



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

Processo nº 11080.730375/2014-85
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.494 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2018
Matéria SIMPLES - ARBITRAMENTO
Recorrente MOACIR NELSON BENIN EIRELI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2009, 2010

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. OMISSÃO DE RECEITAS. ATOS SIMULADOS. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. CARACTERIZAÇÃO.

O uso reiterado de contratos de mútuo para esconder receitas da atividade caracteriza simulação e constitui infração que enseja a exclusão do Simples Nacional.

NULIDADE. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO OCORRÊNCIA.

Inexiste, no caso, alteração de critério jurídico, tendo em vista que o lançamento, além de não guardar identidade com os precedentes citados pelo contribuinte, está fundamentado na comprovação de receita omitida por meio de atos simulados, situação esta que permite o fisco re-qualificar juridicamente os fatos.

OMISSÃO DE RECEITAS. SIMULAÇÃO. LANÇAMENTO.

Uma vez demonstrado que os recursos provenientes da execução de contratos de construção foram simulados como mútuos, correto o lançamento dos tributos que deixaram de ser pagos sobre a receita omitida com os acréscimos legais.

PESSOA FÍSICA. EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA.

Considera-se pessoa jurídica, por equiparação legal, a pessoa física que reconhece que, em nome individual, explorou, habitual e profissionalmente, atividade consistente na construção de casas com emprego de materiais.

DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO.

A simulação afasta a regra de contagem do prazo decadencial prevista no artigo 150, § 4º, do CTN, ensejando a aplicação do artigo 173, inciso I, conforme, prescrevem a Súmula CARF nº 72 e precedente vinculante do STJ.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCENTIVO FISCAL. NÃO CABIMENTO.

Não exercida, pelo contribuinte, no momento oportuno, a opção do pagamento unificado de tributos federais no contexto do Programa Minha Casa Minha Vida - PMCMV, descabe sua aplicação para fins de constituição do crédito tributário de ofício.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. DOLO CARACTERIZADO.

Uma vez demonstrado que o contribuinte simulou mútuos para omitir receitas da atividade (prestação de serviços de construção), cabível a qualificação da multa de ofício.

SUJEIÇÃO PASSIVA. ARTIGO 135 DO CTN. SIMULAÇÃO. EIRELI.

Correta a imputação de responsabilidade pessoal ao sócio e administrador de EIRELI que praticou atos simulados para impedir o conhecimento das receitas auferidas na atividade empresarial.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS, COFINS E CSLL. DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa decorrente de infrações apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplicam-se ao PIS, à COFINS e à CSLL, por relação de causa e efeito, os mesmos fundamentos do lançamento principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Fabiano Alves Penteado e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente).

Relatório

Contra a Recorrente acima identificada foi emitido o Ato Declaratório Executivo - ADE n. 77/2014 (fls. 63), para fins de sua exclusão do regime de tributação do

SIMPLES NACIONAL, com fundamento no artigo 29, inciso V, da Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006 e com efeitos a partir de abril/2009.

De acordo com a Representação Fiscal de Exclusão do Simples Nacional (fls. 2/5):

1 - Caracterização da empresa fiscalizada.

Trata-se de empresa individual de pequeno porte registrada em 01/04/2001, optante pelo sistema de tributação simplificado SIMPLES NACIONAL desde 01/07/2007 até 31/12/2010, e tem como objeto social a construção de casas sob regime de empreitada (CNAE nº 4744-0-99 - Comércio Varejista de Materiais de Construção e Serviços de Obras de Alvenaria e Construção).

Nos anos-calendário de 2009 e 2010, entregou as seguintes declarações ao Comitê de Controle do Simples Nacional:

Ano-calendário	Número do recibo	Data de transmissão	Tipo do formulário	Receitas declaradas	DAS pagos
2009	0207100790060009-8	20/03/2010	DASN	395.145,36	14.016,64
2010	0207110780054919-4	19/03/2011	DASN	2.276.402,16	171.685,83

2 - Da fiscalização e da constatação de omissão de receitas.

Os trabalhos iniciaram em decorrência de fiscalização anterior na empresa Bolognesi Empreendimentos Ltda, CNPJ nº 87.159.000/0001-17, a qual executa loteamentos e constrói casas populares. Na construção dessas casas ela utiliza dois sistemas de contratação de empreiteiros, chamados de individuais (i), quando contratam empreiteiros pessoas físicas, e associativos (ii), quando contratam empreiteiros pessoas jurídicas. Foi constatado que grande parte dos empreiteiros individuais eram sócios ou titulares das pessoas jurídicas que prestavam serviços como empreiteiros associativos, porém eram elaborados contratos diferentes para a construção das casas quando eram utilizados os sistemas individual ou associativo.

Em síntese, quando contratava pessoas jurídicas, a Bolognesi assinava contratos de empreitada que previam a emissão de nota fiscal de mão de obra pelo empreiteiro, e, quando contratava empreiteiro individual, assinava contratos de mútuo diretamente com as pessoas físicas.

No caso da empresa representada, ela manteve contratos com a Bolognesi no ano de 2009 e 2010, emitindo notas fiscais de prestação de serviços e notas fiscais de venda de materiais. A partir de abril de 2009, passou a conduzir parte de sua atividade na informalidade, com base em contratos com a mesma Bolognesi, só que como pessoa física. Os valores recebidos com

base nos contratos mantidos com a pessoa jurídica continuaram a ser declarados e pagos. Já os valores referentes aos novos contratos, mantidos com a pessoa física, não foram declarados. Em sua DIRPF não houve registro desses valores, nem como rendimentos tributáveis, nem como empréstimos.

Assim, a pessoa física do empresário, Moacir Nelson Benin, CPF nº 610.092.530-34, foi intimada a justificar os recursos recebidos, levantados a partir da contabilidade da Bolognesi. O contribuinte confirmou que os recursos foram utilizados na construção de casas, utilizando a estrutura de sua pessoa jurídica. Com relação aos valores apurados pela fiscalização alegou divergências quanto ao montante. Anexou, em sua resposta, planilha contendo os valores reais por ele recebidos, dividindo-os em venda de materiais e prestação de serviços relativos aos dois anos, vinculados ao valor dos contratos mantidos com Bolognesi.

Diante da constatação do fluxo de recursos originados de Bolognesi à pessoa física, com lastro em contratos de mútuo que nunca se implementaram, porque na realidade se tratavam de adiantamentos para a construção de casas, e, com a resposta dada pelo contribuinte pessoa física, tornou-se evidente que os recursos lhe foram passados na condição de empreendedor individual, sujeito a risco, visando lucro, lucro que consistia na diferença entre os valores repassados e os custos de construção.

Assim, foi aberta fiscalização em sua pessoa física, com intimação para que providenciasse o registro de um CNPJ ou indicasse empresa individual existente, para o lançamento de ofício dos tributos decorrentes dos valores recebidos, pelo fato de sua atividade acarretar a equiparação à pessoa jurídica.

Em sua resposta, o contribuinte indicou a empresa ora representada para arcar com as consequências da omissão, coerentemente com sua resposta anterior.

Os valores recebidos pelo representado, com base na contabilidade da Bolognesi, estão apontados na tabela abaixo, segundo o regime de caixa. A planilha trazida pelo contribuinte, em sua resposta de 07/08/2014, embora contendo valores mais elevados, não serve para apuração da base tributável, porque está sustentada em previsão contratual, não correspondendo ao efetivo ingresso.

Mês/Ano	Pagamentos	Mês/Ano	Pagamentos
Jan/2009		Jan/2010	240.007,41
Fev/2009		Fev/2010	385.716,78
Mar/2009		Mar/2010	695.297,70
Abr/2009	8.010,80	Abr/2010	580.597,48
Mai/2009	16.021,60	Mai/2010	375.829,66
Jun/2009	16.021,60	Jun/2010	805.797,20
Jul/2009	103.822,47	Jul/2010	302.135,24
Ago/2009	143.081,05	Ago/2010	149.473,93
Set/2009	150.161,53	Set/2010	79.783,67
Out/2009	145.309,29	Out/2010	135.679,30
Nov/2009	170.432,87	Nov/2010	75.205,18
Dez/2009	143.081,58	Dez/2010	77.344,78

Total Anual	895.942,79	3.902.868,33
--------------------	-------------------	---------------------

3. Legislação Aplicável.

Embora a empresa tenha optado pelo simples, a prática reiterada de infração à legislação tributária impede sua permanência nesse sistema de tributação. O contribuinte reincidiu na omissão dos rendimentos, assinando e executando ao redor de 100 (cem) contratos de construção de casas no período de 2009 e 2010, sem oferecer qualquer valor à tributação.

A pessoa jurídica deverá ser excluída de ofício do regime simplificado, quando praticar reiteradamente infração aos dispositivos da Lei Complementar nº 123/2006, conforme disciplina ao artigo 29, V da citada lei, aqui reproduzido:

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

...

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

Ficou caracterizada a intenção da representada em ocultar receitas advindas de sua atividade empresarial, a partir de abril de 2009, quando passou a receber recursos sabidamente tributáveis. A partir de então, o contribuinte praticou reiteradamente sonegação de tributos pela omissão rotineira de receitas.

Diante do exposto, propomos a exclusão de ofício do contribuinte do SIMPLES NACIONAL, a partir de abril de 2009.

A fiscalização também lavrou Autos de Infração (fls. 488/568) que exigem IRPJ e Reflexos com base no lucro arbitrado, referente ao período de abril de 2009 a dezembro de 2010, em conformidade com o relato constante do Relatório de Ação Fiscal de fls. 480/487, que assim conclui:

A partir da contabilidade da Bolognesi Empreendimentos Ltda., foram apurados de forma detalhada, valores e datas das parcelas recebidas pelo contribuinte fiscalizado. Esses valores são confirmados pelos contratos de mútuo já referidos.

Conforme Razão da conta de código nº 1.1.2.012 - Adiantamentos a Empreiteiros Individuais, em 2009 e 2010 (fls. 294 a 395), e, da conta de código nº 1.4.1.002.090 - Empreiteiros Individuais, em 2010, onde constam todos os pagamentos realizados a Moacir Nelson Benin (fls. 396 a 410), foi apurada a base de cálculo dos tributos devidos.

A partir da conta geral dos empreiteiros individuais, foi passado um filtro para segregar os pagamentos escriturados a Moacir Nelson Benin (fls. 411 a 421).

Para a quantificação dos valores em períodos mensais, foi elaborada a tabela das fls 425 a 436. a, base de cálculo para apuração dos tributos devidos.

Em função da exclusão do SIMPLES NACIONAL, na ausência de documentos e da falta do registro dos valores recebidos nos livros necessários à apuração do lucro real, foi procedido o arbitramento do lucro. O percentual de 9,6% aplicado sobre a receita bruta, é o adequado para prestação de serviços pelo regime de empreitada global.

A fiscalização, na verdade, constatou duas infrações: 0001 - OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE, proveniente da prestação de serviços de construção de casas para a Bolognesi Empreendimentos Ltda. e que gerou qualificação de multa (de 75% para 150%); e 0002 - RECEITAS DA ATIVIDADE, como decorrência da exclusão do contribuinte do Simples.

A fiscalização emitiu, ainda, Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 573), fundamentado no artigo 135 do CTN, nos seguintes termos:

O contribuinte é registrado como empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), de acordo com o artigo 980-A do Código Civil. Tendo em vista a característica deste tipo de empresa, de ter a responsabilidade limitada ao seu capital social e, tendo seu titular se enquadrado nas hipóteses do art. 135 do CTN, pela prática dos atos descritos neste relatório, cabe arrolar a pessoa física do titular desta empresa, Sr. Moacir Nelson Benin, como responsável solidário pelo pagamento dos tributos devidos.

Quando da quantificação do crédito tributário, cumpre ressaltar que a autoridade fiscal responsável pelo lançamento descontou os montantes pagos pelo contribuinte.

A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em face do ADE (fls. 579/598), bem como apresentou impugnação aos Autos de Infração (fls. 703/728).

Alega, em preliminar, que o crédito tributário que sustentou a exclusão restou fulminado pela decadência, nos termos do art. 150, 4º, do CTN.

No mérito, argumenta que o ADE e Autos de Infração são nulos, uma vez que partem de uma modificação de critério adotado pela própria autoridade administrativa em relação a fatos análogos ao objeto de autuação, contrariando, assim, o disposto no art. 100 c/c 146, ambos do CTN.

Nesse ponto, a contribuinte sustenta que a prática adotada pela autoridade fazendária em fiscalização que exigiu cobrança de contribuições previdenciárias da empresa Bolognesi Empreendimentos foi no sentido de enquadrar o beneficiário do mútuo como

segurado empregado e os valores recebidos para execução das construções como remuneração paga, devidas ou creditadas, destinada a retribuir o trabalho, assumindo, com isso, os contornos da relação de emprego (pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação).

Todavia, na autuação que resultou na caracterização de omissão de receitas, o critério jurídico adotado pela fiscalização foi em sentido diametralmente oposto, de modo que a pessoa física do reclamante foi equiparada à pessoa jurídica.

A Recorrente aduz que os negócios jurídicos firmados por ela nunca tiveram o condão de simular fatos ou contratos distintos dos apresentados ou dos esclarecimentos prestados em sede de fiscalização. Isso porque a demandante não possuía gerência na elaboração dos programas de execução dos empreendimentos, bem como os procedimentos eram adotados de acordo com as exigências da Caixa Econômica Federal e das demais instituições financeiras.

Explica que a vendedora do lote (Bolognesi) se dispunha a atuar como financiadora, resguardando-a e formalizando a sua condição por meio de contrato de mútuo feneratício com os empreiteiros contratados para execução das obras, tendo em vista a ausência de fontes financiadoras às faixas de baixa renda.

Destaca que, tratando-se de empreitada onde pessoa física contribui tão somente com seu trabalho, não há que se falar em equiparação da pessoa física à empresa individual, vez que enquadrados na exação prevista no inciso VI do parágrafo segundo do art. 150 do RIR. Nesse sentido, o fato da contribuinte ora prestar serviços de construção na pessoa jurídica ou na forma de EIRELI e ora prestar na pessoa física não afasta, por si só, a obrigação e a incidência do imposto sobre a renda na sistemática das pessoas físicas.

Por fim, questiona o trabalho fiscal pelo fato de não ter sido aplicado o benefício fiscal do pagamento unificado de tributos de 1%, no âmbito do Programa Minha Casa Minha Vida e em conformidade com a Lei n. 12.024/2009.

O responsável solidário também impugnou (fls. 635/668), argumentando, em síntese, que: (i) houve decadência parcial; (ii) ilegalidade da atribuição de sujeição passiva; (iii) que as operações praticadas são lícitas; (iv) indevida descon sideração do cálculo de benefício fiscal; e (v) que a multa qualificada deve ser afastada.

As impugnações e manifestação de inconformidade foram julgadas improcedentes por meio de Acórdão da DRJ de fls. 808/856, cuja ementa foi assim redigida:

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. A exclusão do SIMPLES NACIONAL dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em prática reiterada de infração à legislação tributária.

OMISSÃO DE RECEITAS. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatado que não houve oferecimento à tributação de receitas auferidas na execução de contratos de construção é evidente a infração à legislação tributária.

EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA. PESSOA FÍSICA. CONTRATAÇÃO PARA CONSTRUÇÃO DE CASAS. A pessoa física contratada para a construção de casas que executa os contratos de forma habitual e profissional equipara-se a Pessoa Jurídica, para fins tributários.

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO NA CONSTRUÇÃO DE IMÓVEIS NO PROGRAMA MINHA CASA, MINHA VIDA. OPÇÃO PELO CONTRIBUINTE. A opção pelo pagamento unificado de tributos federais no âmbito do Programa Minha Casa, Minha Vida - PMCMV, para as empresas que realizam a construção de unidades habitacionais de acordo com as condições fixadas pelo Programa, deve ser exercida com o pagamento em data definida e em código de arrecadação próprio. Não realizada a opção pelo contribuinte, descabe a tributação pelo regime na constituição, de ofício, do crédito tributário.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. É incabível a realização de diligência quando, além de não atendidos os requisitos para a sua formulação, estão presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção para julgamento.

DECADÊNCIA. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO. Em caso de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, fica afastada a regra especial do artigo 150, § 4º, do CTN e a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do mesmo código - entendimento contido, inclusive, na Súmula CARF nº 72.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA. Ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, pretende depois alterar esse lançamento mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado. Tratando-se da correta aplicação da legislação tributária, incabível a arguição de mudança de critério jurídico.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO NOS CASOS DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. Nos casos de sonegação, fraude ou conluio previstos nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64, a multa deve ser qualificada para 150%. Demonstrada pela Fiscalização a conduta reiterada da contribuinte de não oferecer à tributação receita auferidas na execução de contratos simulados de mútuo, justifica-se a aplicação da multa no percentual de 150% sobre os tributos decorrentes da receita omitida.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS. Em se tratando de exigência reflexa de contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. REPRESENTANTE E ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de

poderes ou infração de lei, os mandatários, prepostos, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Cientificada da decisão de primeiro grau em 08/07/2016 (fls. 884), a Recorrente e o solidário interpuseram recurso voluntário (fls. 886/900), reiterando as alegações de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

O recurso voluntário interposto em nome do contribuinte e solidário é tempestivo e cumpre os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

Da exclusão do SIMPLES NACIONAL

A fiscalização perante o contribuinte é decorrência de fatos verificados em trabalho fiscal prévio, na empresa Bolognesi Empreendimentos Ltda., que tem como objeto social a construção e venda de imóveis, notadamente de loteamentos e casas populares financiadas pela CEF (Caixa Econômica Federal).

Foi apurado que a Bolognesi desenvolve essa atividade sub-contratando pessoas físicas e jurídicas, denominadas empreiteiros "individuais" e "associativos", respectivamente.

Como regra geral, os empreiteiros associativos são pessoas jurídicas cujos sócios também atuariam como empreiteiros individuais.

Conforme demonstrado no TVF, quando atuavam através de pessoas jurídicas, os empreiteiros assinavam contratos de empreitada com a Bolognesi, que liberava os recursos em parcelas, mediante prestação de contas dos materiais comprados e emissão de notas fiscais referentes à mão de obra executada.

Essas notas fiscais foram contabilizadas pelas empreiteiras e os valores foram tributados de acordo com o regime de apuração adotado, a maioria pelo Simples Nacional.

Também restou demonstrado que o Recorrente manteve contratos com a Bolognesi, nos anos de 2009 e 2010 (ou seja, no período autuado), naquelas condições.

A fiscalização conclui que, a partir de abril de 2009, o Recorrente passou a conduzir parte de sua atividade na "informalidade", com base em contratos com a mesma Bolognesi, só que como pessoa física.

Assim, os valores recebidos com base nos contratos mantidos como pessoa jurídica continuaram a ser declarados. Já os valores referentes aos "novos contratos", mantidos como pessoa física, não foram declarados em DIRPF.

Na prática, como empreiteiros individuais, as pessoas físicas assinavam contratos de mútuo feneratício com a Bolognesi (fls. 86 a 291), vinculados à construção de uma ou mais casas ali especificadas. Os recursos eram disponibilizados em parcelas, conforme a obra ia se desenvolvendo.

Nesse ponto, esclarece a fiscalização: (i) que a remuneração dos empreiteiros não era especificada, uma vez que o instrumento utilizado para a liberação de recursos era o contrato de mútuo feneratício; (ii) que a Bolognesi era ressarcida dos valores adiantados, quando a Caixa Econômica Federal liberava os recursos para o adquirente da casa; e (iii) que o lucro das atividades desenvolvidas pelos empreiteiros pessoas físicas, estava na diferença entre os valores adiantados e os gastos realizados na construção das casas.

É importante notar, nesse contexto, que o contribuinte, durante a fiscalização, foi intimado a confirmar se os valores recebidos na condição de empreiteiro individual foram efetivamente utilizados na construção de casas, bem como foi chamado a se manifestar se a atividade teria sido explorada pela pessoa física ou por pessoa jurídica.

Em resposta (fls. 34 a 39), o contribuinte confirmou que os recursos foram utilizados na construção de casas feitas dentro da estrutura de sua pessoa jurídica. Veja o conteúdo da declaração firmada:

DECLARAÇÃO

Eu, Moacir Nelson Benin, brasileiro, casado, residente e domiciliado nessa capital, na rua Balduino Bottini nº 433 bairro Aberta dos Morros, portador da cédula de identidade nº 9051618198 expedida pela SSP/RS e inscrita no CPF sob nº 610.092.530-34, venho através desta, atendendo a intimação elaborada por essa delegacia, declarando que:

- 1) Os referidos recursos, embora não sejam iguais aos apurados pela fiscalização e apontados nessa intimação, foram sim utilizados na construção das casas contratadas. Estou aproveitando e anexando uma planilha elaborada por mim onde consta o valor real dos recursos que recebi.
- 2) As referidas construções foram realizadas com toda a estrutura da pessoa jurídica a qual sou proprietário.

Sem mais,

Att

Moacir Nelson Benin



I

Na sequência, a autoridade fiscal competente relata que indicaria a empresa individual já existente para a constituição do crédito tributário devido e pede ao contribuinte que entregue documentação apta a apurar o lucro da atividade pela sistemática do lucro real, o que não restou atendido.

Pois bem. Os elementos probatórios produzidos pelo fisco são contundentes e permitem ao presente Julgador criar uma convicção segura de que o Recorrente e a empresa Bolognesi simularam contratos de mútuos, a fim de dissimular receitas próprias da atividade empresarial consistente na construção e venda de casas populares.

Em outras palavras, sob a roupagem de mútuos - que sequer foram informados pelas pessoas físicas em suas declarações -, o contribuinte, na verdade, omitiu receitas operacionais.

O Recorrente, a propósito, nunca justificou o fato de ter omitido os mútuos das suas declarações de imposto de renda pessoa física, e, mais ainda, acabou reconhecendo que os valores movimentados correspondem, na verdade, a recursos recebidos como contraprestação dos serviços habituais de construção civil.

Os fatos apurados pelo fisco muito bem revelam que a simulação consistiu justamente na criação artificial de mútuos, quando, na verdade, os recursos foram recebidos como remuneração de serviços prestados pela pessoa jurídica.

Com razão a DRJ quando assim concluiu:

*Destarte, o que se verifica no caso concreto é um **negócio aparente** denominado "**contrato de mútuo**" utilizado para pactuar a verdadeira intenção das partes, qual seja, a de remunerar a construção de dezenas de casas de alvenaria na modalidade de empreitada. Todos os elementos essenciais do contrato de empreitada estão presentes nos nominados contratos de mútuo.*

Veja-se que falta sentido nos esclarecimentos apresentados pela impugnante quando defende que a incorporadora (Bolognesi Empreendimentos) se dispôs a atuar como financiadora, por meio de contrato de mútuo feneratício, tendo em vista a ausência de fontes financiadoras às faixas de baixa renda. Um financiamento só faria sentido se fosse buscado por um terceiro para que pudesse aplicá-lo em seus próprios objetivos e da forma como lhe fosse mais adequada. Ademais, o suposto mútuo foi utilizado para a construção de casas nos lotes da própria incorporadora (Bolognesi Empreendimentos) para que atingisse ao requisito exigido pela Caixa Econômica Federal (financiamento apenas de conjunto de lote e casa), conforme alegado, para concessão dos empréstimos aos compradores das casas, no programa Minha Casa Minha Vida.

O uso reiterado de contratos de mútuo simulados, com o objetivo de esconder e desviar receitas de atividade empresarial do Recorrente, constitui, a toda evidência, infração a legislação tributária e realmente enseja a exclusão do SIMPLES NACIONAL, na linha do que foi proposto no ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DRF/POA nº 77 de 20/10/2014.

Do lançamento tributário

A simulação realmente permite o fisco afastar os atos considerados inexistentes e descortinar aqueles efetivamente praticados.

Junto com o dolo e a fraude, a simulação constitui hipótese de revisão de ofício expressamente prevista no artigo 149, VII, do CTN, *verbis*:

“Artigo 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.

O instituto da simulação merece destaque, afinal ele está inserido como principal limite do que pode e o que não pode fazer no campo tributário. É a simulação uma espécie de *divisor de águas*. Assim, havendo simulação, estaremos de caso de evasão fiscal, ilicitude que deve ser combatida e que permite a re-qualificação jurídica dos fatos, procedimento este que foi adotado e que culminou nos Autos de Infração em debate.

Tendo em vista a desconsideração dos efeitos jurídicos que se esperam de um mútuos, afinal foram simulados, a autoridade fiscal corretamente efetuou o lançamento dos tributos que deixaram de ser pagos sobre a receita omitida e vinculada, na verdade, à execução de contratos de construção.

No recurso voluntário o Recorrente insiste na nulidade do Auto de Infração em razão de mudança indevida de critério jurídico.

Não concordo, porém, com esse racional.

Inexiste, no caso, qualquer alteração de critério jurídico. O lançamento, além de não guardar qualquer identidade ou conexão com os precedentes citados pelo contribuinte, está fundamentado na comprovação de receita omitida por meio de atos simulados praticados pelo contribuinte e o tomador dos serviços.

Me alinho, aqui, com o seguinte posicionamento da decisão de primeiro grau:

Não obstante, descabe alegação de mudança de critério jurídico quando se está diante de correta aplicação da norma tributária, como é o caso do presente processo. Está evidente, conforme se analisa no item a seguir "Legalidade e regularidade dos contratos firmados", que ocorreu a omissão de receitas auferidas na construção das casas populares e que está correta a equiparação à pessoa jurídica. Dessa forma, o fato de haver lançamento anterior formalizado contra outro sujeito passivo, no processo nº 11080.724869/2012-69, não impede a apuração do crédito tributário quando caracterizada a hipótese de incidência descrita em lei, como é o caso do presente processo. Até porque as circunstâncias e os fatos que levaram à formalização de outro processo devem ser discutidas no âmbito daquele.

[...]

Ademais, para que haja mudança de critério jurídico é imprescindível que a autoridade fiscal tenha adotado um critério jurídico anterior, por meio de ato de lançamento de ofício, realizado contra o mesmo sujeito passivo, o que sequer ocorreu no presente caso, uma vez que o primeiro ato de ofício praticado pela autoridade fiscal em face da ora Impugnante foi exatamente a exclusão da sistemática do Simples e a lavratura dos presentes autos de infração.

Ora, uma vez demonstrado que os mútuos foram a maneira de esconder receitas de prestação de serviços, correto o lançamento dos tributos que deixaram de ser pagos sobre esta receita omitida com os acréscimos legais.

Ademais, considerando que o Senhor Moacir Nelson, tido por "empreiteiro individual", executou, conforme ele próprio declarou, esta atividade no bojo dos serviços já executados pela pessoa jurídica da qual é sócio, e praticados de forma habitual, profissional e com objetivo de lucro, nenhum reparo cabe ao lançamento.

Também a alegação do Recorrente - de que a atividade seria de fato individual e de labor -, merecendo, por isso, a exceção à regra de equiparação (cf. art. 150, § 2º, VI) não se sustenta.

Como bem observou a DRJ, a própria Impugnante, no exercício de atividades iguais àquelas que ensejaram as receitas omitidas, já havia comprovadamente atuado como pessoa jurídica que presta serviços de construção civil com emprego de materiais.

Não obstante, considera-se pessoa jurídica, por equiparação legal, a pessoa física que reconhece que, em nome individual, explorou, habitual e profissionalmente, atividade consistente na construção de casas com emprego de materiais.

Finalmente, cumpre notar que o Recorrente, regularmente intimado, deixou de apresentar os livros e documentos de sua escrituração, fato este que é causa de arbitramento

do lucro, como determina o inciso III, do art. 530 do RIR/1999¹, situação esta que sequer foi impugnada.

Feitas essas considerações, entendo correta a autuação fiscal.

Decadência

A simulação afasta a regra de contagem do prazo decadencial prevista no artigo 150, § 4º, do CTN, ensejando a aplicação do artigo 173, inciso I, conforme prescreve a Súmula CARF nº 72: *Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.*

O Poder Judiciário, aliás, representado pelo STJ, consolidou esse mesmo entendimento, na sistemática dos recursos repetitivos prevista no artigo 543 do CPC, quando do julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC (DJ e 18/09/2009), cuja decisão restou assim ementada:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos

¹ Art.530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):
[...]

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Nessa conformidade, a regra que prevalece, e que vincula o presente Julgador à luz do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, é a de que aplica-se o artigo 150, §4º (5 anos a contar do fato gerador), no caso de existir pagamento antecipado pelo contribuinte e desde que ele não tenha cometido fraude, dolo ou simulação. Caso contrário (ou seja, apenas na hipótese de inexistir pagamento antecipado OU restando demonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação), aplicável o artigo 173, I, do CTN.

No caso concreto, tendo em vista que houve simulação, aplicável o artigo 173, I, do CTN, o que afasta definitivamente a decadência.

Do pagamento unificado

O Recorrente invoca o direito de se valer da tributação na forma da Lei nº 12.024/2009, com o pagamento unificado de tributos, no percentual de 1%, no âmbito do programa Minha Casa, Minha Vida.

O argumento não procede, conforme entendeu a decisão de piso com base nas seguintes razões, que acolho na sua integralidade:

*Como se verifica, o pagamento unificado dos tributos no percentual de 1% **não é a regra e sim uma opção** a ser exercida pelo contribuinte, que a faz por meio do pagamento segundo as regras da seção II da IN RFB nº 934, de 2009, entre as quais, está o **pagamento em data definida e em código de arrecadação próprio**.*

Trata-se de regime especial de tributação que a impugnante deveria ter optado à época do pagamento dos tributos devidos. Até porque, ao se fazer a oportuna análise do regime de tributação mais benéfico, deveria se auto-excluir do Simples Nacional caso optasse pelo regime de que trata a Lei nº 12.024, de 2009, já que não se permitia ao contribuinte adotar concomitantemente os dois regimes, [...].

*Ademais, se a impugnante, mesmo tendo esse benefício, não ofereceu o lucro auferido à tributação, **na época da ocorrência dos fatos geradores, descumpriu, portanto, as regras da opção**, pois não realizou nenhum pagamento. Dessa forma, não cabe à autoridade autuante, de ofício, tributar as receitas segundo as normas do regime especial de tributação.*

Da multa qualificada

Os Autos de infração foram lavrados com multa qualificada (150%), prevista no artigo 44, §1º, da Lei n. 9.430/96.

Esse dispositivo legal determina que o percentual da multa de ofício, de 75%, deve ser duplicado nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Os artigos 71, 72 e 73, por sua vez, dispõem que:

Artigo 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.*

***Artigo 72** - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

***Artigo 73** - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Não custa repetir que o Recorrente, na tentativa de impedir o conhecimento de fatos geradores representados pelas receitas auferidas na prestação de serviços de construção de casas por pessoa jurídica, simulou contratos de mútuo em nome da sua pessoa física.

Tal procedimento caracteriza conduta dolosa, nos termos do artigo 71, I e II, acima transcrito, razão pela qual a multa deve ser qualificada.

Da sujeição passiva

A imputação da responsabilidade solidária ao Sr. Moacir Nelson Benin foi assim motivada na peça acusatória:

O contribuinte é registrado como empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), de acordo com o artigo nº 980-A do Código Civil. Tendo em vista a característica deste tipo de empresa, de ter a responsabilidade limitada ao seu capital social e, tendo seu titular se enquadrado nas hipóteses do art. 135 do CTN, pela prática dos atos descritos neste relatório, cabe arrolar a pessoa física do titular desta empresa, Sr. Moacir Nelson Benin, como responsável solidário pelos pagamentos dos tributos devidos.

Aduz o Recorrente que não houve comprovação dos requisitos previstos no artigo 135 do CTN, que ora transcrevo:

Art. 135. 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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

De uma rápida leitura do artigo 135 do CTN, percebe-se que a responsabilização pessoal de diretores, gerentes ou representantes depende de comprovação de conduta **(i)** com excesso de poderes ou **(ii)** infração de lei, contrato social ou estatuto.

A responsabilidade de que trata o artigo 135 é composta pelo elemento pessoal, que diz respeito à pessoa que praticou a conduta, e o elemento fático, que diz respeito ao exercício de ato com excesso de poder ou com infração à lei, contrato social ou estatuto da empresa.

Ainda segundo o CTN, a conduta que enseja a responsabilidade de terceiros deve estar intimamente ligada ao fato gerador do tributo, como prescreve o artigo 128 do CTN:

***Artigo 128** - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

O TVF, assim, deve demonstrar que a pessoa qualificada como responsável pessoal agiu em infração a lei ou em contrariedade aos limites do desempenho de sua função de sócio administrador, e, mais ainda, que desta conduta é que teria resultado o ilícito e sua tentativa de ocultação.

Quer a autoridade fiscal ver prevalecer o Termo de Sujeição Passiva Solidária, mister que ela comprove a participação direta e consciente do administrador na realização dos atos alegadamente simulados ou fraudulentos.

Nessa situação particular, o contribuinte simulou contratos de mútuos, nunca declarados, para transferir parte das receitas provenientes dos contratos de construção civil firmados pela pessoa jurídica.

Ao assim proceder, evidencia-se que a pessoa física (e a jurídica, por consequência lógica por ser EIRELI) tinha conhecimento de que parte de sua receita operacional passou a ser desviada, buscando, com a simulação dos mútuos, impedir o conhecimento dos fatos pelas autoridades fiscais.

De acordo com a decisão de piso:

O contribuinte é registrado como empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), de acordo com o artigo nº 980-A do Código Civil. Tendo em vista a característica deste tipo de empresa, de ter a responsabilidade limitada ao seu capital social e, tendo seu titular se enquadrado nas hipóteses do

art. 135 do CTN, pela prática dos atos descritos neste relatório, cabe arrolar a pessoa física do titular desta empresa, Sr. Moacir Nelson Benin, como responsável solidário pelos pagamentos dos tributos devidos.

*[...] recorde-se que, conforme descrito no Relatório da Ação Fiscal, foi constatada a existência de contratos de mútuos com a finalidade de construção de casas, em que a parte mutuante, responsável pela construção, era a pessoa física Impugnante, **a qual nada informou em sua declaração acerca dos mútuos e que, intimada, confirmou que os recursos foram utilizados na construção de casas, utilizando a estrutura da pessoa jurídica de sua propriedade** (fls. 481/482 e 32/39). Constatou também a Fiscalização que os recursos recebidos por meio de contratos de mútuos não foram informados na Declaração do Simples Nacional apresentada em nome da pessoa jurídica.*

Ou seja, a pessoa jurídica optante pela sistemática do Simples Nacional constituída na forma de Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI), por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, apresentou DASN (Declaração Anual do Simples Nacional), mas, em decorrência de atividade de empreitada para construção de casas, utilizou-se de contratos de mútuo firmados em nome da pessoa física titular da pessoa jurídica e deixou de informá-los em sua declaração de pessoa física, bem como deixou de oferecer à tributação, quer como pessoa física, quer como pessoa jurídica, as receitas auferidas.

Veja-se que, distintamente do alegado pela defesa, a imputação fiscal não decorre de meras presunções ou divergências de interpretação da legislação tributária, mas sim de provas diretas da existência de receitas auferidas nas condições acima descritas e omitidas da tributação, estando expressamente identificadas nos Autos de Infração a obrigação tributária que fora descumprida.

Também injustificável se mostra a alegação de que a Fiscalização teria incorrido em contradição ao desclassificar os atos praticados pela pessoa física equiparando-a a pessoa jurídica e, sob outro prisma, conferindo validade à pessoa física tão somente para enquadrá-la como sujeito passivo solidário, julgando ser o mesmo capaz de adimplir a obrigação formalizada.

Ora, a equiparação à pessoa jurídica decorre da Lei, mais especificamente decorre das previsões contidas nos arts. 150, II, do RIR/99, com base legal no art. 41, da Lei 4.506, de 1964, já que não configurada a exceção contida no § 2º, IV, do mesmo artigo 150. E, diante dessa equiparação, a pessoa jurídica deve figurar como contribuinte, sujeito passivo da obrigação, por ter relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, como previsto no art. 121, § único, inciso I, do CTN, citado pela defesa. Do mesmo modo, a atribuição de responsabilidade solidária à pessoa física

representante da pessoa jurídica também é decorrente de previsão legal, pois provém do que estabelece o art. 135 do CTN.

*O fato de a pessoa física, em nome individual, explorar habitual e profissionalmente, atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim específico de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços, como constatou a Fiscalização configurar-se no presente caso, **tem como consequência a consideração da pessoa física como empresa individual equiparada a pessoa jurídica (nos termos do art. 150, § 1º, II, do RIR/99).** E esse fato não exonera nem impede a pessoa física, representante e administradora da pessoa jurídica, de responder pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes **ou infração de lei**, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135 do CTN. Portanto, não se vislumbra contradição alguma.*

Concordo com essa linha de raciocínio. O conjunto probatório trazido aos autos assegura que o Sr. Moacir Nelson Benin, que é o único sócio da EIRELI, de fato tinha conhecimento e deu azo à simulação, sujeitando-se à responsabilidade do artigo 135 do CTN.

Conclusão

Pelo exposto, NEGOU PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para:
(i) manter a exclusão do SIMPLES NACIONAL, nos termos do ADE DRF/POA nº 77/2014;
(ii) manter as exigências constituídas; e (iii) manter a responsabilidade solidária.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli