



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15956.720077/2011-49
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.954 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2021
Recorrente WELDING ENSAIOS NAO DESTRUTIVOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

EXCLUSÃO. EMPRESA CONSTITUÍDA POR INTERPOSTAS PESSOAS.

Consoante o disposto no inciso IV, do art. 29 da Lei Complementar nº 123, de 2006, é cabível a exclusão de ofício das pessoas jurídicas do Simples Nacional quando constatada a sua constituição por interpostas pessoas.

PROVAS INDICIÁRIAS. ANÁLISE CONJUNTA. PROVA CONCRETA

A produção de provas indiciárias, isoladamente consideradas, é improfícua; sua análise conjunta e concatenada, inclusive, com o diálogo travado no curso do processo, convola-as em provas efetivas da prática dos atos investigados no processo administrativo.

SIMPLES FEDERAL. EXCLUSÃO. EFEITOS. ART. 15 DA LEI 9.317/96. VALIDADE.

Além de ser vedado aos membros deste Órgão Administrativo de Julgamento se pronunciar sobre a validade de regras legais plenamente vigentes, o STJ, por meio do julgamento do REsp 1124507/MG, Min. Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 8/04/2010 e acórdão publicado no DJe de 06/05/2010 e na RSTJ, vol. 219, p. 101, submetido ao rito do art. 543-C, do antigo CPC, cravou, não só a validade das disposições do art. 15 da Lei 9.317/96, como assentou a natureza eminentemente declaratória dos ADEs, refutando a alegação de que ocorreria, aí, uma retroação dos efeitos do ato de exclusão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente), Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andreia Lucia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de questionamentos sustentados pela ora recorrente buscando a invalidação do Ato Executivo Declaratório de nº 107, de 30 de junho de 2011 (e-fl. 475), por meio do qual a empresa Welding Ensaios Não Destrutivos Ltda. (agora denominada Welding Ensaios) foi excluída do Simples Federal, a partir de 01 de janeiro de 2007 (com efeitos até 30 de junho de 2006), ante a constatação do fato descrito no inciso IV do art. 14 da Lei 9.317/96.

Como se extrai do relatório fiscal juntado à e-fl. 2/14, a D. Fiscalização teria constatado, após profundo procedimento investigativo, que a recorrente e a empresa Welding Soldagens e Inspeções Ltda. (tomada aqui por “Welding Soldagens) seriam, em verdade, uma única empresa. A recorrente, pelo que aponta o Fisco, teria sido constituída por interpostas pessoas, objetivando, ao fim, apenas a economia tributária relativa a contribuição patronal incidente sobre folha de salários.

De fato, pelo que expôs a D. Autoridade Fiscalizadora, o grosso da mão de obra utilizada na atividade fim das duas entidades estaria registrada na insurgente, optante pelo regime do Simples Federal durante o período compreendido entre 2001 e junho de 2007 e pelo regime do SIMPLES Nacional a partir de 01 de janeiro de 2009. Em linhas gerais, a luz do que sustentou, a criação da insurgente e alocação, nela, de boa parte da massa salarial teria culminado com a redução dos valores a serem pagos, como já dito, a título da CPP.

Houve, para tanto, a coleta de uma miríade de elementos, destacando-se, dentre tais, o uso comum, pelas preditas empresas, de uma mesma razão social, de um mesmo endereço eletrônico e de mesma caixa postal. Mais que isso, foi apontada a confusão entre os empregados de uma e de outra e, ainda, o fato de todos os funcionários se utilizarem de um único uniforme e transitarem nas dependências das empresas investigadas, sem qualquer separação. Neste ponto, a D. Auditoria destaca, ainda, dentre outros fatos, a disparidade entre o valor da folha de salários da recorrente e a receita por ela percebida – considerada ínfima –, destacando esta mesma estranheza em relação a Welding Soldagens, ainda que, neste caso, tal estranheza se dê ante o valor elevado da receita bruta percebida e o montante muito baixo de dispêndios com mão-de-obra (v. quadro comparativo trazido à e-fl. 4).

Outro fato que chamou a atenção do Fisco foi aquele descortinado a partir da análise da escrita contábil das empresas (elaborada pelo mesmo profissional). Destes elementos, a D. Autoridade Administrativa inferiu que a empresa ora recorrente quase não incorria em despesas, não dispendo, nem mesmo, de valores registrados em conta de ativos (circulantes ou imobilizados). I.e., de acordo com a D. Auditoria, a empresa que possuía a maior parte dos funcionários que atendiam na parte operacional da atividade econômica, não dispunha de um

único equipamento ou maquinário, que, outrossim, ficaram concentrados na Welding Soldagens (que tinha uma folha bem mais reduzida).

De forma ainda mais detida, a acusação fiscal traz evidências de que a própria gestão da insurgente era feita pelos sócios da Welding Soldagens, calcando tal conclusão, primeiramente, no fato dos titulares, aparentemente *pro forma*, da recorrente, quando de sua constituição, serem menores e, assim, representados por seus pais – os donos originários da Welding Soldagens. Mais que isso, após a supressão de tal representação dos respectivos atos constitutivos, foi apontada, como prova do fato acusado, a existência de procurações outorgadas pela interessada e pela Welding Soldagens, aos dois sócios aqui tratados, isto é os Srs. Márcio e Benedito, reciprocamente. E, por meio destes instrumentos, foram-lhe concedidos poderes ilimitados de gestão.

Há, ainda, uma série de outras provas coletadas que, segundo a D, Fiscalização, tornariam ainda mais evidente a tipificação da hipótese tratada pelo art. 14, IV, da Lei 9.317/96, como a existência de empréstimos indicados na contabilidade da recorrente, descritos como provenientes de sócios, quando, em verdade, teriam sido obtidos junto à Welding Soldagens (dentre outros tantos). E esse breve resumo não faz justiça ao Relatório Fiscal que, frise-se, é substancial, mas, em certa medida, deixa clara a motivação para a prática do ADE ora examinado.

Cientificado de sua exclusão, a empresa opôs a sua impugnação administrativa à e-fls. 478 e ss, por meio da qual, preliminarmente, invocou a “*impossibilidade de exclusão retroativa*” por violação aos preceitos do art.150, III, “a”, da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB e do art.106, do CTN.

Quanto aquilo que a então impugnante defende ser o mérito de sua defesa, após explicar que se utilizaria dos mesmos argumentos opostos à uma autuação lavrada, aparentemente, pela receita previdenciária, em face da Welding Soldagens, afirmou que a situação descrita pelo art. 14, IV, da Lei 9.317/96 não teria se materializado. Em síntese, a interessada busca diminuir a importância das constatações descritas no termo de representação reportado anteriormente, sustentando ser absolutamente comum a constituição de empresas de um mesmo ramo de atividade, por meio de parentes e num mesmo endereço. A empresa tentou, inclusive, minimizar os instrumentos de mandato mencionados pela D. Auditoria, esclarecendo que, ainda que dotados de poderes amplos, a Fiscalização nunca apontou um único fato em que as aludidas procurações teriam sido empregadas.

Passo seguinte, sustentou não haver “*exclusividade de emissão de notas*” entre a Welding Soldagens e a Welding Ensaios; que, demais a mais, a autoridade fiscalizadora teria reconhecido que os seus sócios eram atuantes e que a então impugnante efetivamente prestava serviços (isto é, em suas palavras, “*existia*” de fato).

Noutro giro, destacou que não haveria “*uma individualização de quais funcionários daquela empresa estavam subordinados à impugnante e em quais trabalhos ocorreu a subordinação*”, questionando, ainda, “*qual o critério utilizado*” para se considerar comprovada a migração sistêmica dos funcionários, mormente quando o exame realizado levou em consideração apenas dois períodos.

Finalmente, em quase que num resumo das alegações anteriores, a empresa defendeu que, para que houvesse a tipificação da hipótese descrita pelo art. 14, IV, seria necessária a caracterização de fraude, algo que, a seu ver, não teria sido demonstrado, nem mesmo, pelas procurações trazidas ao feito.

Pediu, então, o acolhimento de sua manifestação e o cancelamento do ADE ou, sucessivamente, o afastamento da exclusão retroativa.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a DRJ de Salvador houve por bem julgar improcedente a defesa oposta, conforme argumentos resumidos na ementa abaixo transcrita:

EXCLUSÃO. INTERPOSTA PESSOA. EFEITOS.

Correta a exclusão do Simples motivada pela interposição de pessoas, que é um negócio simulado, na qual a realidade fática é modificada artificialmente com o intuito de usufruir indevidamente os benefícios do regime simplificado de tributação.

A simulação pode configurar-se quando as circunstâncias e evidências indicam a coexistência de empresas sendo uma com regime tributário favorecido, perseguindo a mesma atividade econômica, com utilização dos mesmos meios de produção e de empregados, implicando em gestão empresarial atípica.

A exclusão da sistemática simplificada de tributação, quando ficar comprovada a utilização de interpostas pessoas na constituição e no funcionamento de pessoa jurídica, produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorrida.

A ciência do resultado do julgamento acima se deu em 1º de outubro de 2014 (AR de e-fl. 530), tendo, a contribuinte, interposto o seu recurso voluntário no dia 29 daquele mesmo mês e ano (e-fl. 532) em que, a despeito de não trazer, novamente, os argumentos que haveria despendido em defesa oposta à auto de infração previdenciário, reproduz, *ipses litteris* as demais alegações e pedidos apresentados ainda em primeira instância.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

O recurso é tempestivo e, no mais, preenche todos os pressupostos de cabimento, pelo que, dele, tomo conhecimento.

I DA ALEGAÇÃO CONCERNENTE À ILEGALIDADE DA EXCLUSÃO RETROATIVA.

A recorrente deduz a alegação em apreço como preliminar de mérito. Em verdade, trata-se, inadvertidamente, de um argumento afeito ao mérito já que o seu acolhimento não importará em cancelamento do ADE (inexistindo, assim, uma relação de prejudicialidade), nem

tampouco em sua anulação (já que, por óbvio, mesmo que admitida, tal alegação não traz em seu bojo qualquer vinculação com as hipóteses previstas pelo Decreto 70.235/72, art. 59, I e II).

Isto posto, e examinando este argumento como mérito, a sua improcedência é patente.

Primeiramente, quanto a argumentos atinentes à inconstitucionalidade/ilegalidade das disposições que determinam a “retroação” dos efeitos da exclusão, calha, invocar, desde logo, o verbete da Súmula 2, deste CARF, cujo teor é de observância obrigatória ao membros deste Colegiado: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Demais a mais, diga-se, o ADE não tem natureza constitutiva; ele é, como se extrai da própria nomenclatura utilizada, eminentemente declaratório, prestando-se, assim, e tão só, para dar ciência ao contribuinte da ocorrência de fato – esse sim constitutivo – que enseja a sua exclusão do regime tratado pela Lei 9.317/96. Em linhas gerais, não há que se falar em “retroação” dos efeitos da exclusão. Esta, frise-se, se dá para materialização do fato ou fatos descritos no art. 14; o art. 15 apenas deixa claro que os efeitos por ele regradados decorrem da situação, e sua natureza e periodicidade, que encampa os atos descritos no predito art. 14. *Grosso modo*, a exclusão se opera pela prática dos atos preconizados pela Lei 9.317; o ADE apenas declara a sua ocorrência.

Em resumo, mesmo que pudéssemos nos reportar à validade da legislação de regência, o fato é que as disposições do art.15 não propõem qualquer retroação de efeitos da exclusão. Apenas os impõe conforme as datas da efetiva ocorrência de fatos que, insista-se, estes sim, dotados de natureza constitutiva-negativa. Daí a posição, hoje, uníssona do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, sedimentada em julgado realizado sob o rito do antigo art. 543-C do CPC:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 535 e 468 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. LEI 9.317/96. SIMPLES. EXCLUSÃO. ATO DECLARATÓRIO. EFEITOS RETROATIVOS. POSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 15, INCISO II, DA LEI 9.317/96. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. Controvérsia envolvendo a averiguação acerca da data em que começam a ser produzidos os efeitos do ato de exclusão do contribuinte do regime tributário denominado SIMPLES. Discute-se se o ato de exclusão tem caráter meramente declaratório, de modo que seus efeitos retroagiriam à data da efetiva ocorrência da situação excludente; ou desconstitutivo, com efeitos gerados apenas após a notificação ao contribuinte a respeito da exclusão.
2. Não merece conhecimento o apelo especial quanto às alegações de contrariedade aos artigos 458 e 535 do CPC, porquanto a recorrente apresentou argumentação de cunho genérico, sem apontar quais seriam os vícios do acórdão recorrido, que justificariam sua anulação. Incidência da Súmula 284/STF.
3. No caso concreto, foi vedada a permanência da recorrida no SIMPLES ao fundamento de que um de seus sócios é titular de outra empresa, com mais de 10% de participação, cuja receita bruta global ultrapassou o limite legal no ano-calendário de 2002 (hipótese prevista no artigo 9º, inciso IX, da Lei 9.317/96), tendo o Ato

Declaratório Executivo n. 505.126, de 2/4/2004, da Secretaria da Receita Federal, produzido efeitos a partir de 1º/1/2003.

4. Em se tratando de ato que impede a permanência da pessoa jurídica no SIMPLES em decorrência da superveniência de situação impeditiva prevista no artigo 9º, incisos III a XIV e XVII a XIX, da Lei 9.317/96, seus efeitos são produzidos a partir do mês subsequente à data da ocorrência da circunstância excludente, nos exatos termos do artigo 15, inciso II, da mesma lei. Precedentes.

5. O ato de exclusão de ofício, nas hipóteses previstas pela lei como impeditivas de ingresso ou permanência no sistema SIMPLES, em verdade, substitui obrigação do próprio contribuinte de comunicar ao fisco a superveniência de uma das situações excludentes.

6. Por se tratar de situação excludente, que já era ou deveria ser de conhecimento do contribuinte, é que a lei tratou o ato de exclusão como meramente declaratório, emitindo a retroação de seus efeitos à data de um mês após a ocorrência da circunstância ensejadora da exclusão.

7. No momento em que opta pela adesão ao sistema de recolhimento de tributos diferenciado pressupõe-se que o contribuinte tenha conhecimento das situações que impedem sua adesão ou permanência nesse regime. Assim, admitir-se que o ato de exclusão em razão da ocorrência de uma das hipóteses que poderia ter sido comunicada ao fisco pelo próprio contribuinte apenas produza efeitos após a notificação da pessoa jurídica seria permitir que ela se beneficie da própria torpeza, mormente porque em nosso ordenamento jurídico não se admite descumprir o comando legal com base em alegação de seu desconhecimento.

8. Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

9. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido (REsp 1124507/MG, Min. Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 8/04/2010 e acórdão publicado no DJe de 06/05/2010 e na RSTJ, vol. 219, p. 101).

O órgão máximo, competente para a análise e defesa da inteireza positiva da legislação federal infraconstitucional deixou claro, não só, a validade da norma descrita pela prescrição legal contida no art. 15 da Lei 9.317/96, como afirmou, textualmente, a natureza meramente declaratória do ADE.

Não há, portanto, aqui, o que prover.

II DAS ALEGAÇÕES QUANTO A NÃO MATERIALIZAÇÃO DA HIPÓTESE DESCRITA PELO ART. 14, IV, DA LEI 9.317/96.

É importante frisar desde logo, que são irrelevantes as alegações da contribuinte atinentes a ocorrência, ou não, de fraude.

De imediato, a figura da fraude tributária, tal como descrita pela Lei 4.502/68, art.72, pressupõe, como partícula componente de seu núcleo material, o dolo, tendente à ocultação do fato gerador ou a modificação de suas características intrínsecas. E essa mesma realidade não é observada na hipótese da exclusão do Simples Federal, quando verificada a interposição de pessoas na constituição de MEs ou EPPs. É que a regra encartada no predoito art. 14, IV, é objetiva! Se houve evidências de que os sócios que compunham o quadro societário da Micro Empresa ou da Empresa de Pequeno Porte eram meros títeres dos proprietários de fato

destas empresas, percebendo ou não vantagens de cunho econômico ou tributário, a exclusão do regime tratado pela Lei 9.317/96 se operará (comprovada, portanto, ou não, a fraude, tal qual tratada pela aludida Lei 4.502).

Quanto ao mais, e principalmente no que toca aos argumentos trazidos em relação a (in)consistência da acusação fiscal (por se lastrear em provas indiciárias), ainda se faz premente trazer algumas outras premissas.

II.1 A construção da norma concreta individual, a dialética processual e as provas indiciárias.

O positivismo jurídico se assentava na ideia de que a norma seria um ente dotado de autonomia, mergulhado num ambiente estéril, que não admitia iterações e, por isso mesmo, se afastava de tudo o que não fosse extraível do seu próprio conteúdo prescritivo. Neste diapasão, refutava-se a própria influência do estudioso (ou do aplicador do direito) sobre o objeto estudado, não admitindo qualquer tipo de instrumento interpretativo que se propusesse buscar a solução dos casos difíceis fora dos contornos da norma (a moldura a que se referia Kelsen¹) para se construir a norma concreta e individual:

Sob a ótica do direito positivo não existe critério pelo qual uma das dadas possibilidades de aplicação da norma possa ser preferida à outra. Simplesmente não existe – caracterizável como juspositivo – um método, relativamente ao qual, dentre os vários significados linguísticos de uma norma, só se possa salientar um como “correto” [...]².

Para Kelsen, a adoção de métodos interpretativos – que não se destinassem, exclusivamente, à emolduração da norma positiva – equivaleria à externalização da própria vontade do operador do direito que, assim, justificaria a sua aplicação a partir de “*comentários jurídicos*” de “*caráter absolutamente jurídico-político*”³, sobre os quais a teoria pura erigida pelo pensador Alemão nada teria a dizer⁴. A preconcepção Kelseniana acerca dos limites de aplicação da norma, recusando, pois, a relevância (para o positivismo jurídico) da própria construção argumentativa tendente à demonstração da melhor solução possível para o caso concreto, revela o que a doutrina chamou de decisionismo Kelseniano, como bem lembra Streck:

[...] que as normas jurídicas de um ordenamento não “cobrem” todas as hipóteses de aplicação: isto quer dizer que haverá “casos difíceis” que não serão solucionáveis pelas normas jurídicas existentes; daí o recurso à discricionariedade, poder “delegado” aos juízes [...]. Tais questões, de um modo ou de outro, estão presentes em Kelsen e Hart, que constituem, assim, o “ovo da serpente do positivismo contemporâneo”, embora realistas jurídicos, como Alf Ross, tem, sob outro viés, parcela significativa de responsabilidade nesse *affair*. Kelsen “desiste” de enfrentar o problema dos “casos difíceis” (embora deles não fale, na especificidade), deixando a cargo dos juízes tal solução, a partir de um “ato de vontade” (daí se falar do “decisionismo Kelseniano”)⁵.

Ainda que em tempos atuais, o emprego de argumentos de política para a justificação das decisões judiciais não seja pacificamente aceito – e, quando o são (os

¹ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito: introdução à problemática científica do direito. Tradução de J. Cretella Jr. e Agnes Cretella, 4ª ed., rev. da tradução, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 116-117.

² Op. cit. p. 117.

³ Op. cit. p. 119.

⁴ Op. loc. cit.

⁵ STRECK, Lenio Luiz. Verdade e consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas – da possibilidade à necessidade de respostas corretas em direito. 3ª Ed., Rio de Janeiro. Lumen Juris, 2009, p. 5-6.

argumentos políticos), devem ser apenas quando testados contra os princípios vetores do direito (como defende Ronald Dworkin, citado por Neil MacCormick⁶) – o decisionismo proposto pelo juspositivismo não pode ser aceito e nem se tornar muleta para delegar aos aplicadores o mister de, nos chamados casos difíceis, aplicar o resultado que melhor lhe aprouver (a partir de valores absolutos e subjetivos), sem a necessária justificação:

Oponho-me à teoria popular de que os juízes têm poder discricionário para decidir casos difíceis. Admito que os princípios de direito sejam às vezes tão equilibrados que os que favorecem o demandante parecerão tomados em conjunto, mais fortes a alguns advogados, mas a outros, mais fracos. Sustento que mesmo assim faz sentido que cada uma das partes reivindique a prerrogativa de sair vencedora e, em decorrência disso, de negar ao juiz o poder discricionário de decidir em favor da outra⁷.

A norma jurídica individual e concreta, resultante do exercício silogístico que a aplicação da norma abstrata pressupõe, é construída não pela simples fixação da moldura normativa, mas, isto sim, pela dialética. Tal moldura, diga-se, estabelece de fato os limites materiais do antecedente normativo e, outrossim, fixa as consequências possíveis, que, todavia, devem ser aplicadas de acordo com o caso concreto – e não conforme os humores do juízes e aplicadores. É o discurso desenvolvido pelas partes e pelo aplicador da lei que permite erigir, fundamentadamente, a norma concreta individual:

Essas considerações levam ao entendimento de que atividade do intérprete – quer julgador, quer cientista – não consiste em meramente descrever o significado previamente existente dos dispositivos. Sai atividade consiste em constituir esses significados. Em razão disso, também não é plausível aceitar a ideia de que a aplicação do Direito envolve uma atividade de subsunção entre conceitos prontos antes mesmo do processo de aplicação⁸.

O caso em exame revolve norma que predispõe, em seu antecedente, situação que, *in abstracto*, não aparenta dificuldades de compreensão. A Lei Complementar de n.º 123/06 estabelece que as empresas constituídas por “*interpostas pessoas*” não podem optar pelo regime tratado pelos seus arts. 12 e ss (e nem, nele, podem permanecer). A expressão em testilha conforma a moldura normativa a que alude Kelsen de sorte que, constatada a predita situação, impor-se-á a consequência igualmente clara contida no mencionado regramento (a vedação à opção ou a exclusão da ME ou EPP do SIMPLES). Mas no plano fático (ou no mundo fenomênico), a resolução do caso, nem de longe, se torna tão “simples”.

A mera subsunção dos fatos à prescrição legal não é suficiente porque, mesmo que o elemento material do antecedente não revolva maiores dificuldades conceituais, a circunstância “*interposição de pessoas*” não é constatável (ao menos via de regra) por uma prova direta sobre o fato. Quase sempre, tal situação pressupõe a sua demonstração, isto sim, a partir de um conjunto de elementos que, isoladamente, não tem o condão de provar a materialidade descrita abstratamente na hipótese de incidência. A interposição de pessoas é utilizada (via de regra, insista-se), no caso de empresas optantes pelo SIMPLES, como forma de planejamento tributário ilícito (evasivo); a sua implementação, portanto, é, não maioria das vezes, permeada por estratégias tendentes à ocultação daquela realidade, a fim de retardar ou impedir o

⁶ MACCORMICK, Neil. On Legal Decisions and Their Consequences – From Dewey to Dworkin. New York University Law Review, vol. 58, n. 2, 1983, p. 245.

⁷ DWORKIN, Ronald. Levando os Direitos a Sério. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 430.

⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 52.

conhecimento da estrutura concreta que se encontra dissimulada pela organização societária simulada. Em linhas gerais, o que se vê normalmente em casos tais é a formação de um conjunto de provas indiciárias.

E porque, nesta hipótese, tais provas seriam suficientes para demonstrar a concretização do antecedente da norma, se os fatos abstratos por ela descritos não se encontram, de forma direta, demonstrados?

Se as premissas do juspositivismo estivessem corretas, particularmente quando nega a interrelação entre objeto e observadores, ou entre o aplicador, as partes e o direito posto, os casos cuja solução pressuponha a produção de provas indiciárias não teriam uma solução. Como defendido por Kelsen, qualquer solução adotada estaria jungida à discricionariedade do julgador que teria, para tanto, apenas que se ater ao contorno normativo abstratamente definido.

Daí porque se afirma (a fim de se fugir do decisionismo Kelseniano) que o discurso dialético é o único meio pelo qual a valoração deste tipo prova pode ser justificado, já que os contornos da própria lide permitirão verificar a suficiência destes elementos para se concluir pela materialização da situação prevista *in abstracto* no antecedente normativo. Calha trazer a colação, as ponderações propostas pelo Ministro Luiz Fux quando do julgamento da Ação Penal de n.º 470, cujo objeto era, precisamente, a análise da concretização de crime de lavagem de dinheiro, em que a comprovação, pela própria natureza deste tipo penal, revolve a conjunção de indícios coletados ao longo do procedimento investigativo:

Assim, a prova deve ser, atualmente, concebida em sua função persuasiva, de permitir, através do debate, a argumentação em torno dos elementos probatórios trazidos aos autos, e o incentivo a um debate franco para a formação do convencimento dos sujeitos do processo. O que importa para o juízo é a denominada verdade suficiente constante dos autos; na esteira da velha parêmia *quod non est in actis, non est in mundo*. Resgata-se a importância que sempre tiveram, no contexto das provas produzidas, os indícios, que podem, sim, pela argumentação das partes e do juízo em torno das circunstâncias fáticas comprovadas, apontarem para uma conclusão segura e correta⁹

A força da prova indiciária é, portanto, verificada a partir do diálogo travado no curso do processo, participando, pois, de forma decisiva para a construção da norma concreta individual, a iteração, conjunta, do aplicador e das partes nesse exercício lógico-jurídico. Como destacado pelo Ministro Fux, a prova, no caso, tem uma função de persuasão e serve, nesta esteira, de suporte ao livre convencimento do julgador que, não obstante revelar um atributo da atividade judicante, ainda está vinculado ao dever de motivar as decisões.

Se o conjunto de provas indiciárias, a partir das análise dos argumentos e contra-argumentos postos no feito, permitir o desvelamento da verdade material contida na demanda, mesmo que a míngua de provas diretas da concretização do fato, a sua força deve ser reconhecida. Não se estará, então, se propondo uma solução dentre as possíveis, mas, efetivamente, decidindo-se o caso da melhor forma possível.

II.2 O caso concreto e as provas produzidas.

⁹ Ação Penal 470, Plenário, disponível em ftp://ftp.stf.jus.br/ap470/InteiroTeor_AP470.pdf; acessada em 22/09/2020.

No que tange às provas coletadas, e a sua suficiência para a caracterização da situação prescrita pelo inciso IV do art. 14 da Lei 9.317/96, é preciso destacar alguns pontos.

A Turma *a quo* fundamentou o seu entendimento em diversas constatações feitas ao longo da fiscalização, a se destacar:

- a) as empresas investigadas tiveram como sócios, sempre, o Sr. Benedito Onivaldo Campanha e o Sr. Márcio Roberto Peticarrari, ainda que, formalmente, os seus filhos tenham composto os respectivos quadros societários (tendo neles ingressado, inclusive, enquanto menores de idade – daí porque foram representados por seus pais até 2009);
- b) as procurações reciprocamente concedidas pelas empresas aos dois sócios, constando poderes ilimitados de gestão, evidenciariam que os Srs. Mário e Benedito eram, e são, os reais gestores das duas entidades;
- c) a identidade de atividade econômica, endereço, uniformes utilizados pelos funcionários encontrados em diligência realizada *in loco*, e a ausência de dispêndios por parte da Welding Ensaios (com água, luz, energia,, manutenção, etc.) e, principalmente, de equipamentos e maquinários, denotaria a sua absoluta dependência econômica para com a Welding Soldagens (já que tais dispêndios e maquinários seriam verificados apenas nesta última). E tais conclusões seriam corroboradas pela própria escrita contábil das empresas;
- d) a relação proporcional entre a massa salarial da recorrente e a sua receita bruta, somada aos empréstimos tomados junto à Welding Soldagens, serviriam para reforçar as conclusões quanto a interdependência entre as empresas (administrativa, gerencial e econômica), além da ocorrência de confusão patrimonial;
- e) e, finalmente, o contínuo tráfego de funcionários entre uma e outra empresa e, ainda, o fato de boa parte das rescisões de contratos de trabalho terem sido assinadas pelo Sr. Márcio (duas delas, inclusive, como diretor da insurgente), tornariam ainda mais robusta a acusação fiscal no sentido de que os reais sócios das duas empresas seriam este último e o Sr. Benedito.

Notem que a recorrente não trouxe nenhum documento voltado, especificamente, às assertivas acima frisadas (trouxe alguns recibos de férias e uma conta telefônica, mas nada que mantenha, para com o caso, qualquer relação de pertinência). E, mais importante, teceu considerações genéricas que se limitam, como já dito no relatório que precede este voto, a tentar diminuir a importância das provas coletadas pela D. Fiscalização.

Aliás, em algumas passagens do apelo, a empresa tece observações que, inclusive, contrariam fatos explicitamente abordados e demonstrados pela Representação Fiscal, como, v.g., o problema da individualização dos profissionais que atuaram nas duas empresas (não haveria “*uma individualização de quais funcionários daquela empresa estavam subordinados à impugnante e em quais trabalhos ocorreu a subordinação*”). Veja-se que, sobre isso, a D.

Autoridade Fiscal até mesmo elaborou um quadro demonstrativo em que aponta, individualizada, e descritivamente, cada funcionário que trabalhou ou trabalha em ambas empresas (v. e-fl. 6).

Outrossim, e particularmente quanto as procurações outorgadas (e-fls. 218/219 – Welding Soldagens – e 220/221 – Welding Ensaios), os poderes ali concedidos são absurdamente amplos, suficientes para fazer **tudo** o que uma empresa precisa no seu dia-a-dia; desde a compra e venda de mercadorias, à assinatura de contratos, movimentação de contas bancárias, a assunção de compromissos, contratação e demissão de funcionários, além de tantos outros. Neste particular a tentativa da contribuinte de tentar reduzir a importância destas procurações por falta de indicação de um ato específico por parte dos outorgados soa mais que despropositada e conflita, outrossim, e novamente, com a própria verdade dos autos. Basta-nos, aqui, reportar à seguinte passagem da representação fiscal:

Ao analisá-las percebemos que a maior parte teria sido assinada pelo Sr. Marcio R. Peticarrari, já que existe um instrumento público dando-lhe poderes para tanto. Todavia, nas rescisões contratuais dos empregados Srs. Kleber Luis Carota (anexo Rescisão de Kleber L. Carota assinada por Márcio) e Helio Beraldo de Souza Junior (anexo Rescisão de Helio Beraldo de Souza Junior), o Sr. Marcio R. Peticarrari assinou as GRFC-Guias de Recolhimentos Rescisórios do FGTS e Informações à Contribuição Social, o Termo de Rescisão do empregado Sr. Helio Beraldo de Souza Junior e o aviso prévio do outro trabalhador, não como procurador, mas sim como Diretor Administrativo da Welding Ensaios Não Destrutivos Ltda [...] (e-fl. 10)

Além do apontamento específico da prática de um ato de gestão, há, ainda, e por conta de um ato falho (alardeado pelo Acórdão Recorrido), a admissão por parte do Sr. Márcio de que atuava em nome da Welding Ensaios, não como mandatário, mas, isto sim, como seu diretor (isto foi feito por escrito e com a utilização de um carimbo da Ensaios)..

E some-se a tudo isso o fato dos outros sócios serem filhos dos dois Senhores anteriormente mencionados, inclusive menores de idade, quando da constituição da empresa ora recorrente. Está mais que claro, a par de todos os demais fatos constatados, que os Srs. Marcio e Benedito eram, efetivamente, os reais, e únicos, proprietários especialmente da recorrente e quando de sua criação.

O que se tem, em verdade, é o apontamento pela D. Autoridade Administrativa de um conjunto muito robusto de elementos indiciários, valorados pela Fiscalização e pelo próprio acórdão recorrido, quanto aos quais a insurgente propõe contrargumentos absolutamente rasos. Não houve, propriamente, um discurso dialético no feito! Houve quase que um monólogo porque a recorrente, claramente, não se dispôs travar o diálogo mencionado no tópico II.1 supra.

Vale repisar que, cada um dos elementos acima, quando tomados isoladamente, conformam, quando muito, um indício, desprovido de força suficiente à formação de um convencimento. Quando, entretanto, tais elementos são conjugados e, mais, contrapostos pelos argumentos trazidos pela Autoridade Fiscal e pela DRJ (e não contestados, de forma objetiva, ao menos, pela Recorrente), alcançam uma robustez quase inafastável; mais que isso, ao contextualizá-los a partir, também, da realidade descortinada pela D. Auditoria, que dava conta da relação de cumplicidade e interdependência entre as duas empresas, tais elementos alcançam o *status* de certeza.

A verdade é que, ao longo deste voto, tentou se demonstrar a admissibilidade das provas indiciárias para a implementação de consequências de natureza sancionadora. Os elementos trazidos, vale a insistência, quando examinados separadamente, não tem a força *probandi* necessária à convalidação das conclusões adotadas pela Fiscalização e pelo acórdão recorrido. Todavia, ao considerá-los conjuntamente e, mais, submetê-los ao diálogo travado no curso deste processo (diálogo este fincado nas premissas trazidas no tópico II.1, supra), as constatações feitas pela D. Auditoria e destacadas pela DRJ se tornam provas quase inexpugnáveis da tipificação da hipótese de exclusão tratada pelo art. 14, IV, da Lei 9.317/96.

Fica claro que a recorrente foi, pelas provas trazidas ao feito e não contrapostas de forma eficaz, constituída por pessoas que não exerciam, de fato, o seu comando, o que impõe a manutenção, tanto do ADE, como da decisão ora recorrida.

III CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca