



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.003096/2010-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1301-005.965 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 08 de dezembro de 2021
Recorrente INDUSTRIA DE MOVEIS POR DO SOL LTDA ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES)

Ano-calendário: 2006

EXCLUSÃO. SIMPLES FEDERAL. USO DE INTERPOSTAS PESSOAS.

A constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual, impõe a exclusão de ofício da pessoa jurídica do Simples Federal, com efeitos a partir, inclusive, do mês de ocorrência do fato, por disposição legal expressa. EXCLUSÃO COM EFEITOS RETROATIVOS. POSSIBILIDADE.

A opção pela sistemática do Simples Federal é ato do contribuinte sujeito a condições e passível de fiscalização posterior, sendo legal a exclusão com efeitos retroativos, quando verificado que o contribuinte estava indevidamente incluído no sistema.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Taranto Malheiros, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)), Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado(a)) e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Lucas Esteves Borges, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Jose Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário em face de acórdão da DRJ que julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte, para manter a exclusão do **Simples Federal**, nos termos da ADE, em virtude dos seguintes motivos:

- pratica locação de mão-de-obra (art. 9º, inciso XII, letra "f" da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e art. 20, inciso XI, letra "e" da IN SRF 608/06);

- forma grupo econômico, de fato, com a empresa MARCENARIA SÃO JOÃO LTDA (CNPJ: 75.374.736/0001-29) e, conseqüentemente, incide na vedação imposta pelo artigo 9º, inciso II da Lei 9317/96 e art. 20, inciso II da IN SRF 608/06;

- é constituído por interposta pessoa que não o verdadeiro sócio (art. 14, inciso IV da Lei 9317/96 e art. 23, inciso IV da IN SRF 608/06).

Cientificada da exclusão, a contribuinte apresentou a sua manifestação de inconformidade, com as alegações expostas abaixo:

Argumenta que a Lei Complementar 123/06, quando dispõe sobre exclusão do Simples por inadimplemento, usa de meios indiretos para a cobrança de tributos, as chamadas sanções políticas, o que seria vedado constitucionalmente.

Sustenta que, conforme o artigo 151, III, do CTN, durante o transcorrer de discussão administrativa sobre a exigibilidade ou não do crédito, ou no caso, sobre exclusão ou não do Simples, não cabe a cobrança do crédito tributário, ficando suspensa a exigibilidade do ato de exclusão.

Defende a aplicação do princípio da irretroatividade dos efeitos do ato administrativo, entendendo que, enquanto merecedor de inclusão no sistema Simples, não pode o contribuinte ser exigido de alguns tributos, os quais não poderão ser cobrados em virtude da Exclusão do Simples.

Aduz que a decisão que exclui uma empresa do Simples não faz retroagir seus efeitos ao período em que vigia a inclusão, nem tampouco pode surtir efeito enquanto não houver decisão definitiva no processo tributário.

Salienta, por fim, que os efeitos da Decisão Definitiva de um Procedimento Administrativo só começam 30 dias após o término da decisão definitiva do processo administrativo como dispõe o Decreto 70.235/72, e só a partir desta data a exclusão produziria efeitos.

Argumenta, em relação à Receita Federal do Brasil ter caracterizado como simulação a existência das empresas Marcenaria São João Ltda., considerando todos os funcionários da Ind de Moveis Por do Sol como se dela o fossem, que todas as suposições do Fisco estão equivocadas, eis que nunca houve simulação, pois as empresas são totalmente autônomas e independentes entre si.

Diz que a autoridade fiscal teria feito uma análise equivocada no número de empregados da Recorrente, alegando que inúmeros empregados foram desligados da empresa notificada e passados automaticamente para as empresas terceirizadas e que, no entanto, continuaram trabalhando normalmente na mesma função, mesmo setor, e sem interrupção do contrato de trabalho.

Em relação ao entendimento da autoridade fiscal de que os bens do ativo imobilizado da recorrente são basicamente os mesmos, utilizados pela São João, defende que os dados acima expostos nunca poderão corroborar a tese de simulação de terceirização, uma vez

que há um contrato de comodato de equipamentos entre as partes, o qual seria perfeitamente legal, sendo seu objeto lícito, suas partes capazes e sua forma prescrita em lei, o que nos termos do art. 104 do Código Civil, faz obrigação entre as partes e corresponde à verdade, nunca podendo ser usados para prejudicá-las.

No tocante ao fato da notificada não arcar com os custos de energia elétrica usados pelas empresas terceirizadas, afirma que pelo contrato de comodato firmado este custo é de plena e total responsabilidade da mesma.

Analisa o conceito do uso de interposta pessoa, entendendo esta ser uma das modalidades de simulação, que se dá por interposição de pessoa que, na realidade, não participa do negócio jurídico. É a simulação *ad personam* ou simulação relativa subjetiva. Nessa espécie, o negócio celebrado é real, mas a parte nele figurante em verdade parte não é: é o chamado "testa-de-ferro", "homem-de-palha" ou "presta-nome". Parte verdadeira é a que esta oculta e que se costuma chamar "pessoa real".

Aduz que na há nenhuma hipótese de configuração de grupo econômico, sob pena de despersonificação de pessoa jurídica.

A fiscalização teria procurado com a exclusão da recorrente no simples remeter a terceira pessoa a obrigação tributária pelos encargos da folha de pagamento de seus funcionários. Tornar responsável terceira pessoa que esteja completamente desassociada do fato gerador seria querer despersonificar esta pessoa o que é completamente arbitrário e ilegal.

Salienta que, conforme dispõe nosso Código Civil (art. 20): "As pessoas jurídicas têm existência distinta da de seus membros." Portanto, as pessoas jurídicas teriam individualidade própria, não se confundindo com as pessoas naturais, físicas, que a compõem.

Em relação à existência de vínculo laboral, argumenta que o entendimento do Fiscal de que os empregados da empresa recorrente são na realidade empregados da São João está completamente equivocado, inexistindo qualquer vínculo laboral entre as partes.

Conforme a contribuinte, analisando-se o teor do artigo 3º da CLT, vê-se que com relação à empresa recorrente, não se encontram preenchidos os requisitos lá elencados, para a caracterização de vínculo empregatício, uma vez que inexistente subordinação, pessoalidade e dependência econômica entre os funcionários citados e a empresa notificada.

Em relação às provas apresentadas, sustenta a contribuinte que em momento algum o Fiscal apresentou provas contundentes e fortes, capazes de corroborar sua tese de simulação ocorrida na terceirização contratada. Usou apenas argumentos como "achar estranho", "supor", "parecer", etc.

O fato de a autoridade administrativa presumir que houve simulação não seria prova a ensejar a regularidade de um ato de exclusão da empresa no Simples, eis que não há prova. Caberia ao fisco, a partir daí, partir para uma prova de fato, uma vez que as simples presunções do fiscal não provam coisa alguma. Teria havido uma discricionariedade fiscal, sendo este ato nulo por ofender a lei que enumera taxativamente quando e como pode haver a exclusão do Simples, e não havendo o motivo principal interposição de terceira pessoa, não pois o motivo central para se promover tal exclusão.

Sustenta que, conforme o artigo 148 do CTN, ao qual regula quando pode ocorrer o chamado arbitramento fiscal, apenas será o valor arbitrado quando as declarações ou esclarecimentos prestados sejam omissos ou não mereçam fé ou quando os documentos expedidos pelo devedor sejam inidôneos. No presente caso, nada disso teria ocorrido, pois o

Agente Fiscal nunca teve impedimento ao acesso dos documentos que necessitou da empresa, para que assim pudessem examiná-los e verificar a conduta legítima da mesma, entretanto, não se atendo à realidade ou à boa-fé, presumiu fatos inexistentes.

Argumenta que a lei 9.317/96 foi expressamente revogada pela Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006, com vigência a partir da mesma data, e, sendo assim, o ato declaratório em comento deu-se com base em lei já revogada, desde 01/07/2007 e em dispositivo inexistente, eivando presente ato de nulidade desde o seu princípio.

Entende que o notificador não pode desconsiderar ato jurídico perfeito e acabado pela presunção de dissimulação sem sequer respeitar os parâmetros legais para tal feitura. Para que o ato seja desconsiderado seria necessário seguir o artigo 166 do Código Civil Brasileiro.

Os atos praticados pela empresa Pôr do Sol seriam legais porque seus sócios são pessoas capazes, sua inscrição estadual foi requerida e deferida pelas autoridades fazendárias, conforme cópia da inscrição estadual, seu objeto não contraria a lei, seu contrato social está devidamente registrado na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina, sua atividade em nenhum momento visou fraudar a lei e inexistente qualquer lei que a impeça de exercer sua atividade.

Salienta que não há nenhum enquadramento legal para a desconsideração do ato ou negócio jurídico, até porque o ato é resultado de um fato. O fato teria sido a industrialização por encomenda de madeiras, fato sustentado pelo ato jurídico da emissão do documento fiscal e pelo fato de ter ocorrido o recebimento da mercadoria a seu destinatário.

Entende que não há nenhum ato encoberto, os documentos fiscais foram emitidos tendo por base o serviço de industrialização promovido de fato, onde a prova esta na própria informação fiscal de que a Pôr do Sol realiza os serviços de industrialização.

Defende que a empresa Pôr do Sol não é uma empresa oculta, pois requereu a inscrição estadual e o Fisco autorizou seu funcionamento. Em sua sede são praticados os atos e fatos jurídicos que suportam o seu funcionamento, com funcionários, recolhimento de tributos e tudo o mais que uma empresa necessita. Os equipamentos foram locados e contratados dentro das normas legais existentes, artigos 565 e 579 do Código Civil Brasileiro.

Conclui que somente o Poder Judiciário poderia vir a desconsiderar os atos jurídicos praticados, carecendo o Fisco desta prerrogativa, o que torna o ato de exclusão em comento nula por erro, pois os atos desconsiderados são de empresa que existe de fato e de direito.

Defende que o fato de constituir uma empresa para terceirizar a atividade de serragem de madeira não está impedido em nenhuma lei, ao contrário, o artigo 170 da nossa Carta Magna em seu parágrafo único estatui que "é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo os casos previstos em lei". Ou seja, vigora em nosso país o princípio da livre iniciativa, dentro de um regime liberal. O fato de esta empresa aderir e enquadrar-se no Simples é uma possibilidade albergada pela lei em especial a LC 123/06.

Portanto o planejamento tributário desenvolvido pelo representado, esta dentro das possibilidades jurídicas e não pode ser motivo de desconsideração, pois não há prova de sua ilicitude.

Aduz que a desconsideração do negócio jurídico, por simulação, necessitaria ser fundamentada, o dever consiste na obrigatoriedade de a autoridade administrativa declarar,

simultaneamente a decisão e no mesmo documento formal em que se baseia: exige, assim, a contemporaneidade.

E preciso que o Fisco faça provas contundentes da simulação, socorrendo-se de todos os meios instrutórios disponíveis, desde documentos das partes depoimentos de terceiros, e não mera presunção.

Conclui que nenhuma prova contundente existe para justificar a desconsideração do ato jurídico ou remetê-lo a figura de simulação.

Aduz que o Fiscal identificou a pessoa dos sócios, o que significa que são pessoas existentes (marceneiro da São João e outra sócia funcionária da saúde), ou seja, são pessoas capazes, ou seja pessoas autorizadas a ser empresárias, conforme autorizado pelo artigo 972 do Código Civil Brasileiro. Desta forma, as pessoas compõem o quadro social, declaram esta condição em sua declaração de rendimentos a Receita Federal e conhecem da condição legal que representam, e nomearam administrador para o desempenho desta função.

Quanto à locação de mão-de-obra, entende que se considera locação de mão-de-obra, quando uma empresa locadora coloca seus empregados à disposição da locatária para executar trabalhos temporários, em local por esta determinada. O pessoal locado continua mantendo a condição de empregado na locadora, sendo por esta remunerada.

Já a terceirização consistiria na contratação de serviços entre empresas legalmente constituídas, na qual, a empresa prestadora dos serviços é a empregadora dos seus empregados terceirizados, e a tomadora dos serviços é apenas uma cliente dela. No caso em tela é o que teria ocorrido, com a contratação dos serviços de industrialização.

No tocante à configuração de grupo econômico, defende que o fato da Sra. Claudete Mioranza ser companheira do Sr. Albertino Malheiro não impede de ambos tenha empresa constituída e que prestem serviços uns para os outros. A recorrente tem sua sede em Taió, SC, onde desenvolve suas atividades conforme fotos anexas. A sede da empresa São João encontra-se a Rua Estrada Blumenau, 803, Bairro Taboa em Rio do Sul, portanto as empresas funcionam em locais diferentes.

Aduz que as empresas são independentes, cada uma funcionando em seu endereço próprio em cidades distintas a 50 km de distancia, emitem documentos fiscais de remessa e retorno e cobram pelos serviços de industrialização prestados, e, como teria afirmado próprio fiscal, a empresa São João adquire a matéria prima e remete para empresa Pôr do Sol, esta por sua vez realiza os serviços de industrialização e retorna o produto acabado para comercialização pela empresa São João.

Por fim, requer o cancelamento da exclusão da requerente do Simples Nacional.

Analisando os argumentos de defesa, a Turma da DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente, em Acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2006

EXCLUSÃO. SIMPLES FEDERAL. USO DE INTERPOSTAS PESSOAS.

A constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual, impõe a exclusão de

ofício da pessoa jurídica do Simples Federal, com efeitos a partir, inclusive, do mês de ocorrência do fato, por disposição legal expressa.

EXCLUSÃO. SIMPLES FEDERAL. ATIVIDADE VEDADA. LOCAÇÃO E CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

A pessoa jurídica que se dedica à cessão de mão-de-obra ou de locação de mão-de-obra está impedida de exercer a opção pelo Simples Federal.

SIMPLES FEDERAL. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. EFEITO SUSPENSIVO.

O ato declaratório de exclusão do Simples Federal objeto de manifestação de inconformidade apenas se tornará efetivo após a decisão definitiva desfavorável ao contribuinte.

EXCLUSÃO COM EFEITOS RETROATIVOS. POSSIBILIDADE.

A opção pela sistemática do Simples Federal é ato do contribuinte sujeito a condições e passível de fiscalização posterior, sendo legal a exclusão com efeitos retroativos, quando verificado que o contribuinte estava indevidamente incluído no sistema.

LEGISLAÇÃO APLICÁVEL À EXCLUSÃO DO SIMPLES.

Aplica-se à exclusão do Simples Federal a legislação tributária vigente à época da ocorrência da situação impeditiva à permanência nesse regime unificado e simplificado, qual seja, a Lei n.º 9.317, de 1996.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresenta recurso voluntário, sem juntada de novos documentos, pugnando pelo provimento, onde renova seus argumentos iniciais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Da Preliminar de Nulidade. Da Lei Vigente

Alega a defesa que o ADE seria nulo, posto ter sido emitido com base em legislação revogada. Sem razão.

A Lei Complementar n.º 123, de 2006, que instituiu as normas do Simples Nacional e revogou a Lei 9.317, de 1996, a partir de 01/07/2007, só tem aplicação imediata sobre os fatos geradores pendentes e futuros, em conformidade com a disposição contida no art. 105 e 144 do CTN.

Por outro lado, para os fatos geradores pretéritos, já consolidados e cujos efeitos se canalizaram regularmente em consonância com as diretrizes da ordem jurídica então vigente, aplica-se a legislação tributária à época vigente, qual seja, a Lei n.º 9.317, de 1996.

Exclusão do SIMPLES FEDERAL

Conforme relatado, são três os fundamentos para a exclusão da Contribuinte do SIMPLES Nacional:

i) forma grupo econômico, de fato, com a empresa MARCENARIA SÃO JOÃO LTDA (CNPJ: 75.374.736/0001-29) e, conseqüentemente, incide na vedação imposta pelo artigo 9º, inciso II da Lei 9317/96 e art. 20, inciso II da IN SRF 608/06;

ii) é constituído por interposta pessoa que não o verdadeiro sócio (art. 14, inciso IV da Lei 9317/96 e art. 23, inciso IV da IN SRF 608/06).

iii) pratica locação de mão-de-obra (art. 9º, inciso XII, letra "f" da Lei n.º 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e art. 20, inciso XI, letra "e" da IN SRF 608/06);

O primeiro motivo de exclusão foi afastado pela decisão recorrida, que entendeu que *“independentemente da existência ou não do aludido grupo econômico de fato, a legislação não impõe que as receitas brutas das empresas que integram um grupo econômico sejam somadas para fins de aplicação da norma constante do artigo supracitado”*. E, ... *“tendo em vista que a receita bruta da empresa Pôr do sol não ultrapassou o limite de R\$ 2.400.000,00 em nenhum dos anos-calendário expostos no presente processo, concluo como inexistente a aludida incidência da empresa Pôr do Sol na vedação constante do art. 9º, inciso II, da Lei n.º 9.317/96.”*.

Embora não concorde com esta decisão, deixo de analisar essa questão, por inexistir recurso de ofício. Passo, assim, a analisar as seguintes.

Interpostas Pessoas

Por *interposta pessoa*, temos a prática vulgarmente conhecida de constituição de empresa por meio de sócio “laranja”, conceituado juridicamente como simulação.

Sobre atos simulados, nos reportamos aos ensinamentos de Silvio Rodrigues

“A simulação é, na definição de Beviláqua, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Negócio simulado, portanto, é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que na realidade não desejam.

Encontram-se aí os elementos básicos caracterizadores da simulação, pois nela é elementar a existência de uma aparência contrária à realidade. Tal disparidade é produto da deliberação dos contraentes. De fato, a simulação caracteriza-se quando duas ou mais pessoas, no intuito de enganar terceiros, recorrem a um ato aparente, quer para esconder um outro negócio que se pretende dissimular (simulação relativa), quer para fingir uma realidade jurídica que nada encobre (simulação absoluta). Trata-se, portanto, de uma burla, intencionalmente construída em conluio pelas partes que almeja disfarçar a realidade enganando terceiros”

Sílvio de Salvo Venosa, caracteriza a simulação, fundamentalmente, como a divergência consciente entre a vontade e a declaração realizada, confira-se:

“Há, na verdade, oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

A disparidade entre o querido e o manifestado é produto da deliberação dos contraentes. Na simulação, há conluio. Existe uma conduta, um processo simulatório; acerto, concerto entre os contraentes para proporcionar aparência exterior do negócios”.

Interessante, também, o magistério de Paulo Ayres Barreto:

"A simulação em sentido lato é definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, que visa a aparentar um negócio jurídico inexistente, ou que, se existe, é diferente daquele que se realizou, com o propósito de iludir terceiros. E requisito indispensável, portanto, que haja uma divergência entre a vontade interna e a declarada, como bem lembra César García Novoa.

No âmbito fiscal, o prejuízo ocasionado pelo ato simulado é o não recolhimento ou a diminuição do valor que efetivamente deveria ser recolhido a título de tributo. Sobre esse assunto, o Direito Tributário, por força do art. 109 do Código Tributário Nacional, segue o conceito dado pelo Direito Privado, o qual distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa.

A simulação será absoluta quando não houver relação negocial efetiva entre as partes, isto é, elas praticam um ato de forma ostensiva, mas este, verdadeiramente não ocorre. Por conseguinte, não esperam nenhum efeito do ato simulado. É, por exemplo, o caso de venda simulada para executar uma fraude contra credores.

Por outro lado, caracteriza-se a espécie relativa (dissimulação) quando dois negócios jurídicos sobrepostos: o simulado aparece para terceiros, mas sua função na verdade é ocultar outro negócio, dissimulando, aqueles que as partes realmente desejam.”

Sobre o tema, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais manifestou-se no seguinte sentido:

“SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é”. (acórdão 10194.771)

Ou seja, simular, no âmbito jurídico, significa aparentar algo que não existe, devendo, ainda, estar presente o aspecto volitivo, qual seja o intuito de provocar prejuízos a terceiros.

A autoridade fiscal, ao verificar que o sujeito passivo utilizou-se de simulação para esquivar-se do pagamento de tributo, tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo como os fatos efetivamente ocorrem, em detrimento daquela verdade jurídica aparente.

Ives Gandra e Paulo Lucena defendem esta posição, ressaltando que:

No campo do direito tributário, portanto, a verdade material prevalece sobre a estrutura jurídica de direito privado adotada para encobrir a real intenção das partes, não obstante esta possa até ser válida, sob o prisma formal (Martins, Ives Gandra da Silva e Menezes, Paulo Lucena de. Elisão Fiscal, em Revista Dialética de Direito Tributário n.º 63, dezembro de 2000, p. 159)

Caracterizado que a forma jurídica adotada não reflete o fato concreto, o fisco encontra-se autorizado "*a determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio realmente*

realizado, no lugar daqueles que seriam produzidos pelo negócio retratado na forma simulada pelas partes " (Amaro, Luciano, ob. cit., p. 233/234).

Esta determinação de efeitos tributários, no âmbito da legislação do Simples Nacional, impõe que, em sendo constatado que a constituição de pessoa jurídica ocorreu por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, tratando-se de ato ou negócio jurídico simulado, esta pessoa jurídica deve ser excluída do Simples.

Aqui tanto importa se a referidas interpostas pessoas adentraram na sociedade quando a constituição da empresa ou se ingressaram no transcorrer de sua existência. Verificada a existência de tais pessoas, deve-se excluir a pessoa jurídica do Simples.

Uma questão a ser analisada, a meu ver, se houve, no procedimento fiscal, comprovação material da infração e, para tanto, algumas considerações devem ser registrada a respeito do direito probatório, ou mais especificamente sobre como se chega à comprovação material de um dado fato, se necessário ao ato de exclusão.

Na busca da verdade material, princípio informador do processo administrativo fiscal, a comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma das duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só, ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados possuem o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

Penso não existir hierarquia pré-estabelecida dos meios de prova no âmbito administrativo (até no judiciário!), sendo perfeitamente possível o estabelecimento da convicção do julgador, a partir do cotejamento de elementos de variada ordem, desde que, por óbvio, estejam nos autos. É a consagração da chamada prova indiciária, de largo uso no direito.

Até porque a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada; na prática, como se tem visto, ela somente seria possível a partir de uma confissão expressa do infrator, coisa que dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

Sendo no âmbito do direito, e em particular no tributário, permitido, em princípio, todo meio de prova, ressaltando que neste âmbito (o tributário) predominam a prova documental, a pericial e a indiciária, é justamente a associação da primeira com a última que se permite concluir a respeito da correção e validade do lançamento.

Desta forma, as provas indiciárias (indiretas) podem e devem ser instrumentos coadjuvantes do convencimento do julgador quando da apreciação do conjunto probatório do processo administrativo fiscal.

Semelhante conclusão chegou Alberto Xavier, em "Lançamento. Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário", Ed. Forense, 2ª ed., 1998, pág. 133, que assim se pronunciou:

A questão está em saber se os métodos probatórios indiciários, aí aonde são autorizados a intervir, são, em si mesmo, compatíveis com o princípio da verdade material.

Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração Fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção.

Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum,

da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou a prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova.

Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substituta) prevista na lei: só que a verdade material se obtém de modo direto e nos quadros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções e juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.

Esclarece-se que a situação em comento em nada tem relação com o previsto no artigo 148 do CTN, que se refere à definição da base de cálculo de um lançamento tributário por meio de técnicas de aferição indireta.

Aqui, o que se deseja é comprovar a existência de uma situação por meio de provas indiciárias (indiretas, permitindo alcançar a uma conclusão distinta daquela verdade aparente demonstrada nos atos negociais vistos sob seu aspecto meramente formal.

Feitas estas considerações, vamos ao caso concreto que aqui se tem, analisando-se os fatos trazidos pelas partes.

Alguns indícios trazidos pela fiscalização merecem destaque. É o caso das procurações que foram outorgadas pela sócia administradora da Pôr do Sol, que conferem amplos poderes para gerir e administrar a empresa as pessoas abaixo relacionadas:

- em 17/11/2000, ao Srs. Marcos Karsten, empregado (supervisor geral) da empresa São João desde 01/03/2000;
- em 04/09/2001, ao Sr. Albertino Malheiro, sócio (98%) da empresa São João, desde 08/11/1980;
- em 23/06/2009, a Sra. Daiane Malheiro, filha do Sr. Albertino Malheiro.

Além disso, vê-se dos autos documentos que demonstram a efetiva participação dos Srs. Marcos Karsten e Albertino Malheiro na gerência da empresa Pôr do Sol. Constam suas assinaturas em diversos Termos de Audiência de Reclamatórias Trabalhistas, Termos de Rescisão de Contrato de Trabalho, Avisos de Férias, Recibos de Férias e Aviso Prévio de empregados da empresa Pôr do Sol.

Consta dos autos depoimento do Sr. Cláudio Rubens em sede de Reclamatória Trabalhista (RT nº 01309-2006-048-12-00-5), empregado da empresa Pôr do Sol, no qual afirma que prestava serviços também para a empresa São João, e que as mesmas integram um grupo econômico familiar, administrado pelos Srs. Marcos Karsten e Albertino Malheiro, empregado e sócio da empresa São João, respectivamente. Ou seja, o Sr. Albertino Malheiro, por meio de procurações, atua como verdadeiro proprietário da empresa Pôr do Sol, seja ele mesmo atuando, seja por meio de seus subordinados.

Penso que os fatos, devidamente comprovados, compreendem fortes indícios de que a empresa Pôr do Sol **não é**, de fato, de propriedade de Claudete Mioranza e Nilton Weiss, mas sim de Albertino Malheiro.

Por outro lado, a requerente não trouxe aos autos nenhum documento que infirmasse os fatos acima expostos.

A intenção do sócio da empresa São João é demonstrada diante dos benefícios tributários que a empresa Pôr do Sol possui decorrente de sua inclusão no Simples.

Analisando-se a evolução da receita bruta destas duas empresas em relação a sua massa salarial, contata-se que a partir do ano de 2003 a empresa São João, apesar de aumentar seu faturamento, reduziu significativamente os valores pagos a título de salário para os seus empregados. E, em direção oposta, a empresa Pôr do Sol teve um aumento brutal em suas despesas com salários quando comprado com sua receita. O quadro abaixo demonstra bem esta situação:

ANO	SÃO JOÃO					PÔR DO SOL				
	MÉDIA DE EMPREGADOS	VALOR TOTAL SALÁRIOS	REC. BRUTA	PERC. SAL. X REC. BRUTA	FORMA DE TRIBUTAÇÃO	MÉDIA DE EMPREGADOS	VALOR TOTAL SALÁRIOS	REC. BRUTA	PERC. SAL. X REC. BRUTA	FORMA DE TRIBUTAÇÃO
1999	20,00	103.714,00	376.566,08	27,54%	SIMPLES	6,00	22.107,00	91.525,00	24,18%	SIMPLES
2000	29,00	150.119,00	604.784,93	24,82%	SIMPLES	21,00	80.249,00	95.289,25	84,22%	SIMPLES
2001	28,00	152.331,00	707.613,39	21,53%	SIMPLES	34,00	134.002,00	182.308,00	73,50%	SIMPLES
2002	30,00	163.596,00	1.201.534,29	13,62%	SIMPLES	42,00	165.087,00	431.881,67	38,23%	SIMPLES
2003	23,00	153.927,00	1.320.629,89	11,66%	L. REAL	80,00	307.179,00	703.675,96	43,65%	SIMPLES
2004	13,00	106.577,00	2.353.739,82	4,53%	L. REAL	98,00	456.924,00	643.179,93	71,04%	SIMPLES
2005	10,00	96.480,00	3.247.123,54	2,97%	L. REAL	101,00	530.575,00	839.017,92	63,24%	SIMPLES
2006	9,00	100.125,34	3.738.393,35	2,68%	L. REAL	86,00	625.783,09	751.237,82	83,30%	SIMPLES
2007	7,00	90.461,69	4.747.433,02	1,91%	L. REAL	93,00	948.137,54	1.094.253,27	86,65%	SIMPLES
2008	7,00	104.355,64	6.396.649,96	1,63%	L. REAL	91,00	1.019.499,50	1.375.792,02	74,10%	SIMPLES
2009	10,00	135.399,13	6.934.343,84	1,95%	L. REAL	96,00	1.160.186,70	1.416.275,05	81,92%	SIMPLES

Em sendo estes os dados, é possível constatar que a empresa São João transferiu seu custo com mão-de-obra para a empresa Pôr do Sol, afastando a incidência de contribuição previdenciária (cota patronal) sobre as remunerações dos segurados empregados decorrente da forma de tributação adotada por esta empresa.

Logo, entendo ser procedente a exclusão do simples Nacional em relação ao sujeito passivo ter sido constituído por *interposta pessoa*.

Sendo esse motivo suficiente para confirmar o ato de exclusão em análise, deixo de analisar o terceiro motivo, que é uma suposta prática de locação de mão-de-obra.

Dos Efeitos Retroativos do Ato de Exclusão

No tocante a esse ponto, concordo inteiramente com a decisão recorrida, adotando suas razões de decidir, conforme adiante transcritas:

No tocante à alegação da contribuinte de que sua exclusão não poderia ser retroativa, é de se registrar, de início, que o fato de a contribuinte ter efetuado opção, sem que houvesse manifestação do Fisco já naquele momento, não impede a apreciação posterior da legalidade daquele ato, haja vista que essa opção é faculdade do próprio contribuinte, que a exerce se e quando o quiser, sujeitando-se, apenas, à fiscalização posterior da Receita Federal do Brasil, tendente a verificar a regularidade da opção, uma vez que somente os contribuintes que atendam às condições previstas na lei podem exercer esse direito. Portanto, quando o Fisco apura que a empresa optou indevidamente pelo regime simplificado pode, e deve, excluí-lo de tal, sistemática. Assim, apenas nesse momento, e não antes, a Receita Federal do Brasil praticará ato comunicando o contribuinte da irregularidade que cometeu, que é exatamente o ato de exclusão de que trata este processo.

Analisando a lide, observa-se que, quanto aos efeitos da exclusão da sistemática do Simples Federal, assim dispõe o artigo 15, incisos II e V, da Lei 9.317/1996: Art. 15. A exclusão do SIMPLES nas condições de que tratam os arts. 13 e 14 surtirá efeito:

[...]

II - a partir do mês subsequente ao que for incorrida a situação excludente, nas hipóteses de que tratam os incisos III a XIV e XVII a XIX do caput do art. 9ª desta Lei;

[...]

V - a partir, inclusive, do mês de ocorrência de qualquer dos fatos mencionados nos incisos II a VII do artigo anterior.

Constata-se, portanto, que a exclusão do Simples Federal, quando decorrente de ocorrência da situação prevista no inciso XII do artigo 9º da Lei n.º 9.317/96, opera-se com efeitos retroativos, a partir do mês subsequente ao que for incorrida a situação excludente, **enquanto a exclusão decorrente da prática da situação exposta no inciso IV do artigo 14 da Lei n.º 9.317/96 surte efeitos a partir, inclusive, do mês de ocorrência destes fatos.**

Assim sendo, correta a exclusão da empresa a partir de 01/01/2003.

Das Alegações de Inconstitucionalidade

Por fim, as considerações acerca de inconstitucionalidade de norma não podem estar no âmbito de avaliação da autoridade fiscal que deve cumprir as determinações estabelecidas na legislação tributária, conforme legislação explicitada no lançamento. Nesse rumo, a Súmula CARF n.º 2: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”*.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade, e negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza