



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.720936/2011-86
ACÓRDÃO	2102-003.660 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PROAÇO INDUSTRIA METALURGICA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/06/2010

PRELIMINAR. ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O Relatório Fiscal e os Anexos do Auto de Infração (AI), bem como os demais elementos constantes dos autos, oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação.

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

Comprovado pelo fisco a existência de simulação o marco inicial de contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EXCLUSÃO DO SIMPLES. DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS SIMULADOS. LEGALIDADE. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

No tocante à relação previdenciária, na existência de negócios acobertando o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços por meio de empresas interpostas, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas. A fiscalização deve rejeitar o planejamento tributário, cabendo nova qualificação dos atos e fatos ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal pertinente. A simulação pode configurar-se quando as circunstâncias e evidências indicam a coexistência de empresas

com regimes tributários favorecidos, perseguindo a mesma atividade econômica, com sócios ou administradores em comum e a utilização dos mesmos empregados e meios de produção, implicando confusão patrimonial e gestão empresarial atípica. O fracionamento das atividades empresariais, mediante a utilização de mão de obra existente em empresa interposta, sendo esta desprovida de autonomia operacional, administrativa e financeira, para usufruir artificial e indevidamente dos benefícios do regime de tributação do Simples, viola a legislação tributária, cabendo então - a partir de inúmeras e sólidas evidências - a desconsideração daquela prestação de serviços formalmente constituída. A competência dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil para caracterizar uma relação de trabalho como de cunho empregatício não conflita ou colide com as atribuições e competências do Ministério do Trabalho e Emprego e da justiça trabalhista, na medida em que comprova a relação empregatícia com vistas à apuração correta dos fatos geradores das contribuições previdenciárias devidas.

SIMULAÇÃO. FORMA DE EVADIR-SE DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS. INTERPOSTAS PESSOAS. SIMPLES

A simulação não é aceita como forma de planejamento tributário com vistas a reduzir a carga tributária da empresa. Manobra considerada ilegal. A utilização de interpostas pessoas enquadradas no SIMPLES para contratação de mão de obra e colocação à disposição de uma outra pessoa jurídica, à fim de não recolher a quota patronal das contribuições previdenciárias, quando comprovado que o único fim desta empresa é desvincular o empregador para com uma empresa, há de ser reconhecida a nulidade do negócio por abuso de direito e simulação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, "c" do CTN, *in casu*, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. INEXISTÊNCIA DE EFEITO SUSPENSIVO.

O recurso em processo de exclusão do sujeito passivo do SIMPLES não impede o regular andamento do processo de lançamento das contribuições sociais previstas na legislação previdenciária.

CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS INTERPOSTAS.

Constatada a contratação irregular de funcionários por meio de pessoa jurídica interposta optante pelo SIMPLES, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas contratadas ao regime de tributação favorecido. Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76, que só se amolda aos casos de lançamentos contra pessoa jurídica desenquadrada do Simples Nacional, hipótese diversa da que se verifica nos autos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário tão somente para limitar a multa qualificada aplicada ao patamar de 100%

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator

Assinado Digitalmente

Cleberon Alex Friess – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Debora Fofano dos Santos (substituto[a] integral), Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberon Alex Friess (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Jose Marcio Bittes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Debora Fofano dos Santos.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por PROAÇO INDUSTRIA METALURGICA S.A. em face de acórdão de impugnação nº 09-58.094 proferido pela 5ª Turma da DRJ/JFA (Juiz de Fora/MG). A decisão julgou totalmente improcedente a impugnação apresentada.

O processo é apenso ao de nº 13971.720903/2015-60 e, por conexão, deve ser neste ato julgado.

Conforme se depreende do relatório fiscal (fls. 03/29), a fiscalização teve como escopo apurar a regularidade da relação jurídica existente entre as empresas PROAÇO e CONCREAÇO, especialmente no que tange ao recolhimento de contribuições previdenciárias, especialmente entre janeiro de 2006 e junho de 2010.

A autuação foi baseada na verificação de que a empresa CONCREAÇO não possuía autonomia financeira, operacional e patrimonial, sendo utilizada exclusivamente para alocar mão de obra e reduzir os encargos tributários da PROAÇO. Nesse segmento, foram lavrados os autos de infração referentes à contribuição previdenciária patronal e financiamento de benefícios decorrentes de riscos ambientais do trabalho e contribuições para outras entidades (SESI, SENAI, SEBRAE, INCRA e Salário-Educação).

A Receita Federal, durante a autuação, reuniu provas documentais e contábeis para comprovar que a CONCREAÇO não possuía existência real independente, justificando sua desconsideração. Verificou-se que as empresas acima mencionadas operavam no mesmo endereço e compartilhavam instalações, equipamentos e veículos, sem qualquer compensação financeira documentada. Foi identificado um contrato de comodato, firmado em 01/07/2002, pelo qual a PROAÇO transferiu máquinas e equipamentos para a CONCREAÇO sem cobrança de qualquer valor. Além disso, segundo apurado pela fiscalização, a manutenção desses bens continuava sendo custeada pela PROAÇO.

Ato contínuo, de acordo com o apurado, a PROAÇO alugou galpões industriais e caminhões para a CONCREAÇO por valores irrisórios (R\$ 1.000,00 mensais para bens avaliados em quase R\$ 1.300.000,00). Além disso, os valores não tiveram reajuste por anos, apesar de previsão contratual, e os contratos eram assinados por membros da mesma família. De acordo com o relatório fiscal, apurou-se uma interligação Administrativa e Financeira entre os sócios das empresas, que eram membros da mesma família e alternavam suas participações no quadro societário de ambas as empresas, demonstrando o controle empresarial conjunto.

Somado a isso, a fiscalização identificou que foram outorgadas procurações entre os sócios das duas empresas, permitindo a administração conjunta das atividades.

Também, apurou-se que o faturamento da empresa CONCREAÇO provinha integralmente de serviços prestados exclusivamente à PROAÇO, não sendo localizados, contudo, os contratos de prestação de serviços formais entre as empresas.

Ainda, de acordo com o relatório fiscal, todas as despesas operacionais, como energia elétrica, manutenção de equipamentos e matéria-prima, eram registradas apenas pela PROAÇO, reduzindo sua base de cálculo tributária.

Os balancetes de verificação demonstraram que todos os custos operacionais, incluindo água, energia elétrica, combustíveis e manutenção de equipamentos, eram lançados apenas pela PROAÇO, reduzindo artificialmente sua base de cálculo tributária.

Os registros financeiros mostraram que a CONCREAÇO não possuía clientes próprios e que todo o seu faturamento provinha exclusivamente da PROAÇO.

O relatório fiscal mostra que a PROAÇO transferiu seus equipamentos para a CONCREAÇO por meio de um contrato de comodato sem qualquer contrapartida financeira. Além disso, a PROAÇO continuou responsável pela manutenção desses bens, o que reforçou a simulação.

A fiscalização verificou que os empregados formalmente registrados pela CONCREAÇO, na prática, prestavam serviços para a PROAÇO, com controle de horários e atividades feito diretamente por esta última.

Ao aprofundar mais a investigação, a fiscalização apurou que, em 2002, a PROAÇO demitiu 46(quarenta e seis) de seus 60 (sessenta) funcionários, os quais foram recontratados pela CONCREAÇO no mesmo ano, sem que houvesse alteração nas funções ou no local de trabalho. Em seguida, no mesmo ano, a PROAÇO passou a manter um número reduzido de empregados registrados, enquanto a CONCREAÇO aumentava seu quadro funcional, apesar de prestar serviços exclusivamente para a PROAÇO. Assim, a fiscalização identificou a identidade do quadro de funcionários. Além disso, o relatório verificou a presença dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício, a saber:

- **Pessoalidade:** Os trabalhadores da CONCREAÇO prestavam serviços apenas para a PROAÇO e não podiam ser substituídos;
- **Não Eventualidade:** Os empregados cumpriam jornadas regulares e tinham suas atividades controladas pela PROAÇO;
- **Subordinação:** A PROAÇO definia tarefas e exercia poder disciplinar sobre os funcionários formalmente registrados na CONCREAÇO;
- **Onerosidade:** Os pagamentos eram feitos pela CONCREAÇO, mas os custos reais das atividades eram arcados pela PROAÇO.

Diante da realidade constatada, nos termos do relatório fiscal, a fiscalização valeu-se na Súmula 331 do TST, que impede a terceirização de atividades-fim. Nessa linha, como os empregados da CONCREAÇO realizavam tarefas essenciais da PROAÇO, foi configurada terceirização ilícita.

Assim, foram aplicadas as penalidades objurgadas pelo contribuinte.

O lançamento incluiu valores referentes à contribuição previdenciária não recolhida, multas de ofício qualificadas e encargos legais. A multa qualificada chegou ao patamar de 150%, haja vista ter sido caracterizada a prática de sonegação e conluio.

A autoridade fiscal fundamentou sua atuação nos ditames dos artigos 116, parágrafo único; 118 e 149, todos do CTN. Ainda, amparou-se no artigo 9º da CLT.

Então, o relatório fiscal comprovou, por meio de documentos contábeis, contratos sociais, registros de empregados e evidências operacionais, que a CONCREAÇÃO era uma empresa interposta, utilizada para reduzir indevidamente a carga tributária da PROAÇO. A constatação de confusão patrimonial, interligação administrativa e terceirização ilícita levou à desconsideração da personalidade jurídica da CONCREAÇÃO e à autuação da PROAÇO pelo não recolhimento de contribuições previdenciárias.

A contribuinte apresentou tempestivamente a impugnação, refutando o entendimento fiscal e clamando pela nulidade da autuação.

A DRJ, após debruçar-se sobre os autos e as provas apresentadas, proferiu acórdão julgando procedente em parte a impugnação, retificando o valor do crédito tributário constituído, com valor original para R\$ 1.203.820,43, nos termos do DADR de fls. 1857/1873.

O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/06/2010

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

Comprovado pelo fisco a existência de simulação o marco inicial de contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O Relatório Fiscal e os Anexos do Auto de Infração (AI), bem como os demais elementos constantes dos autos, oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EXCLUSÃO DO SIMPLES. DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS SIMULADOS. LEGALIDADE. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

A fiscalização deve rejeitar o planejamento tributário, cabendo nova qualificação dos atos e fatos ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal pertinente. A simulação pode configurar-se quando as circunstâncias e evidências indicam a coexistência de empresas com regimes tributários favorecidos, perseguindo a mesma atividade econômica, com sócios

ou administradores em comum e a utilização dos mesmos empregados e meios de produção, implicando confusão patrimonial e gestão empresarial atípica. O fracionamento das atividades empresariais, mediante a utilização de mão de obra existente em empresa interposta, sendo esta desprovida de autonomia operacional, administrativa e financeira, para usufruir artificial e indevidamente dos benefícios do regime de tributação do Simples, viola a legislação tributária, cabendo então - a partir de inúmeras e sólidas evidências - a desconsideração daquela prestação de serviços formalmente constituída. A competência dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil para caracterizar uma relação de trabalho como de cunho empregatício não conflita ou colide com as atribuições e competências do Ministério do Trabalho e Emprego e da justiça trabalhista, na medida em que comprova a relação empregatícia com vistas à apuração correta dos fatos geradores das contribuições previdenciárias devidas.

MULTA. QUALIFICAÇÃO.

É cabível a aplicação de multa qualificada quando for demonstrado que o contribuinte agiu dolosamente para a prática das infrações apuradas, objetivando impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignado, o contribuinte interpôs o recurso voluntário, sustentando basicamente as mesmas razões apresentadas na impugnação, desde as preliminares de nulidade e cerceamento de defesa ao mérito relativo à inexistência de grupo econômico e de sonegação fiscal.

A parte recorrente apresentou suas razões recursais em considerável extensão, com 126 laudas, às folhas 1968/2093. Foram reiteradas todas as razões já expostas em impugnação, sem a apresentação de fatos novos. Também foram juntados documentos.

Em preliminar, a parte recorrente aduziu que o auto de infração deve ser considerado nulo por vício formal e cerceamento de defesa e rebate a tese de que a CONCREAÇO foi constituída com o objetivo de reduzir a carga tributária da PROAÇO.

Alega que ambas as empresas possuem autonomia operacional e administrativa, com estruturas distintas e funções bem definidas. Sustenta que a fiscalização realizou uma análise superficial da realidade empresarial e ignorou a independência das atividades desenvolvidas pela CONCREAÇO.

A PROAÇO argumenta que a CONCREAÇO é uma empresa legítima, regularmente constituída e com atividade própria, negando qualquer confusão patrimonial. Nesta seara, a defesa apresenta documentos contábeis e contratos para comprovar que a CONCREAÇO possui gestão independente e que suas operações são realizadas de maneira autônoma.

A recorrente sustenta que a relação entre as empresas se deu de forma regular, com a PROAÇO contratando a CONCREAÇO para prestação de serviços especializados e defente não te tratar de ação fraudulenta.

A PROAÇO contesta a conclusão fiscal de que os empregados registrados na CONCREAÇO eram, na realidade, trabalhadores da PROAÇO. Argumenta que os contratos de trabalho foram regularmente firmados pela CONCREAÇO, que possuía autonomia para gerir seu quadro de funcionários. Além disso, nega a existência dos requisitos da relação empregatícia direta com a PROAÇO, como subordinação e pessoalidade.

Ato contínuo, questiona a aplicação da multa qualificada, argumentando que não houve dolo, fraude ou simulação que justificasse a penalidade agravada. Alega que a exigência fiscal violou o princípio da razoabilidade e que a multa imposta é desproporcional em relação aos supostos valores não recolhidos

Por fim, em visível equívoco, sustenta no mérito as ocorrência da decadência, conforme o artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

O recurso busca a anulação do auto de infração ou, subsidiariamente, a redução das penalidades aplicadas.

Em síntese, é o que cabe relatar.

VOTO

Conselheiro, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, relator.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

Das Preliminares

II - Preliminarmente

1 - Da Nulidade dos autos de infração e do cerceamento de defesa

Quanto às preliminares de nulidade dos autos de infração e por cerceamento de defesa em relação ao procedimento fiscal levado a efeito junto à empresa recorrente, tenho que não há razão para subsistir. Do mesmo modo, não merece prosperar a pretensão em relação ao procedimento fiscal que deu ensejo ao lançamento aqui vergastado.

A fiscalização, bem como a decisão da DRJ, analisou exaustivamente as provas apresentadas, justificando de maneira clara a desconsideração da personalidade jurídica da CONCREAÇO e a tributação atribuída à PROAÇO. A farta documentação coletada pela fiscalização

inclui registros contábeis, procurações recíprocas, contratos de locação subfaturados e notas fiscais emitidas sem operação real.

Consigno que os Autos de Infração impugnados e o Relatório Fiscal que os acompanha atendem a todas as prescrições do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, e descrevem adequadamente os fatos que deram suporte ao lançamento, mencionando os procedimentos realizados durante o curso da ação fiscal e as irregularidades apuradas.

Além disso, verifica-se que nos Autos de Infração foram apontadas detalhadamente as disposições legais violadas.

Também foi determinada a exigência fiscal com a respectiva intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, contendo também a assinatura e matrícula do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) autuante.

Nesse ponto, a partir de um atento olhar, não se mostram presentes quaisquer hipóteses de nulidade do auto de infração.

Ainda, em suas razões recursais, o Recorrente sustenta ter havido cerceamento de defesa quanto à produção de provas obtidas pela fiscalização na fase inquisitorial.

Sobre tal tema, que não é novo perante este colegiado administrativo, saliento que o contraditório e a ampla defesa somente têm início a partir da impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Assim dispõe a Súmula CARF nº 162.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

No rito do procedimento administrativo fiscal, a fase de investigação, preliminar à lavratura do Auto de Infração, é inquisitória, sendo o contraditório e a ampla defesa exercidos quando da instauração do devido processo legal, mediante a apresentação de impugnação instruída com os argumentos e provas de que disponha o sujeito passivo.

Por óbvio, os autos de infração não podem ser lavrados ao bel prazer das autoridades fiscais e há um regramento a ser seguido, conforme garantem os artigos 194 e seguintes do CTN (e que atualmente consta do Decreto 70.235/1972), mas não há que se falar propriamente em garantia de contraditório e ampla defesa nesta fase essencialmente inquisitória.

É válido salientar que não há cerceamento de defesa quando o Auto de Infração (AI) e seus anexos integrantes são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando estejam discriminados, neste, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação, porquanto, no caso, foram observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal.

Tendo o Auditor Fiscal atuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Destaco que a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência, atuando a fiscalização com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, consequentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

Conforme já expus, no processo administrativo, o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 09/12/1993). É a partir desse momento que, iniciada a fase processual, passa a vigorar, na esfera administrativa, o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal, no qual está compreendido o respeito à ampla defesa e ao contraditório, com os meios e recursos a eles inerentes, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

Logo, antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito de ofício pelo Fisco, sendo o ato do lançamento privativo da autoridade e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art. 142).

Inobstante, no caso concreto, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos durante todo o procedimento fiscal e, ainda, mais de uma vez pôde manifestar-se, como se verifica nas respostas e documentos acostados aos autos.

A partir da impugnação, garantiu-se ao Recorrente o exercício do contraditório e da ampla defesa. Assim, caberia ao Recorrente, instruir os autos com elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa de maneira a não deixar dúvida sobre o que se pretende demonstrar.

Desta maneira, não há que se cogitar em a nulidade do auto de infração motivada pelo cerceamento de defesa, prevista no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, sendo o lançamento válido e eficaz.

Vale aqui destacar a fundamentação exarada pela DRJ no acórdão vergastado, senão vejamos:

Quanto ao pedido de nulidade por cerceamento do direito de defesa, em primeiro lugar, sobre a alegação de que nos autos não foram discriminadas as bases de cálculo para apuração dos levantamentos FP2, CC1 e CC2, em desacordo com o exigido pelo artigo 142 do CTN, cabe esclarecer que tais levantamentos não foram

relacionados no presente processo, conforme se vê no Anexo - Discriminativo do Débito - de fls. 527/546 (Empresa e GILRAT) e 560/577 (Terceiros).

É oportuno, ressaltar que em todos os levantamentos imputados, foram consignadas as bases de cálculo apuradas pela fiscalização. A empresa postula a nulidade dos autos de infração por preterição ao direito de defesa, ou por violação da motivação dos atos administrativos, do contraditório, da ampla defesa, ilegitimidade de parte. Contestando suas alegações ressalta-se que o Relatório Fiscal, os anexos FLD e DD e as planilhas elaboradas pela fiscalização, que foram entregues ao contribuinte, ao indicarem a situação fática constatada, as bases de cálculo apuradas, as alíquotas aplicadas e as contribuições exigidas por competência, bem como os dispositivos legais aplicados, pela fiscalização, no presente lançamento, discriminados por período, propiciaram o pleno exercício do direito do contraditório e da ampla defesa constitucionalmente assegurada aos litigantes em processo administrativo.

Nesse desiderato, não merecem prosperar as arguições preliminares trazidas pelo recorrente.

2 - Da Decadência

Em que pese o contribuinte recorrente tratar sobre o tema no mérito de suas razões recursais, ei por bem sanar o equívoco para trazer a análise à preliminar de mérito.

A contribuinte sustenta que os fatos geradores ocorridos até agosto de 2006 estariam fulminados pela decadência, conforme o artigo 150, § 4º, do CTN. Para tanto, baseia sua argumentação no fato de que os tributos em questão são sujeitos a lançamento por homologação, conforme previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN). Para esses tributos, o prazo decadencial de cinco anos é contado a partir da ocorrência do fato gerador, como previsto no §4º do art. 150.

A recorrente também sustenta que o art. 150, §4º, é a regra aplicável sempre que o contribuinte tenha declarado o tributo ou realizado recolhimento parcial, ainda que insuficiente para a quitação integral.

No caso, segundo a recorrente, os fatos geradores ocorreram de janeiro de 2006 a junho de 2010, de modo que o prazo decadencial teria iniciado nesses meses e expirado parcialmente, ao menos até junho de 2006.

Argumenta, então, que, como o lançamento foi efetuado apenas em 10 de agosto de 2011, todos os fatos geradores até junho de 2006 já estariam fulminados pela decadência.

Nesse ponto, razão não assiste a recorrente.

Como bem observado pelo auditor fiscal na lavratura do relatório fiscal, quanto ao prazo de decadência, foi aplicada a exceção do § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, a regra prevista no inciso I do art. 173 do CTN, que dispõe que o prazo é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, iniciando o prazo de

lançamento em 01/2006. Além disso, os documentos apresentados nos autos não demonstram elementos que permitam caracterizar o início do prazo decadencial pelo art. 150, §4º, sendo importante advertir que, mesmo existindo algum pagamento, fica estabelecido que, em havendo a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o CTN impede a extinção do crédito tributário com início do marco de contagem do prazo na data da ocorrência do fato gerador. Portanto, não desencadeia a contagem da decadência nos moldes do referido dispositivo, como pretende o recorrente.

Assim, conforme já disposto na decisão recorrida, a contagem do prazo decadencial deve observar a regra geral do art. 173, I, que determina que o prazo inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Assim, para os fatos geradores de 2006, o prazo decadencial começou a correr em 1º de janeiro de 2007 e expirou em 31 de dezembro de 2012. Com efeito, não há que se falar em decadência do crédito tributário e tampouco na nulidade arguida em recurso.

O lançamento foi formalizado em novembro de 2014, portanto, dentro do prazo legal estipulado pelo art. 173, I, do CTN. Destarte, tenho que o crédito tributário constituído não foi atingido pela decadência.

Conforme mensurado no relatório, o recorrente reforça a tese sustentada na peça de impugnação acerca da nulidade do auto de infração e do cerceamento de defesa. Nesse ponto, em que pesem as extensas razões recursais sobre o tema, vejo que o recorrente não se vale de argumentos e provas capazes de promover a admissão das preliminares.

Por tal razão, rejeito a preliminar de decadência.

Do Mérito

Inicialmente, saliento que as razões de mérito recursal se identificam com os termos lançados na impugnação.

Em que pesem os vários documentos juntados pela parte recorrente, tenho que os mesmos não se mostram suficientes à reforma do acórdão recorrido. Quanto à juntada de documentos na fase recursal, não há dúvidas ou controvérsias quanto à sua admissibilidade, haja vista a primazia do formalismo moderado.

Feitas as considerações supra, passo a fundamentar as razões pelas quais entendo que a decisão recorrida deva ser mantida.

- Quanto à relação jurídica existente entre a recorrente e a empresa CONCREAÇO

Ao que se perlustra dos autos e da documentação colacionada, a decisão da DRJ se mostra irretocável, eis que fundamentada em atenção a todo o complexo probatório existente e, claro, atenta a vários detalhes documentais que não permitem esse relator entender de modo diverso.

Assim, diante da cristalina elucidação, tomo como razão de decidir os fundamentos usados pela DRJ sobre o tema, o que faço com amparo no artigo 114,§12, I, do RICARF, senão vejamos:

No tocante ao mérito cabe ressaltar dentro de suas prerrogativas legais, decorrentes dos artigos 142 e 149 do CTN e do art. 33 e § 1.º da Lei n.º 8.212/91, a Auditoria Fiscal tem o poder-dever de fiscalizar e identificar, conforme a situação fática apresentada, a realidade dos fatos geradores ocorridos, isto é, a verdade material, em detrimento dos aspectos meramente formais dos negócios jurídicos apresentados pelo contribuinte. Não se pode conceber – como parece alegar a impugnante – que a situação de regularidade cadastral, contábil e contratual entre as duas entidades envolvidas implicasse a “homologação tácita” de tal contexto, por parte do Fisco, impossibilitando posteriores verificações quanto à real natureza das operações e fatos pertinentes. Admitir-se isso significaria inviabilizar por completo as atividades fiscalizatórias da RFB.

O que interessa no presente lançamento serão as circunstâncias trazidas pela fiscalização, ou seja, a maneira especial em que se configuravam as empresas em tela, tanto no que diz respeito ao objeto social e à localização física, como também no seu interrelacionamento, tendo ainda em mente as respectivas constituições societárias, o modus operandi e a maneira como se apresentavam perante outros setores da sociedade.

Em si mesmo, não há impedimento legal para duas ou mais empresas desenvolverem atividades econômicas correlatas, ainda que sejam no mesmo endereço industrial, tendo por motivo uma suposta racionalizações de custos operacionais. Porém, a série de evidências encontradas pela fiscalização denota uma situação empresarial atípica, que vai de encontro, isto é, em franca oposição, à alegação de que as empresas em tela possuiriam independência organizacional, jurídica e econômica.

Apesar da série de indícios e fatos enumerados pela fiscalização em seu relatório, com comprovação documental, observa-se que se limitou a impugnante, basicamente, a negá-los, aduzindo não haver impedimento legal àquela estrutura empresarial e às operações realizadas, e também que não houvera provas do ilícito, mas, tão somente a citação de situações isoladas no intuito de construir (ou presumir) uma verdade que não existe.

A propósito é oportuno ressaltar que no tocante à atividade probatória em geral, a partir da qual são construídos os alicerces de uma imputação (e também da própria defesa), trazem-se as seguintes considerações. Há dois tipos de provas. A prova direta, ou "histórico-representativa", e a prova indireta, construída a partir de uma análise lógica dos fatos.

Na prova indireta, tem-se a existência de diversos indícios e de uma maneira indireta pela qual o julgador formula a sua convicção, a partir de fatos logicamente inter-relacionados. Nesse contexto traz-se a lição de FERRAGUT1 ,

convergente com o disposição vigente no Código Civil/2002 (art. 212, IV): Presunção é proposição prescritiva de natureza probatória, que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado).

Continua a autora:

A prova indiciária tem por fim sanar as dificuldades que o caso concreto suscita ao conhecimento de fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa.

Do que se infere, até o momento, que o ônus da prova recai, sim, sobre o fisco, na medida em que deve demonstrar, com base em fatos e indícios concretos, prováveis de per si, a construção lógica e coerente de uma situação que permita a nova qualificação jurídica dos negócios ou operações realizadas.

Não há, pois, deturpação ou inversão pura e simples do instituto processual do ônus da prova, como parece alegar a impugnante. Caso o fisco apresente elementos fortes e convincentes, a imputação tende a ser comprovada, subsumindo-se à hipótese de incidência legal. Os fatos apontados, os quais, seja sob a ótica da fiscalização, seja com os contrapontos por parte da defesa, irão delinear a possibilidade ou não de sua requalificação jurídica.

Com base nos autos, não se pode propugnar que a PROAÇO e a CONCREAÇO fossem, realmente, independentes entre si, com atividades econômicas próprias e autônomas. Verifica-se uma acentuada dependência financeira, na medida em que esta devia entregar toda a produção àquela. Registre-se, também que são marcantes os elementos indiciários de confusão patrimonial, contratual e societária por meio da administração dos negócios, na medida em que todos os interesses e bens imóveis envolvidos demonstram a ligação estreita entre as duas empresas, acentuado pela exclusividade na prestação de serviço somente para a PROAÇO.

Pelos elementos probatórios coletados pela fiscalização vê-se que não se pode falar em independência organizacional, e mesmo a distinção formal dos sócios das empresas – na prática – em razão da unidade de direção existente, situação que não é contraposta, de forma objetiva, pela impugnante, é perfeitamente razoável concluir que a direção dos rumos empresariais era traçada de forma centralizada, tanto no aspecto gerencial como no aspecto técnico da produção.

A questão que se coloca é sobre a legitimidade ou não do “planejamento tributário” realizado, assim denominado pela doutrina majoritária como uma disposição dos negócios do contribuinte com o intuito de economizar tributos, dentro dos limites legais.

De modo assaz resumido, evasão fiscal é definida como a prática de atos ilegais, isto é, diretamente contrários às normas definidoras das obrigações tributárias. Por sua vez, a elisão fiscal consiste em adotar práticas legais (lícitas) de economia

de tributos, e pode ser instrumentalizada por meio de um determinado planejamento tributário.

A depender das circunstâncias e do contexto subjacente, o planejamento realizado pode amoldar-se a uma elisão fiscal (lícita, portanto); ou, ao contrário, pode apresentar-se de forma abusiva, muitas vezes com o escopo de atingir negócio jurídico indireto, tornando-se, então, ilegal e passível de descaracterização por parte do Fisco.

A doutrina - e também a prática administrativa - indicam ser tênue a linha que separa, de um lado, o direito de qualquer contribuinte organizar sua empresa, com base na livre iniciativa e na autonomia negocial privada, e de outro, o poder de o Estado-Fisco considerar tais disposições ineficazes, a partir de pressupostos fáticos lastreados em fraudes, abuso de formas e simulações.

Um dos pilares do direito tributário, no entanto, está consignado nos artigos 114, 116 e 149 do CTN, os quais prevêm a possibilidade de buscar a realidade subjacente a quaisquer formalidades jurídicas, a partir da identificação concreta e material da situação legalmente necessária à ocorrência do fato gerador. Corolário de tal premissa culmina no poder de requalificar o negócio aparente entre duas ou mais empresas, apurando e cobrando o tributo efetivamente devido.

Luciano Amaro, em sua obra “Direito Tributário Brasileiro”, 14ª ed., São Paulo, Saraiva, 2008, pág. 238, reconhece a validade de atos praticados pela autoridade fiscal, tais como na presente autuação:

O que se permite à autoridade fiscal nada mais é do que, ao identificar a desconformidade entre os atos ou negócios efetivamente praticados (situação jurídica real) e os atos ou negócios retratados formalmente (situação jurídica aparente), desconsiderar a aparência em prol da realidade.

E nessa requalificação de fatos – supostamente elisivos – torna-se relevante o papel dos elementos probatórios, capazes de aferir o grau de licitude do negócio jurídico formalizado ou da disposição empresarial, muitas vezes calcada no abuso de direito ou de forma, na simulação e/ou na fraude à lei, com o fim de inibir a eficácia da norma tributária.

Nos casos de simulação de um negócio jurídico apresentado como legal, o CTN marca o tratamento a ser dado nessa hipótese, no art. 149, VII, ensejando o lançamento de ofício para buscar os fatos geradores contornados, mediante dolo, fraude ou simulação.

Quanto à fraude e sonegação, vejam-se as definições contidas na Lei n.º 4.502/1964:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua

natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Cria-se, assim, um arranjo negocial, um caminho indireto, baseado em normas de contorno, juridicamente, válida em si mesmas, mas que desbordam a incidência tributária normal, sem a existência evidente e razoável do chamado motivo ou propósito negocial; isto é, contando-se tão somente (ou predominantemente) com o desejo de economia fiscal.

No presente caso, todo o conjunto probatório, relatado pela fiscalização - ancorado em elementos e evidências robustas, repita-se, não de forma isolada, mas dentro de um contexto abrangente e coeso -, atinente à disposição empresarial atípica, à unicidade dos meios produtivos, com centralização de gestão e direção dos negócios, à confusão patrimonial, contratual e societária, à localização física em unidades produtivas e administrativas pertencentes – direta ou indiretamente – às mesmas pessoas físicas, a ostensividade do relacionamento com os empregados e com o público externo enfim, tudo leva à convicção de que a realidade fática essencial das atividades realizadas pela empresa atuada foi modificada artificialmente. E tal artifício teve como propósito oferecer validade jurídica e formal a uma disposição negocial exclusivamente concebida e destinada a obter vantagens fiscais indevidas.

Desta forma baseada na documentação apresentada pelo contribuinte a fiscalização constatou a necessidade de, nos termos do artigo 38, inciso III da IN RFB nº 1.005, de 8 de fevereiro de 2010, para a imediata SUSPENSÃO com posterior BAIXA DE OFÍCIO da inscrição da empresa CONCREAÇÃO INDUSTRIA DE ESTRUTURA DE CONCRETO PRÉ-MOLDADO LTDA. CNPJ 04.781.087/0001-32, excluí-la do regime tributário especial SIMPLES e SIMPLES NACIONAL, caracterizar vínculo previdenciário, na condição de segurado empregado dos trabalhadores até então registrados na empresa CONCREAÇÃO optante do SIMPLES/SIMPLES NACIONAL, com vistas à cobrança da contribuição patronal para custeio da seguridade social e das outras entidades e fundos, incidentes sobre as folhas de pagamento de ambas as empresas.

A propósito, consultado o Sistema Informatizado da RFB, que contém as informações sobre opções pelo Simples Nacional sobre a CONCREAÇÃO apurou-se a seguinte informação: "Opções pelo Simples Nacional Períodos Anteriores; Data Inicial; Data Final; Detalhamento 01/07/2007-05/09/2011 - Excluída por Ato Administrativo praticado pela Receita Federal do Brasil".

O objeto da tributação, no caso foi o negócio jurídico causal, e não necessariamente o negócio jurídico formal, principalmente quando a forma

adotada não reflete a causa de sua utilização. E isso está consignado expressamente no art. 118 do Código Tributário Nacional, que dispõe o seguinte:

Art. 118— A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

A medida fiscal, portanto, teve como finalidade suspender os efeitos da separação dos patrimônios que, no caso concreto, foram disfarçados, com vistas a coibir a prática abusiva de se colocar no SIMPLES, empresas que na realidade, pelo seu porte, não são condizentes com o tratamento diferenciado. Nesse contexto, a parte do patrimônio tributado na forma do SIMPLES se sujeita às regras de tributação aplicável ao todo.

No tocante à comprovação dos pressupostos do vínculo empregatício, entendo que a autoridade lançadora comprovou a existência de todos os critérios necessários e suficientes para a caracterização de segurados empregados, para fins previdenciários, pois o trabalho não é eventual, pois o serviço prestado pelo empregado tem natureza contínua.

A prestação de serviços de natureza não eventual está associada ao caráter permanente do serviço e não da pessoa que o executa. Logo se a utilização da força de trabalho é necessária para o atendimento dos serviços que a empresa deve manter em efetivo funcionamento, não se pode falar em trabalho eventual. O serviço da CONCREAÇÃO, conforme reconhece a autuada, constitui-se em necessidade habitual do contratante, que desempenhavam suas funções na área fim, como se empregados fossem.

A habitualidade também é marcada pela sucessão dos serviços prestados, já que, como afirma a impugnante, há especialidades no campo de atuação cuja duração de suas necessidades são indetermináveis.

A Pessoaalidade esta presente, pois o contrato de trabalho é "intuitu personae", é feito por pessoa certa e determinada, não podendo o empregado, por sua iniciativa, fazer-se substituir por outra pessoa, sem o consentimento do empregador.

A subordinação estabelecida em lei deve ser entendida como o direito do empregador de dirigir e fiscalizar a prestação dos serviços executados como melhor lhe aprouver, estabelecendo-se em função da natureza e da condição em que o trabalho é realizado.

Pelos fatos narrados vê-se que o controle dos serviços prestados é da PROAÇO pois detêm o verdadeiro poder diretivo e orientador. Ficou claro nos autos que são os administradores da PROAÇO quem defini os padrões, normas, critérios e procedimentos dos serviços.

Onerosidade: corresponde ao pagamento de remuneração pelo trabalho executado. A onerosidade na execução dos trabalhos pelos segurados é evidenciada pelas remunerações dos serviços prestados, devidamente reconhecidos contabilmente, além da emissão de diversas notas fiscais de serviço, devidamente aprovadas.

Também foi precisa a auditoria em apontar a terceirização da atividade inerente ao objeto social do sujeito passivo. A terceirização da atividade fim contraria as disposições da Lei nº 6.019/74 e do Enunciado nº 331, incisos I e III do TST.

TST Enunciado nº 331- Revisão da Súmula nº 256- Res. 23/1993, DJ 21, 28.12.1993 e 04.01.1994 - Alterada (Inciso IV) - Res. 96/2000, DJ 18, 19 e 20.09.2000 - Mantida- Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003

Contrato de Prestação de Serviços - Legalidade

A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

(...)

Conforme já salientado anteriormente, vigora no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade sobre a Forma, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições ajustadas numa determinada relação jurídica e as verificadas em sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

Trazidas as razões acima, verifico que a empresa recorrente no recurso voluntário, além de repisar alguns questionamentos suscitados por ocasião de sua impugnação, sem apresentar elementos capazes de desmerecer a autuação ou mesmo a decisão recorrida, limita-se a fazer questionamentos gerais sobre as razões de decidir apresentadas no acórdão ora atacado.

Analisando os argumentos da recorrente, confrontando com os elementos acostados aos autos, mais especificamente os decorrentes da ação fiscal, tem-se que estas insurreições da contribuinte, além de não serem específicas, encontram-se desacompanhadas de elementos que apontem ilegalidade cometida pela autuação ou mesmo pela decisão recorrida.

Quanto à autuação, observa-se que a autoridade lançadora identificou as irregularidades apuradas e motivou, de conformidade com a legislação, fazendo-a de forma clara, como se pode observar na descrição dos fatos e enquadramento legal, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório. Do mesmo modo, a fundamentação firmada pela DRJ no acórdão recorrido.

Ato contínuo, a DRJ reconheceu que a PROAÇO e a CONCREAÇO operavam de forma interdependente, sem autonomia administrativa, operacional ou financeira, configurando a simulação de negócios jurídicos. De fato, não encontrei razões e nem documentos capazes de modificar o entendimento exarado na decisão recorrida.

Ao que vejo, a CONCREAÇÃO prestava serviços exclusivamente à PROAÇO, utilizando-se de recursos, instalações e equipamentos desta última, o que reforçou o entendimento de que havia confusão patrimonial e contratual. Nesse aspecto, é importante notar que o relatório fiscal conta, inclusive com imagens ilustrativas acerca da localização e edificação das empresas.

A fiscalização também apontou e demonstrou a existência de um planejamento tributário abusivo, com o objetivo de reduzir indevidamente a carga tributária por meio de estruturação societária artificial.

Por força do cenário fático, escorreita foi a conduta da DRJ, ao aplicar no caso concreto o princípio da primazia da realidade para desconsiderar os contratos formais e avaliar a relação fática entre as empresas.

Pois bem!

Da análise processual, verifico, de fato, haver uma confusão patrimonial e operacional, sendo que as empresas operavam no mesmo endereço e compartilhavam instalações, equipamentos e veículos, sem qualquer compensação financeira documentada.

Conforme bem detalhado no relatório fiscal e no acórdão, destaco que a recorrente e a empresa PROAÇO firmaram em 01/07/2002, um contrato de comodato, pelo qual a PROAÇO transferiu máquinas e equipamentos para a CONCREAÇÃO sem a cobrança de qualquer valor. Além disso, a manutenção desses bens continuava sendo custeada pela PROAÇO.

Nessa mesma linha, tem-se que a PROAÇO formalizou contratos de locação de galpões industriais e caminhões para a CONCREAÇÃO por valores irrisórios (R\$ 1.000,00 mensais para bens avaliados em quase R\$ 1.300.000,00), e sem reajustes durante anos. Tais contratos eram assinados entre membros da mesma família, reforçando o caráter fictício da transação. Além disso, os valores não tiveram reajuste por anos, apesar de previsão contratual, e, repita-se, os contratos eram assinados por membros da mesma família.

A CONCREAÇÃO também emitia notas fiscais para a PROAÇO referentes a serviços de industrialização, porém a fiscalização constatou que não havia deslocamento físico de materiais entre as empresas. A PROAÇO adquiria as matérias-primas, enviava para a CONCREAÇÃO, que supostamente realizava a industrialização, e depois devolvia os produtos acabados sem qualquer movimentação efetiva.

Verifico haver, também, a existência de uma interligação administrativa e financeira entre os sócios das empresas, que são membros da mesma família e alternavam suas participações no quadro societário de ambas as empresas. Ora, ao meu olhar, resta evidenciado o controle empresarial conjunto.

Ademais, foram identificadas procurações outorgadas entre os sócios das duas empresas, permitindo que administradores da PROAÇO tomassem decisões na CONCREAÇÃO e vice-versa. Isso demonstrou a ausência de autonomia administrativa e, sem dúvida, a confusão empresarial.

Vale destacar que, apesar da solicitação da fiscalização, não foram apresentados pela recorrente contratos formais que regulassem a relação entre as empresas, reforçando o caráter simulado das transações.

A confusão empresarial não se limita aos termos supracitados! Resta apurado que o faturamento da CONCREAÇO provinha integralmente de serviços prestados à PROAÇO e não foram encontrados contratos de prestação de serviços formais entre as empresas. Nessa mesma linha, as despesas operacionais, como energia elétrica, manutenção de equipamentos e matéria-prima, eram registradas apenas pela PROAÇO, reduzindo sua base de cálculo tributária.

Os registros financeiros mostraram que a CONCREAÇO não possuía clientes próprios e que todo o seu faturamento provinha exclusivamente da PROAÇO

Os balancetes de verificação demonstraram que todos os custos operacionais, incluindo água, energia elétrica, combustíveis e manutenção de equipamentos, eram lançados apenas pela PROAÇO, reduzindo artificialmente sua base de cálculo tributária.

No que concerne aos sinais de simulação e vínculo empregatício mascarado é necessária a devida atenção para o fato que, em 2002, a PROAÇO demitiu 46 de seus 60 funcionários, os quais foram recontratados pela CONCREAÇO no mesmo ano, sem que houvesse alteração nas funções ou no local de trabalho.

A partir de 2002, resta indubitável que a PROAÇO passou a manter um número reduzido de empregados registrados, enquanto a CONCREAÇO aumentava seu quadro funcional, apesar de prestar serviços exclusivamente para a PROAÇO. Os empregados formalmente registrados pela CONCREAÇO exerciam atividades essenciais e permanentes da PROAÇO, configurando terceirização ilícita de mão de obra.

Verifica-se que o controle sobre os serviços era exercido pela PROAÇO. Somado a isso, conforme bem salientado no relatório fiscal e no acórdão recorrido, há na relação jurídica a presença dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício, a saber:

- Pessoaalidade: Os trabalhadores da CONCREAÇO prestavam serviços apenas para a PROAÇO e não podiam ser substituídos;
- Não Eventualidade: Os empregados cumpriam jornadas regulares e tinham suas atividades controladas pela PROAÇO;
- Subordinação: A PROAÇO definia tarefas e exercia poder disciplinar sobre os funcionários formalmente registrados na CONCREAÇO;
- Onerosidade: Os pagamentos eram feitos pela CONCREAÇO, mas os custos reais das atividades eram arcados pela PROAÇO.

Pois bem!

Em que pese, não haver impedimento sobre a terceirização da atividade fim, no caso concreto, os atos de simulação praticados são reiterados, ao passo que a PROAÇO transferiu

seus equipamentos para a CONCREAÇÃO por meio de um contrato de comodato sem qualquer contrapartida financeira. Além disso, a PROAÇO continuou responsável pela manutenção desses bens, o que reforçou a simulação.

As evidências foram tantas que, diante das irregularidades constatadas, a Receita Federal encaminhou representação para a suspensão e posterior baixa de ofício da inscrição da CONCREAÇÃO no CNPJ, o que se deu no ano de 2011.

Os documentos contábeis analisados demonstraram que a CONCREAÇÃO era uma empresa interposta, criada artificialmente para reduzir a carga tributária da PROAÇO. A ausência de operações reais, a dependência financeira exclusiva e a confusão patrimonial foram os principais fundamentos para a desconsideração da personalidade jurídica e a atribuição das obrigações tributárias diretamente à PROAÇO.

A constatação de que as decisões estratégicas e operacionais da CONCREAÇÃO eram tomadas pelo mesmo grupo controlador da PROAÇO indicou que a empresa interposta não possuía autonomia real.

Logo, entendo que a decisão de piso deve ser mantida, eis que não me restam dúvidas sobre a ação dolosa e fraudulenta por parte da recorrente.

- Do abatimento dos valores recolhidos a título de SIMPLES e SUPER SIMPLES

Cabe destacar que, ainda que a autoridade lançadora tenha realizado outrora qualquer compensação de valores recolhidos no âmbito do Simples Nacional, o sujeito passivo alega que tal procedimento não contemplou a integralidade dos valores recolhidos. No entanto, é imprescindível esclarecer que o procedimento adotado seguiu rigorosamente os parâmetros normativos aplicáveis à compensação de créditos existentes.

Ademais, é pertinente ressaltar que a compensação efetuada, que não pode ser revista nesta fase processual, desconsiderou o disposto no § 6º do artigo 44 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, vigente à época do lançamento. Tal dispositivo veda expressamente a compensação de contribuições previdenciárias com valores recolhidos indevidamente no Simples Nacional.

Dessa forma, considerando a impossibilidade de revisão da compensação nesta instância e a necessidade de observância ao regramento vigente, decido pela inviabilidade da medida. Eis o teor do dispositivo normativo mencionado:

Art. 44. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" a "d" do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

(...)

§ 6º É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional, instituído pela Lei

Complementar nº 123, de 2006, e o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), instituído pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

Sobre o tema, este colegiado já se posicionou e advertiu que, ao se valer de outra pessoa jurídica, que possui outros sócios, ainda que se reconheça uma relação entre elas que consiste na contratação irregular de funcionários para redução dos encargos previdenciários, este não legitima a compensação com créditos de terceiro que, caso pagos indevidamente, deveriam se sujeitar a processo de restituição próprio, sendo impossível apurar a existência de tal saldo credor nos limites da lide travada.

Ademais, não se pode afirmar que todos os atos praticados pela pessoa interposta devem ser imputados à Recorrente, tão somente aqueles tendentes a ocultar a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros, objeto do lançamento e que consiste na matéria em julgamento.

Entendo que não há que se falar em pagamento indevido de contribuição previdenciária no Simples Nacional pois este está vinculado à existência ou não de faturamento, não à existência ou não de empregados.

Assim, não vejo a aplicação da Súmula CARF nº 76, que diz respeito à necessidade de consideração dos pagamentos realizados em outra sistemática de tributação quando se tratar de lançamento após exclusão de pessoa jurídica do Simples Nacional.

Neste lançamento, portanto, importa apenas a análise acerca da existência de materialidade suficiente para reconhecer que os empregados são, em verdade, vinculados à Recorrente, embora constem na folha de salários de outra pessoa jurídica. Isso não quer dizer que não houve prática de outras irregularidades que impossibilitem o pedido de restituição, questão que só poderá ser avaliada pela autoridade competente quando for formulado tal pedido perante a administração fiscal.

Assim, resta inequívoca a impossibilidade de aproveitamento dos créditos nos moldes pretendidos pelo sujeito passivo, razão pela qual não há qualquer vício no procedimento adotado pela fiscalização e na decisão recorrida.

- Da Multa Aplicada

A parte recorrente se insurge contra a imposição da multa qualificada, alegando caráter confiscatório e inconstitucionalidade. Além disso, argui a inexistência de simulação e de dolo.

Sobre a inconstitucionalidade, sem maiores delongas, aplico a Súmula CARF nº 02.

Ato contínuo, segundo demonstrado nos autos, o contribuinte agiu de forma dolosa ao proceder à simulação em vários itens tanto na constituição, localização quanto no funcionamento das empresas. Houve, portanto, dolo, consistente na vontade livre e consciente.

Há, portanto, a configuração de sonegação e fraude.

No caso, a aplicação da multa qualificada é respaldada pelo artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, que prevê tal penalidade nos casos de evidente intuito de fraude, conforme definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Ademais, o fiscal destaca que a prática reiterada de infrações à legislação tributária, verificada ao longo do período de apuração, respalda a aplicação da multa.

A responsabilidade por infrações tributárias, conforme o art. 136 do Código Tributário Nacional, independe da intenção do agente, reforçando a fundamentação para a imposição da penalidade.

No que concerne à alegação de efeito confiscatório da multa, compartilho do entendimento do fisco de que a penalidade tributária, mesmo quando fixada na forma qualificada, não se equipara ao confisco, representando um instrumento legítimo para coibir práticas ilícitas. A autoridade fiscal destaca corretamente que eventuais questionamentos de inconstitucionalidade devem ser encaminhados ao Poder Judiciário, ressaltando que as decisões judiciais possuem aplicabilidade restrita às partes envolvidas.

Dessa maneira, ratifica-se que a manutenção da multa qualificada é justificada, respaldada pela evidência da conduta dolosa do contribuinte ao ocultar o fato gerador das obrigações tributárias.

Todavia, na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação (artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502), a nova regra mais benéfica, prevista no artigo art. 8º da Lei 14.689/2023, deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, c do CTN, sendo reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

- Conclusão

Face ao exposto, conheço do recurso voluntário para, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, tão somente para limitar a multa qualificada aplicada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula