



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13888.002496/2009-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.348 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de novembro de 2022  
**Recorrente** TEXTIL BERETTA ROSSI LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

#### **PAF. APRECIÇÃO DE ILEGALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.**

Com arrimo nos artigos 62 e 72, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

#### **INCRA E SEBRAE. LEGITIMIDADE PASSIVA.**

É válida a cobrança da contribuição ao SEBRAE independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte.

As empresas urbanas e rurais estão sujeitas ao recolhimento da contribuição ao INCRA.

#### **CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

Tendo sido observados os ditames legais, não comprovado prejuízo ou vício ensejador de nulidade dos lançamentos, afasta-se a alegação trazida na peça recursal.

#### **DECADÊNCIA. REGRA GERAL. INAPLICABILIDADE.**

Nas hipóteses de falta de pagamento ou em que estiver evidenciada a ocorrência de dolo, fraude, conluio ou simulação, a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento é disciplinada pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, que fixa como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

#### **AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADO.**

A remuneração paga a segurados a serviço da empresa, verificada a partir de folhas de pagamento e demais documentos da empresa, constitui fato gerador das contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes quota da empresa.

A Autoridade Fiscal, ao constatar que o trabalhador preenche os requisitos da legislação vigente, na efetiva prestação de serviços a uma empresa, deve requalificar o vínculo formalmente pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. Tal prerrogativa legal é da própria essência da atividade fiscalizadora, consagrando o princípio da substância sobre a forma.

**SIMULAÇÃO. FRACIONAMENTO DE ATIVIDADES. EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA OPERACIONAL E PATRIMONIAL. ADMINISTRAÇÃO ÚNICA. PREVALÊNCIA DA SUBSTANCIA SOBRE A FORMA. FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. LEGALIDADE.**

A simulação e a fraude configuram-se quando as circunstâncias e evidências indicam a existência de duas ou mais empresas com regimes tributários diferentes, perseguindo a mesma atividade econômica, com a coexistência de sócios ou administradores em comum e com a utilização dos mesmos empregados, implicando confusão patrimonial e uma gestão empresarial atípica.

O abuso de forma viola o direito, e a fiscalização deve requalificar os atos e fatos ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal pertinente. Não há nesse ato nenhuma violação dos princípios da legalidade ou da tipicidade, nem de cerceamento de defesa, pois o conhecimento dos atos materiais e processuais pela Recorrente e o seu direito ao contraditório estiveram plenamente assegurados.

O fracionamento simulado das atividades da empresa, por meio da utilização de mão-de-obra existente em uma outra empresa, sendo esta desprovida de autonomia operacional, administrativa e financeira, para usufruir artificial e indevidamente dos benefícios do regime de tributação Simples, viola a legislação tributária, cabendo então - a partir de inúmeras e sólidas evidências - a caracterização da fraude disposta no art. 72 da lei n.º 4.502/64, e conseqüentemente a aplicação da multa qualificada do art. 44, I e § 1.º da Lei n.º 9.430/96, a partir da competência 12/2008.

**MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.**

Cabível a aplicação da multa qualificada quando constatado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/1964.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de ilegalidades; e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Samis Antônio de Queiroz, Sonia de Queiroz Accioly e Christiano Rocha Pinheiro.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 996 e ss) interposto contra R. Acórdão proferido pela 7ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (fls. 963 e ss) que manteve o lançamento pelo Auto de Infração DEBCAD n.º 37.214.400-4, em razão da não retenção das contribuições sociais devidas às outras entidades e fundos (denominados "terceiros" - Salário Educação; INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE - 5,8%), a cargo da empresa, incidentes sobre remunerações pagas a segurados considerados empregados, no montante de R\$ 695.190,59 (seiscentos e noventa e cinco mil e cento e noventa reais e cinquenta e nove centavos), consolidado em 10/08/2009 e referente às competências 01/2004 a 13/2008.

### Segundo o Acórdão:

Trata-se de Auto de Infração (obrigações principais - AIOP) debcad n.º 37.214.400-4, que constitui o crédito tributário de contribuições sociais devidas às outras entidades e fundos (denominados "terceiros" - Salário Educação; INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE - 5,8%), a cargo da empresa, incidentes sobre remunerações pagas a segurados considerados empregados, no montante de R\$ 695.190,59 (seiscentos e noventa e cinco mil e cento e noventa reais e cinquenta e nove centavos), consolidado em 10/08/2009 e referente às competências 01/2004 a 13/2008.

O presente processo está apensado ao principal, n.o 13888.002495/2009-61 e debcad n.037.214.399-7.

Consoante o Relatório Fiscal (fls. 52/57), o presente lançamento é composto pelos seguintes levantamentos:

FP — FP SEM GFIP, contendo as bases-de-cálculo e contribuições NÃO declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

Z1 — TRANSFERIDO DO LEV FP (75%), contendo as bases-de-cálculo e contribuições NÃO declaradas em GFIP, sendo aplicada a multa de mora de 24%, por se tratar de contribuições destinadas a terceiros, até a competência 11/2008.

Z2 — FP APÓS MP, contendo as bases-de-cálculo e contribuições NÃO declaradas em GFIP, relativo as competências 12 e 13/2008, com aplicação de multa qualificada (150%).

De acordo com informações contidas no Relatório Fiscal, a empresa "Têxtil Beretta Rossi Ltda", ora fiscalizada, e a empresa "Centauro Indústria Têxtil Ltda - EPP", optante pelo sistema de tributação Simples, tiveram suas situações analisadas, constatando-se o seguinte: (i) estão localizadas no mesmo endereço físico; há parentesco entre os sócios das mesmas (pais e filhos); (ii) mesmo objeto social; (iii)

recepção única para ambas e sem distinção interna de leiaute e processo operacional; (iv) empregados uniformizados com logotipo da Beretta Rossi; (v) um só contrato de prestação de serviços celebrado com a Unimed para os empregados das duas empresas; (vi) atividades financeiras e operacionais das duas empresas feita pelo sócio da Beretta Rossi, mediante procuração; (vii) faturamento da Centauro oriundo exclusivamente em razão da fabricação de tecidos para a Beretta Rossi; (viii) apenas 3 (três) empregados registrados na empresa fiscalizada (Beretta Rossi) e em média 100 (cem) na Centauro; e (ix) confusão patrimonial e contábil.

Assim, a fiscalização considerou que a empresa Centauro foi utilizada (por ser optante do Simples) visando à supressão ou redução da tributação previdenciária sobre a Beretta Rossi, sendo os empregados da primeira enquadrados como segurados a serviço da segunda, originando os Autos de Infração e representações.

Nos levantamentos realizados, neste AI e nos demais, foram lançadas as diferenças de contribuições relativas às alíquotas patronais, de terceiros, e sobre valores pagos a cooperativa médica, com base nas folhas de pagamento e faturas de serviços prestados pela cooperativa na empresa Centauro.

Há a informação, no Relatório Fiscal, de que os recolhimentos das contribuições dos segurados empregados da Centauro foram aproveitados como créditos em favor da empresa fiscalizada (Beretta Rossi), como descrito no RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados e RDA - Relatório de Documentos Apresentados.

No Relatório de Lançamentos (RL) estão discriminadas as bases de cálculo apuradas. Os valores apurados das contribuições previdenciárias estão demonstrados, por estabelecimento, no relatório Discriminativo Analítico do Débito (DAD), anexo ao AI.

Os percentuais de juros e das multas aplicados sobre o presente crédito e a legislação correspondente estão discriminados no relatório Fundamentos Legais do Débito (FLD). Também constam os fundamentos legais das contribuições exigidas.

Informa a Fiscalização que serviram de base para apuração e lançamento das contribuições constantes neste AI as folhas de pagamento, Guias de Recolhimento da Previdência Social (GPS), Livros Caixa e faturas emitidas pela "Unimed Santa Bárbara d'Oeste e Americana", referentes à empresa Centauro, dentre outros.

Cita, ainda os demais relatórios integrantes do AI e outros documentos de crédito (Autos-de-Infração) lavrados durante a ação fiscal; bem como a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) pelo crime, em tese, de sonegação previdenciária, tipificado no art. 337-A do código penal e demais representações.

A fiscalização faz, ainda, considerações sobre a multa cabível, apresentando planilha comparativa nos autos do processo principal (fls. 202/203), entre as multas legalmente previstas antes e após a edição da Medida Provisória (MP) n.º 449/2008 (DOU de 04/12/2008), convertida na lei n.º 11.941/2009. Em síntese, como resultado dessa comparação, foram aplicadas as multas vigentes A época dos fatos geradores em algumas competências (multa de mora de 24% e multa por omissão em GFIP — CFL 68), e em outras a multa de ofício de 75%, disposta no art. 44 da lei n.º 9.430/96, por ser mais benéfica ao sujeito passivo. Para as competências posteriores a 12/2008, foi aplicada a multa qualificada (150% - art. 35-A da Lei n.º 8.212/91), em razão da caracterização da fraude prevista no art. 72 da lei n.º 4.502/64, simulando a existência de uma prestação de serviços por parte da Centauro (optante do Simples) para a Beretta Rossi, com o intuito de reduzir a carga tributária previdenciária desta.

São juntadas pela fiscalização cópias de: contratos sociais e alterações referentes as duas empresas mencionadas, contrato de prestação de serviços médicos entre a Beretta Rossi e a Unimed, procurações públicas para administrar e gerir todas as atividades da empresa Centauro, em favor do Sócio da Têxtil Beretta Rossi, planilhas de lançamentos contábeis complementares, evidenciando as transações entre as duas empresas citadas, livros contábeis e respectivos lançamentos, dentre outros.

A notificada foi cientificada do lançamento, pessoalmente, em 28/08/2009, e apresentou IMPUGNAÇÃO (fls. 73/94) dentro do prazo legal de defesa, aduzindo, em síntese, o que se segue.

Dos fatos

- que as acusações fiscais imputadas a impugnante, como efetiva empregadora dos empregados da empresa Centauro, a partir dos fatos narrados no Relatório Fiscal, serão contraditadas uma a uma.
- que a empresa Centauro (constituída em 01/02/1980), tida pela fiscalização como inexistente de fato, é mais antiga que a Beretta Rossi (constituída em 23/05/1983). Assim, não poderia ser considerada inexistente, nem nasceu ou foi gerada com o intuito de fraudar o ingresso no Simples e privilegiar a Beretta Rossi, pois tal ingresso só se daria quase vinte anos depois.
- que as razões de impugnação apresentadas neste processo principal, devem ser consideradas comuns aos demais Autos de Infração lavrados.

Das contribuições destinadas aos "Terceiros"

- que tais contribuições sociais não têm natureza previdenciária, não sendo autorizado ao Fisco previdenciário a competência para representar os respectivos titulares (integrantes do sistema "S") na presente autuação.
- que a contribuição para o INCRA é ilegal, posto ser a impugnante uma empresa urbana; também sendo indevida a cobrança do SEBRAE, pois a impugnante não é empresa optante do Simples.

Da nulidade - ilegitimidade passiva e erro na tipificação legal

Da nulidade - ilegitimidade passiva e erro na tipificação legal

- que a empresa Centauro, ao prestar serviços para a Beretta Rossi, tem atividades operacionais e existência próprias; independentemente de serem controladas pela mesma família e trabalharem em conjunto. Assim, a recusa da tributação pelo regime do Simples deve ser a ela (Centauro) imputada, não podendo essa responsabilidade ser transferida para a impugnante (Beretta Rossi).
- que progressivamente, a Centauro responsabilizou-se pela produção e a Beretta Rossi pela dos produtos.
- que a impugnante não pode ser enquadrada na hipótese de fraude prevista no art. 72 da lei n.º 4.502/64, pois a Centauro presta regularmente suas declarações, recolhimentos, nem impediu a ocorrência do fato gerador, de acordo com a legislação do Simples. Logo, não tem esse respaldo legal a suposta inexistência da Centauro, ficando caracterizada a ausência de identidade entre os fatos e o dispositivo legal indicado, acarretando o cerceamento de defesa e a consequente nulidade do AI.

Da ausência de justa causa para a suposta inexistência da empresa Centauro

- que não há justa causa para caracterização da fraude e inexistência da empresa Centauro, pois esse tipo de acusação deve ter suporte em provas cabais.
- que os livros contábeis datados de 1995 [junta cópias] comprovam a efetiva existência da Centauro; e que o Fisco insinuou que a mesma não teria conta bancária, mas isso seria impossível para qualquer empresa, pelo que são juntados documentos que comprovam as contas bancárias em nome da Centauro.
- que é verdadeiro o fato de a impugnante ter só 3 (três) empregados, mas que tal situação é possível haja vista que sua atividade restringe-se ao campo da comercialização, havendo a contratação de outras empresas para as atividades de logística, entrega de mercadorias e vigilância patrimonial, como exige a economia moderna.
- que é verdadeiro que os funcionários das duas empresas integram o plano de saúde da Unimed, contratado apenas pela Beretta Rossi, mas que isso se deu por razões de cobertura imediata (já existia um plano antigo da Beretta Rossi) e de menor custo. E que

assim foram incluídos nele os funcionários da Centauro, embora os exames admissionais e demissionais, bem como os programas de saúde ocupacional são contratados e custeados pela própria Centauro [junta contratos e faturas — doc. 05].

- que a imputação de localização das duas empresas no mesmo endereço (Av. Humberto Materazzo, n.º 2443 e 2443-A) não é verdadeira, pois a própria numeração indica serem endereços distintos, com estabelecimentos também distintos. Junta laudo Técnico e Fotográfico, de forma a atestar a localização distinta dos estabelecimentos. Alega que existe uma parede separando as duas empresas, e que, "*nessas paredes, há um espaço de comunicação entre as empresas. Isso se tornou necessário para o trânsito dos insumos enviados pela autuada para a industrialização e o retorno dos produtos facionados, que são estocados pela ora impugnante. Essas operações estão devidamente comprovadas pelos exemplares de notas fiscais juntadas (doc. 07)*".

- que, quanto ao fato de serem os sócios da Beretta Rossi filhos dos sócios da Centauro, não há impedimento legal para que os filhos e pais sejam sócios de empresas distintas. Ainda, fica inviabilizada a tese de que a Centauro foi constituída para fraudar o Fisco, pois ela o foi em 1980 e o regime tributário do Simples surgiu em 1997.

- que, quanto ao fato de terem as duas empresas o mesmo objeto social, também não há impedimento legal, sendo tal situação muito comum no ramo têxtil. E esse fato não tem o condão de indicar a inexistência da Centauro.

- que, quanto ao fato de no prédio onde as empresas estão localizadas haver somente a placa de identificação da Beretta Rossi, isso se deve à preferência de se ter apenas a identificação da Beretta Rossi, que é a responsável pela marca e comercialização dos produtos, sendo que "*Agora, conforme o Laudo, a reclamada placa foi colocada no seu devido lugar (doc.06)*".

- que, quanto ao fato de terem a recepção única, isso se deve a opção pela redução de gastos, sendo comum em diversos Business Centers. E como a Beretta Rossi é a detentora das relações com o mercado, os funcionários da recepção e portaria assim se identificam.

- que, quanto à imputação de não haver divisão do espaço físico interno, nem de leiaute e processo operacional das duas empresas, tem-se que o Laudo Técnico juntado desmente esse equívoco da fiscalização.

- que, quanto aos empregados encontrados in loco utilizarem apenas um modelo de uniforme com logotipo da Beretta Rossi, pergunta-se se tal situação representa algum prejuízo fiscal, pois nada impede que os funcionários utilizem a marca da Beretta Rossi, não significando que trabalhem diretamente para a destinatária dos serviços. Ademais, em relação aos funcionários que trabalham efetivamente para a Centauro, as reclamações trabalhistas são ajuizadas exclusivamente contra esta.

- que, quanto ao fato de as atividades da Centauro serem realizadas com a utilização dos bens do ativo da Beretta Rossi, no imóvel da Beretta Rossi e sem qualquer pagamento de aluguel no livro Caixa da primeira, tem-se a dizer que, efetivamente, há lacunas formais na contratação da parceria entre as duas empresas, mas esse fato não é relevante para sustentar a acusação de fraude, devendo prevalecer a essência sobre a forma, pois há contratação, há cessão dos bens de uso, mas não houve a devida formalização. A efetiva prestação dos serviços pode ser facilmente comprovadas pelas notas fiscais emitidas e juntadas [doc. 07].

- que, quanto ao fato de a administração da Centauro ser realizada pelo sócio da Beretta Rossi (Sr. Glauco Beretta Rossi — filho dos sócios daquela), tem-se que a fiscalização equivocou-se, pois com o novo código Civil não é mais possível exercer a administração de uma empresa mediante simples procuração, mas por nomeação em contrato ou ato em separado, por decisão dos sócios. E ainda, que a fiscalização não ouviu os efetivos administradores da Centauro.

- que, quanto ao fato de os serviços de fabricação de tecidos, prestados pela Centauro, ser exclusivo para a Beretta Rossi, nos anos de 2004 a 2008, tendo a prestadora em média 100 empregados e a tomadora apenas 03 empregados, tem-se que o Fisco destaca

os fatos de interesse da tributação exacerbada, mas na verdade as duas empresas complementam-se nas atividades empresariais, como mostram as notas fiscais juntadas, e também não há impedimento para que uma empresa seja a única fornecedora de outra.

- que, quanto ao fato de não haver nos livros Caixa da Centauro lançamentos de despesas comuns às atividades de qualquer empresa (água, energia, telefone, alugueis, material de limpeza, etc), alega que a própria fiscalização deixou de requerer esclarecimentos sobre tais fatos, e que possui despesas comuns, tais como vales transporte (doc. 11) e existência de contas bancárias próprias.

- que, quanto aos empréstimos no valor de R\$ 600.000,00 feitos pelos sócios da Beretta Rossi para a Centauro, localizados no Balanço Patrimonial de 2004, alega ser tal fato indicativo de que a empresa é operativa, e que essa ajuda financeira é mais adequada que buscar recursos no sistema financeiro.

Da decadência quinquenal

- que parte do lançamento está atingido pela decadência; mais precisamente as competências de 01 a 08/2004, pois a lavratura do AI deu-se em 28/08/2009.

Da ausência de liquidez do lançamento

- que ao imputar à impugnante a responsabilidade pelas contribuições sobre a folha de pagamento da Centauro, a fiscalização deveria ter excluído, do montante exigido, os valores já recolhidos sob a sistemática do Simples. Como assim não fez, o lançamento não tem liquidez, devendo ser anulado.

Da ausência de justa causa para a multa qualificada

- que a multa da competência 12/2008 foi qualificada pela constatação da suposta fraude (art. 72 da lei n.º 4.502/64), sendo aplicada nos termos do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91.

- que não pode ser considerada, pelo Fisco, como inexistente de fato, como já demonstrado anteriormente.

- que não houve a caracterização de meios fraudulentos por parte da Centauro, no sentido de ludibriar o Simples, pois foi criada muito antes dessa sistemática e também antes da constituição da própria Beretta Rossi; que não escondeu suas atividades e cumpriu suas obrigações, sem burlar qualquer dispositivo legal, trabalhando desde a década de 80 em conjunto com a Beretta Rossi, implicando — pela falta de conduta dolosa — ser indevida a multa qualificada.

- que tal multa qualificada (para a competência 12/2008) tendo sido criada por Medida Provisória, de n.º 449/2008, é indevida, pois a lei n.º 11.941/2009 só foi publicada em 28/05/2009, e só a lei em sentido estrito pode criar penalidade.

- que não poderia ser feita representação fiscal para fins penais com base no agravamento da penalidade de apenas uma única competência (12/2008), em meio a sessenta (60) competências, ferindo a razoabilidade.

Da não configuração do crime — sonegação previdenciária

- que o crime tipificado no art. 337-A do Código Penal exige resultado ou dano, sendo ainda requerido o dolo. Assim, não pode ser responsabilizada, objetivamente, a Beretta Rossi, pois tal imputação (objetiva) não se aplica ao direito penal.

Do pedido

Requer a impugnante: 1) a nulidade/improcedência do AI questionado; e 2) que seja reconhecida a decadência do período de 01/2004 a 08/2004.

Junta a impugnante cópias de: procuração e atos constitutivos das sociedades (Beretta Rossi e Centauro), extratos bancários da Centauro, faturas de empresas de logística, transportes e vigilância/portaria contra a Beretta Rossi, contratos de prestação de serviços de PCMSO, PPRA e exames admissionais/demissionais entre a Centauro e a Unimed, Laudo Técnico e Fotográfico do Imóvel sede das empresas, notas fiscais emitidas pela Centauro contra a Beretta Rossi e vice-versa, livros de registro de

empregados, nota fiscal de venda de vales-transporte, reclamações trabalhistas, dentre outros.

O R. Acórdão foi proferido com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PARTE DE OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. SEGURADOS EMPREGADOS. ENQUADRAMENTO. POSSIBILIDADE. APURAÇÃO COM BASE EM FOLHAS DE PAGAMENTO. INCRA. SEBRAE. LEGALIDADE.**

A remuneração paga a segurados a serviço da empresa, verificada a partir de folhas de pagamento e demais documentos da empresa, constitui fato gerador das contribuições destinadas às outras entidades e fundos, chamados "Terceiros".

A Auditoria Fiscal, ao constatar que o trabalhador preenche os requisitos da legislação vigente, na efetiva prestação de serviços a uma empresa, deve desconsiderar o vínculo formalmente pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. Tal prerrogativa legal é da própria essência da atividade fiscalizadora, consagrando o princípio da substância sobre a forma.

Revestem-se de legalidade as contribuições devidas ao INCRA e SEBRAE, independentemente do porte ou atividade fim da empresa, de acordo com a fundamentação legal apresentada no anexo Fundamentos Legais do Débito, sendo a instância administrativa incompetente para se manifestar sobre a ilegalidade de atos normativos vigentes..

**SIMULAÇÃO. FRACIONAMENTO DE ATIVIDADES. EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA OPERACIONAL E PATRIMONIAL. ADMINISTRAÇÃO ÚNICA. PREVALÊNCIA DA SUBSTANCIA SOBRE A FORMA. FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. LEGALIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.**

A simulação e a fraude configuram-se quando as circunstâncias e evidências indicam a existência de duas ou mais empresas com regimes tributários diferentes, perseguindo a mesma atividade econômica, com a coexistência de sócios ou administradores em comum e com a utilização dos mesmos empregados, implicando confusão patrimonial e uma gestão empresarial atípica.

A simulação viola o direito e a fiscalização deve rejeitar o planejamento tributário que nela se funda, cabendo a requalificação dos atos e fatos ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal pertinente. Não há nesse ato nenhuma violação dos princípios da legalidade ou da tipicidade, nem de cerceamento de defesa, pois o conhecimento dos atos materiais e processuais pela impugnante e o seu direito ao contraditório estiveram plenamente assegurados.

O fracionamento simulado das atividades da empresa, por meio da utilização de mão-de-obra existente em uma outra empresa, sendo esta desprovida de autonomia operacional, administrativa e financeira, para usufruir artificial e indevidamente dos benefícios do regime de tributação Simples, viola a legislação tributária, cabendo então - a partir de inúmeras e sólidas evidências - a caracterização da fraude disposta no art. 72 da lei n.º 4.502/64, e conseqüentemente a aplicação da multa qualificada do art. 44, I e § 1.º da Lei n.º 9.430/96, a partir da competência 12/2008.

**DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INOCORRÊNCIA.**

O prazo decadencial para o lançamento de contribuições previdenciárias é o do Código Tributário Nacional (CTN).

Diante de condutas consubstanciadas em dolo, fraude ou simulação, passa a incidir a ressalva contida no §4.º do art. 150, que remete à aplicação da regra geral, qual seja a

do art. 173, I do CTN, implicando não haver nenhuma competência alcançada pela decadência neste Auto de Infração.

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO..

Cabível a aplicação da multa de ofício sobre diferenças da contribuição lançadas de ofício, nos termos da legislação vigente, a partir da competência 12/2008.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS (RFFP) . DEVER FUNCIONAL. LEGALIDADE.

A emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), dirigida a autoridade competente, constitui dever funcional dos Auditores-Fiscais, não cabendo, no julgamento administrativo, a apreciação do conteúdo dessa pep enviada às autoridades competentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 22/07/2010, (fls. 995), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 18/08/2010 (fls. 996 e ss), insurgindo-se, contra o R Acórdão ao enfoque que:

1 – a decisão recorrida inovou os fundamentos da autuação, na medida em que indicou aplicação do art. 229 e §2º cc art 9º, caput e inciso I. do Decreto 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social);

2 – a autuação é nula já que a empresa Centauro não fora excluída do Simples, e por ilegitimidade passiva;

3 – a autoridade lançadora lastreou-se em indícios, e que a autoridade julgadora inovou na fundamentação jurídica do lançamento, na medida em que aponta para simulação.

4 – as cobranças de contribuição ao INCRA e ao SEBRAE são ilegais, já que é uma empresa urbana e não integra o Simples.

O Recorrente reitera argumentos já apreciados em 1ª instância, e pugna pela declaração da decadência dos períodos de janeiro a agosto de 2004, com aplicação do art. 150 §4º, do CTN. Insurge-se contra a multa a qualificada, e pede o cancelamento da autuação.

Junta documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

## Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço parcialmente do recurso e passo ao seu exame.

O Recorrente alega a ilegalidade na cobrança ao INCRA e SEBRAE.

Sobre essa alegação, ressalta-se que este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de ilegalidade de ato normativo vigente, uma vez que sua competência resta adstrita a verificar se o fisco utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento. Nesse sentido, art. 62, do Regimento Interno do CARF, e o art. 26-A, do Decreto 70.235/72. Isso porque o controle efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade

que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente.

Assim, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos.

Com esta fundamentação, a alegação de a ilegalidade da contribuição ao Incra e Sebrae não serão conhecidas.

Mesmo que assim não fosse, especificamente quanto ao SEBRAE, no julgamento do RE 635682/RJ, com repercussão geral, o STF concluiu pela constitucionalidade da contribuição para o SEBRAE, entendendo a desnecessidade de lei complementar e de contraprestação direta em favor do contribuinte. Acórdão com a seguinte ementa:

Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Contribuição para o SEBRAE. Desnecessidade de lei complementar. 4. Contribuição para o SEBRAE. Tributo destinado a viabilizar a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas. Natureza jurídica: contribuição de intervenção no domínio econômico. 5. Desnecessidade de instituição por lei complementar. Inexistência de vício formal na instituição da contribuição para o SEBRAE mediante lei ordinária. 6. Intervenção no domínio econômico. É válida a cobrança do tributo independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte. 7. Recurso extraordinário não provido. 8. Acórdão recorrido mantido quanto aos honorários fixados. (STF – RE: 635682/RJ, Relator: Min. Gilmar Mendes, Data de Julgamento: 25/04/2013, Tribunal Pleno)

Ademais, insta ressaltar que o STF analisou em sede de repercussão geral a constitucionalidade da contribuição destinada ao INCRA (RE 630898, que discutia a referibilidade e natureza jurídica da contribuição, em face da Emenda Constitucional nº 33/2001).

Nesse julgamento, o Ministro Relator destacou, que o INCRA é uma contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE, de natureza extrafiscal, que tem por finalidade promover a reforma agrária e da colonização, objetivando assegurar a função social da propriedade e diminuir as desigualdades regionais e sociais. Foi firmada a seguinte tese de repercussão geral:

“É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao Incra devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001”.

O tema também foi objeto de expressas manifestações dos tribunais superiores, quanto à legalidade da exação incidente sobre atividades urbanas ou rurais, vez que de interesse de toda a coletividade dos trabalhadores (RE's nºs 225.368, Rel. Min. Ilmar Galvão, 263.208, Rel. Min. Néri da Silveira, 254.634, Rel. Min. Sydney Sanches). Veja as ementas abaixo reproduzidas:

PROCESSUAL CIVIL EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNRURAL E INCRA EMPRESA URBANA LEGALIDADE ORIENTAÇÃO DESTA PRIMEIRA SEÇÃO, SEGUINDO A JURISPRUDÊNCIA DO STF RECURSO NÃO ADMITIDO SÚMULA 168/STJ AGRAVO REGIMENTAL AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA MERA REPETIÇÃO DAS RAZÕES DOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA IRRESIGNAÇÃO MANIFESTAMENTE INFUNDADA RECURSO NÃO CONHECIDO, COM APLICAÇÃO DE MULTA.

1. Nos termos da orientação desta Primeira Seção e do Supremo Tribunal Federal, é legítimo o recolhimento da contribuição social para o FUNRURAL e INCRA pelas empresas urbanas. Considerando que o acórdão embargado corroborou esse entendimento, correta é a aplicação da Súmula 168 desta Corte Superior.
2. Não tendo a agravante rebatido especificamente os fundamentos da decisão recorrida, limitando-se a reproduzir as razões oferecidas nos embargos de divergência, é inviável o conhecimento do recurso.
3. Tratando-se de agravo interno manifestamente infundado, impõe-se a condenação da agravante ao pagamento de multa de 10% (dez por cento) sobre o valor corrigido da causa, nos termos do art. 557, § 2º, do Código de Processo Civil.
4. Agravo interno não conhecido, com aplicação de multa. (AgRg nos EREsp 530802/GO. Primeira Seção. Relatora Ministra DENISE ARRUDA. Julgamento 13/04/2005. DJ 09/05/2005, p. 291) (sem grifos no original).

**INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. LEIS 7.789/89 E 8.212/91. DESTINAÇÃO DIVERSA.**

I - Este Superior Tribunal de Justiça, após diversos pronunciamentos, com base em ampla discussão, reviu a jurisprudência sobre o assunto, chegando à conclusão de que a contribuição destinada ao INCRA não foi extinta, nem com a Lei nº 7.787/89, nem pela Lei nº 8.212/91, ainda estando em vigor.

II - Tal entendimento foi exarado com o julgamento proferido pela Colenda Primeira Seção, nos EREsp nº 770.451/SC, Rel. p/ac. Min. CASTRO MEIRA, sessão de 27/09/2006. Naquele julgado restou definido que a contribuição ao INCRA é uma contribuição especial de intervenção no domínio econômico, destinada aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e suas atividades complementares. Assim, a supressão da exação para o FUNRURAL pela Lei nº 7.787/89 e a unificação do sistema de previdência através da Lei nº 8.212/91 não provocaram qualquer alteração na parcela destinada ao INCRA.

III - Agravo regimental improvido.

(STF - AgRg no Resp - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 841598/RS. Processo 2006/0084114-0. Decisão 19/04/2007.)

Acrescente-se que as empresas urbanas e rurais estão sujeitas ao recolhimento da contribuição ao INCRA, constante entendimento já pacificado pelo STJ no seguinte enunciado sumular, publicado em 2/3/2015:

Súmula 516 STJ – A contribuição de intervenção no domínio econômico para o Incra (Decreto-Lei n. 1.110/1970), devida por empregadores rurais e urbanos, não foi extinta pelas Leis ns. 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991, não podendo ser compensada com a contribuição ao INSS.

Assim, resta afastado a alegação implícita de ilegitimidade passiva à contribuição destinada ao INCRA e ao SEBRAE.

**Das nulidades**

O Recorrente alega vício na autuação decorrente de:

- 1 - ausência de exclusão do Simples da empresa Centauro e
- 2 - ilegitimidade passiva;
- 3 - inovação na fundamentação legal e jurídica da autuação.

Inicialmente, vejamos como o R. Acórdão afastou as alegações de vícios relativas à autuação.

Relativamente à exclusão ou manutenção da Centauro no sistema tributário favorecido, o Colegiado de 1ª Instância bem assinalou que (fls. 972/973):

Como já mencionado supra, a título introdutório, não se tratou de desconstituir ou desconsiderar a personalidade jurídica da Centauro. Do que se depreende do Relatório Fiscal, a fiscalização constatou a simulação da prestação de serviços, por parte de uma empresa optante pelo Simples (Centauro), para a suposta tomadora, ora impugnante, de modo que os trabalhadores daquela — que na prática, operam continua e ostensivamente para a Beretta Rossi — tivessem sobre suas remunerações somente a incidência correspondente à parte dos segurados, pela sistemática do Simples.

Verificando, *in loco*, a realidade fática, a partir das inúmeras evidências que serão abordadas na sequência, a fiscalização teve a convicção de que aqueles trabalhadores, formalmente vinculados à Centauro, deveriam ser enquadrados como segurados empregados da Beretta Rossi. E o fez com apoio no art. 229 e § 2.º do Decreto n.º 3.048/99, já mencionado. Nada mais fez do que buscar a verdade material, fazendo prevalecer a essência sobre a forma, identificando os fatos geradores pertinentes.

(...)

Acerca da responsabilização própria da Centauro, pela recusa da tributação pelo regime do Simples, o Relatório Fiscal consignou que foi emitida representação de inaptidão ao Simples, situação que terá tramitação no órgão próprio (a DRF da jurisdição da interessada), no qual a Centauro exercerá regularmente seu direito de defesa e contraditório; não interferindo na autonomia que tem a fiscalização para constituir o presente crédito tributário na empresa Beretta Rossi (a qual não é optante pelo Simples), a partir da constatação fática ora examinada.

Correta a posição do Colegiado de 1ª Instância.

A exclusão ou manutenção do regime tributário conhecido como Simples Nacional não é prejudicial ou preliminar à autuação. Esse assunto foi tratado em procedimento próprio, e teve condução regulamentar.

Por diversos elementos de prova, constatou a D. Autoridade Fiscal Autuante (fls. 111) que a Centauro foi utilizada para redução de tributos pelo Recorrente, no que diz respeito aos empregados contratados pela empresa e que eram funcionários da Beretta Rossi.

6.16. Pelo exposto até aqui, consideramos que a Centauro é uma empresa que de fato não existe, que foi utilizada (por ser optante do SIMPLES) visando à supressão ou redução da carga tributária previdenciária da Beretta Rossi. Por isso, caracterizamos os empregados da inexistente Centauro como empregados da Beretta Rossi, o que deu origem aos Autos de Infração e a Representações frente identificados.

7. A "Centauro", entregou GFIP — Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, de todos os empregados, que na ocasião estavam registrados como seus empregados, antes do Início do Procedimento Fiscal, como empresa optante do Simples, e recolheu em época própria a contribuição devida e descontada dos segurados.

8. A "Beretta Rossi", entregou GFIP — Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, antes do Início do Procedimento Fiscal, e recolheu em época própria, as contribuições previdenciárias devidas, dos empregados, que na ocasião estavam registrados como seus empregados, dos contribuintes individuais e da Cooperativa médica, UNIMED, e recolheu em época própria as contribuições devidas.

9. Diante dos fatos relatados, deu origem ao Auto de Infração em referência, com débitos relativos a diferenças de contribuições devidas à Seguridade Social, referentes às alíquotas patronais, ao Auto de Infração referente a contribuições de terceiros e ao Auto de Infração referente a contribuições da cooperativa. Esta diferença de contribuição se deu pelo fato da mesma ser optante pelo Simples. crédito se refere às folhas de pagamentos dos empregados e faturas de serviços prestados por cooperativa

médica da empresa "CENTAURO", CNPJ 43.097.542/0001-37, situada à Rua Humberto Matarazzo, 2443 A — Distrito Industrial — Santa Bárbara D'Oeste.

Correta a fundamentação inserida no R. Acórdão recorrido, ausente situação ensejadora da anulação da autuação.

Relativamente a alegada ilegitimidade passiva, insta considerar que a descrição dos fatos constantes do auto de infração indica, de forma inequívoca, que a autoridade fiscal considerou que a sujeição passiva da regra matriz de incidência tributária, relativamente à infração tributária, era afeta ao Recorrente. Não houve erro na sujeição passiva.

Extrai-se do Relato Fiscal (fls. 111) que:

6.16. Pelo exposto até aqui, consideramos que a Centauro é uma empresa que de fato não existe, que foi utilizada (por ser optante do SIMPLES) visando à supressão ou redução da carga tributária previdenciária da Beretta Rossi. Por isso, caracterizamos os empregados da inexistente Centauro como empregados da Beretta Rossi, o que deu origem aos Autos de Infração e a Representações frente identificados.

Na peça de defesa apresentada, percebe-se, com absoluta clareza, que o Recorrente demonstra ter identificado e compreendido as infrações apontadas no lançamento.

Vejam os o tratamento conferido pelo Acórdão Recorrido (fls. 973) relativamente ao tema:

Logo, não se vislumbra ilegitimidade passiva, pois está sendo imputado o crédito na empresa Beretta Rossi em decorrência da caracterização dos trabalhadores como segurados empregados a seu serviço, diante das evidências a seguir analisadas.

Correta a fundamentação da decisão colegiada, devendo ser rejeitada alegação de lançamento nulo por ilegitimidade passiva ou por falta de motivação, ainda mais considerando que o ato atacado, além de consignar as normas legais infringidas, contém a descrição do fato gerador tributário, permitindo ao contribuinte apresentar defesa com contestação especificada dos fatos.

No mais, vejamos a alegação de nulidade do R. Acórdão recorrido, por inovação na fundamentação legal e jurídica da autuação, seja por ter afirmado a ocorrência de simulação na prestação de serviços pela Recorrente, seja pela indicação da aplicação do art. 229 e §2º cc art 9º, caput e inciso I. do Decreto 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social).

O Recurso traz a seguinte alegação (fls. 1005):

Sem muita alternativa, o ilustre Relator do Acórdão Recorrido, mudando radicalmente a qualificação jurídica dos fatos levantados na fiscalização, afirma que houve a simulação da prestação dos serviços, por parte de uma empresa optante do Simples, em favor da ora Recorrente.

Em primeiro lugar, no Relatório não há uma linha sequer sobre a simulação da prestação de serviços. Isto é uma referência de autoria exclusiva do Acórdão Recorrido. A insinuação do Fisco foi que a Centauro não existia de fato, circunstância não admitida pelo próprio Acórdão Recorrido. Há, portanto, um jogo de palavras, no qual a autuante insinua que a empresa prestadora não existe, enquanto a decisão recorrida afirma que houve simulação da prestação de serviços. Ora, são situações fáticas distintas

Vejam os o que consta do relato fiscal (fls. 113):

14.2. O que aqui foi relatado leva-nos a convicção de que a contribuinte Beretta Rossi **simulou** a existência de uma prestadora de serviços (Centauro) optante do SIMPLES, com o intuito de reduzir sua carga tributária previdenciária, incorrendo na fraude prevista na Lei 4.502/64 (art. 72). Por isso a multa da competência 12/2008 foi

qualificada (150%), de acordo com o art. 35-A da Lei 8.212/91, na redação da Lei 11.941/09. (g.n.)

Como se observa, a defesa, em sede de recurso, equivocou-se quanto à fundamentação do lançamento. Houve sim, expressamente, a indicação da prática de medida simulatória entre a Centauro e o Recorrente, como se observa do relato da Autoridade Lançadora.

Extrai-se do R. Acórdão Recorrido (fls. 972/977):

Como já mencionado supra, a título introdutório, não se tratou de desconstituir ou desconsiderar a personalidade jurídica da Centauro. Do que se depreende do Relatório Fiscal, a fiscalização constatou a simulação da prestação de serviços, por parte de uma empresa optante pelo Simples (Centauro), para a suposta tomadora, ora impugnante, de modo que os trabalhadores daquela — que na prática, operam continua e ostensivamente para a Beretta Rossi — tivessem sobre suas remunerações somente a incidência correspondente à parte dos segurados, pela sistemática do Simples.

(...)

Há mais. A fiscalização constatou que as atividades da Centauro eram realizadas com a utilização dos bens do ativo da Beretta Rossi, no imóvel da Beretta Rossi e sem qualquer pagamento de aluguel no livro Caixa da primeira. A impugnante afirma que, efetivamente, há lacunas formais na contratação da parceria entre as duas empresas, mas esse fato não é relevante para sustentar a acusação de fraude, devendo prevalecer a essência sobre a forma, pois há contratação, há cessão dos bens de uso, mas não houve a devida formalização. Ora, foi exatamente na prevalência da essência sobre a forma que a fiscalização constatou — na realidade fática das atividades ali desenvolvidas — que a prestação dos serviços pela Centauro era apenas uma simulação, inclusive com a emissão de notas fiscais de remessa de matérias primas para uma e de notas fiscais de retorno industrializado para outra. [doc. 07]. Por um lado, diz a impugnante que a parte industrial do prédio era relativa ao estabelecimento da Centauro, mas de outro lado tem-se o maquinário industrial todo pertencente à Beretta Rossi. Tais alegações não se sustentam, analisadas em seu conjunto.

(...)

Outra constatação determinante para a caracterização da simulação encontrada é até admitida pela impugnante, e refere-se ao fato de esta ter só 3 (três) empregados registrados, enquanto a Centauro possuía em média, no período fiscalizado, 100 funcionários. Assim, como a Centauro — por ser optante do Simples — não tinha a seu encargo a quota patronal previdenciária, o grosso da folha de pagamento envolvida no processo de fabricação de tecidos teve expressiva redução na incidência tributária. Em sua defesa, a impugnante alega que tal situação é possível haja vista que sua atividade restringe-se ao campo da comercialização, havendo a contratação de outras empresas para as atividades de logística, entrega de mercadorias e vigilância patrimonial, como exige a economia moderna.

Ora, o que está evidenciado é o fracionamento das atividades da empresa, utilizando, para tanto, da mão-de-obra existente em uma outra empresa que, embora tivesse constituição jurídica formal anterior e legitimamente conferida (o regime do Simples), exercia suas atividades, no período fiscalizado, de maneira peculiar (vide todos os indícios ora analisados), de modo a acarretar a confusão patrimonial e contábil e a gestão empresarial atípica.

Não se nega o direito de qualquer empresa, dentro dos parâmetros legais vigentes, ao regime de tributação do Simples. Por outro lado, dependendo da forma como se dê o exercício de suas atividades, justapostas e complementares às de uma outra empresa, de modo a reduzir artificialmente a tributação previdenciária sobre a mão-de-obra inserida no processo fabril como um todo, pode haver a caracterização de uma simulação.

(...)

Quanto à alegação de que a lei permite que filhos e pais sejam sócios de empresas distintas, de fato, não há qualquer impedimento legal. O mero fato de pessoas de mesma família participarem do quadro societário de empresas distintas não é suficiente, de per si, para configurar a simulação sob análise. Porém, essa rede de relações familiares e de parentesco entre os administradores e sócios das duas empresas é mais um elemento de convergência nesse sentido. Explica-se.

A administração da Centauro é realizada, desde 01/2004, pelo sócio da Beretta Rossi (Sr. Glauco Beretta Rossi — filho dos sócios daquela). As procurações públicas juntadas compravam a situação (fls. 163/172), conferindo completa autonomia administrativa, operacional, financeira e de representação ao outorgado. Não é pertinente a alegação de que o novo código Civil não mais permite exercer a administração de uma empresa mediante simples procuração, mas sim por nomeação em contrato ou ato em separado, por decisão dos sócios. É exatamente essa a situação encontrada, observando-se o novo Código Civil (artigos 1060 a 1062). Os sócios da Centauro, com apoio no contrato social e nas procurações públicas lavradas, outorgaram a administração dela ao Sr. Glauco Beretta Rossi, o qual também é o pleno administrador e sócio da Beretta Rossi, ora impugnante. Também é inválida a alegação de que a fiscalização não tenha ouvido os efetivos administradores da Centauro. A empresa sob fiscalização é a Beretta Rossi — o crédito está lavrado em seu nome — e no Relatório Fiscal está consignado que a fiscalização foi atendida pelo contador e pelo outro sócio administrador, Sr. Fábio B. Rossi. Logo, não se configura qualquer irregularidade quanto a isso.

Destaca-se o seguinte. No caso específico sob exame — a forma peculiar como estão dispostos, administrativa e societariamente, os sócios das mesmas, tudo aliado ao contexto das atividades e relações entre as duas empresas, pressupõem um controle gerencial unificado e realização de atividades econômicas vinculadas e complementares, caracterizando, de forma nítida, a "unidade de esforços" em benefício comum.

Como se observa, a inovação ensejadora da alegação de nulidade inexistente, não podendo ser acolhida a alegação do Recorrente.

Relativamente à nulidade apontada por força da indicação de aplicação do art. 229 e §2º cc art 9º, caput e inciso I, do Decreto 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social), vejamos.

Decreto 3.048/99:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

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

(...)

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

(...)

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Realmente, o Relato Fiscal não menciona os dispositivos do RPS, referidos no R. Acórdão. Entretanto, numa leitura rápida, verifica-se que o R. Acórdão apenas referiu-se a legalidade da ação fiscal, que mesmo sem ter indicado o lastro jurídico à sua ação, atuou na forma da lei.

Extrai-se do R. Acórdão (fls. 971):

Inicialmente, cabe destacar que — diante de certos fatos e indícios encontrados na auditoria-fiscal — pode o Fisco, com respaldo na legislação, desconsiderar o vínculo formalmente existente entre trabalhadores de determinada categoria ou empresa e efetuar o enquadramento como segurados empregados da empresa para os quais efetivamente prestam os serviços, nos termos do art. 229 1 e § 2.º c/c art. 9º, caput e inciso I do Decreto n.º 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social - RPS).

E isso não significa que a fiscalização "decretou" a inexistência de uma empresa ou pessoa jurídica, mesmo porque para tanto é necessário um provimento judicial. De fato, não houve desconsideração jurídica da empresa Centauro, mas tão-somente, para fins tributários, deu-se a prevalência da essência sobre a forma, em vista da utilização dos serviços por ela prestados à impugnante, de maneira simulada ou fraudulenta, com vistas à redução da tributação previdenciária.

Não houve inovação na fundamentação legal que ensejou a autuação.

Não houve inovação quanto ao lastro da regra matriz de incidência tributária.

Dessa forma, afastam-se as alegações de nulidade trazidas no recurso.

### **Do Mérito**

O Recorrente alega que o lançamento calcou-se em indícios e reitera argumentos já apreciados em 1ª instância.

Não guarda melhor sorte o Recorrente.

O R. Acórdão recorrido bem abordou as alegações de defesa, e levantou aspectos de prova insertos na instrução (fls. 973 e ss):

Examinando-se os contratos sociais e alterações posteriores das duas empresas (fls. 79/127), verifica-se que certas pessoas da família Beretta Rossi adquiriram, em 01/02/1982, a empresa que viria a se tornar a Centauro Indústria Têxtil Ltda. Tempos depois, já na condição de microempresa, solicitou à Junta Comercial o desenquadramento do regime especial de microempresa, por ter sua receita bruta excedido o limite legal previsto no art. 2.º da lei n.º 7.256/84 (fls. 120). Mais adiante, em 01/09/1997, poucos meses após a entrada em vigor da lei n.º 9.317/96, a Centauro alterou o seu endereço para a rua Humberto Materazzo, n.º 2443-A, ou seja, no mesmo imóvel do endereço da Beretta Rossi, ali situada desde 1990. E, em 06/11/1997, a Centauro faz a opção pelo regime do Simples (fls. 128). Vê-se, nitidamente, um concatenamento de ações tendentes a justapor fisicamente as duas empresas, sendo uma delas optante pelo Simples, com limitação legal de faturamento, e outra sujeita a tributação normal.

A impugnante alega que a localização das duas empresas (Av. Humberto Materazzo, n.º 2443 para si e 2443-A para a Centauro) dá-se em endereços distintos, juntando laudo Técnico e Fotográfico, de forma a atestar a localização distinta dos estabelecimentos. Alega que existe uma parede separando as duas empresas, e que, "*nessas paredes, há um espaço de comunicação entre as empresas. Isso se tornou necessário para o trânsito dos insumos enviados pela autuada para a industrialização e o retorno dos produtos facionados, que são estocados pela ora impugnante*".

Ora, trata-se de argumento dotado apenas de validade formal, pois a partir das fotos juntadas, vê-se que ambas as empresas estão localizadas no mesmo imóvel, separado por paredes internas, e que permitem o livre trânsito entre elas. Na prática, não configuram estabelecimentos distintos, e essa evidência é reforçada pelo fato de haver apenas uma placa de identificação ("Beretta Rossi"), com portaria e recepção única para ambas. Não procede o argumento de a recepção única ser comum em diversos Business Centers, pois essa hipótese seria válida para centros empresariais que conglomeram diversas empresas, e não para uma recepção que atende só uma delas, ou seja, a detentora das relações com o mercado. Não é esse o caso encontrado. Vem ainda ao encontro da convicção da fiscalização o fato de a impugnante alegar ser ela a detentora

das relações com o mercado; e assim seria de se entender que a Centauro exercia suas atividades para "consumo interno".

Também reforça a constatação fiscal a argumentação no sentido de haver somente a placa de identificação da Beretta Rossi, devido à preferência de se ter apenas a identificação da Beretta Rossi, que é a responsável pela marca e comercialização dos produtos, sendo que "Agora, conforme o Laudo, a reclamada placa foi colocada no seu devido lugar (doc.06)". Colocou-se a placa da Centauro somente após o comparecimento da Fiscalização.

As fotos do Laudo Técnico juntado também confirmam tratar-se de um mesmo prédio ou imóvel, cuja fachada e recepção externa indicam claramente a empresa "Beretta Rossi", e uma espécie de "portão de serviço" ou entrada auxiliar atribuída "Centauro". Não há divisão de espaço físico interno, nem de leiaute e processo operacional de modo a caracterizar a existência de duas empresas distintas. O próprio Laudo refere-se a um imóvel, comportando "duas empresas devidamente instaladas com entradas independentes e isoladas uma da outra com alvenarias de blocos de concreto". A cobertura do galpão (ou dos galpões) é a mesma para todas as fotos. As fotos apresentadas de modo a vincular o espaço interno (leiaute) destinado a estoques e administração para uma, e os equipamentos fabris e almoxarifado para outra, não tem, por si só, o condão de evidenciar a existência de duas empresas distintas, dentro de um mesmo espaço físico, globalmente considerado. Ao contrário, apenas indicam uma divisão interna de trabalho, visando a produção industrial e demais atividades complementares de uma empresa.

Há mais. A fiscalização constatou que as atividades da Centauro eram realizadas com a utilização dos bens do ativo da Beretta Rossi, no imóvel da Beretta Rossi e sem qualquer pagamento de aluguel no livro Caixa da primeira. A impugnante afirma que, efetivamente, há lacunas formais na contratação da parceria entre as duas empresas, mas esse fato não é relevante para sustentar a acusação de fraude, devendo prevalecer a essência sobre a forma, pois há contratação, há cessão dos bens de uso, mas não houve a devida formalização. Ora, foi exatamente na prevalência da essência sobre a forma que a fiscalização constatou — na realidade fática das atividades ali desenvolvidas — que a prestação dos serviços pela Centauro era apenas uma simulação, inclusive com a emissão de notas fiscais de remessa de matérias primas para uma e de notas fiscais de retorno industrializado para outra. [doc. 07]. Por um lado, diz a impugnante que a parte industrial do prédio era relativa ao estabelecimento da Centauro, mas de outro lado tem-se o maquinário industrial todo pertencente à Beretta Rossi. Tais alegações não se sustentam, analisadas em seu conjunto.

Outro indicio concreto da correta imputação fiscal diz respeito ao fato de os empregados encontrados in loco utilizarem apenas um modelo de uniforme com logotipo da Beretta Rossi. A impugnação vai no sentido de não representar tal situação nenhum prejuízo fiscal, pois nada impede que os funcionários utilizem a marca da Beretta Rossi, não significando que trabalhem diretamente para a destinatária dos serviços. Ora, o argumento também é frágil, frente ao conjunto de evidências adicionais trazidas aos autos. O fato de as reclamatórias trabalhistas serem ajuizadas exclusivamente contra a Centauro também não interfere neste AI; haja vista que a conveniência de demandar na Justiça do Trabalho contra tal ou qual reclamada pertence exclusivamente aos eventuais reclamantes, e tem certa lógica ser demandada a empresa com um maior número de trabalhadores, qual seja, a Centauro.

A alegação de que os livros contábeis datados de 1995 [junta cópias] comprovam a efetiva existência da Centauro não serve para se contrapor ao levantamento feito, pois a fiscalização não procedeu à desconstituição dessa empresa — nem o poderia —; apenas enquadrou, para fins tributários, os seus trabalhadores como segurados empregados da Beretta Rossi, diante dos requisitos legais estarem todos preenchidos pelas circunstâncias de fato encontradas. Não há nenhuma indicação ou insinuação, no Relatório Fiscal, de que a Centauro não teria conta bancária, assim irrelevantes os documentos juntados que comprovam as contas bancárias em nome da Centauro.

Ainda houve a constatação de não haver, nos livros Caixa da Centauro, lançamentos de despesas comuns as atividades de qualquer empresa (água, energia, telefone, alugueis, material de limpeza, etc). A alegação da impugnante, de que a própria fiscalização deixou de requerer esclarecimentos sobre tais fatos, e que possui despesas tais como vales transporte e existência de contas bancárias próprias, da mesma forma, não invalida a situação encontrada. Se a empresa tem esclarecimentos adicionais a fazer sobre tal constatação, deveria apresentá-los na presente impugnação, sob pena de preclusão, nos termos do art. 16 e § 4.º do Decreto n.º 70.235/72 (DOU de 07/03/1972):

(...)

Não está sob análise a contratação de outras empresas para a realização de atividades como transporte, logística ou vigilância patrimonial — tipicamente encontradas no contexto legal de terceirização. O cerne da questão é a utilização da mão-de-obra da empresa Centauro — com todas essas evidências atípicas — na realização do mesmo objeto social da impugnante: a tecelagem e fabricação de tecidos, ou seja, a própria atividade fim da Beretta Rossi. Por isso, embora não haja impedimento legal quanto a duas empresas terem o mesmo objeto social, torna-se relevante, no caso, a realização desse objeto social de forma fracionada e justaposta, aproveitando-se do regime tributário simplificado de uma delas.

(...)

Quanto à alegação de que a lei permite que filhos e pais sejam sócios de empresas distintas, de fato, não há qualquer impedimento legal. O mero fato de pessoas de mesma família participarem do quadro societário de empresas distintas não é suficiente, de per si, para configurar a simulação sob análise. Porém, essa rede de relações familiares e de parentesco entre os administradores e sócios das duas empresas é mais um elemento de convergência nesse sentido. Explica-se.

A administração da Centauro é realizada, desde 01/2004, pelo sócio da Beretta Rossi (Sr. Glauco Beretta Rossi — filho dos sócios daquela). As procurações públicas juntadas compravam a situação (fls. 163/172), conferindo completa autonomia administrativa, operacional, financeira e de representação ao outorgado. Não é pertinente a alegação de que o novo código Civil não mais permite exercer a administração de uma empresa mediante simples procuração, mas sim por nomeação em contrato ou ato em separado, por decisão dos sócios. É exatamente essa a situação encontrada, observando-se o novo Código Civil (artigos 1060 a 1062). Os sócios da Centauro, com apoio no contrato social e nas procurações públicas lavradas, outorgaram a administração dela ao Sr. Glauco Beretta Rossi, o qual também é o pleno administrador e sócio da Beretta Rossi, ora impugnante. Também é inválida a alegação de que a fiscalização não tenha ouvido os efetivos administradores da Centauro. A empresa sob fiscalização é a Beretta Rossi — o crédito está lavrado em seu nome — e no Relatório Fiscal está consignado que a fiscalização foi atendida pelo contador e pelo outro sócio administrador, Sr. Fábio B. Rossi. Logo, não se configura qualquer irregularidade quanto a isso.

Destaca-se o seguinte. No caso específico sob exame — a forma peculiar como estão dispostos, administrativa e societariamente, os sócios das mesmas, tudo aliado ao contexto das atividades e relações entre as duas empresas, pressupõem um controle gerencial unificado e realização de atividades econômicas vinculadas e complementares, caracterizando, de forma nítida, a "unidade de esforços" em benefício comum.

Há mais. A impugnante afirma — repetidamente — não haver impedimento para que uma empresa seja a única fornecedora de outra, e que o Fisco destaca os fatos de seu interesse, mas na verdade as duas empresas complementam-se nas atividades empresariais, como mostram as notas fiscais juntadas. Realmente não há impedimento legal nesse sentido, mas as demais alegações vêm corroborar, contabilmente, aquilo que foi constatado. Conforme Relatório Fiscal, o faturamento existente na Centauro é exclusivamente oriundo da Beretta Rossi, como denotam as planilhas de fls. 173/174, ressaltando as transações recíprocas — retiradas dos arquivos digitais da Beretta Rossi (Livro Diário) e do Livro Caixa da Centauro — de modo a evidenciar as transações

correntes entre as duas empresas citadas, com os valores dos serviços prestados em exata correspondência com as notas fiscais emitidas no período.

O mesmo raciocínio é cabível quanto aos empréstimos no valor de R\$ 600.000,00 feitos pelos sócios da Beretta Rossi para a Centauro, localizados no Balanço Patrimonial de 2004, e que ainda não foram quitados. A impugnante alega ser tal fato indicativo de que a empresa é operativa, e que essa ajuda financeira é mais adequada que buscar recursos no sistema financeiro. Perfeito, mas também denota, após vários exercícios financeiros sem a quitação de um empréstimo, a persistência de certa confusão patrimonial e o nítido controle unificado sobre ambas as empresas.

É certo que o sujeito passivo, ao encontrar-se diante de vários caminhos lícitos, pode optar por aquele que lhe seja mais vantajoso, aquele que fiscalmente seja menos oneroso. Este espaço de escolha decorre da premissa de que ninguém pode ser obrigado a adotar a opção que lhe implica em maior ônus fiscal e encontra-se respaldado na legalidade consagrada pelo artigo 5º, II, da Constituição Federal.

No entanto, esta liberdade de escolha, dependendo da forma como se exterioriza, pode esbarrar no abuso da forma e na simulação; e é justamente a quebra dessa normalidade formal e legal que deve pautar a fiscalização quando atribui a responsabilidade pelos tributos apurados a sujeito diverso daquele que seria responsável à luz das formalidades com as quais se revestem os atos e negócios jurídicos praticados.

(...)

De todo esse conjunto fático e circunstancial relatado pela fiscalização — tomados os elementos e evidências, repita-se, não de forma isolada, mas dentro de um contexto global —, correto o enquadramento feito pela Auditoria-Fiscal, no sentido de que os trabalhadores formalmente registrados na Centauro assim não podem ser considerados, pois se revestem verdadeiramente da condição de segurados empregados da Beretta Rossi, nos termos da legislação tributária.

Ora, tais trabalhadores prestam serviços exclusiva e pessoalmente para a autuada, como comprovam as notas fiscais sequenciais, mês a mês; utilizando-se de toda a infraestrutura ali existente; suas atividades não se caracterizam como trabalho eventual, pois não pode ser considerado como fortuito o serviço que esteja essencialmente ligado à existência da empresa, porque está integrado na vida normal da empresa e na essencialidade de seu objeto social, inserindo-se na dinâmica normal da empresa; e assim são remunerados.

Intrinsecamente ligada as evidências e considerações já listadas estão a caracterização da simulação - no aspecto da prestação dos serviços de uma empresa a outra — e, conseqüentemente, a fraude prevista no art. 72 da lei n.º 4.502/64. Tais questões serão agora analisadas.

Da leitura dos trechos acima reproduzidos, observa-se que a autuação não decorreu de meros indícios, mas de inúmeras provas que analisadas em conjunto evidenciam que os empregados formalmente contratados pela Centauro revestiam-se das condições de segurados obrigatórios do Recorrente, conforme legislação tributária.

Observa-se no caso em tela ação simulatória, que não pode ser admitido pelo Fisco. Examinando particularidade como a dos presentes autos, o Acórdão n.º. 1402-002.325, proferido em 04/10/2016 pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de julgamento do CARF, em caso semelhante, bem afirma que:

“Em outras palavras, é possível que cada um dos atos praticados pelo contribuinte, individualmente considerado, esteja de acordo com as exigências formais de alguma norma específica, mas que, em seu conjunto, não surta os efeitos esperados pelo ordenamento jurídico.

Nesse sentido leciona Marco Aurélio Greco, in Planejamento Tributário, 2ª Edição, Dialética, pag. 123:

*"A questão fundamental é saber como devemos enxergar a realidade, pois ela comporta mais de uma perspectiva. Pode ser vista fotograficamente, quadro a quadro, e com isto chegaremos a uma conclusão positiva ou negativa em relação a cada quadro isolado. Mas também pode ser vista cinematograficamente, vale dizer, o filme inteiro.*

*Qual das perspectivas adotar? Normalmente só sabemos qual é a história quando chegamos ao final, só no final entendemos o significado real de tudo o que aconteceu. Esta é uma pergunta-chave porque fotograficamente determinada opção pode ser plenamente protegida e até mesmo querida pelo ordenamento jurídico, mas da perspectiva do filme ela pode aparecer como instrumento para um planejamento inaceitável."*

Portanto, a discussão acerca da licitude da conduta adotada pelos contribuintes na busca da economia fiscal não está restrita ao campo do legal ou ilegal, mas deve ser balizada pelos demais valores que permeiam o ordenamento jurídico."

Ensina o referido autor (pag. 194):

*"(...) cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça.*

*Partindo dessa abordagem, embora reconheça que o contribuinte tem o direito de organizar sua vida (desde que o faça atendendo aos requisitos da licitude dos meios, previedade em relação ao fato gerador, inexistência de simulação sem distorções ou agressões ao ordenamento), sou imediatamente conduzido à conclusão (aliás, aceita de forma praticamente unânime nos países ocidentais) de que um direito absoluto e incontestável no seu exercício é figura que repugna à experiência moderna de convívio em sociedade, fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado"*

Nesse contexto, o autor traz à baila a figura do abuso do direito e sua inoponibilidade em face de terceiros, dentre os quais o Fisco, conforme considerações à pág. 195 da citada obra:

*"É preciso distinguir entre critérios ligados à existência do direito e critérios ligados ao seu uso. A doutrina até aqui se preocupou com os primeiros, bem identificando os requisitos da existência do direito. Cabe agora examinar se há limites ligados ao plano do exercício desse direito, e se existirem (como é minha opinião), quais as consequências que advirão na hipótese de os limites serem ultrapassados e se estes efeitos consistem na ilegalidade do ato, ou então, na ineficácia fiscal dos atos realizados no exercício desse direito, independentemente de haver ilegalidade ou ilicitude de conduta.*

*Neste passo, tem pertinência o tema do 'abuso do direito', categoria construída para inibir práticas que, embora possam encontrar-se no âmbito da licitude (se o ordenamento positivo assim tratar o abuso), implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, (i) seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua existência, (ii) seja pela sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique. De qualquer modo, seja o ato abusivo considerado lícito ou ilícito a consequência perante o Fisco será sempre a sua inoponibilidade e de seus efeitos."*

Merece registro o fato de que, com o advento do Código Civil veiculado pela Lei n.º 10.406, de 2002, o abuso do direito passou a ser considerado um ato ilícito, nos termos de seu artigo 187:

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

Assim, a doutrina que defendia a legitimidade de ações e estruturas elaboradas pelo contribuinte com finalidade exclusiva de economizar tributos ao fundamento de estar atuando sob permissivo legal foi posta em xeque pela mudança da concepção de licitude, que já era inferida do estudo do texto constitucional, mas que foi explicitada pela lei civil, tendo o prestigiado autor registrado essa mudança de paradigma, conforme lição de pag. 199:

*"Depois do Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, a questão tributária é muito mais relevante, pois o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos. Vale dizer, a configuração de um ato ilícito (por abusivo) implica não estarmos mais diante de um caso de elisão, mas sim de evasão."*

Infere-se que a liberdade de auto-organização e de exercício de atividade empresarial, ou seja, de o contribuinte conduzir sua vida, encontra limites nos demais princípios que informam nossa matriz constitucional, em especial, o da capacidade contributiva, da isonomia fiscal e da função social do contrato, valendo dizer que o negócio jurídico entabulado ou o planejamento tributário efetuado devem estar assentados em fundamentos econômicos que não se restrinjam à pretensão de fugir de tributação.

Assim, mesmo sob a hipótese de os atos praticados pelo contribuinte estarem devidamente formalizados, se não se vislumbra um propósito negocial em seu conjunto, ou se identifica a presença de simulação, com distorções ou agressões ao ordenamento, seus efeitos não podem ser admitidos pelo Fisco"

Por todas as considerações acima, os arts. 118, cc art. 121, art. 142, todos do CTN, outorgam à Administração Tributária a competência para autuar o verdadeiro sujeito passivo em casos de fraude ou simulação.

No caso dos presentes autos, as situações e circunstâncias fáticas afastam quaisquer dúvidas quanto ao liame que vincula o Recorrente e a Centauro. São, de fato, uma só empresa.

O trabalho da fiscalização foi bastante minucioso, com a produção de várias provas que foram devidamente analisadas por meio de atividade cognitiva, chegando-se à conclusão da existência de manobras abusivas e dissimuladas, com a finalidade de reduzir a carga tributária.

Nesses casos, é dever da autoridade lançadora investigar a realidade dos fatos e, esse dever decorre do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a autoridade administrativa que vai realizar o lançamento de ofício deve "*verificar a ocorrência do fato gerador*" e "*determinar a matéria tributável*". Evidentemente, quando o legislador estabeleceu esse dever, teve como objetivo a identificação do verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a verdadeira matéria tributável, não ficando a autoridade fiscal limitada aos aspectos formais dos atos praticados.

Sobre a simulação, a utilização de interposta pessoa jurídica com o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador, constitui prática de negócio simulado, sobre o qual convém tecer alguns comentários, conforme entendimento doutrinário acerca desse assunto.

De início, traz-se o conceito de simulação, extraído da obra de Orlando Gomes:

Há simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencionalmente divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros. É uma deformação voluntária para escapar à disciplina normal do negócio, prevista na lei. (*Introdução ao Direito Civil, 7. ed Rio de Janeiro: Forense, 1983*)

Sílvio de Salvo Venosa também define a simulação, da seguinte forma:

Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes. As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão-só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade. (*Direito Civil, 3. ed., São Paulo: Atlas 2003. v.1*)

Por sua vez, Hermes Marcelo Huck assim trata a matéria:

A par da fraude, a simulação serve como instrumento constantemente utilizado na elaboração dos planos e práticas de natureza evasiva. Vício do ato jurídico, a simulação consiste na celebração de um ato com aparência jurídica normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir.

Poderá ser então definida a simulação como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o fito de iludir terceiros. No ato simulado ocorre uma divergência entre a declaração aparente e externa feita pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem as partes seja visível em relação a terceiros (ou ao Fisco), e a vontade ou declaração interna, que pretendem seja a vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha eficácia a real intenção das partes, escondidas por trás da declaração aparente. Há um contraste entre a forma extrínseca do ato praticado e a vontade íntima (e real) das partes que o praticam. No processo de simulação há uma deformação da declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, com o objetivo de induzir terceiros ao erro ou engano. No caso de planejamento tributário ou estratégias fiscais com objetivos evasivos, o processo simulatório visa a enganar e iludir o Fisco. (*Evasão e Elisão - Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário, São Paulo: Saraiva, 1997*)

Nesse contexto, resta caracterizada a simulação, impondo-se **a requalificação dos atos e fatos ocorridos, de forma a privilegiar a real vinculação do Recorrente com os trabalhadores contratados pela Centauro, não obstante o registro laboral.**

Com efeito, respaldada na legislação, não há óbice para que a autoridade lançadora **requalifique certos negócios ou situações jurídicas, formalmente existentes entre os trabalhadores das empresas envolvidas, vez que os arts. 118, 121 e 142 do CTN permitem a busca da realidade subjacente a quaisquer formalidades jurídicas**, com fulcro na constatação concreta e material da situação legalmente necessária à ocorrência do fato gerador, visando à apuração e cobrança do tributo efetivamente devido.

Por todos os argumentos já expendidos na R. Decisão Colegiada de 1ª, mantem-se a autuação, afastadas as alegações trazidas no R. recurso.

#### **Da Multa Qualificada e Da Decadência**

No caso dos autos, o R. Acórdão (fls. 979 e ss), em sintonia com a autuação, sustenta presente a simulação e a fraude, com a finalidade de reduzir a carga tributária.

Vejamos

Ora, todas as evidências já colocadas anteriormente indicam o fracionamento das atividades típicas da empresa (não se esqueça que a impugnante é uma entidade fabril), utilizando, para tanto, da mão-de-obra existente em uma outra empresa que, mesmo tendo constituição jurídica formal anterior e legitimamente conferida (o regime do Simples), exercia suas atividades, no período fiscalizado, de maneira peculiar, implicando a gestão empresarial atípica e confusão patrimonial e contábil.

É nítida a falta de autonomia da Centauro como entidade empresarial. A administração única das duas empresas, mediante procuração para o administrador da impugnante (parentes em primeiro grau), com plenos poderes executivos, operacionais, financeiros e

de representação em relação àquela, permitem concluir que houve um "arranjo" negocial, de forma a simular a prestação de serviços de uma empresa à outra.

Não se nega o direito de qualquer empresa, dentro dos parâmetros legais vigentes, ao regime de tributação do Simples. Por outro lado, dependendo da forma como se dá o exercício de suas atividades - justapostas e complementares as de uma outra empresa - de modo a reduzir artificialmente a tributação previdenciária sobre a mão-de-obra inserida no processo fabril como um todo, pode haver a caracterização de uma simulação.

E não deixa de ser tênue a linha que permite enquadrar essa simulação, esse artifício negocial, no art. 72 da lei n.º 4.502/64, que trata da fraude:

(...)

Como a Centauro — por ser optante do Simples — não tinha sob seu encargo a quota patronal previdenciária, o grosso da folha de pagamento envolvida no processo de fabricação de tecidos teve expressiva redução na incidência tributária.

De se ver que a suposta prestação de serviços, da forma peculiar como foi arranjada — com a Centauro responsabilizando-se pela produção e a Beretta Rossi pela comercialização dos produtos — tornou possível a modificação da característica essencial do fato gerador, entendido este como a remuneração paga aos segurados empregados pelos serviços de fabricação de tecidos, exclusivamente, para a impugnante - dentro do seu próprio imóvel, usando seus ativos, sob sua gestão e condição, e ainda com toda a aparência externa de que se reveste, somente, a empresa Beretta Rossi.

A forma engendrada, repete-se, tentou transmutar as características e aspectos dessa espécie de obrigação tributária, frustrando o surgimento do fato gerador sob condições normais, e implicando a redução expressiva do tributo devido. E cabível, neste caso, o enquadramento na hipótese de fraude prevista no art. 72 da lei n.º 4.502/64.

Quanto à questão do dolo, no contexto e na literalidade da lei n.º 4.502/64, este pode ser exteriorizado por todo o conjunto de elementos ou indícios (incluindo o modo de agir ou de arranjar os negócios jurídicos formalmente válidos, incluindo a própria simulação, por vezes) que evidenciam a intenção — nesse caso, ilegítima — de evitar ou minimizar a incidência das normas tributárias.

Como já mencionado anteriormente, não se desconsiderou a personalidade jurídica da Centauro, como insiste a impugnante; apenas foram identificados os reais fatos geradores, fazendo-se prevalecer a verdade material, e não a forma artificial. O fato de esta ter sido criada muito antes do advento do Simples, e de ter cumprido suas obrigações, de per si, não invalida a constatação do conjunto de evidências trazidas aos autos pela fiscalização, acarretando a responsabilização da autuada pelos créditos decorrentes.

Pelo exposto, as multas das competências 12 e 13/2008 foram qualificadas pela constatação da fraude (art. 72 da lei n.º 4.502/64), sendo aplicada conforme o art. 35-A da Lei n.º 8.212/91 c/c art. 44 da Lei n.º 9.430/96. Veja-se:

(...)

Sobre a multa qualificada, a impugnante alega que, por ter sido criada por Medida Provisória, de n.º 449/2008, é indevida, pois a lei n.º 11.941/2009 só foi publicada em 28/05/2009, e só a lei em sentido estrito pode criar penalidade.

Cabem as seguintes considerações.

Primeiramente, uma Medida Provisória (MP), seguindo os preceitos do art. 62 da Constituição Federal, tem força de lei, ficando ressalvadas de seu conteúdo determinadas matérias, as quais exigiriam a edição de lei em sentido estrito ou lei complementar. Quanto matéria tributária, o próprio STF já firmou entendimento de que "*a medida provisória, tendo força de lei, é instrumento idôneo para instituir e modificar tributos e contribuições sociais*" (RE 138.284; AGRAG 236.976).

Ve-se assim que não há restrição material à edição de medidas provisórias no campo do direito tributário, respeitadas aquelas que exigem lei complementar. Embora a MP n.º 449/2008 só tenha sido convertida na lei n.º 11.941/2009 em 28/05/2009, a sua eficácia era plena desde a sua publicação. Ou seja, a partir da competência 12/2008, pelas infrações de não recolher e de não declarar ou declarar com omissões/incorrekções, é cabível a multa de ofício, no AIOP, de 75% sobre o valor das contribuições devidas e não declaradas nem recolhidas

Além disso, no aspecto ora examinado, quanto a instituição da nova espécie de penalidade disposta no art. 44 da Lei n.º 9.430/96 para os lançamentos de ofício de contribuições previdenciárias (multa de 75%), por óbvio não poderia ser aplicada retroativamente, a não ser na hipótese de ser mais benéfica que a penalidade anteriormente prevista (art. 106, II, "c" do CTN).

De todo modo, não é correta a afirmação da impugnante de que o agravamento da penalidade deu-se em apenas nas competências 12 e 13/2008, em meio a sessenta (60) competências, ferindo a razoabilidade. A caracterização da simulação e da fraude deu-se para todo o período fiscalizado, mas a qualificação da multa (para 150%), em vista da comprovação dessa fraude não é aplicável a competências anteriores a 12/2008, por ser circunstancia subjetiva de penalização instituída somente a partir da edição da MP n.º 449/2008.

A questão da representação fiscal para fins penais com base no agravamento da penalidade de apenas uma única competência (12/2008), em meio a sessenta (60) competências, também não procede. Tal representação, conforme o Relatório Fiscal, foi emitida em razão da falta de declaração das remunerações pagas aos segurados empregados nas GFIP da impugnante, e não em razão do agravamento da penalidade em uma competência.

Também improcedente a alegação de ausência de identidade entre os fatos e o dispositivo legal indicado, acarretando o cerceamento de defesa e a consequente nulidade do AI. Os fatos apurados e suas inúmeras evidências trazidas aos autos, com a correspondente fundamentação legal referenciada no Relatório Fiscal e no anexo de Fundamentos Legais do Débito (FLD), permitiram à impugnante a compreensão de toda a imputação tributária, bem como o pleno exercício do direito de defesa e contraditório. Fica portanto, afastada e alegação de nulidade do presente Auto de Infração.

Assim, constatada a divergência entre os atos jurídicos formais praticados e os fatos realmente ocorridos, há que se reconhecer a existência de simulação com intuito de fraudar as relações de trabalho e obstar o conhecimento do fisco do fato gerador das contribuições, nos termos delineados no art. 72 da Lei n.º 4.502/64.

Justificada, então, a qualificação da multa de ofício levada a efeito no lançamento, dado o disposto no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, conforme bem apontou o R. Acórdão Recorrido, por todos seus fundamentos, inclusive a respeito ao estabelecimento da penalidade.

No mais, a R. decisão Colegiada bem considerou que:

A nova sistemática dos lançamentos de ofício, trazida pela referida Medida Provisória, impõe a análise conjunta das penalidades aplicadas, para fins de eventual incidência da retroatividade benéfica prevista no art. 106 do CTN, envolvendo os artigos 35 (anterior e posteriormente à edição da MP n.º 449/2008 - DOU de 04/12/2008) e 35-A da Lei n.º 8.212/91.

Para o lançamento de contribuições devidas a outras entidades e fundos ("Terceiros"), como não servem de base para o cálculo da multa pela omissão em GFIP (antigo CFL 68 - art. 32, IV e S 5.º da Lei n.º 8.212/91), a multa a ser aplicada será sempre a de mora, prevista no art. 35, inciso II, na redação anterior à da MP n.º 449/2008, para fatos geradores ocorridos até 04/12/2008.

Em se tratando de penalização por falta de declaração ou de declaração inexata concomitante com a falta de recolhimento do tributo, e a partir da interpretação literal

do art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação anterior à edição da MP 449/2008, verifica-se que o quantum incidente a título de multa de mora (nos AIOP) é definido no momento do pagamento ou da inscrição em dívida ativa, inviabilizando, neste momento, a comparação definitiva das multas incidentes (de mora), em cotejo com a multa de ofício do art. 35-A (de 75% - remetendo ao art. 44 da lei n.º 9.430/96). No presente momento processual, a multa de mora lançada é mais benéfica que a de ofício.

Desse modo, a operacionalização da aplicação do art. 106, II do CTN, isto é, a retroatividade benéfica em matéria de penalidades, deve ocorrer no momento do pagamento do débito pelo contribuinte ou do ajuizamento da execução fiscal, nos termos do art. 57 da Lei n.º 11.941/2009 e da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14/2009 (DOU de 08/12/2009).

Para as competências a partir de 12/2008, é cabível a multa nos termos do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, conforme as modificações introduzidas pela MP n.º 449/2008 (convertida na lei n.º 11.941/2009), corretamente lançada nos presentes autos.

Relativamente à **decadência da infração relativa aos períodos de janeiro a agosto de 2004**, insta considerar que a contagem do **prazo decadencial** dependerá da situação em que o sujeito passivo se enquadrar: a) com **pagamento de Imposto** – o prazo decadencial começa a correr da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN); b) **sem pagamento de Imposto e/ou** nas hipóteses de **dolo, fraude e simulação** – o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (**art. 173, I, do CTN**).

No caso objeto de análise, o período de janeiro a agosto **não** sofreu aumento em razão da qualificadora da multa (DSD fls. 31 e ss, consoante trecho do relato fiscal a fls. 113, parcialmente abaixo reproduzido), abaixo, mas a fraude e a simulação descritas alcançam todo o período.

14.1. A multa das competências 012004 a 022005, 042005 a 01, 03, 04, 06 a 082006 e 122006 a 052007 e 052008, foi aplicada de acordo com a MP 449 de 2.008, convertida na Lei 11.491 de 2009, por ser mais benéfica ao contribuinte, conforme demonstrativo de fls. 202 e 203 anexadas ao Auto de Infração principal DEBCAD 37.214.399-7.

14.2. O que aqui foi relatado leva-nos a convicção de que a contribuinte Beretta Rossi simulou a existência de uma prestadora de serviços (Centauro) optante do SIMPLES, com o intuito de reduzir sua carga tributária previdenciária, incorrendo na fraude prevista na Lei 4.502/64 (art. 72). **Por isso a multa da competência 12/2008 foi qualificada (150%), de acordo com o art. 35-A da Lei 8.212/91, na redação da Lei 11.941/09.**

Vejamos os fundamentos do R. Acórdão (fls. 984 e ss):

Alega a impugnante que parte do lançamento está atingido pela decadência; mais precisamente as competências de 01 a 08/2004, pois a lavratura do AI deu-se em 28/08/2009.

*A priori*, deve estar referindo-se ao prazo de decadência disposto no art. 150 e § 4º do CTN, que se conta da ocorrência do fato gerador quando da antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal:

(...)

Ocorre que no caso em tela configurou-se a hipótese de simulação de negócios, mais precisamente, da prestação de serviços pelos trabalhadores de uma empresa à outra (com diferentes regimes tributários), por meio de um artifício fraudulento, e modo que os trabalhadores da Centauro — que na prática, operam contínua e ostensivamente para a Beretta Rossi, como seus segurados empregados — tivessem sobre suas remunerações somente a incidência correspondente à parte dos segurados, e não a quota patronal.

Sempre que restarem comprovadas condutas consubstanciadas em dolo, fraude ou simulação, passa a incidir a ressalva contida no §4.º do art. 150, *in fine*, o qual afasta a aplicação da regra inscrita no caput e nos demais parágrafos desse dispositivo legal. Nesse sentido a jurisprudência:

(...)

Nesses casos, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário será regulado pelo artigo 173, inciso I do CTN, *in verbis*:

(...)

A notificação do lançamento ao sujeito passivo é que dá eficácia, concretiza, materializa, enfim, aperfeiçoa o lançamento tributário, e, enquanto este não é levado ao conhecimento do contribuinte, é apenas um ato interno da Administração. Dessa forma, o que delimita o marco temporal da ocorrência ou não da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, é a data em que o contribuinte é cientificado do ato de lançamento, nos termos do art. 145 do CTN.

O Auto de Infração foi entregue e cientificado ao contribuinte em 28/08/2009, conforme documento de fls. 01.

Nota-se, no presente caso, em que se apuram as contribuições previdenciárias sobre remunerações pagas, que o Auto de Infração pode abranger as obrigações principais a partir do ano (inclusive) de 2004, pois estas têm o marco inicial de cinco anos, para a contagem da decadência, em 01/01/2005, acarretando a higidez de todas as competências ora lançadas no presente processo, podendo estas ser constituídas até 31/12/2009, como de fato o foram.

Ou seja, nenhuma das competências lançadas está atingida pela decadência, nos exatos termos do art. 173, I do CTN.

Nesse sentido, correto posicionamento do colegiado de 1º grau no sentido da aplicação do regramento do art. 173, I, do CTN à contagem de prazo decadencial.

Pois bem considerando a cientificação da autuação aos **28/08/2009** (fls. 04), e considerando a aplicação do art. 173, I, do CTN, cumpre declarar a não ocorrência da decadência para a infração tributária descrita para os períodos de janeiro a agosto de 2004, como bem apontou a decisão colegiada.

### **CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de ilegalidades; e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly

