



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

Processo nº 35166.000330/2003-48
Recurso nº 257.221 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.067 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de maio de 2011
Matéria CONT. PREV - NFLD - SIMULAÇÃO
Recorrente ATLA FRIGORÍFICOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2000 a 01/01/2002

SIMULAÇÃO. PROVA INDICIÁRIA. NECESSIDADE DE INDÍCIOS CONVERGENTES.

A simulação é a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de enganar terceiros. Por sua natureza, a simulação é provada pela prova indiciária. A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. No caso, o conjunto indiciário não conduz à conclusão de que houve simulação de um contrato de locação de estabelecimento para encobrir o verdadeiro vínculo trabalhista que ensejaria o surgimento do fato gerador da contribuição previdenciária.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em anular o lançamento pela existência de vício formal.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 35.525.821-8, lavrada em 17/10/2002, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias da empresa, do empregado e de terceiros, bem como o adicional para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) incidentes sobre remunerações de empregados de empresa tida como interposta, no período de 01/02/2000 a 01/01/2002, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 1.308.153,15, fls. 01.

A fiscalização constatou que a Atlas Frigoríficos celebrou contrato de locação de suas instalações industriais para a Frigor Atlas, sendo que esta assumiria todo o quadro de funcionários da primeira. Alguns indícios foram levantados pela autoridade fiscal de que se tratava de negócio celebrado com intenção de evadir tributos:

- A Frigor Atlas foi constituída poucos meses antes de celebrar o contrato de aluguel;
- O capital da Frigor Atlas é irrisório comparado ao volume de abate de animais e a grande necessidade de capital de giro do setor;
- O endereço da Frigor Atlas é o mesmo da Atlas Frigoríficos;
- A Frigor Atlas tinha capital social muito baixo, o que, normalmente, não lhe daria credibilidade para adquirir gado;
- O valor da locação mensal é metade do valor do capital social, sendo que este não cobria nem mesmo a penalidade contratual;
- Os sócios da Frigor Atlas concederam procurações para terceiros administrarem a empresa;

Em virtude de tais indícios a fiscalização, no Relatório de fls. 174/179 conclui haver solidariedade da Frigor Atlas com a Atlas Frigoríficos com base no art. 124 do CTN.

Após tomar ciência postal da autuação em 12/02/2003, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 98/112, na qual, entre outras questões, apontou a existência de cerceamento de defesa e atacou a presunção de solidariedade.

A DRP/Belém observou que o relato fiscal não deixava claro se estávamos diante de um caso de solidariedade por grupo econômico. Ademais, os fatos sugeriam a existência de dolo, fraude e simulação. Assim, foi determinada diligência para que a autoridade fiscal se manifestasse sobre a subsunção do caso concreto à legislação.

Como resultado da diligência, a fiscalização retirou a termo “solidariedade” do relatório, emitindo outro que foi encaminhado ao contribuinte, fls. 224/299.

No novo relatório fiscal, a fiscalização desconsiderou o contrato de locação por ter ocorrido simulação, tendo em vista os indícios já referidos, e atribuiu o crédito tributário à recorrente.

Para a fiscalização, “*o contrato celebrado tem como objetivo deixar livre o patrimônio da 'principal interessada na situação constatada pela fiscalização ATLAS FRIGORÍFICO S/A ; pois é celebrado contrato de locação para determinado lapso temporal, a locatária acumula débitos previdenciários e é substituída por outra empresa, sempre deixando a salvo o patrimônio da principal interessada: a locadora*”, fls. 227.

O interessado foi cientificado do novo relatório em 06/09/2005, fls. 233, tendo apresentado aditamento para simplesmente protestar por dilação de prazo.

Na Decisão-Notificação de fls. 240/254, a DRP/Belém concluiu pela procedência do lançamento, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 06/01/2006, fls. 260.

O recurso voluntário, apresentado em 03/02/2006, fls. 265/278, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Inicia apontando que o sujeito passivo da contribuição previdenciária é a Frigor Atlas, sendo que esta continua exercendo atividades.

Segue com considerações a respeito da solidariedade.

Sustenta que a Frigor Atlas existe de fato e não apenas juridicamente.

A dúvida da fiscalização quanto ao respaldo da Frigor Atlas para honrar seus compromissos trabalhistas e encargos poderia ter sido apurado pela fiscalização, mas esta preferiu apenas deixar a dúvida.

Teria havido ofensa aos art.s 146, 145 e 196 do CTN, bem como ao art. 5º. LV da CF e ao art. 28 da Portaria 357/2002.

A fiscalização não teria obedecido aos ditames do contraditório e da ampla defesa na fase fiscalizatória.

Não admite a aplicação do parágrafo único do art. 116 ao caso, pois os fatos são anteriores à sua vigência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauro José Silva

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Da violação ao devido processo legal por ofensa ao contraditório e/ou ao direito à ampla defesa na fase fiscalizatória

A recorrente aduz que houve violação do devido processo legal durante a fase fiscalizatória.

Não há como acolher a pretensão da recorrente de violação ao devido processo legal, seja por ofensa ao contraditório ou à ampla defesa, pois os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória não se sujeitando ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois de lavrado o auto de infração e instalado o litígio administrativo é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa.

Nesse sentido, já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO-A fase de investigação e formalização da exigência, que antecede à fase litigiosa do procedimento, é de natureza inquisitorial, não prosperando a argüição de nulidade do auto de infração por não observância do princípio do contraditório. Assim também a mesma argüição, quando fundada na alegação de falta de motivação do ato administrativo, que, de fato, não ocorreu.(Acórdão 101-93425)

Sem que fique demonstrado que após o início do litígio houve ofensa ao contraditório ou à ampla defesa, não há como acatar a pretensão da recorrente de nulidade.

Assim, ficam afastados os argumentos de ofensa aos arts. 141, 145, e 196 do CTn, bem como ao art. 5º. LV da CF e ao art. 28 da Portaria 357/2002.

No mérito a discussão central cinge-se à existência de simulação de um contrato de locação para encobrir a verdadeira relação jurídica entre empregados da Frigor Atlas e a recorrente.

Inicialmente, esclarecemos que se tratando de discussão sobre simulação não enfrentamos o parágrafo único do art. 116 do CTN, uma vez que aquele dispositivo se aplica a casos nos quais não aplicamos simulação.

Considerações jurídicas sobre a simulação

Inicialmente, cabe tecer algumas considerações sobre simulação, que no direito brasileiro o seu conceito encontra-se positivado no § 1º do art. 167 da Lei nº 10.406, de 11 de janeiro de 2002, que dispõe:

“Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Além do texto legal, é importante ter em vista a posição da doutrina a respeito do significado e do alcance do que nele está contido. Pontes de Miranda assim comenta este artigo, com sua habitual visão sistemática (Tratado de Direito Privado, 1ª ed. atualizada, Campinas: Bookseller, 2000, tomo IV, p. 442 e ss):

“Em toda simulação há a divergência entre a exteriorização e a volição, quer seja quanto ao objeto, ou, melhor, quanto à matéria, de re ad rem (B vende manuscritos, dizendo vender pastas), ou quanto à pessoa, de personam ad personam (A doa a C, dizendo doar a B), ou quanto à categoria jurídica, de contractu ad contractum (A doa dizendo vender), ou quanto às modalidades, de modo ad modum (contrata sob condição de não casar, dizendo que o faz sob condição de morar em certo país), ou quanto ao tempo, de tempore ad tempus (contratou por cinco anos a casa, dizendo ser por três anos), ou quanto à quantidade, de quantitate ad quantitatem (A vende seis caixas e o contrato fala de três), ou quanto a fato, de facto ad factum (A declara que pagou, e não pagou, ou vice-versa), ou quanto ao lugar, de loco ad locum (A assina como se fora concluído no Brasil o contrato que concluíra no Uruguai; cf. Alvaro Valasco, Decisionum Consultationum, II, 369).

(...)

A simulação supõe que se finja: há ato jurídico, que se quis, sob o ato jurídico que aparece; ou não há nenhum ato jurídico, posto que haja a aparência de algum. A cavilação pode estar à base do dolo, da fraude à lei, da simulação e da fraude contra credores. Daí as semelhanças entre as figuras, suscitando confusões.”

Aduz ainda que são elementos dos atos simulados (p. 458):

“a) a simulação do outorgado (art. 102, I), ou da categoria jurídica (art. 102, II), ou da data; b) o propósito de simular; c) o prejudicar ou poder prejudicar a terceiros, ou violar a lei (art. 104).”

Além de Pontes, outros estudiosos da teoria geral do direito também se debruçaram sobre o tema. Marcos Bernardes de Mello assim conceitua simulação (Teoria do Fato Jurídico: Plano de Validade, 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 153):

“Simular significa, na linguagem comum, aparentar, fingir, disfarçar. Simulação é o resultado do ato de aparentar, produto do fingimento, da hipocrisia, do disfarce. O que caracteriza a simulação é, precisamente, o não ser verdadeira, intencionalmente, a manifestação de vontade. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece. ‘Ostenta-se o que não se quis; e deixa-se, inostensivo, aquilo que se quis’.

Do ponto de vista jurídico, no entanto, a simulação somente constitui defeito invalidante do ato jurídico quando praticada com a intenção de prejudicar terceiros, mesmo quando não havendo má-fé, efetivamente lhes cause dano. À base do ato simulado estão o seu caráter mentiroso e sua natureza danosa a terceiros.”

Washington de Barros Monteiro esclarece em sua obra *Curso de Direito Civil*, 33ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, vol I, p. 207:

“Como o erro, simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido. Como diz Clóvis, em forma lapidar, é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.”

A seguir, p. 208:

“A própria causa simulandi tem as mais diversas procedências. Ora visa a burlar a lei, ora a fraudar o fisco, ora a prejudicar a credores, ora a guardar em reserva determinado negócio.”

Washington de Barros Monteiro (*Curso de Direito Civil*, Ed. Saraiva, 29ª edição, 1º vol., págs. 209/210), ao analisar a figura do ato simulado, à luz dos artigos 102 e 105 do antigo Código Civil Brasileiro, apresenta como uma das hipóteses de simulação o ato jurídico que “não é efetuado entre as próprias partes, aparecendo então o testa de ferro, o presta-nome, ou a figura de palha”. O art. 167 do Código Civil, que reproduz o art 102 do antigo Código Civil -, entre as hipóteses de simulação enumeradas, cita os atos jurídicos que “aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem”.

Ainda Washington de Barros Monteiro, comentando a espécie de simulação por interposição de pessoa, afirma: “O intuito do declarante é o de inculcar a existência de um titular de direito, mencionado na declaração, ao qual, todavia, nenhum direito se outorga ou se transfere, servindo seu nome exclusivamente para encobrir o da pessoa a quem de fato se quer outorgar ou transferir o direito de que se trata”.

Caio Mário da Silva Pereira, em Instituições de Direito Civil, 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, vol I, p. 339, assim trata a matéria:

“...Consiste a simulação em celebrar-se um ato, que tem aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir. Como em todo negócio jurídico, há aqui uma declaração de vontade, mas enganosa.

...

Pode a simulação ser absoluta ou relativa. Será absoluta quando o ato encerra confissão, declaração, condição ou cláusula não verdadeira, realizando-se para não ter eficácia nenhuma. Diz-se aqui absoluta, porque há uma declaração de vontade que se destina a não produzir resultado. ... A simulação diz-se relativa, também chamada dissimulação, quando o ato tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (...), ou quando aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem (e.g., a venda realizada a um terceiro para que este transmita a coisa a um descendente do alienante, a quem este, na verdade, tencionava desde logo transferi-la. E é relativa em tais hipóteses, porque à declaração de vontade deve seguir-se um resultado, efetivamente querido pelo agente, porém diferente do que é o resultado normal do negócio jurídico. ...”

Alberto Xavier também oferece uma grande contribuição, tendo em vista a sua precisão ao explicar a simulação (Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva):

Simulação “é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada) procedente de acordo entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiros.”

Dessa forma, a simulação poderá ser definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de enganar terceiros. No ato simulado ocorre a divergência entre a declaração externalizada, pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem seja visível em relação ao Fisco, e a vontade ou declaração interna, que pretendem seja a vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha eficácia a real intenção das partes, escondida por trás da declaração aparente. No processo de simulação há uma deformação da declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, com o objetivo de induzir terceiros (inclusive o Fisco) ao erro ou engano.

Meios de prova da simulação

Os atos simulados são praticados justamente para ocultar os atos efetivos. Portanto, como decorrência de sua própria natureza, a prova direta dos fatos que as partes procuram encobrir é muito difícil, quando não impossível. Daí, da própria natureza de tais fatos, decorre a necessidade de construir-se, por meio de presunção, a prova da infração. Nesse sentido, manifesta-se também a doutrina, a exemplo do Prof. Caio Mário da Silva Pereira, em Instituições de Direito Civil, 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, vol I, p. 341:

“A prova da simulação nem sempre se poderá fazer diretamente; ao revés, freqüentemente tem o juiz de se valer de indícios e presunções, para chegar à convicção de sua existência.”

Tem-se, dessa forma, como ensina Maria Rita Ferragut, em *Presunções no Direito Tributário*, Dialética, São Paulo, 2001, p. 105, ao tratar das presunções *hominis* e da verdade material, uma prova indireta condutora da mesma “probabilidade fática” da prova direta, *in verbis*:

“Assim tem a administração pública o dever-poder de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação a prática de atos simulatórios por parte do contribuinte, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. E essa liberdade pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não expressamente previstos em lei como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta.

A presunção hominis de forma alguma significa que a tributação ocorrerá baseando-se em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico. Por isso, resta uma vez mais observar que também a prova direta leva-nos à certeza jurídica e à probabilidade fática, já que não relata com certeza absoluta o evento inatingível. Detém, apenas, maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível.”

Na mesma obra, ao tratar das Presunções Hominis e as Simulações Jurídicas, a autora complementa:

“A presunção hominis assume importância vital, quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação e má-fé em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas.

Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação dos fatos propositadamente ocultados, simulados.

Segundo o art. 102 do Código Civil, haverá simulação

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. Ocorre que, como muitos desses atos artificiosos são realizados de maneira a conferir-lhes uma aparência lícita, se a fiscalização tiver que se restringir à forma das provas que lhe são apresentadas, não terá como saber se o evento descrito no fato realmente ocorreu. A perfeição formal de que o ato é revestido não tem o condão de afastar o dever-poder de busca da verdade material.” (grifei)

Conforme Marcos Barnardes de Mello, a prova da simulação é difícil. Isso decorre da própria natureza dos atos simulados: são praticados justamente para ludibriar, buscando esconder os atos efetivos.

Sobre esse tema, manifesta-se Francisco Ferrara (*A simulação nos negócios jurídicos*, Campinas: Red Livros, 1999), *verbis*:

“A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova directa. Melhor se deduz, se pode argüir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negocio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indirecta, de indícios, conjectural (per coniecturas, signa et urgentes suspiciones), e é esta que fere verdadeiramente a simulação, porque a combate no seu próprio terreno.”

Por oportuno, registramos que no CARF, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais, há várias decisões que acatam a utilização da prova indiciária:

Acórdão 107-08326

PAF - PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, quando a sua formação está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levam ao convencimento do julgador.

Acórdão 107-07083

PAF – PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é aceita em matéria tributária, quando formada a partir de um juízo instrumental que leve em conta a existência de vários indício convergentes.

Acórdão CSRF/01-05.132

PAF – PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. O que não se aceita no Processo Administrativo Fiscal é a autuação sustentada em indício isolado, o que não é o caso desses autos que está apoiado num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levaram ao convencimento do julgador.

Tomando tais considerações jurídicas gerais, passamos à análise do caso concreto.

A questão central do caso é esclarecermos se temos indícios convergentes suficientes para formarmos nossa convicção de que houve uma simulação do contrato de locação das instalações da Atlas Frigoríficos para a Frigor Atlas.

Dos indícios apontados pela fiscalização destacamos quatro deles que são convergentes para a existência da simulação:

- A Frigor Atlas foi constituída poucos meses antes de celebrar o contrato de aluguel;
- O capital da Frigor Atlas é irrisório comparado ao volume de abate de animais e a grande necessidade de capital de giro do setor;

- O endereço da Frigor Atlas é o mesmo da Atlas Frigoríficos;
- A Frigor Atlas comprometeu-se a contratar os funcionários da Atlas Frigoríficos;

No entanto, a carga probante dos quatro indícios convergentes ainda é insuficiente para concluirmos pela existência da simulação. Um indício fundamental para a caracterização da simulação no caso seria a o compromisso da recorrente em adquirir o gado abatido pela Frigor Atlas ou a efetiva ocorrência de tal fato. Esse indício demonstraria que a recorrente não abriu mão de seu negócio naquele local em troca de uma locação, mas inexistente tal prova nos autos. Estando a Frigor Atlas contratualmente livre para comercializar a carne com qualquer cliente teria ela mantido a mesma carteira de cliente da Atlas Frigoríficos? Não há elementos nos autos que nos informem sobre isso. Outro elemento indiciário ausente é a existência de ligação entre os sócios ou administradores da Frigor Atlas com a recorrente. A presença de tal ligação seria um indício fortíssimo da existência da simulação, mas inexistente nos autos.

A despeito dos indícios convergentes, existe nos autos o distrato de contrato de locação datado de novembro de 2001, fls. 63/65, que, isoladamente, se constitui em indício contrário à existência da simulação. A existência do distrato demonstra que um contrato celebrado para cinco anos foi rompido com um ano, o que aponta para a realidade fática da execução do contrato.

Acrescentamos que a intenção da celebração do negócio simulado sugerida pela fiscalização não está amparada em qualquer prova. A fiscalização não demonstrou existir qualquer outra atitude da recorrente na direção a uma proteção patrimonial fraudulenta que pudesse corroborar a assunção de tal intenção subjacente ao negócio tido como simulado. Não pode passar sem destaque que não foi apontado que a operação resultaria em menor incidência da contribuição previdenciária.

Por fim, é de ser observado que a fiscalização não trouxe elementos para demonstrar que entre os empregados da Frigor Atlas e a recorrente havia a presença dos elementos caracterizadores do vínculo trabalhista.

Não havendo indícios suficientes para caracterizar a simulação e não tendo a fiscalização apontado os elementos caracterizadores do vínculo trabalhista entre os funcionários da Frigor Atlas e a recorrente, o lançamento perde sua sustentação fática.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO**.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

