoria fiscal, lastreada nos mesmos fatos e nos mesmos relatórios fiscais (relativos à contribuições previdenciária - processos n.º 11065.725225/2011-03 e 11065.725226/2011-40);
- (ii) nulidade do lançamento por irregularidades no mandado de procedimento fiscal;
- (iii) nulidade da decisão de primeira instância por ter deixado de apreciar questões trazidas na Impugnação e a documentação acostada aos autos;
- (iv) a ausência de simulação apontada pela fiscalização, sendo que a terceirização de fases do seu processo produtivo é lícito e realizado com propósitos negociais (logística e estratégia comercial, melhoria dos níveis de concorrência e produtividade). Afirma a Recorrente que as duas empresas desconsideradas eram unidades autônomas organizadas e estruturadas, tendo ocorrido na hipótese a terceirização de parte da atividade (apenas as etapas de costura e pré fabricado, etapa em que se produz o solado do calçado). Afirma ainda que "*não há nexo de causalidade entre o suposto intuito simulatório e o objetivo de redução da tributação dele decorrente*", vez que as duas empresas foram incorporadas pela Recorrente (e-fl. 1.113)
- (v) a inexistência de dolo específico para a aplicação da multa de ofício qualificada;
- (vi) a necessidade de dedução/compensação dos valores recolhidos no SIMPLES pelas pessoas jurídicas desconsideradas.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne

Sendo tempestivo o Recurso, passo às suas razões.

I - DA CONEXÃO

Em seu Recurso Voluntário, alega a Recorrente a necessidade de conexão do presente processo aos processos 11065.725225/2011-03 e 11065.725226/2011-40, ambos relativos à contribuições previdenciária, que resultaram da mesma auditoria fiscal, tendo sido lastreados nos mesmos fatos e conjunto probatório descrito no Relatório Fiscal (existência de simulação - pessoas jurídicas interpostas).

Em análise do andamento destes processos, vislumbra-se que ambos já foram julgados, tendo sido o processo 11065.725226/2011-40 apensado ao 11065.725225/2011-03. O julgamento foi proferido pela 3ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento deste CARF no Acórdão nº 2803-002.910 de relatoria do Conselheiro Relator Helton Carlos Praia de Lima, em sessão de 21/01/2014, ementado nos seguintes termos:

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CAUSA DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O mandado de procedimento fiscal é mero ato infralegal destinado à administração de recursos humanos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não afastando a competência legal do Auditor Fiscal para efetuar os devidos lançamentos.

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresas interpostas, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

MULTA

A inclusão de contribuições em lançamento fiscal dá ensejo à incidência de multa, conforme legislação aplicável à matéria, observado o disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

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.

SIMPLES. GUIAS DE RECOLHIMENTO. DARF. APROVEITAMENTO.

É possível a dedução dos valores recolhidos para o regime tributário simplificado - SIMPLES com os valores apurados no lançamento fiscal, desde que o contribuinte tenha cumprido todos os requisitos legais para a compensação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(...)

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para deferir o pedido de dedução dos valores recolhidos para o regime tributário simplificado - SIMPLES com os valores apurados no lançamento fiscal em epígrafe, desde que o contribuinte tenha cumprido todos os requisitos legais. A multa a ser aplicada será a prevista no art. 35-A da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte. Vencido o Conselheiro Eduardo de Oliveira quanto à comparação da multa." (Processo 11065.725225/2011-03. Data da Sessão 21/01/2014 Relator Helton Carlos Praia de Lima Acórdão n.º 2803-002.910 - grifei)

Pela leitura da ementa acima, e como será pormenorizado adiante em análise da íntegra do voto do Relator, aqui adotado à luz do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784/99, grande

parte dos argumentos trazidos no Recurso Voluntário sob análise nos presentes autos foram julgados naquela oportunidade, quais sejam: **(a)** nulidade do lançamento por irregularidades no mandado de procedimento fiscal (rejeitado por unanimidade); **(b)** ausência de simulação apontada pela fiscalização (rejeitado por unanimidade); **(c)** inexistência de dolo específico para a aplicação da multa de ofício qualificada (rejeitado por unanimidade); e **(d)** necessidade de dedução/compensação dos valores recolhidos no SIMPLES pelas pessoas jurídicas desconsideradas (acolhido por unanimidade).

Apenas uma questão concernente especificamente à multa aplicável às contribuições previdenciárias (art. 35-A, Lei n.º 8.212/91) foi objeto de julgamento no Recurso Especial pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, em abril/2016¹. Assim, as demais questões julgadas, que concernem ao presente processo, não foram objeto de julgamento administrativo em sede especial².

Cumpre mencionar que, como relatado no Acórdão n.º 2803-002.910, aqueles processos foram julgados após a realização de Diligência solicitada por meio da Resolução n.º 2803-000.143, na qual foi solicitado à autoridade lançadora a apreciação dos documentos e argumentos trazidos na impugnação e no recurso voluntário quanto à simulação. No relatório de diligência a fiscalização teria infirmado suas conclusões já trazidas no Relatório Fiscal.

Nesse sentido, uma vez que os processos já foram julgados, encontra-se prejudicado o argumento de conexão, sendo que as razões para julgamento que já foram apreciadas no acórdão mencionado serão adequadas ao presente julgado.

II - DOS ARGUMENTOS DE NULIDADE

II.1. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO PELAS IRREGULARIDADES NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Neste ponto, a Recorrente indica que teriam ocorrido as seguintes irregularidades nos Mandados de Procedimento Fiscal: **(II.1.1)** no Relatório Fiscal foi informado que a fiscalização teria iniciado em 08/09/2011, sendo que o MPF teria sido emitido em 13/09/2011 e a ciência pessoal do início da ação fiscal pela Recorrente em 23/09/2011; **(II.1.2)** Não constam dos autos as cópias dos MPF instaurados contra as empresas LAW SHOES e F.F.E.; **(II.1.3)** a alteração do MPF para abranger PIS e COFINS ocorreu em 06/12/2011, sendo indevida a intimação para apresentação, em 28/11/2011, das notas fiscais consideradas na base de cálculo do PIS.

Atentando-se para o caso em tela, vislumbra-se que quaisquer dos vícios apontados pela Recorrente nos MPFs ensejaram em cerceamento de seu direito ao contraditório e à ampla defesa, exercidos em sua plenitude com a apresentação da Impugnação e do Recurso Voluntário ora sob análise.

¹ "Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Recurso especial negado. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidas as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Teresa Martinez Lopez, que deram provimento ao recurso. Votou pelas conclusões a Conselheira Patrícia da Silva." (Processo 11065.725225/2011-03 Data da Sessão 13/04/2016 Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Nº Acórdão 9202-003.906)

² Insta mencionar que, como relatado no acórdão da Câmara Superior, o Recurso Especial interposto igualmente envolvia a questão quanto à necessidade de prévia exclusão dos Simples das empresas a ela ligadas na autuação, em relação à qual foi negado seguimento ao Recurso.

Esse raciocínio está em consonância com o art. 27 da Lei nº 9.784/99³, segundo o qual a falta de prestação de informação pelo sujeito passivo na fase de fiscalização não implica em reconhecimento da verdade dos fatos ou confissão, devendo ser garantidos o contraditório e a ampla defesa na fase litigiosa do processo administrativo, instaurada, por sua vez, pela Impugnação (art. 14 do Decreto 70.235/72 e no art. 56 do Decreto nº 7.574/2011).

Assim, inexistindo qualquer prejuízo ao contraditório e à ampla defesa no presente caso, inexistente a nulidade invocada pela Recorrente.

Cumprido acrescentar que o Acórdão nº 2803-002.910, mencionado no tópico anterior, enfrentou frontalmente as supostas irregularidades trazidas nos itens II.1.1 e II.1.2 acima, em argumentos que aqui adoto à luz do já mencionado art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99:

"MPF. NÃO HÁ NULIDADE

Do exame da legislação que instituiu e disciplina o mandado de procedimento fiscal, constata-se sua finalidade essencial: segurança ao contribuinte quanto à regularidade e imparcialidade do procedimento de fiscalização, afastando-se pseudo-ações fiscais.

A professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MELLO, Celso Antônio Bandeira de: Princípios Constitucionais da Administração Pública: aspectos relativos à competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal e sua função de servidor de Estado. Brasília: Unafisco Sindical, 2002.) emitiu parecer acerca da competência e validade do ato de lançamento tributário e assim se manifestou:

Em consonância com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito pelo lançamento, assim entendido o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Por sua vez, a Medida Provisória nº 2.175-29, de 24/08/2001, define, no art. 6º, as atribuições privativas do Auditor-Fiscal da Receita Federal, incluindo entre elas a de “constituir, mediante lançamento, o crédito tributário”.

A portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001, indica as autoridades competentes para emitir o MPF (art. 6º) e os dados que devem conter os MPFs, inclusive os dados identificadores do sujeito passivo, a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência), o prazo para a realização do procedimento fiscal (art. 7º); fixa os prazos máximos de validade dos MPFs, com possibilidade de prorrogação (art. 12 e 13); a previsão de indicação de outro auditor-fiscal quando o indicado no MPF não concluir o procedimento fiscal nos prazos indicados nos artigos 12 e 13 (art. 16).

A primeira observação a fazer é no sentido de que a competência para a realização dos procedimentos fiscais é privativa dos Auditores-Fiscais nos termos do artigo 8º da Medida Provisória nº 2.175-29, já analisada, e da legislação tributária também já mencionada. Como também é de sua competência privativa a constituição, mediante lançamento, do crédito tributário.

Sendo sua a competência, por força de lei, não há fundamento legal para a sua limitação por meio de portaria da Secretaria da Receita Federal.

³ "Art. 27. O desatendimento da intimação não importa o reconhecimento da verdade dos fatos, nem a renúncia a direito pelo administrado.

Parágrafo único. No prosseguimento do processo, será garantido direito de ampla defesa ao interessado."

Certamente não há impedimento a que as autoridades indicadas na portaria emitam o MPF quando tiverem conhecimento de fatos que devam ser objeto de fiscalização ou de diligência. Mas essa possibilidade não pode limitar ou impedir a iniciativa de cada Auditor-Fiscal para o exercício das atribuições que são inerentes ao seu cargo e cuja omissão pode caracterizar ilícito administrativo, civil e até criminal. (...).

A medida disciplinada pela Portaria SRF nº 3.007/2001 [Portaria SRF nº 3.14/2011, vigente à época da fiscalização] pode ser um elemento a mais no sentido de aperfeiçoamento da fiscalização; mas não pode reduzir, impedir ou limitar a iniciativa própria do Auditor-Fiscal, sob pena de infringência às normas legais que definem as suas atribuições.

Note-se que, entre as autoridades mencionadas no artigo 6º da referida portaria para emitir o MPF, a maior parte delas desempenha função de direção (Coordenador-Geral de Fiscalização, Coordenador-Geral de Administração Aduaneira, Superintendente da Receita Federal), o que permite inferir que não exercem função de fiscalização e dependerão, em muitos casos, da informação de seus subordinados para tomar a iniciativa de emissão do MPF.

Assevera a importância do MPF com instrumento para a moralidade administrativa à medida que impõe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - AFRFB o exercício da atividade de fiscalização sem desvio de conduta. Em suma de suas primeiras conclusões na análise da matéria pondera acerca de ser contrário ao “bom-senso e a razoabilidade dos atos normativos exigirem que o servidor dependa de determinação de autoridade superior para desempenhar atribuição que lhe é outorgada por lei”.

Reporta-se ao artigo 3º da Lei nº 8.112/90 – Estatuto dos Servidores Públicos, para buscar o conceito de cargo público como sendo um conjunto de atribuições e responsabilidades. E que, uma vez criado o cargo por lei é ela quem define tal conjunto. Escorando-se em outros administrativistas de escol como Hely Lopes Meirelles e Celso Antônio Bandeira de Melo, a professora Maria Sylvia reafirma, com as palavras de Hely Lopes Meirelles, que a competência administrativa, sendo um requisito de ordem pública, é intransferível e improrrogável pela vontade dos interessados.

No final conclui que o Auditor-Fiscal tem o dever irrenunciável de exercer todas as atribuições próprias de seu cargo, por força de lei, não podendo depender de decisão de autoridades superiores nem sofrer qualquer tipo de limitação.

Relativamente às consequências a que estão sujeitos os auditores-fiscais pela inobservância dos preceitos legais atinentes ao cargo, a professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro, afirma que:

A omissão no desempenho de suas atribuições caracteriza improbidade administrativa, conforme artigo 11, inciso II, da Lei nº 8429, de 2.6.92. Além disso, estará cumprindo ordem manifestamente ilegal se for impedido ou limitado no exercício de suas atribuições com base em MPF emitido em desacordo com a lei.

Os atos infralegais que disciplinam o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não deixam dúvida quanto à sua natureza de controle interno da atividade fiscal. À luz destas considerações, está claro que a interpretação que enxerga o MPF como instrumento de limitação da competência do agente fiscal está na contramão dos artigos 142 e 196 do CTN, da Lei nº 10.593/2002 e da melhor doutrina administrativista pátria.

A finalidade do MPF visa conferir ciência ao contribuinte do procedimento fiscal. Ademais, consta dos autos que na ocasião da instauração dos procedimentos fiscais, a recorrente já havia incorporado as empresas LAW e FFE, de forma que a ciência dos Termos de Início das Diligências Fiscais foi obtida junto à recorrente e no mesmo momento da ciência do TIPF da fiscalização que também contém o número do MPF. Os citados termos foram recepcionados pela mesma pessoa na mesma data e no mesmo horário.

O contribuinte foi cientificado previamente da ação fiscal, assim, não há que se falar em irregularidade do ato de fiscalização que precede a constituição do crédito fiscal.

No mesmo sentido, não há ilegalidade de ação fiscal acompanhada de MPF e Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF constantes dos autos e com ciência do contribuinte para cumprir diligência fiscal solicitada pelo órgão julgador. Não há que se falar em reabertura da ação fiscal, nem em nulidade do lançamento, tampouco, em desentranhamento dos autos do relatório de diligência fiscal e os documentos que o acompanham, em razão da verdade material.

Não houve cerceamento do direito de defesa. Todos os atos da fiscalização foram cientificados ao contribuinte que teve o direito de contestação. Todos os argumentos e documentos foram analisados pela fiscalização e pela autoridade julgadora de primeira e segunda instância administrativa fiscal, inclusive as razões do recurso voluntário que foi objeto de diligência fiscal com ciência do contribuinte e direito ao contraditório e ampla defesa. (Processo 11065.725225/2011-03. Data da Sessão 21/01/2014 Relator Helton Carlos Praia de Lima Nº Acórdão 2803-002.910 - grifei)

De forma conclusiva, acresce-se, especificamente quanto ao ponto II.1.3 acima, que na disciplina de emissão dos MPFs trazida à época pela Portaria nº 3.014/2011, era expressamente previsto no art. 8º que ***"na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no MPF"*** (grifei).

Diante disso, uma vez que o fiscal verificou, a partir de uma fiscalização de contribuições previdenciárias, a simulação incorrida pelas pessoas jurídicas que implicou em infração na apuração dos créditos do PIS e da COFINS, mostrou-se plenamente válida a coleta de informações específicas do PIS em 28/11/2011. À luz do referido dispositivo da Portaria nº 3.014/2011, uma vez baseados nos mesmos elementos de prova, a fiscalização considerou como incluídos no procedimento de fiscalização o PIS e a COFINS, independentemente de menção expressa (incorrida em 06/12/2011, com a retificação do MPF).

Assim, afasto a alegação de nulidade levantada pelo sujeito passivo.

II.2. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA POR TER DEIXADO DE APRECIAR ARGUMENTOS DE DEFESA

Afirma a Recorrente que argumentos levantados e documentos trazidos pelo contribuinte em sede de Impugnação, que comprovariam a ausência de simulação no caso em tela, não teriam sido apreciados pela decisão de primeira instância.

Contudo, observa-se que as razões para a existência da simulação na hipótese, inclusive à luz dos documentos acostados pelo sujeito passivo, foram apreciados pela decisão de primeira instância, que não identificou elementos suficientes à afastar o raciocínio delineado pela fiscalização no Relatório Fiscal. A análise feita pela decisão de primeira instância quanto a esta questão será pormenorizada no tópico seguinte.

Pela leitura da decisão é possível atestar que todos os argumentos e documentos apresentados pela ora Recorrente em sede de Impugnação foram analisados,

inexistindo a alegado cerceamento de defesa. Desta forma, deve ser afastada a nulidade alegada, em conformidade com outras manifestações desse E. Conselho:

"CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Constatado que, em sentido oposto ao sustentado na peça de defesa, a decisão prolatada em primeira instância cuidou de apreciar, detalhadamente, as razões trazidas em sede de impugnação, descabe falar em sua nulidade em virtude de cerceamento do direito de defesa.

(...)" (Processo 13888.720465/2013-17 Data da Sessão 26/11/2014 Relator Wilson Fernandes Guimarães Nº Acórdão 1301-001.715)

"NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. INOCORRÊNCIA CERCEAMENTO DIREITO DEFESA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, por cerceamento ao direito de defesa, a decisão de primeiro grau em que houve pronunciamento claro e suficiente sobre todas as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória e cujas conclusões apresentam-se de forma congruente e devidamente fundamentada.

(...)" (Processo 16045.000462/2006-44 Data da Sessão 23/02/2016 Relator José Fernandes do Nascimento Nº Acórdão 3302-003.056)

Com isso, afasto o argumento de nulidade da decisão de primeira instância.

III. DA SIMULAÇÃO

Atentando-se para o relatório fiscal da autuação, vislumbra-se que a fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica das empresas Law of Shoes e F.F.E por entender que ocorreu verdadeira simulação na hipótese, vez que as duas pessoas jurídicas seriam pessoas que não operavam de fato (pessoas interpostas). Com isso, foram desconsiderados os serviços prestados por estas duas empresas à Recorrente para efeito de cálculo do crédito do PIS e da COFINS.

Para melhor análise, irei apontar separadamente os indícios da existência da simulação trazidos pela fiscalização, em conformidade com o Relatório Fiscal do Auto de Infração, e os argumentos de defesa da Recorrente.

III.1. Indícios decorrentes da análise dos Contratos Sociais e do Domicílio Fiscal

Foi confirmado pela fiscalização que a localização das três empresas eram na mesma Rua (Rua Imperatriz Leopoldina) nos números 59 (Recorrente), 93 (Law of Shoes) e 95 (F.F.E), sendo os dois últimos números a mesma edificação predial. Ademais, os sócios das duas pessoas jurídicas desconstituídas eram antigos empregados da Recorrente:

Law of Shoes Indústria de Calçados Ltda – ME

*"Em 01/03/2006, conforme 1ª Alteração Contratual, além das alterações na denominação social, que passou a ser Meinhardt Indústria de Calçados Ltda – ME; e no objeto social, indústria, comércio e beneficiamento de calçados, bolsas, carteiras e cintos; a sede da empresa também foi alterada. **O novo endereço passou a ser Rua Imperatriz Leopoldina, 93, Três Coroas, RS.***

*Verificamos o novo endereço no Google Maps, vide Anexo I. **Pela foto do satélite, constatamos que o prédio de número 93, indicado pela letra "B" localiza-se exatamente ao lado do prédio de número 59, letra "A" no mapa, sede da fiscalizada.***

*De acordo com informações do Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS, vide Anexo II, **todos os quatro sócios da Law of Shoes tiveram vínculo empregatício com a fiscalizada até pouco antes de sua entrada nessa sociedade.** Os senhores André Meinhardt e Carlos Meinhardt tem registro na fiscalizada até o mês 12/2001, mês anterior ao da constituição da Meinhardt Atelier de Modelagem Ltda, 10/01/2002. Já os novos sócios apresentam situação ainda mais peculiar. Primeiramente vejamos a sócia Daiane Spohr. Teve vínculo empregatício com a fiscalizada de 03/2005 até 04/2009. Entre 07/2009 e 01/2010, participou da Law of Shoes. Em 08/2009 foi readmitida pela fiscalizada, onde trabalha até hoje. Observemos que entre 08/2009 e 01/2010, a senhora Daiane Spohr atuou paralelamente na administração da sociedade Law of Shoes e como empregada da fiscalizada. A situação do senhor Mário Werres é similar. Consta como empregado da fiscalizada até 31/07/2009, mesmo mês de seu ingresso como sócio-administrador na Law of Shoes." (e-fls. 32/33 - grifei)*

F F E Indústria de Calçados Ltda ME

*"Em 01/03/2006, conforme 1ª Alteração Contratual, além das alterações na denominação social, que passou a ser F F E Indústria de Calçados Ltda – ME; e no objeto social, indústria, comércio e beneficiamento de calçados, bolsas, carteiras e cintos; a sede da empresa também foi alterada. **O novo endereço passou a ser Rua Imperatriz Leopoldina, 95, Três Coroas, RS.***

*Mais uma vez, utilizando como recurso a foto de satélite disponível no Google Maps, Anexo I, **constatamos que os números 93 e 95 na Rua Imperatriz Leopoldina constituem a mesma edificação predial.***

*A análise do quadro societário nos revelou outra curiosidade envolvendo as duas sociedades. De acordo com informações do CNIS, vide Anexo IV, **todos os três sócios da F F E tiveram vínculo empregatício com a fiscalizada até a constituição dessa sociedade.** Os três sócios foram desligados da fiscalizada no mesmo dia, 08/12/2000. Dois meses depois, mais precisamente no dia 02/02/2001, era constituída a F F E." (e-fl. 33 - grifei)*

Neste ponto, a Recorrente elucida como funciona a atividade de produção de calçados, indicando que a havia razão negocial para a industrialização por encomenda realizada pela F.F.E (preparação/costura dos cabedais) e pela LAW (preparação dos solados).

Importante salientar que em nenhum momento a fiscalização entende que as duas empresas não estariam realizando atividade de industrialização para calçados. O que se constatou é que essas empresas somente estavam separadas "no papel" da empresa Recorrente, sendo que, de fato, eram empresas interpostas, dependentes administrativamente e financeiramente da Recorrente, com o fornecimento exclusivo para esta empresa.

A Recorrente não nega a proximidade física das empresas, complementando a informação trazida pela fiscalização ao afirmar que os imóveis utilizados pelas empresas F.F.E e LAW eram cedidos em uso pela Recorrente, que os alugava diretamente de uma Massa Falida (e-fl. 1.121). No dizeres da Recorrente:

pertenciam à recorrente. Em verdade, os dois prédios industriais fazem parte do acervo patrimonial da Massa Falida de Calçados Laruse Indústria e Comércio Ltda e foram locados pela recorrente, em 08/2005 (anexo II da impugnação, fls. 330/335)⁵. Em 04/2006, a edificação maior, com área de 1.776,74 m², com frente para a Rua Imperatriz Leopoldina, nº 93, foi cedida pela recorrente para o uso pela FFE (anexo II da impugnação, fls. 336/337), mediante pagamento de um valor mensal de R\$ 1.000,00 (um mil reais). No mesmo ano (2006), a edificação menor, com área de 301,68 m², com frente para a Rua João Petry, nº 114, foi cedida para o uso pela empresa LAW (anexo II da impugnação, fls. 338/339), mediante pagamento de um valor mensal de R\$ 500,00 (quinhentos reais). As despesas de aluguel foram devidamente apropriadas nas contabilidades das empresas LAW e FFE, o que demonstra que eram estas quem suportavam o custo de uso das edificações (anexo II da impugnação, fls. 322/329).

Esse fato, narrado e documentado pela Recorrente, foi considerado na decisão de primeira instância para confirmar a existência de uma unidade fabril das três empresas. Como consignado na decisão recorrida:

"A impugnação afirma que este cenário está modificado após a incorporação das duas empresas citadas; que existia separação física; que a sede da empresa é por ela locada da Massa Falida de Calçados Laruse Indústria e Comércio Ltda.; e que sublocou os imóveis à FFE Indústria de Calçados Ltda. e Law Of Shoes Indústria de Calçados Ltda.

Observe-se que a cláusula quarta do contrato de locação de imóvel não residencial, firmado entre a Massa Falida de Calçados Laruse Indústria e Comércio Ltda. e Calçados O Sonho Ltda. – que tem por objeto duas edificações, uma de nº 93, com frente para a Rua Imperatriz Leopoldina e a outra de nº 114, com frente para a Rua João Petry – proíbe expressamente a cessão de locação, a sublocação e o empréstimo do imóvel, total ou parcial, sem prévio e expresse consentimento da Locadora.

Os documentos de cessão de uso firmados entre as empresas Calçados O Sonho Ltda. e FFE Indústria de Calçados Ltda. e Law Of Shoes Indústria de Calçados Ltda. não mencionam tal consentimento, assim como nenhum documento que a isto se refira foi juntado aos autos.

Assim, embora instalados em pavilhões separados, com entradas distintas, conforme relatado no Relatório Fiscal, as empresas Calçados O Sonho Ltda., FFE Indústria de Calçados Ltda. e Law Of Shoes Indústria de Calçados Ltda. constituíam uma unidade fabril, no período autuado." (e-fls. 1.092/1.093 - grifei)

Coaduno com esse raciocínio traçado pelos julgadores *a quo*, sendo que os documentos apresentados pela Recorrente em sua defesa acabaram por confirmar as alegações da fiscalização da existência de uma unidade entre as três empresas.

Ademais, observa-se que os contratos de cessão de uso trazidos pela Recorrente (e-fls. 336/339) foram firmados no mesmo dia (26/04/2006), mesmo em se tratando de empresas supostamente distintas, com diferentes motivações negociais. Além disso, atesta-se que o uso do imóvel localizado na rua Imperatriz Leopoldina, n.º 93 (sede da LAW OF SHOES, com antiga denominação societária de MEINHARDT INDUSTRIA DE CALÇADOS LTDA) foi cedido à F.F.E, como um outro indício da conexão entre as empresas:

✓ **Contrato de cessão de Uso com F.F.E (e-fl. 336)**

CONTRATO DE CESSÃO DE USO

CEDENTE **CALÇADOS Q'SONHO LTDA.**, com sede na Rua Imperatriz Leopoldina, nº 59, em Três Coroas, RS, inscrita no CNPJ sob Nº 97.969.620/0001-75;

CESSIONÁRIA **F F E - INDÚSTRIA DE CALÇADOS LTDA – ME**, com sede na Rua Imperatriz Leopoldina, nº 95, em Três Coroas, RS, inscrita no CNPJ sob nº 04.318.535/0001-66

As partes acima qualificadas, pelo presente instrumento contratam o cedência de uso de um prédio industrial, mediante as seguintes cláusulas e condições:

Primeira

A cedente mantém contrato de locação com a Massa Falida de Calçados Laruse Indústria e Comércio Ltda., de um prédio industrial com área de 1.776,74m², na rua Imperatriz Leopoldina, nº 93, em Três Coroas, RS.

✓ Contrato cessão de uso LAW OF SHOES (na antiga denominação societária - e.fl. 338)

CONTRATO DE CESSÃO DE USO

CEDENTE **CALÇADOS Q'SONHO LTDA.**, com sede na Rua Imperatriz Leopoldina, nº 59, em Três Coroas, RS, inscrita no CNPJ sob Nº 97.969.620/0001-75;

CESSIONÁRIA **MEINHARDT INDÚSTRIA DE CALÇADOS LTDA – ME**, com sede na Rua Imperatriz Leopoldina, nº 93, em Três Coroas, RS, inscrita no CNPJ sob nº 04.868.159/0001-83

As partes acima qualificadas, pelo presente instrumento contratam o cedência de uso de um prédio industrial, mediante as seguintes cláusulas e condições:

Primeira

A cedente mantém contrato de locação com a Massa Falida de Calçados Laruse Indústria e Comércio Ltda., de um prédio industrial com área de 301,68m², na rua João Petry, nº 114, em Três Coroas, RS.

Quanto à composição societária, a Recorrente igualmente não trouxe elementos para afastar o indício descrito no relatório fiscal, confirmado nos seguintes termos pela decisão de primeira instância:

"A autuada, Calçados Q Sonho Ltda., iniciou suas atividades em 02/1969 e teve como sócios Guido Alcido Meinhardt, de 02/1969 a 05/2009, Loiva Meinhardt, de 07/1995 a 05/2009, Nelson Erineu Spohr, a partir de 03/1973, Lisete Elisa Spohr, a partir de 07/1995 e, a partir de 06/2010, Fabiana Spohr Grings, Emílio Luis Spohr e Fábio Augusto Spohr.

A empresa Law Of Shoes Indústria de Calçados Ltda., fundada em 01/2002, teve, até 15/07/2009, os sócios André Meinhardt e Carlos Meinhardt, filhos de Guido Alcido Meinhardt e Loiva Meinhardt, sócios da autuada até 05/2009. A partir de 15/07/2009, os sócios passaram a ser Daiane Spohr e Mario Werres.

Atenta, o Relatório Fiscal, a que todos os quatro sócios tiveram vínculo empregatício com a Calçados Q Sonho Ltda., antes de seu ingresso na empresa Law Of Shoes Indústria de Calçados Ltda.

A empresa FFE Indústria de Calçados Ltda., fundada em 03/2001, teve como sócios, desde sua fundação, em 02/03/2001, Fabiana Sphor, Emílio Luis Spohr e Fábio Augusto Spohr, filhos de Nelson Erineu Spohr e Lisete Spohr, sócios da autuada.

Informa, o Relatório Fiscal, que também os sócios da FFE Indústria de Calçados Ltda. tiveram, até sua constituição, vínculo empregatício com a Calçados Q Sonho Ltda." (e-fl. 1.093)

Com efeito, no Recurso Voluntário a Recorrente genericamente afirma que não foram trazidas provas robustas e contundentes da falta de gerência dos sócios sobre suas respectivas empresas, trazendo como exemplo a sócia da LAW OF SHOES, Sra. Daiane Spohr. Afirma a Recorrente que essa pessoa tinha contrato de trabalho de meio turno com a Recorrente, tendo o restante do dia para tratar da sua empresa.

Essa questão foi muito bem abordada no Acórdão n.º 2803-002.910, referenciado no item I deste voto e cuja íntegra será transcrita adiante. Naquele julgado, o I. Relator deixou claro que essa afirmação da Recorrente quanto à Sra. Daiane igualmente confirma as alegações fiscais:

"(...)

***d) o fato de empregados da recorrente administrarem simultaneamente uma das prestadoras evidencia a ingerência. No recurso voluntário a recorrente alega que a senhora Daiane Spohr trabalhava pela manhã na Q-SONHO, desempenhando funções administrativas, enquanto no restante do dia administrava sua empresa. Entretanto, durante o período de atuação concomitante, a sua remuneração total (de empregada da recorrente e sócia da empresa prestadora) manteve o mesmo nível de quando era somente empregada da QSONHO, conforme tela do CNIS constante dos autos;"** (grifei)*

Dessa forma, confirmam-se os fortes indícios trazido pela fiscalização quanto à documentação societária e ao domicílio fiscal das empresas, atestada pela documentação acostada pela própria Recorrente em sua defesa.

III.2. Movimentação de empregados entre as pessoas jurídicas.

Grande parte dos empregados da Law of Shoes e da F.F.E eram antigos empregados da Recorrente, sendo que as duas empresas somente passaram a possuir empregados quando passaram a operar na mesma rua da Recorrente:

Law of Shoes Indústria de Calçados Ltda – ME

*"Primeiramente, observamos que embora constituída em 01/2002, **a Law of Shoes registrou seu primeiro empregado somente em 05/2006, quando já operava na Rua Imperatriz Leopoldina, 93, prédio contíguo às instalações da fiscalizada.***

*O segundo aspecto relevante sobre o tema diz respeito à coincidente origem da maioria dos empregados da Law of Shoes. **Dos 22 (vinte e dois) empregados registrados no mês de maio, 17 (dezessete) eram provenientes do quadro de funcionários da fiscalizada. Além disso, seu desligamento se deu no dia imediatamente anterior ao registro na Law of Shoes.**" (e-fl. 34)*

F F E Indústria de Calçados Ltda ME

*"Por meio da análise do CAGED e das GFIP da F F E, constatamos comportamento bastante semelhante ao da Law of Shoes. **Embora constituída em 03/2001, seus primeiros empregados foram registrados somente em 04/2006, quando já operava na sede da Rua Imperatriz Leopoldina, 93, instalações adjacentes à fiscalizada e à Law of Shoes.**" (e-fls. 34/35 - grifei)*

Neste ponto, cumpre salientar que a afirmação da Recorrente no sentido de que ela teria contratado novas pessoas nos anos de 2008 e 2009 e que ela manteria empregados no setor de costura de cabedais em nada influi no juízo em torno das empresas F.F.E e LAW OF SHOES serem consideradas interpostas. Com efeito, a fiscalização não nega em nenhum momento que a Recorrente manteve a produção de sapatos no período, com a necessidade de mão de obra para tanto. O que se evidenciou é que foram constituídas duas empresas para a realização de etapas da produção do calçado que, na verdade, eram interpostas. Ou seja, foram levantados indícios de que as empresas F.F.E e LAW OF SHOES eram a própria Recorrente, ainda que formalmente segregadas.

Desta forma, ainda que esse fato, isolado, não possa representar a existência de simulação, como afirmado pela Recorrente em sua defesa, ele efetivamente reforça o conjunto probatório trazido pela fiscalização, devendo ser considerado.

III.3. Contato do responsável pelo envio da GFIP.

O responsável pelo envio da GFIP das duas empresas interpostas era a mesma pessoa, para o qual era fornecido um contato interno dentro da Recorrente:

*"Analisamos, inicialmente, os meses de abril e maio de 2006, quando ocorreram os primeiros registros de empregados das empresas F F E e Law of Shoes, respectivamente. Nota-se que o responsável pelo envio das GFIP destas duas empresas é a mesma pessoa, Felipe, cujo e-mail é RUMO.4LIPE@TERRA.COM.BR. **O fato relevante está telefone de contato: (51) 3546-1200, que é o mesmo número da fiscalizada, vide última página do anexo, onde consta cópia de tela da página da WEB da fiscalizada com dados de contato.**" (e-fl. 35 - grifei)*

Quanto a essa questão, novamente a Recorrente traz informações que confirmam as alegações da fiscalização. Como informado à e-fl. 1.127, o endereço de IP e as datas de transmissão das GFIPs das duas empresas (LAW e F.F.E) foram os mesmos, tendo sido emitidas com pouco menos de 30 minutos de diferença:

Observe-se, por fim, que os endereços IP dos computadores utilizados para enviar as GFIP não são os mesmos. Cita-se, como exemplo, o mês de 01/2009 (cópias das telas do Sistema GFIP WEB juntadas pela fiscalização no anexo IX do relatório fiscal, fls. 160/172): GFIP QSONHO, endereço IP 192.168.0.15, transmitida em 02/02/2009, às 16:16:56; GFIP FFE, endereço IP 10.1.1.88, transmitida em 04/02/2009, às 16:41:53; GFIP LAW, endereço IP 10.1.1.88, transmitida em 04/02/2009, às 17:07:37.

E o número de telefone do responsável pela emissão ser de um telefone interno da Recorrente é igualmente um indício claro de conexão das empresas, e não uma

simples "ingenuidade do responsável pelo envio" como afirmado no Recurso Voluntário (e-fl. 1.126)

III.4. Afirmações em reclamações trabalhistas.

Em reclamações trabalhistas ajuizadas contra a Law of Shoes e a F.F.E, a Recorrente foi incluída no pólo passivo. Nas petições acostadas aos autos, inclusive com documentos que instruíram as Reclamações trabalhistas, as pessoas físicas reclamantes afirmavam que essas duas empresas eram interpostas da Recorrente:

"O reclamante José Rudinei Machado teve vínculo com a fiscalizada entre 08/09/2005 e 18/05/2006. No dia 19/05/2006 passou a integrar o quadro de funcionários da Law of Shoes, na época ainda Meinhardt Indústria de Calçados Ltda – ME, onde laborou até 27/09/2007.

Em 01/2009, ingressou com ação na Justiça do Trabalho contra as duas empresas, alegando que a Law of Shoes seria empresa interposta criada com a finalidade de reduzir os encargos sociais da fiscalizada. Vide manifestação do reclamante às folhas 148 a 150 do processo, que integram o Anexo X.

(...)

A senhora Neila Regina dos Santos Cardoso foi contratada pela F F E, em 11/02/2008, tendo sido transferida para a fiscalizada em 01/2010, quando da incorporação da F F E. Na sucessora, prestou serviço até 31/03/2011.

Em 07/2011, ingressou com ação na Justiça do Trabalho contra as duas empresas, sob a alegação de que a criação da F F E se deu pelos mesmos donos da fiscalizada, caracterizando interposta pessoa." (e-fls. 35/36 - grifei)

Novamente, ainda que esse fato, isolado, não possa representar a existência de simulação, como afirmado pela Recorrente em sua defesa, ele efetivamente reforça o conjunto probatório trazido pela fiscalização, devendo ser considerado.

III.5. Confusão na contabilidade das empresas Law os Shoes e F.F.E.

Neste ponto, a fiscalização trouxe distintos indícios de que as duas pessoas jurídicas funcionariam de forma dependente da Recorrente, inclusive com a mesma estrutura administrativa. Afirmou a fiscalização:

III.5.1) Que "empresas Law of Shoes e F F E atuavam no segmento de beneficiamento de calçados sem qualquer equipamento próprio, alugado ou mediante qualquer outra forma de cessão." (e-fl. 37).

III.5.2) Todo o faturamento das duas pessoas jurídicas interpostas era proveniente da Recorrente (Calçados Q-Sonho Ltda.), apesar dos contratos de industrialização por encomenda indicarem que a prestação seria sem exclusividade com a contratante. Ademais, a Recorrente fazia antecipações bancárias pontuais, exatamente em momentos de pagamento de despesas pela empresas LAW e F.F.E;

III.5.3) Custos elevados com mão de obra denotariam a dependência com a Recorrente:

"O primeiro aspecto que merece destaque é a elevada participação do custo da mão-de-obra na composição dos custos dos produtos vendidos. Na Law of Shoes a participação foi de 80% em 2008 e 71% em 2009. Na F F E foi ainda maior, 92% em 2008 e 90% em 2009.

Ainda analisando os gastos com pessoal, agregamos as despesas de prolabore ao custo da mão-de-obra e comparamos com o total de custos e despesas. Os percentuais foram igualmente significativos. Na Law of Shoes, em 2008, 69% do total de custos e despesas era com gastos de pessoal. Em 2009, 64%. Na F F E, 78% em 2008 e 76% em 2009.

Por fim, agregamos às despesas de pessoal, as despesas tributárias e os aluguéis. O total desse conjunto de gastos representou 80% em 2008 e 74% em 2009, na Law of Shoes. Já na F F E, 91% em 2008 e 89% em 2009. Ou seja, todos os demais custos de manutenção das empresas representava menos de 26% do total, sendo que em 2008, a F F E atingiu a incrível marca de 9%.

Isto evidencia a relação de dependência destas duas empresas em relação à fiscalizada, Calçados Q Sonho Ltda." (e-fl. 38)

III.5.4) Operação conjunta com a mesma estrutura administrativa, evidenciado pela emissão de Notas Fiscais por fornecedores da Law of Shoes mas com o endereço da Recorrente, da Recorrente ter carimbado o recebimento de mercadoria direcionada à Law of Shoes, documento que respaldou o lançamento contábil da FFE foi emitido em nome da Law of Shoes

III.5.5) Ausência de despesas com telefone entre as empresas, justificada pela proximidade física.

A Recorrente insiste na inexistência desses indícios trazendo questões isoladas que deveriam ser consideradas pela fiscalização, afirmando que haveria intuito negocial nas relações entre as empresas, que as empresas LAW e F.F.E assumiram integralmente o risco econômico dos empreendimentos e que não se podem desconsiderar os negócios jurídicos indiretos.

Contudo, como bem pontuado pela decisão de primeira instância, a fiscalização trouxe um vasto conjunto probatório com distintos indícios que ocorreram simultaneamente que denotariam a dependência das duas empresas em relação à Recorrente. Todos esses indícios, analisados de forma conjunta, comprovaram a simulação, vez que as pessoas jurídicas não seriam efetivamente independentes da Recorrente. Nos termos da decisão recorrida:

"Pelo acima exposto, tem-se que as empresas Law Of Shoes Indústria de Calçados Ltda. e FFE Indústria de Calçados Ltda. não são, de fato, independentes em relação a Calçados Q Sonho Ltda.

No caso dos autos, fica patente que a prestação de serviço de industrialização realizada pela empresas Law e FFE para a contribuinte autuada é um acerto entre ambas para simular a existência de transação jurídica entre as três pessoas jurídicas, mas que na realidade compõe uma única entidade, cujo efeito foi, sob a ótica do PIS e da COFINS, ambos não-cumulativos, resultar na constituição de crédito favorável das contribuições à contribuinte, de forma a diminuir o valor a pagar da contribuição ou, já tendo sido utilizado para cancelar o débito, resultar em valor de crédito a ressarcir, caracterizando locupletamento ilícito.

O impugnante procura sempre contestar a conclusão do procedimento fiscal com alegações no sentido de que cada um dos indícios apurados não poderia, por si só, comprovar a inexistência de separação de fato, entre a contribuinte e as empresas Law e FFE. Porém, no presente caso, o cerne da questão reside na análise do conjunto de evidências apresentadas, em especial no que se refere à total

dependência econômica e operacional das prestadoras de serviços para a contribuinte, sendo que os recursos (maquinário, imóvel para funcionamento, alguns funcionários, etc...) são cedidos gratuitamente ou suportados pela própria contribuinte.

Examinando-se a ocorrência simultânea de todos os indícios já relatados, torna-se cristalina a realidade de que Law, FFE e a fiscalizada atuam como se fossem apenas uma única empresa, conforme conclui o procedimento fiscal.

Por todo o exposto, a existência das empresas prestadoras de serviços (Law + FFE) e de suas operações para a contribuinte são meramente formais, na qual a contribuinte se fundamenta em simulação (planejamento tributário ilícito) para obter vantagens tributárias de maneira ilegal, criando uma situação artificial com fins de ludibriar o Fisco e ter ganhos de uma forma que a legislação não permite.

Logo, não pode ser alegado que houve planejamento tributário válido, que é a escolha entre opções legalmente aceitas na legislação tributária, pois não foi o que ocorreu no caso em apreço nestes autos. A liberdade constitucional de contratar e da livre iniciativa não pode ser utilizada de forma simulada, de modo atingir a eficiência econômica da operação da contribuinte através de evasão fiscal.

Muito menos pode-se desqualificar as conclusões da Autoridade Tributária, que são fundamentadas em documentos, termos de constatação, levantamentos das situações dos funcionários e de sócios, além da legislação. A contestação é apenas pontual de cada indício abordado, sem explicar a razão de tamanho número de “coincidências” na ocorrência simultânea de todo o conjunto de sinais encontrados, tentando alegar uma atitude e um procedimento lícitos, mas que não encontram guarida na realidade material contida e explicitada nos autos.

Cabe ainda observar que não houve nenhum arbitramento ou ato discricionário por parte da Autoridade Fiscal, somente a constatação da evasão fiscal e a exigência tributária como efeito do ato ilegal, com base nos elementos e documentos contidos nos autos, haja vista que os atos simulados não podem ter efeitos tributários válidos. Desta forma, não se verifica qualquer afronta aos preceitos contidos no Art. 142 do CTN, conforme procurou convencer o impugnante." (e-fl. 1.095/1.096 - grifei)

E analisando esse mesmo substrato probatório que o Acórdão n.º 2803-002.910, mencionado no item I deste voto, concluiu pela existência de simulação. Transcrevemos na íntegra esse julgado nesse ponto, adotando sua conclusão à luz do já mencionado art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784/99:

"DA JUSTIFICATIVA DA INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS E SIMULAÇÃO

Está evidenciado nos autos que as empresas prestadoras LAW e FFE são optantes pelo sistema SIMPLES. Assim, não há que se falar em nulidade do lançamento por ausência do ato declaratório de exclusão do SIMPLES das empresas LAW e FFE. A desconsideração da personalidade jurídica das empresas se deu em razão da caracterização de interpostas pessoas e simulação apontada fiscalização.

Consta do relatório de diligência fiscal, fls. 1527/1538, resultante da resolução do CARF, que a fiscalização partiu do pressuposto de que as empresas LAW e FFE, embora regulares sob o aspecto formal, foram constituídas por interpostas pessoas. Assim, a responsabilidade pela mão de obra sempre foi da Q-SONHO. O registro dos trabalhadores nas prestadoras de serviço foi fruto da simulação implementada. A obrigação tributária tinha a QSONHO como a própria contribuinte, embora a simulação desse outro contorno.

A fiscalização justifica a interposição de pessoas e a simulação argumentando no relatório fiscal e na diligência fiscal:

a) mesmo domicílio fiscal: - embora os prédios fossem distintos se situam no mesmo terreno, o que se enquadra e é entendido como um mesmo estabelecimento, nos termos do art. 609, III do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI – Decreto 7.212/2007. São prédios adjacentes às

instalações da recorrente, conforme foto do satélite apresentada na impugnação, fl. 427. A própria recorrente, à fl. 1.244, na descrição das instalações da LAW e da FFE evidencia a inexistência de obstáculos físicos separando as empresas;

b) as empresas interpostas FFE e LAW não tinham autonomia e usavam serviços de segurança da Q-SONHO: - por exemplo, não contabilizavam despesa com vigilância, nem possuíam vigias ou porteiros em seu quadro de funcionários. As instalações das interpostas eram protegidas pelo sistema de vigilância da recorrente, fl. 1529, conforme informações extraídas do Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS (fls. 1.301 a 1.306). As prestadoras FFE e LAW usufruíam da estrutura de vigilância e segurança da recorrente o que refuta a tese de independência de suas instalações;

c) composição societária: - o fato de os quadros societários das empresas LAW e FFE serem compostos por filhos dos donos da recorrente, os quais também eram exfuncionários da Q-SONHO;

d) o fato de empregados da recorrente administrarem simultaneamente uma das prestadoras evidencia a ingerência. No recurso voluntário a recorrente alega que a senhora Daiane Spohr trabalhava pela manhã na Q-SONHO, desempenhando funções administrativas, enquanto no restante do dia administrava sua empresa. Entretanto, durante o período de atuação concomitante, a sua remuneração total (de empregada da recorrente e sócia da empresa prestadora) manteve o mesmo nível de quando era somente empregada da Q-SONHO, conforme tela do CNIS constante dos autos;

e) envio de GFIP da FFE e LAW tendo como telefone de contato a Q-SONHO enquanto prestadora de serviço das empresas FFE e LAW, seria aceitável que fosse informado o telefone da YELLOW EXPRESS ASSESSORIA E DESPACHOS LTDA (prestador de serviço Carlos Felipe Ramisch) no SEFIP, e não o telefone da Q-SONHO, a qual seria completamente independente daquelas, conforme argumenta a própria recorrente. Isso denota uma estreita ligação entre Q-SONHO, LAW e FFE;

f) nas Declarações Simplificadas da Pessoa Jurídica – SIMPLES da FFE o telefone de contato da empresa e do representante é o da Q-SONHO: - na declaração da FFE (fls. 1.330 a 1.339), foi informado o telefone da Q-SONHO, tanto no contato da empresa, quanto no contato do representante Fábio Augusto Spohr. Na informação da LAW, ano-calendário 2008, foi informado na declaração do SIMPLES o telefone fixo da YELLOW EXPRESS (fls. 1.320 a 1.329);

g) relação custo dos produtos vendidos versus custo da mão de obra: - a partir da análise dos empregados da FFE e da LAW, constata-se que a especialização dessas empresas, principalmente da FFE, estava fora dos padrões aceitáveis. **Na relação de empregados que tiveram vínculo com a FFE entre 04/2006 e 12/2009, por meio do Código Brasileiro de Ocupações – CBO, constatou-se que todos os empregados eram “sapateiros”, operários da indústria calçadista, trabalhadores da área fim. Não havia um funcionário administrativo sequer. Nenhum porteiro, copeira, faxineira, vigilante, secretária, assistente administrativo.**

h) máquinas, mesas, cadeiras, relógio de ponto utilizados na produção: - na análise das notas fiscais de remessa de maquinário em comodato às empresas FFE, LAW e Q-SONHO (fls. 1.343 a 1.346), observou-se que na nota fiscal nº 78.718, além do maquinário, foram cedidas 12 mesas e 12 cadeiras à empresa FFE. Na nota fiscal nº 79.256, que apresenta o maquinário cedido à LAW, a recorrente cedeu até o relógio ponto. Diante do exposto, não se pode comprovar a autonomia das empresas;

i) a relação de dependência econômica e financeira das empresas LAW e FFE em relação a Q-SONHO: - conforme demonstrado no Relatório Fiscal, as empresas LAW e FFE operavam de forma cativa para a recorrente, tendo a totalidade de suas

receitas brutas com origem na Q-SONHO. O aporte de recursos e o fluxo financeiro eram efetuados em sincronismo com a necessidade de caixa daquelas empresas, demonstrando a dependência financeira e econômica. Pelos Livros de Registro de Saídas da LAW e da FFE (fls. 1.347 a 1.450), verificou-se que as mercadorias eram remetidas para a recorrente sempre ao final do mês. O pagamento pelos serviços se dava de forma parcelada, conforme conta do grupo Clientes – Devedores por Duplicatas, CALÇADOS Q-SONHO LTDA, código 011311000001. No início do mês era efetuado um aporte mais significativo. O restante, ao longo do mês, variando entre uma e três parcelas, de acordo com a necessidade de recursos das fornecedoras;

j) a ingerência financeira exercida pela Q-SONHO sobre as prestadores LAW e FFE: - na situação da LAW, cujo Razão da conta 011120000001 – Banco do Brasil S/A – CSL é apresentado nos autos, a recorrente realizava aportes a título de adiantamento para registrar sempre saldo credor quando estivesse devedor, como exemplo dia de pagamento de funcionários. Isso se repetiu vários meses. Na FFE a situação era idêntica. Ela também não dispunha de capital de giro, o controle financeiro era implementado pela Q-SONHO, sempre por meio de adiantamentos para suprir pagamentos a funcionários, dentre outros;

l) é dever da 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, nos termos do art. 149, VII e art. 142 do CTN. A autoridade fiscal deve requalificar os atos ou negócios jurídicos, em busca da verdade material, executados pelos contribuintes sempre que esses agirem com dolo, fraude ou simulação;

m) por fim, a fiscalização sustenta que a recorrente (Q-SONHO) simulou situação a fim de se beneficiar indevidamente de tratamento tributário diferenciado, constituindo empresas por meio de interpostas pessoas (LAW e FFE), mantendo, assim, três empresas do ponto de vista formal, quando de fato o que existia era apenas uma. Essa simulação teve o propósito principal de evadir as contribuições previdenciárias patronais e destinadas às outras Entidades e Fundos, por meio da utilização de mão de obra alocada nas empresas LAW e FFE, que por serem optantes pelo Simples Nacional tinham folhas de pagamento menos oneradas por esses encargos tributários.

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE

Diante do relato constante no relatório fiscal e da diligência fiscal, dos argumentos e fundamentos da fiscalização e da decisão recorrida, ficou evidenciado que a QSONHO exercia ingerência financeira sobre as empresas LAW e FFE, sendo dependentes econômica e financeiramente. Apesar do registro das despesas nas suas contabilidades, a origem dos recursos e o mecanismo de adiantamentos em perfeito sincronismo com as necessidades de caixa das fornecedoras caracteriza a simulação e a constituição de empresas interpostas (LAW e FFE) da Calçados Q-Sonho Ltda.

Assim, em razão do princípio da primazia da realidade, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresas interpostas, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

A recorrente apenas afirma de maneira genérica que não houve simulação entre as empresas e que suas ações são independentes econômica, administrativa e financeiramente; que as informações da fiscalização são incompletas e não corresponde à realidade; que a constatação de que sócios das empresas são ex-empregados ou até mesmo parentes não é suficiente para a descaracterização das relações empresariais entre as empresas; que as informações nas GFIP das empresas ligando-as entre si foi um erro de terceiros (contador); que não existe prova de vinculação trabalhista de empregados entre as empresas; que não existe relação entre as empresas entre o custo dos produtos vendidos versus custo da mão de obra, que pudesse caracterizar a simulação; que as despesas com materiais

administrativos e outras inerentes à saúde dos trabalhadores eram de responsabilidade de cada empresa; que a forma dos serviços exclusivos contratados não representa simulação; que a fiscalização não analisou a estrutura negocial das empresas; que as empresas assumiam o risco econômico do empreendimento e os custos e despesas.

Entretanto, a recorrente não demonstrou nem provou especificamente que os argumentos apontados pela fiscalização para caracterizar a simulação entre as empresas são improcedentes. As argumentações sem comprovação não são suficientes para a desconstituição do lançamento fiscal." (grifei)

Diante do exposto, entendo que deve ser mantido o lançamento, vez que comprovada a simulação à luz de todos os elementos probatórios trazidos pela fiscalização e acostados pela própria Recorrente em sua defesa.

A simulação restou configurada na forma do art. 167, §1º, I, do Código Civil, vez que demonstrada a existência de uma única pessoa jurídica (a Recorrente Calçados Q SONHO), que foi dividida formalmente para a existência de outras duas (LAW OF SHOES e F.F.E), ainda que a operação de fato manteve-se centralizada em apenas uma:

"Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados."

E esses negócios jurídicos simulados (existência fictícia de duas pessoas jurídicas) implicou no creditamento indevido das contribuições para o PIS e a COFINS e na redução de despesas trabalhistas e previdenciárias da Recorrente, com a redução dolosa dos tributos devidos, ensejando a aplicação da multa qualificada, como será exposto no tópico seguinte.

IV - DA MULTA QUALIFICADA

Afirma a Recorrente que inexistiria na hipótese dolo específico para a aplicação da multa de ofício qualificada.

Contudo, como delineado no tópico anterior, restou constatado que a Recorrente utilizou-se das empresas Law Of Shoes Indústria de Calçados Ltda. e FFE Indústria de Calçados Ltda. com a finalidade de evitar o pagamento das contribuições previdenciárias patronais e para ter ganhos tributários/financeiros (créditos de PIS e COFINS não-cumulativos) ilegítimos.

A simulação incorrida foi uma verdadeira atitude dolosa que impediu o conhecimento pela autoridade fiscal das circunstâncias materiais do fato gerador do PIS e da COFINS (e também das contribuições previdenciárias, objeto dos processos mencionados do item I deste voto). Com isso, a Recorrente incorreu em sonegação na exata forma descrita no art. 71, da Lei n.º 4.502/64, autorizando a aplicação da multa qualificada na forma do art. 44, §1º da Lei n.º 9.430/96:

Lei n.º 9.430/96

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)" (grifei)

Lei n.º 4.502/64

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente." (grifei)

Nesse sentido é o entendimento deste E. Conselho, em casos semelhantes ao presente:

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PESSOA INTERPOSTA.

Configura-se simulação ou fraude quando os elementos probatórios indicam que duas sociedades empresárias constituem um único empreendimento de fato, por possuírem mesma atividade econômica e unidade de gestão, sendo que uma delas se utiliza, na execução das suas atividades-fins, da força de trabalho formalmente vinculada à outra, que, por sua vez, é optante pelo regime simplificado de tributação (SIMPLES).

SUJEIÇÃO PASSIVA. PRIMAZIA DA REALIDADE.

O Fisco está autorizado a descaracterizar a relação formal existente, com base nos arts. 142 e 149, VII, do CTN, e considerar, para efeitos do lançamento fiscal, quem efetivamente possui relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, identificando corretamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. COMPETÊNCIA.

O Fisco, por meio de seus agentes auditores fiscais, pode afastar a eficácia do contrato de trabalho autônomo e enquadrar os trabalhadores como segurados empregados como decorrência lógica das atribuições inerentes à competência para arrecadar, fiscalizar e cobrar as contribuições devidas à Seguridade Social. Inteligência do § 2º do art. 229 do RPS/99.

MULTA CONFISCATÓRIA. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. TAXA SELIC.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Aplicação da Súmula CARF nº 02.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no

período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais. Aplicação da Súmula CARF nº 4.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

Aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% no período posterior à vigência da MP 449/2008 diante da constatação da prática de sonegação com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco e de reduzir o montante das contribuições devidas, utilizando-se de interposta pessoa jurídica.

(...)

Recurso Voluntário Negado" (Processo 10920.723909/2012-53 Data da Sessão 08/03/2016 Relatora Luciana de Souza Espindola Reis Acórdão n.º 2301-004.536. Unânime neste ponto - grifei)

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2008

(...)

MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

Correta a aplicação da multa qualificada de 150%, ao restar comprovada nos autos a conduta da recorrente de engendrar e participar ativamente de todo um esquema de sonegação fraudulenta, inclusive mediante o uso de conta-corrente bancária cuja titularidade formal era de pessoa jurídica fictícia e inexistente de fato, para ocultar da autoridade fazendária os vultosos recursos financeiros ali movimentados e, desta forma, também os fatos geradores tributários." (Processo 10830.727525/2012-19 Data da Sessão 01/03/2016 Relator Waldir Veiga Rocha Acórdão n.º 1301-001.930. Unânime)

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

UTILIZAÇÃO DE EMPRESAS INTERPOSTAS INSCRITAS NO SIMPLES. SIMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. PRESENÇA DE INTERPOSTA PESSOA. PROCEDÊNCIA.

A multa de ofício qualificada de 150% é aplicável quando caracterizada a prática de sonegação com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco e de reduzir o montante das contribuições devidas, utilizando-se de interpostas pessoas jurídicas.

Recurso Voluntário Negado." (Processo 11065.721256/2011-87 Data da Sessão 07/10/2014 Redator Designado Ronaldo de Lima Macedo –Acórdão 2402-004.313. Maioria - grifei)

Assim, não merece alteração a multa aplicada.

V - DA NECESSIDADE DE DEDUÇÃO/COMPENSAÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS NO SIMPLES PELAS PESSOAS JURÍDICAS DESCONSIDERADAS.

Por fim, necessário analisar o pedido subsidiário da Recorrente de deduzir do valor a pagar os valores já pagos à título de PIS e COFINS no regime do SIMPLES, às quais se sujeitavam as pessoas jurídicas consideradas interpostas no Auto de Infração.

Esse ponto foi bem analisado no Acórdão n.º 2803-002.910, mencionado no item I deste voto, no qual foi expresso:

"COMPENSAÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS AO SIMPLES

Com base no art. 21, § 5º, da Lei Complementar nº 123/2006, o Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN regulou a compensação e a restituição dos valores do Simples Nacional recolhidos indevidamente ou em montante superior ao devido. A Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94/2011, art. 118, § 3º, dispõe que a compensação pode ser de ofício e com débitos junto à Fazenda Pública do próprio ente, inclusive em caso de exclusão da empresa do Simples Nacional (art. 119, § 5o):

Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006

Art.21. Os tributos devidos, apurados na forma dos arts. 18 a 20 desta Lei Complementar, deverão ser pagos:

§ 5º O CGSN regulará a compensação e a restituição dos valores do Simples Nacional recolhidos indevidamente ou em montante superior ao devido. (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011)

§ 6º O valor a ser restituído ou compensado será acrescido de juros obtidos pela aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do mês subsequente ao do pagamento indevido ou a maior que o devido até o mês anterior ao da compensação ou restituição, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (Incluído pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011)

*.....
Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 29 de novembro de 2011 (*)*

Art. 118.A ME ou EPP optante pelo Simples Nacional somente poderá solicitar a restituição de tributos abrangidos pelo Simples Nacional diretamente ao respectivo ente federado, observada sua competência tributária. (Lei Complementar nº123, de 2006, art. 21, § 5º)

§ 3º Os créditos a serem restituídos no Simples Nacional poderão ser objeto de compensação de ofício com débitos junto à Fazenda Pública do próprio ente. (Lei Complementar nº123, de 2006, art. 21, § 10)

Da Compensação

Art. 119.A compensação dos valores do Simples Nacional recolhidos indevidamente ou em montante superior ao devido, será efetuada por aplicativo a ser disponibilizado no Portal do Simples Nacional, observando-se as disposições desta seção. (Lei Complementar nº123, de 2006, art. 21, §§ 5º a 14)

§ 1º Quando disponível o aplicativo de que trata o caput:

I - será permitida a compensação tão somente de créditos para extinção de débitos junto ao mesmo ente federado e relativos ao mesmo tributo; (Lei Complementar nº123, de 2006, art. 21, § 11)

II - os créditos a serem compensados na forma do inciso I serão aqueles oriundos de período para o qual já tenha sido apropriada a respectiva DASN apresentada pelo contribuinte, até o ano-calendário 2011, ou a apuração validada por meio do PGDAS-D, a partir do ano-calendário 2012; (Lei Complementar nº123, de 2006, art. 21, § 5º)

III -o valor a ser restituído ou compensado será acrescido de juros obtidos pela aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do mês subsequente ao do pagamento indevido ou a maior que o devido até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% (um por cento), relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (Lei Complementar nº123, de 2006, art. 21, § 6º)

IV - observar-se-ão os prazos de decadência e prescrição previstos no CTN. (Lei Complementar nº123, de 2006, art. 21, § 12)

§ 2º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios previstos para o imposto de renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 21, § 7º)

§ 3º Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade de declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 21, § 8º)

§ 4º Será vedado o aproveitamento de créditos não apurados no Simples Nacional, inclusive de natureza não tributária, para extinção de débitos do Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 21, § 9º)

§ 5º Os créditos apurados no Simples Nacional não poderão ser utilizados para extinção de outros débitos junto às Fazendas Públicas, salvo quando da compensação de ofício oriunda de deferimento em processo de restituição ou após a exclusão da empresa do Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 21, § 10º)

§ 6º É vedada a cessão de créditos para extinção de débitos no Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 21, § 13º)

§ 7º Nas hipóteses previstas no § 5º, o ente federado deverá registrar os dados referentes à compensação processada no aplicativo específico do Simples Nacional, para bloqueio de novas compensações ou restituições do mesmo valor. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 21, § 5º) (Incluído pela Resolução CGSN nº 100, de 27 de junho de 2012)

Desse modo, é possível a compensação dos valores recolhidos para o regime tributário simplificado – SIMPLES com os valores apurados no lançamento fiscal em epígrafe, desde que o contribuinte tenha cumprido todos os requisitos legais para a compensação.

Ademais, deve ser aplicada a súmula CARF nº 76 do CARF:

Súmula CARF nº 76: Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

O crédito tributário encontra-se revestido das formalidades legais do art. 142 e § único, e arts. 97 e 114, todos do CTN, com período apurado, discriminação dos fatos geradores por intermédio do Relatório de Lançamento – RL, o Discriminativo do Débito – DD, os Fundamentos Legais do Débito – FLD; a identificação do contribuinte, identificação do Auditor Fiscal notificante, Relatório Fiscal; e demais informações constantes dos autos, consoante artigo 33 da Lei 8.212/91, e demais dispositivos mencionados nos autos.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto em dar provimento parcial ao recurso, para deferir o pedido de dedução dos valores recolhidos para o regime tributário simplificado - SIMPLES com os valores apurados no lançamento fiscal em epígrafe, desde que o contribuinte tenha cumprido todos os requisitos legais." (grifei)

Observa-se que a Recorrente acostou aos presentes autos as guias de recolhimento do SIMPLES das empresas desconsideradas, juntamente com o extrato simplificado de apuração, identificado os montantes que correspondem ao PIS e à COFINS (e-fls. 955/1.079)

Assim, à luz da Súmula CARF n.º 76 e da própria autorização de compensação trazida na Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94/2011, nos termos acima transcritos, entendo que deve ser dado provimento neste ponto ao Recurso Voluntário para deferir o pedido de dedução dos valores de PIS e COFINS recolhidos para o regime tributário simplificado - SIMPLES com os valores apurados no lançamento fiscal em epígrafe. Para tanto, necessário que a autoridade fiscal de origem, no momento da liquidação do presente acórdão, confirme a existência dos pagamentos em sede do SIMPLES suscetíveis de serem compensados.

VI - CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para deferir o pedido de dedução dos valores de PIS e COFINS recolhidos para o regime tributário simplificado - SIMPLES com os valores apurados no lançamento fiscal em epígrafe. Os valores passíveis de dedução deverão ser confirmados em fase de liquidação.

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora