



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.007447/2008-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2402-010.754 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de setembro de 2022
Recorrente CONFECÇÕES MORLON LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

SIMULAÇÃO NA CONTRATAÇÃO DE EMPREGADOS.

Caracterizada a interposição de pessoas jurídicas na contratação de pessoas físicas e / ou contribuintes individuais, impõe-se a desconsideração da relação meramente formal constatada pela autoridade lançadora, privilegiando-se a real vinculação da Contribuinte Autuada com os trabalhadores.

SIMULAÇÃO. RECOLHIMENTOS EFETUADOS PELA PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Revelada terceira empresa como mera interposta de pessoa jurídica que se aproveita de expediente simulatório, esta pode se utilizar dos recolhimentos efetuados por aquela na quitação das contribuições previdenciárias por ela devidas, no que tange, especificamente, à parcela referente aos segurados empregados e contribuintes individuais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, determinando-se o aproveitamento da parcela recolhida pela empresa Morlon Têxtil Ltda (CNPJ nº 00.471.384/0001-20), correspondente à contribuição devida pelos segurados empregados e contribuintes individuais.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Honório Albuquerque de Brito (suplente convocado), Rodrigo Duarte Firmino e Vinícius Mauro Trevisan.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 5ª Tuma da DRJ/FNS, consubstanciada no Acórdão n.º 07-16.921 (p. 10.172), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Trata-se do Auto de Infração (AI) n.º 37.197.481-0, lavrado por descumprimento de obrigação principal, relativo às contribuições devidas à Seguridade Social, pelo sujeito passivo acima identificado, correspondente à cota dos segurados, no período de 01/2004 a 13/2007.

Consoante o Relatório Fiscal, de fls. 39/77, os fatos geradores das contribuições lançadas nesta notificação são as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, por serviços prestados à empresa autuada, mas que, formalmente, figuravam como empregados ou prestadores de serviços da empresa Morlon Têxtil Ltda., CNPJ n.º 00.471.384/0001-20.

Segundo o citado Relatório Fiscal, os elementos que levaram à constatação desse fato são os seguintes:

- a Morlon Têxtil Ltda., se originou da 1ª alteração contratual da Trevo Motos Ltda., em 05/08/2003, que tinha como objeto social "a) reparação e manutenção de veículos rodoviários e b) comércio varejista de peças e acessórios de veículos" e que gozava do regime de tributação pelo SIMPLES, benefício que continuou a usufruir;
- após essa primeira alteração contratual, o quadro societário da empresa passou a ser formado por Mafalda Lüdke (50%), que não foi encontrada nas visitas feitas pela fiscalização à empresa, e por Wilmar Mattes (50%), este, apenas no período de 05/08/2003 a 19/09/2003;
- de 19/09/2003 a 06/04/2004, a sócia Mafalda Lüdke passa a ter 99% das cotas e Adriana Rodrigues Varela 1%, sendo que esta era empregada da Confecções Morlon Ltda., admitida em 05/02/1992, transferida para Morlon Ltda. em 08/2003, e se mantendo nessa situação até 12/2007;
- após 06/04/2004 (3ª alteração contratual da Morlon Têxtil Ltda.), a sociedade ainda é composta pela Sra. Mafalda Lüdke, agora com 0,02%, mais a Sra. Rovena Weis Ludtke, com 99,98%, que também figura como sócia da Confecções Morlon Ltda., com 2%, juntamente com seu marido, Sr. Aldo Ludtke (98%), que, embora figure como sócio-gerente da Morlon Têxtil, trabalha efetivamente como produtor rural, de acordo com as informações fornecidas pela própria Sra. Rovena;
- a Sra. Rovena Weis Ludtke consta no Cadastro Nacional de Informações Sociais — CNIS, como segurada empregada da Confecções Morlon Ltda. no período de 02/12/2002 até 18/03/2003, período este em que figurava como sócia-gerente da mesma empresa e ainda como sócia da Morlon Têxtil Ltda.
- em 08/2003, a Confecções Morlon transferiu 214 funcionários para a Morlon Têxtil Ltda., mantendo em sua folha de pagamento uma média aproximada de dez segurados nos anos de 2004 a 2007;
- mesmo com a redução de empregados o faturamento da Confecções Morlon Ltda. continuou praticamente sem diminuição e até cresceu nos exercícios de 2006 e 2007, enquanto a Morlon Têxtil Ltda., apesar de manter em sua folha de pagamento um número aproximado de 60 a 70 empregados nesse período, não lançou em seus livros caixas de 2004 e 2005 e tampouco na contabilidade de 2006, qualquer valor a título de faturamento, o que evidencia que os sócios registravam os empregados na empresa Morlon Têxtil Ltda. e o faturamento na Confecções Morlon Ltda;

- na contabilidade da empresa Morlon Têxtil se constata que a Confecções Morlon sempre foi sua mantenedora, haja vista que os lançamentos efetuados sob o título de adiantamento a fornecedores mostram uma evolução dos saldos que se inicia em 01/01/2004, com R\$ 446.539,04, chegando a R\$ 2.570.710,66 em 31/12/2007;
- no exercício de 2006 e 2007, na tentativa de diminuir o saldo da conta de adiantamentos recebidos, a Morlon Têxtil Ltda. utilizou o procedimento de registrar valores a título de Venda de Serviços à Vista e a Prazo para Confecções Morlon Ltda.; a Confecções Morlon, por sua vez, registrava tais valores como custo de industrialização;
- quando da intimação fiscal, datada de 05/11/2008, para que a Morlon Têxtil apresentasse, entre outros documentos, os contratos de prestação de serviços firmados com terceiros, a empresa respondeu, no Ofício 106/SC/2008, que "não houve contratos de prestação de serviços no período solicitado";
- na ação trabalhista 0451-2004, que sintetiza a quase totalidade das 122 ações trabalhistas analisadas contras as duas empresas, os principais fatos noticiados, foram:
 - "As rés admitem o pagamento extra-folha e a unicidade contratual";
 - "...a própria defesa reconhece a criação de uma segunda empresa, não restando impugnada a afirmação na inicial de que funcionavam no mesmo local, com as mesmas máquinas, mesmos funcionários, mesma atividade-meio e fim e mesma hierarquia";
 - "...o acordo coletivo de flexibilização de rescisão de contrato de trabalho dos empregados juntados pelas rés é em nome das duas demandadas, está subscrito apenas pela sócia da primeira demandada, o que demonstra a veracidade das alegações da preliminar da petição inicial, ou seja, que os documentos da segunda demandada, após julho/2003, continuaram a ser subscritos pelos sócios da primeira";
 - "...verifica-se que a sócia proprietária Rovena Weiss Ludtke era sócia proprietária das duas demandadas a um só tempo";
 - "... as rés admitem a responsabilidade solidária"
 - "... a Sra. Adriana Varella é funcionária da segunda reclamada. A Sra. Mafalda não trabalha para as rés"; e outros fatos citados no Relatório Fiscal.

Conforme o Relatório Fiscal, essas circunstâncias são condizentes com a evasão fiscal, abuso de direito e simulação, pois demonstram que os esforços para constituir a empresa Morlon Têxtil Ltda., carream no sentido de aproveitar de um sistema de tributação menos oneroso, qual seja, o SIMPLES, sistema esse que não gozava a autuada, sendo que o procedimento do contribuinte foi motivado unicamente na intenção de burlar os limites de receita bruta para opção pelo SIMPLES.

A fiscalização expõe ainda que, em cumprimento ao art. 33, § 6º, da Lei nº 8.212/91, os salários-de-contribuição da empresa Confecções Morlon Ltda. foram arbitrados com base nas folhas de pagamentos da empresa Morlon Têxtil Ltda.

Informa, ainda, que, em face da existência de grupo econômico entre essas empresas, ambas respondem solidariamente pelo crédito tributário constituído.

O lançamento abrange as competências 01/2004 a 13/2007 e o valor do crédito, consolidado em 28/11/2008, resultou no montante de R\$ 274.074,14 (duzentos e setenta e quatro mil, setenta e quatro reais e quatorze centavos).

A empresa solidária foi cientificada do Auto de Infração em 19/12/2008, conforme cópias do Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 001/2008, de fls. 78/79 e do Aviso de Recebimento dos Correios de fls. 5077, mas não se manifestou nestes autos.

A autuada apresentou impugnação de fls. 5059/5076, juntamente com os documentos de fls. 100/5055, na qual alega, em síntese, o que se passa a expor.

Informa que a impugnante e a empresa Morlon Têxtil Ltda. fazem parte do mesmo grupo econômico, como já foi declarado judicialmente em diversas ações trabalhistas. Contudo, diz ser de suma importância esclarecer que são empresas totalmente distintas, tendo cada uma delas, personalidade jurídica própria.

Explica que a formação de grupo econômico se justifica pela séria dificuldade financeira vivida pela impugnante, que precisou reduzir custos e terceirizar sua produção, passando a se dedicar exclusivamente à venda dos produtos têxteis. Assim, a empresa Morlon Têxtil Ltda. nasceu para se dedicar à industrialização de produtos têxteis (cópias de notas fiscais anexas) que seriam vendidos pela autuada. Portanto, afirma não haver dúvidas sobre a existência de grupo econômico, formado por empresas interligadas, as quais, porém, desempenham papéis distintos na exploração da atividade econômica, o que não teria o condão de justificar a desconsideração da personalidade jurídica perpetrada pela autoridade fiscal.

Diz que a transferência de empregados da impugnante para a empresa Morlon Têxtil, foi uma consequência da própria segregação da atividade econômica, uma vez que os profissionais qualificados para laborar na industrialização, ao invés de serem demitidos, foram alocados dentro de uma empresa do próprio grupo econômico, o que é permitido por lei.

Frisa que a opção pelo SIMPLES foi realizada em total observância da Lei nº 9.317/96, possuindo a Sra. Rovena Weiss Ludtke, sócia em comum das empresas, percentuais societários que não impedem a empresa Morlon Têxtil Ltda. de fazer seus recolhimentos tributários pelo SIMPLES.

Complementa que a autoridade fiscal, ao constatar a total lisura da opção tributária realizada pela Morlon Têxtil Ltda., ao invés de excluir a empresa do SIMPLES, desconsiderou sua personalidade jurídica, sem uma decisão judicial, concluindo que tal empresa simplesmente não existiria. Porém, os fatos apurados no presente caso demonstram que cada empresa desenvolve suas atividades, seja produtiva, financeira ou administrativa, em galpões separados, com contabilidade independente, possuindo livros e registros próprios. Assim, é inquestionável a existência de duas empresas distintas, o que conduz à conclusão de que os fatos narrados pela fiscalização demonstraram que as empresas apenas fazem parte do mesmo grupo econômico.

Argumenta que, sendo do mesmo grupo, por óbvio há interesse em se manter ativas as empresas, para que, em momentos de maiores dificuldades, uma auxilie a outra, sem que isso importe em unificá-las. Dessa forma, diz ser mais do que justificável os adiantamentos que a impugnante fez à Morlon Têxtil Ltda., no período de 2004 a 2007, pois a empresa não conseguia obter a Autorização para Impressão de Documentos Fiscais (AIDF), junto à Secretaria de Estado da Fazenda (conforme documentos anexos), o que a impedia de emitir notas fiscais e, assim, auferir faturamento. Dessa forma, durante esse período, a Morlon Têxtil Ltda. não tinha como arcar com suas obrigações empresariais e tributárias, precisando contar com os adiantamentos realizados pela impugnante para não ir a bancarrota.

Alega que no processo administrativo sempre deverá prevalecer a verdade material. Por conseguinte, a presunção da existência de uma única empresa e, portanto, a desconsideração do recolhimento dos tributos efetuados pela Morlon Têxtil Ltda., não poderiam ocorrer se a sua contabilidade representar a realidade dos fatos ocorridos na vida da pessoa jurídica, ou seja, a sua autonomia em relação à impugnante. Assim, não havendo a unicidade entre as empresas, conforme suposto pela autoridade fiscal, não há dúvidas quanto à ilegalidade do lançamento efetuado em face da impugnante.

Diz que, ainda que, a título de argumentação, se admitisse que os fatos descritos pela fiscalização consistiriam em indícios de que as empresas são uma só, tal constatação, em hipótese alguma, dispensaria a produção de prova cabal das referidas alegações. Portanto, as alegações formuladas com base em simples indícios, cujos fatos tidos por presumidos não restam provados, não atendem ao princípio da verdade material, corolário do princípio da legalidade. Dessa forma, por não ter sido produzida prova material capaz de demonstrar a relação de causalidade entre os fatos descritos e a suposta unicidade das empresas, deve ser cancelado o presente Auto de Infração.

Argumenta que o motivo alegado pelo agente administrativo para a prática de ato administrativo condiciona a aferição de sua legitimidade, de modo que, se inexistente ou inverídico o motivo alegado, viciado está o ato; e, portanto, passível de ser anulado administrativa ou judicialmente. Assim, tendo a fiscalização alegado que a impugnante

e a empresa Morlon Têxtil Ltda. constituem uma única empresa, deveria tê-lo provado, de modo que, sendo falso o motivo indicado como fundamento, impõe-se a sua anulação por vício de motivação.

Afirma que a retirada da personalidade jurídica da empresa se deu em total afronta ao ordenamento jurídico. Com o registro dos atos constitutivos na Junta Comercial, dá-se início à personalidade jurídica da sociedade empresária, que passa a existir no mundo jurídico como pessoa e, com isso, tem garantido pela Constituição Federal a liberdade empresarial, que, por óbvio, não é absoluta, podendo ser restringida em situações excepcionais, quando a sociedade é utilizada para encobrir negócios fraudulentos. Todavia, frisa que a desconsideração somente é aplicável por ordem judicial, conforme entendimento doutrinário que cita na impugnação. Portanto, diz ser manifestadamente ilegal este Auto de Infração, na medida em que a autoridade lançadora não detém competência para efetuar a desconsideração da personalidade jurídica da empresa.

Diz também que a fiscalização não poderia ter desconsiderado os pagamentos de tributos efetuados pela Morlon Têxtil Ltda., por meio do sistema simplificado, incluindo as contribuições previdenciárias da parte patronal; e de forma alguma ter deixado de apropriar as contribuições previdenciárias que essa empresa, inequivocamente, descontou dos empregados e repassou à Previdência Social, o que evidencia o enriquecimento ilícito do Estado, não havendo como subsistir este lançamento também por essa razão.

Por fim, requer que seja cancelado o presente Auto de Infração, tendo em vista a ilegalidade do arbitramento, conforme demonstrado; ou, caso assim não se entenda, que sejam apropriados os valores efetivamente pagos pela Morlon Têxtil Ltda.. Requer, ainda, a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a documental anexa.

A DRJ, por meio do susodito Acórdão n.º 07-16.921 (p. 10.172), julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo reproduzida:

OBRIGAÇÃO DA EMPRESA. CONTRIBUIÇÃO DA PARTE DOS SEGURADOS.

A empresa é legalmente obrigada a descontar e recolher as contribuições da parte dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviço:

SIMULAÇÃO NA CONTRATAÇÃO DE EMPREGADOS E CONTRIBUINTE INDIVIDUAIS.

Constatado pela fiscalização que a contratação de serviços ocorre de forma simulada, apenas para burlar o fisco, correto o enquadramento dos empregados e contribuintes individuais na empresa a que estão materialmente vinculados.

AFERIÇÃO INDIRETA.

Tendo a fiscalização constatado que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a serviço da empresa, é procedente o lançamento das contribuições devidas, com base na aferição indireta.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO NÃO CARACTERIZADO.

A caracterização de grupo econômico, ainda que verificado de fato, no âmbito tributário, visa à responsabilidade de seus integrantes, por solidariedade, não aplicável na simulação, com o fim de redução de tributos, mediante o artifício de constituição de empresa para absorver formalmente a mão-de-obra empregada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2004 A 31/12/2007

PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.

O prazo para apresentação de provas no processo administrativo fiscal coincide com o prazo de que o contribuinte dispõe para impugnar o lançamento, sob pena de preclusão,

salvo se comprovada alguma das hipóteses autorizadoras para juntada de documentos após esse prazo.

Lançamento Procedente

Cientificada da decisão exarada pela DRJ, a Contribuinte apresentou o seu competente recurso voluntário (p. 10.192), reiterando os termos da impugnação apresentada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir as contribuições devidas à Seguridade Social, pelo sujeito passivo acima identificado, correspondente à cota dos segurados, no período de 01/2004 a 13/2007.

Nos termos do Relatório Fiscal (p. 41), os fatos geradores das contribuições lançadas nesta notificação são as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, por serviços prestados à empresa autuada, mas que, formalmente, figuravam como empregados ou prestadores de serviços da empresa Morlon Têxtil Ltda., CNPJ nº 00.471.384/0001-20.

A Recorrente, por seu turno, esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese: (i) pessoas jurídicas distintas, (ii) permissão legal do planejamento tributário, (iii) descon sideração da personalidade jurídica, (iv) ofensa ao princípio da verdade material e (v) aproveitamento dos pagamentos já efetuados pela suposta pessoa jurídica “interposta”.

Considerando que tais alegações de defesa em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator (com exceção, apenas, da matéria referente ao aproveitamento dos pagamentos já efetuados, a qual será analisada em tópico específico do presente voto), em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor neste particular, *in verbis*:

Simulação

Como se vê pelo Relatório Fiscal de fls. 39/77, a fiscalização constatou, com base em documentos das empresas Morlon Têxtil Ltda. e Confecções Morlon Ltda. (ações trabalhistas, folhas e recibos de pagamentos, GFIP, contabilidade) que a autuada, ao constituir a Morlon Têxtil Ltda. e lhe transferir a maioria de seus funcionários, se utilizou de simulação com o intuito de burlar os limites de receita bruta para opção pelo SIMPLES, estabelecidos na Lei ° 9.317/96, e, assim, se aproveitar de um sistema tributário menos oneroso, no qual, a Confecções Morlon Ltda. não poderia se enquadrar em face de seu faturamento.

O contribuinte, no entanto, alega que os fatos relatados pela fiscalização apenas demonstram que as empresas constituem um grupo econômico, como já foi reconhecido pela Justiça, mas que essas empresas têm personalidades jurídicas distintas e que a autoridade lançadora não tem competência para efetuar a desconsideração da personalidade jurídica da empresa Morlon Têxtil Ltda.

Entretanto, as circunstâncias trazidas pela fiscalização, já resumidas no relatório deste voto, demonstram a existência de simulação na instituição da empresa Morlon Têxtil Ltda. para absorver formalmente os colaboradores da Confecções Morlon Ltda., com a finalidade única de reduzir tributos.

Como se depreende dos autos a Confecções Morlon Ltda. operava em 08/2003 com 281 empregados (antes de transferi-los para a Morlon Têxtil Ltda.), tinha faturamento anual acima de dois milhões de reais, era tributada no imposto de renda com base no lucro real e contribuía à Previdência Social nos moldes da Lei n.º 8.212/91, ou seja, no percentual de 8% a 11%, quanto à parte dos segurados, e de 20% da parte da empresa, mais a contribuição ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT) e das outras entidades e fundos.

Em 05/08/2003 é constituída a Morlon Têxtil Ltda., com tributação pelo SIMPLES, originada da alteração contratual da empresa Trevo Motos Ltda., que já contribuía com base nesse sistema tributário simplificado, e que passou a ter como sócia majoritária (98%) a Sra. Rovena Weis Ludtke, que também integrava o quadro social da Confecções Morlon Ltda. Assim, nesse mesmo mês, aproximadamente 214 empregados da impugnante são transferidos para a recém-criada Morlon Têxtil Ltda., que passa a funcionar no mesmo local, com as mesmas máquinas, mesmos funcionários, mesma atividade-meio e fim e mesma hierarquia da Confecções Norlon Ltda., bem como na dependência econômica desta.

A análise dessas circunstâncias em conjunto conduz à conclusão de que a Morlon Têxtil Ltda., na realidade foi constituída apenas com o objetivo de assumir formalmente a contratação de mão-de-obra para a presente impugnante.

Esse procedimento da notificada se mostra como um artifício para deixar de recolher as contribuições à Seguridade Social a cargo da empresa. Isto porque, a impugnante, em razão do volume de seu faturamento, não se enquadrava nos requisitos da Lei n.º 9.317/96 (SIMPLES) e não estava apta a se beneficiar da substituição tributária que essa lei instituiu.

Ressalta-se que o SIMPLES, ao substituir, entre outros tributos, as contribuições à Seguridade Social, previstas no art. 22 da Lei n.º 8.212/91, pela aplicação de uma alíquota única sobre a receita bruta, buscou favorecer e dar tratamento diferenciado às micros e pequenas empresas, tanto que permitiu a substituição tributária apenas para as empresas que não ultrapassassem os limites anuais de faturamento, pré-determinados na própria Lei n.º 9.317/96.

Esses fatos também demonstram que a única intenção da empresa com esse artifício foi se eximir de pagar a contribuição que lhe cabia, posto que, por seu faturamento, não podia ser tributada pelo SIMPLES. Nesse sentido, Marco Aurélio Greco sustenta que, se a "finalidade exclusiva" de um determinado ato é pagar menos imposto, se está diante de um abuso do direito, não oponível ao Fisco. (Planejamento Tributário e Abuso de Direito, in Estudos sobre o Imposto de Renda, em homenagem a Henry Tilbery, p. 91 a 105)

Frisa-se, também, que a simulação na contratação de empregados por meio de outra empresa que formalmente os registram, notadamente quando optante do SIMPLES, ocasiona a redução de encargos previdenciários e causa prejuízos à Seguridade Social.

Por simulação, conforme De Plácido e Silva, entende-se "o artifício ou o fingimento na prática ou na execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou de mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui (...). No sentido jurídico, sem fugir ao sentido normal, é o ato jurídico aparentado enganosamente ou

com fingimento, para esconder a real intenção ou para subversão da verdade. Na simulação, pois, visam sempre os simuladores a fins ocultos para engano e prejuízo de terceiros" (Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Ed. Forense, 1990).

Importa transcrever, também, o entendimento de Ives Gandra Martins e Paulo Lucena de Menezes sobre o tema:

(...) na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva. (..) Colocando-se de outra forma, duas realidades distintas concorrem na simulação: existe uma verdade aparente jurídica, que se exterioriza para o mundo, e existe uma outra verdade (real), que não é perceptível, ao menos à primeira vista, e que se restringe ao círculo dos participantes do engodo. A causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico. Daí porque a própria legislação determina que a simulação não será considerada como defeito do ato ou negócio jurídico, 'quando não houver intenção de prejudicar a terceiros ou de violar disposição de lei' (CC, art 103). (..) No campo do direito tributário, portanto, a verdade material prevalece sobre a estrutura jurídica de direito privado adotada para encobrir a real intenção das partes, não obstante esta possa até ser válida, sob o prisma formal.

(Elisão Fiscal, em Revista Dialética de Direito Tributário n.º 63, dezembro de 2000, p. 159, apud Leandro Paulsen, Direito Tributário, Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 628)

Alberto Xavier, citando Fourcade, define a simulação fiscal como "aquela que ocorre quando a finalidade consiste em prejudicar o Fisco, enquanto terceiro na operação." (Xavier, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. Ed Dialética 2001, p. 53).

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

O Conselho de Recursos da Previdência Social, hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, também possui entendimento no sentido de que a contratação irregular de trabalhadores, por empresa interposta, implica na formação de vínculo de emprego entre o contratado e a empresa que adota tal procedimento e não com a empresa interposta, conforme se vê abaixo:

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. TERCEIRIZAÇÃO. SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS. AUSÊNCIA DE NULIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE.

I — Constatado pela fiscalização do INSS que os serviços terceirizados da empresa ocorrem de forma simulada, apenas para burlar o FISCO, correto o enquadramento dos empregados terceirizados como segurados empregados da empresa contratante; (..)

(4ª CAJ. NFLD DEBCAD 35.472.425-8. Acórdão n.º 239/2005. Relator: Rogério de Lellis Pinto. Julgamento em 23/02/05. Resultado do julgamento: RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO POR UNANIMIDADE.)

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. TERCEIRIZAÇÃO. SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS. AUSÊNCIA DE NULIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SEBRAE. INCRA. CONSTITUCIONALIDADE. ASSISTÊNCIA MÉDICA. PRÓ-LABORE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. SESI. SENAI COMPETÊNCIA PARA ARRECADAR.

I — Constatado pela fiscalização do INSS que os serviços terceirizados da empresa ocorrem de forma simulada, apenas para burlar o FISCO, correto o enquadramento dos empregados terceirizados como segurados empregados da empresa contratante; (..)

(4ª CAJ. NFLD DEBCAD N.º 35.472.423-1. Acórdão n.º 238/2005. Relator: Rogério de Lellis Pinto. Julgamento em 23/02/05. Resultado do julgamento: RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO POR UNANIMIDADE.)

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

Caracterizado que a forma jurídica adotada não reflete o fato concreto, o fisco encontra-se autorizado "a determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio realmente realizado, no lugar daqueles que seriam produzidos pelo negócio retratado na forma simulada pelas partes" (Amaro, Luciano, Direito Tributário Brasileiro. 13 Ed. Ed Saraiva, 2007, p. 233/234).

Dessa forma, a autoridade administrativa possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos eivados de vícios, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora que não pode ficar adstrita aos aspectos formais dos atos e fatos.

A questão gravita em torno dos Princípios do Direito, dentre os quais destaca-se o da prevalência da substância sobre a forma, em atenção ao qual deve a autoridade fiscalizadora, em cada situação analisada, avaliar a correspondência entre o fato concreto e a forma com a qual o mesmo se apresenta, prevalecendo, em caso de discordância entre ambos, o primeiro (fato concreto).

Na seara previdenciária, o artigo 33, caput, da Lei n.º 8.212/91, atribui ao órgão fiscalizador competência para arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais ali previstas e o parágrafo único do artigo 142 do CTN, dispõe que compete privativamente à autoridade administrativa diante do fato gerador o lançamento do crédito previdenciário.

Logo, tais poderes, alinhavados ao princípio da primazia da substância sobre a forma, conferem ao procedimento ora sob análise a necessária base legal e jurídica.

Entretanto, não se trata, no presente caso, de desconstituição da personalidade jurídica da empresa Morlon Têxtil, como aduziu a impugnante, mas apenas a desconsideração dessa pessoa como contratante formal de mão-de-obra de segurados da Previdência, posto que, diante da simulação verificada, a contratante material desses segurados é a empresa Confecções Morlon Ltda.

Assim, a Morlon Têxtil Ltda., para os demais efeitos, continua a existir, uma vez que formalmente constituída.

Vê-se também que o fato dos colaboradores em questão se encontrarem materialmente vinculados à autuada, conduz à conclusão de que os registros formais da empresa em pauta (contabilidade, folhas de pagamentos, registros de empregados) são deficientes, pois não refletem os fatos ocorridos, bem como não demonstram o valor das remunerações pagas aos segurados a seu serviço de 01/2004 a 13/2007.

Dessa forma, observa-se que o auditor para apurar o valor dessas remunerações, se baseou nas folhas de pagamento da empresa interposta. Portanto, ao se deparar com a deficiência dos documentos da empresa, a fiscalização aplicou a técnica da aferição indireta, utilizando-se de documentos de outra empresa, que não a autuada, para identificar a base de cálculo da contribuição, e efetuou o lançamento por arbitramento, conforme determina o art. 33, parágrafos 3º e 6º, da Lei n.º 8.212/91.

(..)

Nesse sentido, o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999, define como "documento deficiente" aquele que não preenche as formalidades legais, que contenha informação diversa da realidade ou omita informação verdadeira, conforme abaixo:

Art 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.

(...)

Art. 235. Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas e lançadas de ofício as contribuições devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Convém mencionar que a informação diversa da realidade nada mais é do que uma forma de aparentar uma situação que não existe de fato, ou seja, uma forma de simulação.

Ressalta-se que o Código Tributário Nacional (CTN), por sua vez, também prevê a simulação como motivo para a fiscalização efetuar ou rever de ofício o lançamento, conforme se vê abaixo:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

VII — quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Portanto, diante das circunstâncias evidenciadas e em razão da primazia da verdade material sobre a formal, o procedimento utilizado pela fiscalização se mostra correto.

Quanto à discordância do contribuinte sobre o uso da presunção, frisa-se que as presunções são meios de provas admitidos no direito tributário, especialmente na busca da verdade material, como aduz Maria Rita Ferragut:

A presunção hominis assume importância vital, quando se trata de produção de 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 identificação de fatos propositadamente ocultados, simulados. (...) 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. (op. cit. p.105/106).

Sobre à licitude arguida pela impugnante em relação à constituição da empresa Morlon Têxtil Ltda., tem-se que tal ato, embora aparentemente regular, ao ser considerado em conjunto com as demais situações evidenciadas, demonstra a ocorrência de simulação com o intuito de se eximir do recolhimento da contribuição previdenciária nos termos legais, sendo necessário, portanto, desconsiderar os atos formais relativos aos empregados, a fim de se restabelecer a situação de fato, visto que a verdade material deve se sobrepor à formal.

(...)

Grupo Econômico e Solidariedade

O grupo econômico pode ser de direito, quando é formalmente constituído nos moldes do art. 265, da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro, de 1976; ou pode se configurar em grupo de fato, como nas situações em que, apesar de não ser dotado de formalização legal, se constitui de empresas interligadas entre si e controladas direta ou indiretamente pelo mesmo grupo de pessoas.

No âmbito previdenciário, a Lei n.º 8.212/91, ao tratar do grupo econômico, prevê a responsabilidade solidária entre as empresas que o compõem, conforme segue:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei n.º 8.620, de 5.1.93)

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

Assim, como a Lei n.º 8.212/91 menciona grupo econômico de qualquer natureza, não está contemplando apenas os grupos formalmente constituídos nos moldes do art. 265, da Lei n.º 6.404/76, mas também os grupos de fato. A Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Previdenciária (SRP) n.º 03, de 14 de julho de 2005, ratifica esse entendimento em seu art. 748, transcrito abaixo:

Art. 748. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo Indústria, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Nas palavras do professor Octavio Bueno Magano, "o grupo de empresas deve ser inicialmente caracterizado como fenômeno de concentração, incompatível com o individualismo, mas perfeitamente consentâneo com a sociedade pluralista a que corresponde o capitalismo moderno. Ao contrário da fusão e da incorporação que constituem a concentração na unidade, o grupo exterioriza a concentração na pluralidade. Particulariza-se, entre os demais de sua espécie, por ser composto de entidades autônomas, submetido o conjunto à unidade de direção". (In Magano, Otávio Bueno, "Os Grupos de Empresas no Direito do Trabalho", São Paulo, ed. Revista dos Tribunais, 1979, pg. 305).

Como realidade do mundo econômico, o grupo se apresenta com as mais diversas feições, podendo ser realçadas as seguintes: "a do cartel, a do consórcio, a do truste, a da holding company, a da entente, a do pool, a da trade association, a do conglomerado, a da multinacional, a da joint venture, a do gran-perment d'intérêt économique, a do konzern". Em continuação, o Prof. Magano dá a definição de grupo de empresas, conforme segue: "Define-se o grupo como conjunto ou sociedades juridicamente independentes, submetidas à unidade de direção". Grupo econômico pressupõe a existência de duas ou mais pessoas jurídicas pertencentes à mesma pessoa, compondo um conjunto de interesses.

Na lição de Délio Maranhão, "A solidariedade não se presume — diz o citado art. 896 do Código Civil — 'resulta da lei ou da vontade das partes'. Mas a existência do grupo do qual, por força da lei, decorre a solidariedade, prova-se, inclusive, por índices e circunstâncias. Tal existência é um fato, que pode ser provado por todos os meios que o direito admite" (in Instituições de Direito do Trabalho, vol. 1 — 15ª ed. — São Paulo: LTr, 1995, p.297). O mencionado art. 896 corresponde aos artigos 264 e 265 do Código Civil vigente.

Fábio Ulhoa Coelho, conceitua grupo de sociedade como "a associação de esforços empresariais entre sociedades, para a realização de atividades comuns". (Manual de Direito Comercial. São Paulo. Ed. Saraiva, 1999, pg. 303).

José Antunes conceitua esta forma de concentração de empresas como "todo conjunto mais ou menos vasto de sociedades comerciais que, conservando embora as respectivas personalidades jurídicas próprias e distintas, se encontram subordinadas a uma direção

econômica unitária e comum." (em Direito dos Grupos de Sociedades. Jorge Lobo. Revista de Direito Mercantil, Brasil, v. 107, p. 102).

Extrai-se da doutrina supracitada que, os grupos de sociedades não se constituem novas sociedades; elas apenas se agregam num plano horizontal, mantendo cada uma sua peculiar estrutura jurídica e patrimônios distintos. Pode-se dizer tranquilamente que a caracterização destes agrupamentos passaria pelo seguinte trinômio: manutenção das personalidades jurídicas das empresas agrupadas, manutenção de seus patrimônios e direção unitária de interesses. Em suma: existe a manutenção da personalidade jurídica e patrimonial aliada à unidade de gestão sobre uma pluralidade de sociedades formalmente independentes.

No presente caso, a impugnante afirma que constitui grupo econômico com a Morlon Têxtil Ltda..

Porém, embora esta empresa tenha personalidade jurídica (posto que formalizada nos órgãos apropriados) e haja unicidade no controle das empresas, não há neste processo elementos que demonstrem que a empresa Morlon Têxtil Ltda. possua patrimônio próprio. Ao contrário, os registros contábeis da Confecções Morlon Ltda., referente aos adiantamentos crescentes que fez à empresa Morlon Têxtil Ltda. (fls. 45/64), no período de 01/2004 a 12/2007, demonstram que esta empresa não possuía suporte financeiro para subsistir. Além disso, se vê que esses registros contábeis discriminam a destinação desses adiantamentos, como por exemplo: "Pago recibo de férias Carla de Jesus cfe. Adto a Morlon Têxtil" (em 28/05/2004, fls. 46), "Pago salários 06/2004 cfe. Recibos ref Adio. A Morlon Têxtil" (em 06/07/2004, fls 46); "DUPL. ENDOSSADA P/ MORLON TEXTIL REF. LINS FERRÃO CIA L"(04/12/2006, fls. 54), o que também indica que as despesas que formalmente eram da empresa Morlon Têxtil, na realidade, eram pagas pela impugnante, sob a forma aparente de adiantamentos.

Assim, conclui-se que, na verdade, se trata um empreendimento único, sob comando da empresa autuada, não possuindo a empresa Morlon Têxtil, nada além de uma existência formal.

Como se vê, a caracterização de grupo econômico, ainda que de fato, no âmbito tributário, visa à responsabilidade de seus integrantes, por solidariedade. Entretanto, na ação fiscal empreendida nas empresas arroladas, o que se verificou é que se trata de simulação, mediante constituição de novas empresas, que teve por fim, redução das contribuições previdenciárias.

Diante do acima exposto, é forçoso concluir, que houve um partilhamento da empresa Confecções Morlon Ltda. com o intuito de burlar o Fisco, situação esta que não pode coexistir com a caracterização de grupo econômico de fato.

Assim, há que se afastar a sujeição passiva solidária da empresa Morlon Têxtil Ltda.

Adicionalmente, destaque-se que, conforme exposto linhas acima, não foram poucos os elementos trazidos pela fiscalização, com vistas a caracterizar a interposição de pessoas jurídicas na contratação de pessoas físicas e / ou contribuintes individuais.

Tais elementos, se analisados de forma isolada, até poderiam conduzir à conclusão alcançada pela Recorrente, no sentido de que, no caso em análise, não há que se falar em interposição de pessoa jurídica na contratação de pessoas físicas e / ou contribuintes individuais.

De fato, a análise individualizada dos elementos supra descritos, parece acobertar as pretensões da Recorrente no sentido da improcedência do lançamento fiscal.

Entretanto, quando analisadas em conjunto – e é assim que devem ser examinadas, já que se tratam de situações fáticas que fazem parte de um mesmo contexto – conduzem à conclusão que, de fato, houve contratação de pessoas físicas e / ou contribuintes individuais com interposição de pessoas jurídicas.

As situações e circunstâncias fáticas, minuciosamente detalhadas e comprovadas no Relatório Fiscal, afastam quaisquer dúvidas quanto ao liame que vincula as empresas citadas, mediante simulação.

Nesse contexto, resta caracterizada a simulação, impondo-se a desconsideração da relação meramente formal constatada pela autoridade lançadora, privilegiando-se a real vinculação da Recorrente com os trabalhadores.

Sobre o tema, este colegiado, em julgado da relatoria do Conselheiro Luis Henrique Dias Lima (PAF 11065.003144/2010-60), por unanimidade de votos, assim se manifestou naquela oportunidade:

Com efeito, respaldada na legislação, não há óbice para que a autoridade lançadora desconsidere a existência de certos negócios ou situações jurídicas, formalmente existentes entre os trabalhadores das empresas envolvidas, vez que os arts. 114, 116 e 149 do CTN permitem a busca da realidade subjacente a quaisquer formalidades jurídicas, com fulcro na constatação concreta e material da situação legalmente necessária à ocorrência do fato gerador, culminando com o poder de requalificar o negócio aparente entre as três empresas em tela, visando à apuração e cobrança do tributo efetivamente devido. Não há nesse ato nenhuma violação dos princípios da legalidade ou da tipicidade, nem de cerceamento de defesa, pois o conhecimento dos atos materiais e processuais pela Recorrente e o seu direito ao contraditório estiveram plenamente assegurados.

Funda-se a argumentação da Recorrente no fato de a autoridade lançadora ter tratado como ilícitos atos que, no seu entendimento, caracterizam-se elisão fiscal e não evasão fiscal.

De fato, é cediço que é tênue linha que distingue o direito legítimo do contribuinte de organizar a sua empresa, com base na livre e na autonomia negocial, do poder do Estado-Fiscal considerar tais disposições ineficazes, a partir de pressupostos fáticos lastreados em fraude, abuso de forma e simulações.

É oportuna a definição de simulação, na seara tributária, conferida pela jurisprudência do TRF-4 e STJ, nos julgados sumarizados nas ementas abaixo reproduzidas:

"INCORPORAÇÃO. AUTUAÇÃO. ELISÃO E EVASÃO FISCAL. LIMITES. SIMULAÇÃO.EXIGIBILIDADE DO DÉBITO. 1. Dá-se a elisão fiscal quando, por meios lícitos e diretos o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura. 2. Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária. 3. A elisão tributária, todavia, não se confunde com a evasão fiscal, na qual o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir a carga tributária após a ocorrência do fato gerador. 4. Admite-se a elisão fiscal quando não houver simulação do contribuinte. Contudo, quando o contribuinte lança mão de meios indiretos para tanto, há simulação. 5. Economicamente inviável a operação de incorporação procedida (da superavitária pela deficitária), é legal a autuação. 6. Tanto em razão social, como em estabelecimento, em funcionários e em conselho de administração, a situação final - após a incorporação - manteve as condições e a organização anterior da incorporada, restando demonstrado claramente que, de fato, esta "absorveu" a deficitária, e não o contrário, tendo-se formalizado o inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos fiscais da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada, e não a incorporadora, restando evidenciada, portanto, a simulação. 7. Não há fraude no caso: a incorporação não se deu mediante fraude ao fisco, já que na operação não se pretendeu enganar, ocultar, iludir, dificultando - ou mesmo tornando impossível - a atuação fiscal, já que houve ampla publicidade dos atos, inclusive com registro nos órgãos competentes. 8. Inviável economicamente a operação de incorporação procedida, tendo em vista que a aludida incorporadora existia apenas

juridicamente, mas não mais economicamente, tendo servido apenas de "fachada" para a operação, a fim de serem aproveitados seus prejuízos fiscais - cujo aproveitamento a lei expressamente vedava. 9. Uma vez reconhecida a simulação deve o juiz fazer prevalecer as conseqüências do ato simulado - no caso, a incorporação da superavitária pela deficitária, conseqüentemente incidindo o tributo na forma do regulamento - não havendo falar em inexigibilidade do crédito, razão pela qual a manutenção da decisão que denegou a antecipação de tutela pretendida se impõe. (grifei)

(TRF-4 - AG: 44424 RS 2004.04.01.044424-0, Relator: DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, Data de Julgamento: 30/11/2004, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 26/01/2005 PÁGINA: 430)"

"PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. MULTA DO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INAPLICABILIDADE. INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS. REDUÇÃO DA CSSL DEVIDA. SIMULAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. INAPLICABILIDADE. SÚMULA 98/STJ. 1. Hipótese em que se discute compensação de prejuízos para fins de redução da Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSSL devida pela contribuinte. 2. A empresa Supremo Industrial e Comercial Ltda. formalmente incorporou Suprarroz S/A (posteriormente incorporada pela Recorrente). Aquela acumulava prejuízos (era deficitária, segundo o TRF), enquanto esta era empresa financeiramente saudável. 3. O Tribunal de origem entendeu que houve simulação, pois, em realidade, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo. A distinção é relevante, pois, neste caso (incorporação da Supremo pela Suprarroz), seria impossível a compensação de prejuízos realizada, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987. 4. A solução integral da lide, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC. 5. Não há controvérsia quanto à legislação federal. 6. A contribuinte concorda que a incorporadora não pode compensar prejuízos acumulados pela incorporada, para reduzir a base de cálculo da CSSL, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987. Defende que a empresa com prejuízos acumulados (Supremo) é, efetivamente, a incorporadora. 7. O Tribunal de origem, por seu turno, não afasta a possibilidade, em tese, de uma empresa deficitária incorporar entidade financeiramente sólida. Apenas, ao apreciar as peculiaridades do caso concreto, entendeu que isso não ocorreu. 8. Tampouco se discute que, em caso de simulação, "é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma" (art. 167, caput, do CC). 9. A regularidade formal da incorporação também é reconhecida pelo TRF. 10. A controvérsia é estritamente fática: a Recorrente defende que houve, efetivamente, a incorporação da Suprarroz (empresa financeiramente sólida) pela Supremo (empresa deficitária); o TRF, entretanto, entendeu que houve simulação, pois, de fato, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo. 11. Para chegar à conclusão de que houve simulação, o Tribunal de origem apreciou cuidadosa e aprofundadamente os balanços e demonstrativos de Supremo e Suprarroz, a configuração societária superveniente, a composição do conselho de administração e as operações comerciais realizadas pela empresa resultante da incorporação. Concluiu, peremptoriamente, pela inviabilidade econômica da operação simulada. 12. Rever esse entendimento exigiria a análise de todo o arcabouço fático apreciado pelo Tribunal de origem e adotado no acórdão recorrido, o que é inviável em Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ. 13. Aclaratórios opostos com o exposto intuito de prequestionamento não dão ensejo à aplicação da multa prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC, que deve ser afastada (Súmula 98/STJ). 14. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

(STJ - REsp: 946707 RS 2007/0092656-4, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 25/08/2009, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: --> DJe 31/08/2009)"

No caso concreto, a autoridade lançadora, para fins tributários, deu prevalência à essência sobre a forma, em razão da utilização dos trabalhadores das empresas IBS e IM de forma interposta, com vistas ao fracionamento dos respectivos faturamentos e consequente redução das contribuições previdenciárias a recolher, haja vista a opção das empresas IBS e IM pelo regime de tributação Simples.

A valoração jurídica das situações e circunstâncias fáticas efetuada pela Fiscalização da RFB, e corroborada pela decisão recorrida, revela posição avançada sobre o conteúdo do conceito jurídico de simulação previsto no art. 167 do Código Civil - Lei n. 10.406/2002.

Restou evidenciado, no caso em tela, o confronto da visão globalizante, material e causalista em face da tradicional visão formalista e voluntarista de simulação.

Nessa perspectiva, prevaleceu o conceito amplo de simulação, que, na sua essência, privilegia aspectos econômicos e operacionais, na medida em que a autoridade lançadora examinou, no caso em apreço, a causa concreta dos negócios, comparando-a com a causa típica ou a finalidade prática para a qual os negócios jurídicos foram engendrados pelo ordenamento jurídico, avaliando as operações em sua totalidade com o fito de aferir o quanto artificiosos e ausentes de substrato jurídico efetivo podem ter sido os atos e os negócios jurídicos praticados pelas empresas Saturno, IBS e IM.

(...)

Por sua vez, o Direito Tributário, apesar de constituir-se microssistema formado por um complexo conjunto de normas, não é hermético, nem indiferente aos demais ramos do Direito. Assim, nenhum óbice se opõe à autoridade lançadora buscar conceitos, definições e conteúdos em outros ramos do Direito visando a fortalecer a sua argumentação para fins da constituição do crédito tributário, com mais razão ainda quando o Direito em questão é fundamental à compreensão do suporte fático da hipótese de incidência tributária, conforme evidencia-se nos autos o Enunciado TST 331 e a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) - Decreto-Lei n. 5.452/1943.

(...)

Outrossim, o princípio da primazia da realidade ou da verdade real, não obstante a sua ampla aplicação na seara justralhista, não é incompatível com o Direito Tributário. Bem ao contrário, mantém estreita vinculação com o princípio da verdade material, tão festejado na seara tributária.

Com efeito, o princípio da primazia da realidade ou da realidade dos fatos visa à priorização da verdade real em face da verdade formal, enquanto que o princípio da verdade material busca a realidade dos fatos, conforme ocorrida.

Como se observa, a proximidade conceitual e teleológica é óbvia, o que dispensa maiores ponderações.

Assim, nega-se provimento ao recurso voluntário neste particular.

Do Aproveitamento dos Pagamentos Realizados pela empresa Morlon Têxtil

Neste ponto a Recorrente defende que:

72. Enfim, em que pese a Autoridade Fiscal tenha presumido a existência de uma única empresa, jamais, poderia ter desconsiderado os pagamentos efetuados pela Morlon Têxtil Ltda.

73. De fato, sendo empresa beneficiária do SIMPLES, a Morlon Têxtil Ltda. realizou o pagamento dos seus tributos federais de forma unificada, incluindo as contribuições previdenciárias da parte patronal, ao mesmo em tempo em que repassou à Previdência as contribuições descontadas de seus empregados.

74. Em primeiro lugar, e como já se disse alhures, deve-se lembrar que a empresa Morlon Têxtil Ltda. não foi excluída do SIMPLES, de modo que não poderiam ter sido desconsiderados os pagamentos realizados sob tal regime, os quais extinguiram o crédito tributário.

75. Nada obstante, ainda que assim não o fosse, é indubitável a ilegalidade do Auto de Infração, eis que, sob hipótese de alguma, poderia a Autoridade Fiscal ter deixado de apropriar os recolhimentos relativos às contribuições previdenciárias descontadas dos empregados, inequivocamente realizados pela empresa Morlon Têxtil Ltda.

A DRJ, por seu turno, em um único parágrafo, concluiu que:

Em relação à insurgência da impugnante sobre o não aproveitamento pela fiscalização das contribuições descontadas dos empregados pela Morlon Têxtil Ltda., que a impugnante diz terem sido repassadas à Previdência Social, evidentemente, tais recolhimentos foram efetuados no CNPJ da própria Morlon Têxtil Ltda., que, como já se mencionou, continua formalmente a existir. Assim, cabe dizer que não é possível utilizar recolhimentos efetuados em um CNPJ para abater débitos apurados em outro CNPJ, visto não haver previsão legal para compensação de contribuições previdenciárias entre CNPJ distintos. Por oportuno, acrescenta-se que a empresa detentora do CNPJ em que se fez os pagamentos é que tem a legitimidade jurídica para buscar, em processo administrativo de repetição de indébito, a restituição de eventuais valores recolhidos indevidamente.

Pois bem!!

Sobre o tema, considerando tratar-se o presente caso de exigência das contribuições devidas à Seguridade Social correspondentes à parte do segurado, socorro-me aos escólios do Conselheiro Ronnie Soares Anderson, objeto do Acórdão n.º 2202-004.759, de 11 de setembro de 2018, no sentido de que *o deslocamento artificial da responsabilidade tributária via expediente simulatório não é eficaz perante o Fisco, conclusão essa que deu azo, inclusive, ao lançamento guerreado. Por seu turno, constituir-se-ia incoerência lógica intrínseca, em desvelar-se a simulação, mas não possibilitar que os tributos pagos pela empresa de fachada sejam aproveitados pelo titular material das atividades exercidas e responsável pelos tributos delas decorrentes. Tendo em vista tais constatações, a não consideração dos tributos já pagos pela pessoa interposta, ainda que sob o regime de recolhimento simplificado, como compensáveis com os débitos lançados, constituir-se-ia em locupletamento indevido da Fazenda Pública, caso simplesmente denegada, ou possivelmente implicaria violação aos princípios constitucionais da eficiência e da duração razoável do processo, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição.*

Neste mesmo sentido é a inteligência de diversos outros acórdãos desse Egrégio Conselho, notoriamente em face do quanto disposto no Enunciado de Súmula CARF n.º 76. Confira-se, a título meramente exemplificativo, a conclusão alcançada pela 1ª TO da 2ª CAM, objeto do Acórdão n.º 2201-003.372, nos termos do voto do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, *in verbis*:

Observo na decisão de piso que embora a constituição do crédito tributário objeto do lançamento, que aqui se examina, tenha sido realizado em face da Plastcor do Brasil, os recolhimentos efetuados na sistemática do Simples Nacional foram realizados por pessoas jurídicas distintas, no caso pela Plastcor Ind. e Com EPP, o que impede o aproveitamento. Em acréscimo, entende a primeira instância que, por se tratar de simulação, não cabe o aproveitamento dos valores recolhidos, pois na visão da turma 'a quo', o contribuinte estaria se beneficiando da próprio torpeza

Não assiste razão à turma recorrida.

(...)

Assim, não se verifica óbice ao aproveitamento dos recolhimentos efetuados em razão da sistemática de apuração adotada. O percentual recolhido a título de contribuição previdenciária é determinado, permitido assim sua compensação com tributo de mesma espécie e destinação constitucional, nos termos da lei de regência de cada espécie tributária.

Quanto à possibilidade de compensação de valores pagos por outras pessoas jurídicas, embora concordemos com o Relator que, em regra, existe vedação legal a essa possibilidade, não nos parece que seja essa a hipótese para o caso concreto.

(...)

Após demonstrar a simulação existente, por meio da existência de uma pessoa jurídica de fachada, o Agente Fiscal passa a comprovar o que o vínculo de trabalho se forma entre a Plastcor do Brasil e as pessoas físicas que exercem o labor.

(...)

Como bem delineado em preliminar pela Autoridade Lançadora, foi constituído vínculo direto entre os trabalhadores e o Sujeito Passivo, entendendo-se que esse é o verdadeiro contribuinte, aquele que, de fato, incidiu nos fatos geradores de contribuição previdenciária. O fez de forma interposta, o que, por tudo que consta no Relatório Fiscal, ensejou o lançamento como realizado.

(...)

As afirmações do Auditor Fiscal deixam patente que o lançamento tributário simplesmente desconsidera a existência da empresa interposta, em razão da comprovada prestação de serviços dos trabalhadores à Recorrente.

Pode-se inferir que o Auditor Fiscal considerou os recolhimentos pagos pela empresa interposta, posto que não houve constituição de crédito relativo às contribuições retidas dos segurados.

Na visão do Fisco, como realizado o lançamento, a contribuição retida deve ser aproveitada em razão do vínculo de trabalho ocorrido ter se formado entre a Recorrente e o trabalhador. Nesse sentido, não se pode deixar de aproveitar as contribuições patronais existentes, vez que foram vertidas, ao menos parcialmente, contribuições pelo sujeito passivo. (grifo original)

Tal entendimento, na vertente do aproveitamento de valores recolhidos na sistemática do Simples, é pacífico neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ensejando a publicação da Súmula 76 do CARF, assim redigida:

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

Por todo o exposto, entendo caber razão ao Recorrente, e dou provimento nesta parte para determinar a exclusão dos valores pagos na sistemática do Simples Nacional, observando os percentuais estabelecidos em lei e aplicáveis ao caso concreto.

Mesmo não se tratando, o presente caso, de lançamento fiscal com vistas a exigir as contribuições sociais devidas à Seguridade Social referente à cota patronal, o mesmo racional deve ser aplicado: *a não consideração dos tributos já pagos pela pessoa interposta como compensáveis com os débitos lançados, constituir-se-ia em locupletamento indevido da Fazenda Pública, caso simplesmente denegada, ou possivelmente implicaria violação aos princípios constitucionais da eficiência e da duração razoável do processo, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição.*

Por fim, mas não menos importante, cumpre destacar a conclusão alcançada pelas julgadoras de primeira instância Leila Simone Monego e Rosane Raquel Compagnoni Lubini, objeto da Declaração de Voto constante na r. decisão, *in verbis*:

Embora os bem-elaborados relatório e voto precedentes, divirjo da relatora em relação à sua conclusão no que concerne ao não aproveitamento das contribuições descontadas dos segurados empregados lançados, quando verificado o efetivo recolhimento.

Consoante o Relatório Fiscal de fls. 39/77, os fatos geradores das contribuições lançadas são as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, por serviços prestados à empresa autuada, mas que, formalmente, figuravam como empregados ou prestadores de serviços da empresa Morlon Têxtil Ltda., CNPJ nº 00.471.384/0001-20.

Com efeito, os fatos e provas coligidos pela autoridade lançadora comprovaram que a contratação de serviços, no caso em análise, ocorreu de forma simulada, apenas para burlar o fisco, sendo correto o enquadramento dos empregados e contribuintes individuais na empresa a que estão materialmente vinculados.

Outrossim, dentre os argumentos colhidos da defesa, destaca-se a alegação de que a fiscalização não poderia ter desconsiderado os pagamentos de tributos efetuados pela Morlon Têxtil Ltda. e ter deixado de apropriar as contribuições previdenciárias que essa empresa, inequivocamente, descontou dos empregados e repassou à Previdência Social, o que caracterizaria o enriquecimento ilícito do Estado.

De fato, há que se dar razão ao contribuinte no que refere a esse ponto.

Uma vez fixado o entendimento por esta Turma de Julgamento, no sentido de que as empresas Morlon Têxtil Ltda. e Confecções Morlon Ltda. se tratam na verdade de um empreendimento único, havendo um partilhamento fracionado da empresa autuada e que a empresa Morlon Têxtil Ltda. não possui nada além de uma existência formal, é forçoso concluir que eventuais recolhimentos, ainda que efetivados pela Morlon Têxtil Ltda., referentes aos segurados empregados, devem ser considerados no presente lançamento.

Como é cediço, a contribuição a cargo do segurado empregado é descontada deste e repassada pela empresa à Previdência Social, por força da legislação em vigor (arts. 20 e 30, inciso I, alínea "a", da Lei n.º 8.212, de 1991). Portanto, verificado o desconto e recolhimento das contribuições devidas em relação aos segurados empregados, esses pagamentos devem ser considerados para abater o crédito apurado no presente lançamento, uma vez que se referem ao mesmo fato gerador lançado.

Neste espedeque, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, determinando-se o aproveitamento da parcela recolhida pela empresa Morlon Têxtil Ltda (CNPJ n.º 00.471.384/0001-20), correspondente à contribuição devida pelos segurados empregados e contribuintes individuais, para abatimento do valor do débito objeto do presente processo administrativo.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior