



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10665.003362/2008-58
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-008.111 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de fevereiro de 2020
Recorrente INDÚSTRIA MINEIRADE FRALDAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não caracteriza nulidade com fulcro em cerceamento de defesa (art. 59, II, do Decreto n. 70.235/1972), o fato de a autoridade julgadora de primeira instância ter fundamentado as suas razões de decidir nos elementos fáticos consignados no relatório fiscal, vez que a partir deles firmou a sua convicção, expondo as suas razões de decidir, bem assim os fundamentos de fato e de direito, de forma precisa e sem lacunas.

O julgador, inclusive o administrativo, não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão, vez que possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

NORMA GERAL ANTIELISIVA. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN. EFICÁCIA.

A norma geral antielisiva consignada no parágrafo único do art. 116 do CTN deve ser interpretada no sentido da sua eficácia, vez que esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a CF/88, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com a reprovabilidade social ao abuso de formas jurídicas de direito privado.

O parágrafo único do art. 116 do CTN é uma norma nacional, imediatamente aplicável aos entes federativos que possuam normas sobre o procedimento administrativo fiscal, que, no caso da União Federal, consubstancia-se no Decreto n. 70.235/72, recepcionado pela CF/88 com força de lei ordinária.

A exigência de regulamentação, mediante procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, consignada no parágrafo único do art. 116 do CTN, *in fine*, encontra-se suprida pelo Decreto n. 70.235/1972.

TERCEIRIZAÇÃO. DISSIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. ABUSO DE FORMAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO.

Caracterizado o uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a incidência de tributos, inclusive de contribuições sociais previdenciárias, mediante dissimulação com utilização de empresa terceirizada, optante por regime de tributação favorecido (SIMPLES) e caracterizada a ausência de propósito negocial, impõe-se a desconsideração do ato ou negócio jurídico, com espeque no art. 116, parágrafo único, do CTN, c/c o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil).

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. GILRAT. PROCEDÊNCIA.

Caracterizada a materialização da hipótese de incidência de contribuições previdenciárias a cargo da empresa e aquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes do risco ambientais do trabalho (GILRAT), previstas na Lei n. 8.212/1991, resta procedente o lançamento de ofício mediante Auto de Infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencida a conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira, que deu provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Denny Medeiros da Silveira (Presidente).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário em face de decisão de primeira instância que julgou procedente em parte a impugnação e manteve em parte o lançamento constituído em **29/01/2009** e consignado no Auto de Infração (AI) - DEBCAD 37.024.163-0 - no valor total de R\$ 355.469,86 – Competências 01/2004 a 12/2004 – com fulcro nas contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte da empresa (contribuição patronal) e à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes do risco ambientais do trabalho (GILRAT), conforme discriminado no relatório fiscal.

Cientificada do teor da decisão de primeira instância em 22/03/2010, a impugnante, agora Recorrente, interpôs recurso voluntário em 22/04/2010, alegando, em sede de preliminar, nulidade da decisão de primeira instância, e virtude de cerceamento de defesa, e, no mérito, existência de propósito negocial e inexistência de simulação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235/1972.

Passo à análise.

Para uma melhor contextualização deste contencioso, resgato, no essencial, o relatório da decisão recorrida:

[...]

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra o contribuinte acima identificado, no montante de R\$355.469,86, relativo ao período de janeiro de 2004 a dezembro de 2004, consolidado em 21/01/2009, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte da empresa e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho — G1LRAT, conforme descrito no Relatório do Auto de Infração de Obrigações Principais — AIOP — DEBCAD n.º37.024.163-O, às fls.21 a 33.

De acordo com o aludido Relatório, constituem fatos geradores das contribuições lançadas, as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais da empresa São Gonçalo Industrial Têxtil Ltda CNPJ 03.952.831/0001-51 e filial 03.952.831/0002-32, caracterizados, para fins previdenciários, como empregados da empresa Indústria Mineira de Fraldas Ltda CNPJ 18.309.666/0001-91, face aos fatos constatados pela fiscalização e relatados, às fls.21 a 33.

Ainda de acordo o Relatório, as remunerações estão discriminadas em folhas de pagamento e GFIP, cujos valores estão indicados no relatório Discriminativo Analítico de Débito — DAD, e que as planilhas I e II, em anexo, relacionam por competência todos os segurados empregados e contribuintes individuais da empresa São Gonçalo Industrial Têxtil — matriz e filial e os respectivos salários de contribuição.

A ação fiscal foi precedida do Mandado de Procedimento Fiscal — MPF n.º 0610700.2008.00347 e Termo de Início de Procedimento Fiscal, às fls.94/97, tendo a documentação sido solicitada através do referido Termo.

O sujeito passivo teve ciência do lançamento, por via postal, em 29 de janeiro de 2009, conforme Aviso de Recebimento — AR juntado às fls.135V, e consoante informação prestada às fls.607, apresentou impugnação em 02/03/2009, peça processual juntada às fls. 138 a 608. Em sua defesa, argumenta, em apertada síntese, o que segue:

Que, em suma, dentro da livre iniciativa que marca a atuação empresarial, a Impugnante entendeu que não mais lhe cabia executar as atividades meio, como a estamperia e a

confecção, nem também a fiação e a tecelagem, delegando-as a fornecedores de confiança. Perceba-se, aliás, que a São Gonçalo não ficou responsável por toda a cadeia produtiva que outrora era realizada pela Impugnante, tendo se atribuído a fiação e a tecelagem a outras empresas, como, por exemplo, a Coopertêxtil Cooperativa Têxtil de Pará de Minas, a Coopetex Cooperativa de Produtos e Artigos Têxteis e a Fábrica Moderna de Tecidos Ltda (FAMOTEC), conforme comprovam as notas fiscais anexas;

Portanto, a decisão de criação da São Gonçalo partiu de seu sócio fundador, Júlio Faria, e da Impugnante com suporte em novas realidades empresariais de cada uma das partes, o primeiro, de ser um negócio próprio, e a segunda, buscando apartar as atividades fabris da atividade comercial. Daí em diante, as empresas tomaram rumos próprios, absolutamente independentes, cada qual dentro de seu objeto social;

Que a terceirização adotada pela Impugnante é uma operação realizada por várias outras empresas, dos mais diversos ramos, inclusive sendo a remessa para industrialização regida pelo Regulamento do IPI e pelo Regulamento do ICMS/MG e seus Anexos III e IX, Capítulo XXXV. Assim, deve-se afastar qualquer entendimento de que a existência da São Gonçalo decorre do intuito de se reduzir a carga tributária da Impugnante sobre a folha de salários. Como se viu, a cessação da realização da estamparia e da confecção pela Impugnante, bem como de outras etapas do processo produtivo, como a fiação, atendeu a diversos fins empresariais — maior foco na atuação empresarial — crescimento dos lucros mediante atividades mais rentáveis, como a exploração de marcas, maior agilidade na contratação de fornecedores; redução de reclamações trabalhistas etc -, podendo acidentalmente ter diminuído a carga tributária da Impugnante;

Que à medida que não podem apropriar créditos relativamente aos tributos que incidiram nas compras que efetuaram, bem como não transferem créditos desses tributos sobre o consumo para seus clientes, as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo SIMPLES, como a São Gonçalo, podem aumentar a carga tributária incidente na cadeia produtiva, conforme inclusive já veio reconhecer o Conselho de Impostos da França no século XIX Relatório ao Presidente da República, no qual se analisou os efeitos econômicos da tributação nas empresas de pequeno porte francesas, sujeitas a um regime de franquias similar ao SIMPLES brasileiro;

Se por um lado, a terceirização pode eventualmente importar na redução dos custos com contribuições sociais para a Impugnante, deveras não se pode afirmar que tal estratégia empresarial representou redução da carga tributária geral, pois, como se viu, até o ano de 2009, significou aumento do ônus tributário de ICMS, do IPI, das contribuições ao PIS, COFINS e CPMF. E destaque-se que as contribuições ao PIS, COFINS e CPMF visam custear as mesmas políticas públicas sustentadas pelas contribuições previdenciárias, ou seja, a eventual redução do recolhimento de tributos sobre a folha de salários pode ter sido compensada pelo aumento das contribuições sobre o consumo e sobre a movimentação financeira, sem mínimo prejuízo para a Seguridade Social;

Desta maneira, é descabido o argumento de que a terceirização da produção empreendida pela Impugnante teve por fim unicamente a redução da arrecadação de contribuições para a Seguridade Social, uma vez que tal alegação impõe a prova de que não houve acréscimo do ônus tributário pelo aumento da incidência da contribuição ao PIS, da COFINS e da CPMF. Sem esta aferição, esse fundamento se mostra leviano...

Portanto, não é possível se afirmar que a terceirização da produção visou exclusivamente à redução dos pagamentos de tributos, porque sequer se demonstrou que houve a aludida diminuição;

Neste contexto, deve-se atentar que o auditor fiscal não demonstrou que todos os demais fornecedores da Impugnante, para os quais a produção foi terceirizada, são optantes pelo SIMPLES e que, portanto, a terceirização só objetivou a minimização da carga tributária sobre a folha de salários. Para se fazer assertiva de tal calibre, era imprescindível que se dirimisse esta dúvida;

Assim, a terceirização das atividades meio levada a efeito pela impugnante, de maneira alguma, pode ser vista com fins fiscais, devendo-se analisá-la, in vero, pela busca de aumentos de rentabilidade e competitividade e de redução de custos e de contingências;

Desse modo, demonstrados os reais motivos que deram ensejo à terceirização das atividades da Impugnante, dentre os quais não se inclui a mitigação dos recolhimentos de contribuições sociais, deve-se destacar que o agente fiscal, com o fito de enquadrar a Impugnante e a São Gonçalo como uma única empresa, apoiou-se em premissas equivocadas e afastadas da realidade fática;

Que nenhum dos fundamentos apontados pelo agente fiscal caracteriza a simulação por ele apontada com vistas ao menor pagamento de contribuições sociais. Tal resultado pode eventualmente ter ocorrido, como também pode ter se dado o aumento da carga tributária através de tributos embutidos nos preços dos produtos adquiridos das empresas terceirizadas responsáveis pela fiação, tecelagem, estamparia ou confecção. De fato, a terceirização aqui identificada atendeu aos diversos objetivos mencionados alhures, devendo-se, repisar, dentre eles, a necessidade de atuação mais forçada no desenvolvimento de produtos e marcas e a maior liberdade e agilidade na escolha de fornecedores com menores custos de fabricação;

As meras suspeitas levantadas pelo agente fiscal não são capazes de ensejar a presunção de simulação da terceirização empreendida. Como se viu, tratam-se de afirmações etéreas que não permitem a absurda conclusão do raciocínio presuntivo ou efetiva convicção de que, in vero, a presente terceirização consiste em uma simulação e a São Gonçalo e a Impugnante são única pessoa jurídica;

De fato, a presunção de simulação levada a efeito no relatório fiscal não é precisa. Isto porque, como se atestou dos contra-argumentos às alegações do agente fiscal, a terceirização de atividades se deu para diversos fornecedores, optantes ou não pelo SIMPLES, e não apenas para a São Gonçalo. Com efeito, a partir daí apenas se pode aduzir que se tratou de uma estratégia empresarial desvinculada da redução de carga tributária. Da mesma maneira, a existência de outros clientes da São Gonçalo evidencia que não se pode presumir que se trata de uma mesma empresa, porque, caso assim fosse, os sócios da Impugnante não participam das receitas nem dos lucros das atividades executadas pela São Gonçalo em favor dessas terceiras empresas;

Note-se, aliás, que, de acordo com os inclusos comprovantes de inscrição junto ao CNPJ/MF, os fornecedores da Impugnante não são microempresas ou empresas de pequeno porte, visto que, se fossem, teriam acrescidas às respectivas razões sociais as siglas ME ou EPP. Além disso, na forma do inciso III do artigo 9º da Lei nº 9.317/96, sociedades anônimas, como a Cia Industrial Aliança Bomdespachense, sequer podiam optar pelo SIMPLES. Ora, se as etapas de produção da Impugnante foram delegadas a diversas empresas, sendo que a maioria não é e nem poderiam, ser optante pelo SIMPLES, era a redução de carga tributária que este sistema de arrecadação propiciava o mote para a terceirização verificada? Á evidência que não!

Os indícios narrados no relatório fiscal, não levam à presunção de simulação, porquanto não são nem graves nem precisos e, portanto, todo o lançamento em tela se instala sobre elucubrações infundadas e incapazes de lastrear a cobrança de crédito tributário; • Por isso, o lançamento em questão viola o artigo 142 do Código Tributário Nacional — CTN, porquanto era dever do agente fiscal avançar na busca de elementos probatórios que efetivamente sustentassem os indícios por ele apontados ou que, sendo graves, precisos e concordantes, amparassem a ilusória afirmação de que a terceirização empreendida pela impugnante visou à redução das incidências tributárias sobre a folha de salário, sem qualquer outro propósito;

Citando o artigo 5º, inciso II, e 170 caput e parágrafo único, da Constituição Federal, afirma que desse modo, a Impugnante tem ampla liberdade para escolher a melhor maneira de gerir seus negócios, inclusive, se for o caso, através de medidas operacionais que juntos a outros propósitos, visam à redução da carga tributária;

Portanto, a terceirização levada a efeito pela Impugnante atendeu a evidentes propósitos empresariais, não se podendo desqualificar os atos jurídicos perpetrados pela Impugnante ou pela São Gonçalo com esteio em assertiva contrária infundada e inverídica;

A atribuição à São Gonçalo de algumas das atividades que outrora eram realizadas pela Impugnante teve substrato em claros aspectos econômicos e empresariais e não teve por intuito a redução da carga tributária. Contudo, ainda que esse fosse um dos objetivos, uma vez que aliado tantos outros, não se pode desqualificar a operação realizada, conforme pacificada jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (transcreve referida decisão);

Por outro lado, é mister destacar que o posicionamento do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda é unânime em afastar as alegações fiscais de simulação quando os atos praticados pelos contribuintes não infringem a lei. Ora, como se viu in casu, a constituição da São Gonçalo se deu de acordo com a legislação vigente e a fabricação de produtos por terceiros encontra previsão no RICMS/MG e no Regulamento do IPI (transcreve Acórdãos do CC);

A ausência da norma regulamentadora predicada no parágrafo único do artigo 116 do CTN veda sua aplicação in casu, ainda mais quando se constata que sequer ocorreu a situação fática necessária à sua aplicação, qual seja, a dissimulação dos fatos geradores, uma vez que a constituição da São Gonçalo se deu pela vontade de seus sócios de atender à demanda de um cliente, que, à época de, sua constituição, era unicamente a Impugnante. E não se esqueça: com o passar dos tempos, a carteira de clientes da São Gonçalo se ampliou;

Por fim, na medida em que se demonstrou exaustivamente que o lançamento em tela não tem o suporte fático, mas que está embasado em descabidas e incomprovadas alegações, evidencia-se a cobrança de tributo sem qualquer respaldo em lei, em flagrante violação ao máximo da legalidade estampado nos artigos 150, inciso 1, da Constituição Federal e 3º, 9º, inciso I, 97, inciso I, 114 e 116, todos do CTN;

Que na absurda hipótese de se entender que a São Gonçalo e a Impugnante constituem uma única sociedade e que, portanto, os pagamentos por aquela realizados no âmbito do SIMPLES foram inferiores ao efetivamente devido, o que se aventa apenas para argumentar, deve-se destacar que a aferição do vertente crédito tributário deixou de levar em consideração as importâncias já quitadas na citada modalidade de pagamento unificado de tributos federais (transcreve os dispositivos legais da ME e EPP);

Com efeito, no relatório fiscal, mais precisamente no item 3.2, aduz o agente fiscal que as bases de cálculo "foram apuradas através das folhas de pagamento e das GFIP apresentadas à fiscalização", ou seja, sobre as remunerações identificadas nesses documentos, calculou-se o crédito tributário, independentemente da dedução dos montantes já recolhidos a título de contribuições previdenciárias no âmbito do SIMPLES;

Portanto, em apreço aos comandos dos artigos 97, inciso IV e 142 do CTN, faz-se mister que se deduza do crédito tributário em questão as contribuições previdenciárias quitadas pela São Gonçalo através do SIMPLES (transcreve jurisprudência do CCMF);

Por último, pede que seja reconhecida a absoluta improcedência do lançamento em tela, cancelando-se o crédito tributário dele decorrente, e caso assim não se entenda, o que se admite ad absurdum tantum, roga a Impugnante sejam decotadas do crédito tributário as contribuições sociais recolhidas pela São Gonçalo no âmbito do SIMPI,ES.

Tendo em vista os argumentos fáticos aduzidos na peça de defesa, os documentos juntados pela impugnante e a análise prévia procedida nos autos, o processo foi baixado em diligência fiscal, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235 de 1972, para que o Auditor Fiscal se manifestasse, de forma conclusiva, sobre os itens a seguir:

Consoante descrito no Discriminativo Analítico de Débito - DAD, foram efetuados dois levantamentos "FP — FOLHA PÁG SÃO GONÇALO" e "FP 1 — FOLHA FILIAL

SÃO GONÇALO", ambos com a classificação "Declarado em GFIP após o início do Proc. Fiscal (c/ red. de multa)".

O procedimento fiscal junto ao contribuinte em epígrafe e na São Gonçalo Industrial Têxtil Ltda, consoante Termos de Início de Procedimento Fiscal juntados às fls.94 a 97, iniciou-se em 15/10/2008 e 21/10/2008, respectivamente, e de acordo com o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal, juntado às fls.98, o procedimento fiscal junto à empresa Indústria Mineira de Fraudas Ltda (Autuada) encerrou-se em 21/01/2009.

Entretanto, consultando o Sistema GFIPWEB da Receita Federal do Brasil, verificou-se que não constam GFIP's entregues, relativas às competências 01/2004 a 13/2004 (período objeto do lançamento) no CNPJ da Indústria Mineira de Fraldas Ltda nem no CNPJ da São Gonçalo Industrial Têxtil Ltda (matriz e filiais), no curso do procedimento fiscal ou mesmo até à presente data.

Face ao exposto nos itens anteriores, deverá o Auditor Fiscal autuante, consignar nos autos se de fato foram declarados em GEIP as contribuições constantes do lançamento sob análise, e, em caso positivo, informar em qual CNPJ, e data em que foi entregue.

Também, há de ser observado que consoante entendimento da Procuradoria da Fazenda Nacional, em face da revogação do §4º do artigo 35, da Lei nº 8.212 de 1991 pela MP 449 de 2008, não cabe mais a redução de 50% pela entrega de GEIP durante a ação fiscal entregues a partir de 04/12/2008. Daí a razão para saber a data em que foi entregue, se for o caso.

Há, ainda, de ser observado que caso não tenham sido declaradas em GFIP as contribuições objeto do lançamento sob análise, a multa a ser aplicada é a prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430 de 1997, ou seja, 75% (multa de ofício), por força da MP nº 449 de 2008. se comparada com a legislação anterior for mais benéfica ao contribuinte.

O item 18 do Relatório Fiscal, reza que "Diante de tudo acima descrito, o crédito está sendo constituído com base na folha de pagamento e Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP, considerando o levantamento feito na empresa não optante, utilizando as folhas de pagamento da optante como aferição indireta."

No entanto, na análise dos autos verificou-se a ausência da fundamentação legal que autoriza a aferição indireta, no presente caso a base de cálculo das contribuições lançadas foram obtidas nas folhas de pagamento de outra empresa (São Gonçalo Industrial Têxtil Ltda), quais sejam, §§3º e 6º, do artigo 33, da Lei nº 8.212 de 1991 e artigos 233 e 235 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999.

Face ao exposto, e considerando a necessidade de sanear as irregularidades constantes dos autos, com vistas a permitir o contraditório e a ampla defesa do contribuinte e a ensejar ao crédito o tributo de certeza e liquidez que exige a lei, para garantia de futura execução fiscal, necessário se faz que conste em Relatório Complementar ou Informação Fiscal, a fundamentação legal que autoriza o lançamento por aferição indireta.

Considerando, ainda, que consoante Relatório Fiscal os empregados da empresa optante pelo SIMPLES ((São Gonçalo Industrial Têxtil Ltda) foram considerados, para efeitos de cálculos da contribuição previdenciária, como empregados da empresa autuada (Indústria Mineira de Fraudas Ltda) e o alegado pela empresa de que "em apreço aos comandos dos artigos 97, inciso IV e 142 do CTN, faz-se mister que se deduza do crédito tributário em questão as contribuições previdenciárias quitadas pela São Gonçalo através do SIMPLES", deverá o Auditor Fiscal autuante manifestar-se, de forma conclusiva, sobre a alegação da Impugnante, e, se for o caso, retificar o lançamento fiscal.

Outras considerações, a critério do Auditor Fiscal, sobre a matéria de fato e documentos trazidos na impugnação.

Concluída a análise, encaminhar cópia do pedido de diligência e do seu resultado ao contribuinte, para se for de seu interesse, manifestar-se a respeito do pronunciamento fiscal.

No despacho de fls.616 a 617, em atendimento à diligência requerida, o Auditor Fiscal prestou os esclarecimentos a seguir, relatos em síntese:

O período fiscalizado abrangeu as competências de 01/2004 a 12/2004, inclusive o 13º salário. A visualização das GFIP's entregues, relativas ao período mencionado pode ser feita através do sistema GFIP(Cnisa/Web);

As GFIP's relativas ao período de 01/2004 a 12/2004 foram entregues no CNPJ 03.952.831/0001-51, da São Gonçalo Indústria Têxtil, informa as competências e datas de entrega, e que em relação à GFIP 13º salário de 2004; não havia obrigatoriedade de entrega.

Conforme demonstrado todas as GFIPs foram entregues antes do início do procedimento fiscal, não foi emitido Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória e a multa de mora aplicada estava em conformidade com a legislação vigente;

A planilha I, em anexo, discrimina os valores pagos pela empresa São Gonçalo Indústria Têxtil através do SIMPLES, destacando-se os valores relativos à contribuição previdenciária. Estes valores discriminados na planilha I na linha INSS, devem ser considerados como crédito da empresa e abatidos dos valores apurados neste Auto de Infração;

A fundamentação legal relativa à aferição indireta está contida no § 6º do artigo 33 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991 e no artigo 235 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº3.048, de 06 de maio de 1999.

Foi encaminhada cópia do pedido de diligência e do seu resultado ao contribuinte, consoante Termo de Ciência de Documentos Fiscais, IIs.620, tendo o mesmo tomado ciência em 17 de setembro de 2009, por via postal, AR de IIs.625, e se manifestado, através da peça de IIs.627, ratificando em todos os seus termos, os fundamentos deduzidos na defesa já apresentada, rogando, ademais o prosseguimento do vertente feito.

[...]

Pois bem.

Da preliminar de nulidade

Preliminarmente, a Recorrente alega nulidade do julgamento por cerceamento de defesa, nos seguintes termos, que transcrevo no essencial:

[...]

Consoante se depreende da fundamentação que dá lastro à respeitável decisão recorrida, os doutos julgadores da 7.a Turma da DRJ em Belo Horizonte, data venia, negaram à Recorrente sua garantia constitucional à ampla defesa, uma vez que simplesmente deixaram de apreciar os argumentos e provas coligidos à impugnação, com o intuito de oferecer resistência ao lançamento constituído neste feito.

Salta aos olhos o fato de que a decisão recorrida limita-se a transcrever passagens literais do relatório da auditoria fiscal, tomando para si a conclusão de que a gênese da empresa São Gonçalo Industrial Têxtil Ltda. estaria atrelada à economia de carga tributária, em razão da opção pelo SIMPLES.

[...]

Com a devida vênia, é possível perceber claramente a parcialidade do julgamento realizado em primeira instância administrativa, com cores nítidas de flagrante injustiça e violação ao artigo 131 do CPC. Fala-se em "vasto material probatório", mas não se indica em que estes consistiriam. Fala-se que "restou demonstrado [...] o objetivo de não recolher as contribuições previdenciária", extrapolando "os limites aceitáveis de razoabilidade", mas se não aponta qual seria a prova da intenção que daria suporte à convicção manifestada. Fala-se em situação "situação fática verificada pela auditoria fiscal nas aludidas empresas e trazida aos autos", mas, novamente, deixa-se de revelar concretamente quais fatos seriam estes.

Nenhum juízo de valor é feito acerca da defesa e provas colididas ao feito pela Recorrente, tomando a decisão recorrida como verdade absoluta e suficiente as impressões registradas no "magnânimo" relatório fiscal de fls. 21/33, cujo teor, pasme-se, sequer registra elementos indicativos de onerosidade, subordinação, pessoalidade, não eventualidade, etc., inerentes à relação de emprego.

[...]

No caso em tela, a decisão recorrida nega à Recorrente o direito de informação sobre os elementos constantes do processo, já que o suporte de convicção é sempre registrado de forma genérica ("vasto material probatório" e "situação fática verificada pela auditoria fiscal", v. g.), nega o direito de manifestação adequada, pois fica difícil derruir adequadamente tal elemento de convicção, e nega também o direito de se ter os argumentos da defesa considerados com ânimo de isenção, pois somente a ótica da autoridade administrativa mereceu atenção no desiderato da questão submetida a julgamento.

Com efeito, afigura-se indene de dúvida que, ao fazer tábua rasa da defesa manifestada contra o lançamento, a veneranda decisão recorrida atraiu para o caso a sanção prevista na parte final do inciso II do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, que assim dispõe:

[...]

Fica fácil perceber, em suma, que a Recorrente não obteve da Administração Pública a resposta sobre os aspectos pertinentes ao controle de legitimidade da pretensão estampada no lançamento impugnado, circunstância que torna irremediavelmente nula a decisão recorrida, na esteira da jurisprudência deste egrégio Conselho:

[...]

Destarte, sendo flagrante que o julgamento se realizou com prejuízo ao amplo direito de defesa salvaguardado pela Constituição Federal, confia a Recorrente que esta egrégia Corte promoverá a cassação do provimento exarado, a fim de que sejam os autos devolvidos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento para nova apreciação da matéria, desta feita enfrentando-se os argumentos e provas deduzidos pelo contribuinte e indicando claramente os elementos que eventualmente venham a formar a convicção, pois o processo não se resume ao relatório fiscal de fls. 21/33, data venta.

[...]

De plano, não enxergo nenhuma nulidade com fulcro em cerceamento de defesa (art. 59, II, do Decreto n. 70.235/1972), vez que a decisão recorrida expõe as suas razões de decidir, bem assim os fundamentos de fato e de direito, de forma precisa e sem lacunas, observando todas as alegações trazidas pela Recorrente na peça impugnatória.

Ademais, o fato de a autoridade julgadora de primeira instância ter fundamentado as suas razões de decidir nos elementos fáticos consignados no relatório fiscal, nenhum vício lhe confere, vez que a partir daqueles firmou a sua convicção.

Por fim, é oportuno destacar ainda que o julgador, inclusive o administrativo, não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão, vez que possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

É nesse sentido o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos termos do julgado sumarizado na ementa abaixo:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).

Rejeito a preliminar.

Do mérito

No mérito, a Recorrente aduz a existência de propósito negocial e inexistência de simulação na terceirização de parte de sua linha de produção à empresa São Gonçalo Indústria Têxtil Ltda., aduzindo, em linhas gerais, a mesma linha argumentativa da impugnação, já reproduzida no relatório da decisão recorrida, acima transcrito.

Todavia, os argumentos da Recorrente não infirmam as circunstâncias fáticas minuciosamente detalhadas no relatório fiscal elaborado pela autoridade lançadora, notadamente nos seguintes tópicos:

[...]

7. Conforme CNIS — Cadastro Nacional de Informações Sócias - Consulta Vínculos Empregatícios do Trabalhador, os srs. Júlio César de Faria, José Augusto Correia, Vinicius Oliveira de Cerqueira Lima (filho do sócio gerente da INFRAL), Divina Maria de Faria e Geraldo Magela da Costa, foram em algum momento funcionários da Indústria Mineira de Fraldas e da São Gonçalo Industrial Têxtil e em alguns casos, ainda são.

Conforme pode ser verificado, é comum a transferência de empregados da Indústria Mineira de Fraldas Ltda para a São Gonçalo Industrial Têxtil e vice versa. Algumas fichas de registro de empregados, em anexo, exemplificam tal situação.

Observa-se também, que o sr. Paulo Guimarães Cerqueira Lima, sócio gerente da Indústria Mineira de Fraldas Ltda, foi sócio da São Gonçalo Industrial Têxtil, e que seu filho, Vinicius Oliveira de Cerqueira Lima, à época com 16 anos de idade e representado por seu pai, era sócio da São Gonçalo Industrial Têxtil quando de sua criação. A própria Indústria Mineira de Fraldas se qualificou como sócia da São Gonçalo Industrial Têxtil.

8. A planilha abaixo relaciona os segurados empregados da Indústria Mineira de Fraldas Ltda — filial 0005-15, que exerciam suas funções, em 2004, no mesmo estabelecimento onde está sediado a empresa São Gonçalo Industrial Têxtil, embora no cartão do CNPJ conste Praça Cel. Torquato, 06 — Centro — São Gonçalo do Pará. A função exercida por tais empregados — costureira e auxiliar de confecção, está

diretamente relacionada com a atividade da São Gonçalo Industrial Têxtil, ou seja, fabricação de fraldas.

[...]

9. A empresa São Gonçalo Industrial Têxtil possui uma filial — CNPJ 03.952.831/0002-32 cujo endereço é o mesmo da Indústria Mineira de Fraldas, ou seja: Rua Coronel Osório Camargos, 25 — sala 401 — centro — Itauna — MG, onde, a única atividade exercida é a comercial.

[...]

11. A partir da criação da empresa São Gonçalo Industrial Têxtil Ltda, em 01 de agosto de 2000, verificamos que a maioria dos empregados da filial da Indústria Mineira de Fraldas Ltda estabelecida em São Gonçalo do Pará — CNPJ: 18.309.666/0005-15, foi transferida para a primeira, com as mesmas atribuições, o que pode ser comprovado através das planilha III e IV, em anexo.

12. Em visita ao escritório da empresa São Gonçalo Industrial Têxtil Ltda, fomos atendidos pela funcionária Adaíza Cássia Milagre, e que foi constatado que a mesma presta serviços também para a INFRAL.

13. No escritório, apurou-se que todos os controles administrativos, financeiros e contábeis da São Gonçalo Indústria Têxtil Ltda são efetivamente realizados nas dependências da empresa Indústria Mineira de Fraldas Ltda. Os funcionários que os executam, independentemente da empresa a qual estejam vinculados, agem como se estivessem respondendo pela empresa Indústria Mineira de Fraldas Ltda. Assim, os mesmos funcionários na sede da empresa Indústria Mineira de Fraldas, em seu turno normal de trabalho, elaboram todos os documentos contábeis e fiscais das duas empresas.

13.1 - a título de exemplo:

Nas emissões de Relações dos Trabalhadores no Arquivo SEFIP e GFIP das empresas envolvidas, figura como responsável, o Sr. Júlio César de Faria, admitido como sócio-gerente da empresa São Gonçalo Indústria Têxtil Ltda em 01/08/2000;

[...]

Destarte, não vislumbro outra alternativa senão a de concordar com a conclusão da autoridade lançadora, no que foi acompanhada pela DRJ:

[...]

17. Todos os fatos relatados contemplam provas evidentes de que o controle gerencial, financeiro e administrativo das duas empresas é único e realizado pela empresa INFRAL — Indústria Mineira de Fraldas Ltda. Portanto, esta fiscalização entende que ocorreu simulação na constituição da São Gonçalo Industrial Têxtil, com a finalidade de se elidir contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, já que a empresa criada é optante pelo SIMPLES. Fica evidente ter ocorrido tão-somente a divisão formal da empresa-mãe, INFRAL, para que por meio da opção pela tributação do SIMPLES, a empresa pudesse usufruir dos benefícios, ou seja, o não recolhimento da alíquota de 20,0% da contribuição patronal, e aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT) e de terceiros (5,8%).

[...]

Com efeito, a forma de direito privado utilizada deve adequar-se ao resultado econômico almejado, sob pena de caracterizar-se abuso das formas jurídicas, o que legitima o abandono da estrutura jurídico-formal adotada pelas partes e tributar-se o ato/negócio jurídico de acordo com o seu efetivo conteúdo econômico.

É nesse sentido o parágrafo 42 do Código Tributário Alemão de 1977, atualmente em vigor, *verbis*:

A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.

Todavia, no ordenamento jurídico pátrio não há preceito semelhante, não obstante que no anteprojeto do Código Tributário Nacional, 1953, havia o dispositivo a seguir reproduzido (art. 131), que, a despeito de não ter sido acolhido na versão final do projeto que lastreou o atual CTN, merece destaque pela sua pertinência com o tema em discussão:

Art. 131. Os conceitos, formas e institutos de direito privado, a que faça referência a legislação tributária, serão aplicados segundo a sua conceituação própria, salvo quando seja expressamente alterada ou modificada pela legislação tributária.

Parágrafo único. **A autoridade administrativa ou judiciária competente para aplicar a legislação tributária terá em vista, independentemente da intenção das partes, mas sem prejuízo dos efeitos penais dessa intenção quando seja o caso, que a utilização de conceitos, formas e institutos de direito privado não deverá dar lugar à evasão ou redução do tributo devido com base nos resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica efetivamente ocorrente ou constituída, nos termos do art. 129, quando os conceitos, formas ou institutos de direito privado utilizados pelas partes não correspondam aos legalmente ou usualmente aplicáveis à hipótese de que se tratar.** (grifei)

Outrossim, a Medida Provisória n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002, continha o dispositivo, abaixo reproduzido, que, entretanto, foi vetado:

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

A definição legal do fato gerador é interpretada, nos termos do art. 118 do CTN, pela ótica da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, bem assim dos efeitos dos

fatos efetivamente ocorridos. Nessa perspectiva, se da ilicitude decorrer situação que, *per se*, não seja lícita, mas configure-se hipótese de incidência tributária, a ilicitude circunstancial é irrelevante e não trará prejuízo à relação jurídica-tributária.

Nesse contexto, o racional do parágrafo único do art. 116 do CTN faculta à autoridade administrativa a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

E, diferente do que afirma a Recorrente, entendo que essa exigência de regulamentação está suprida pelo Decreto n. 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e foi recepcionado pela CF/88 com força de lei ordinária.

Nesse contexto, resgato o substancial voto da lavra do Conselheiro Marcelo Cuba Netto, consignado no Acórdão n. 1201-001.136, de 26 de novembro de 2014, ao tratar da matéria, cujo excerto transcrevo a seguir:

[...]

2.2) Da Alegada Inaplicabilidade do Art.116, Parágrafo Único, do CTN

Ao longo de sua peça recursal a interessada por diversas vezes afirma ser incabível a exigência do crédito tributário lançado com base em planejamento tributário abusivo, haja vista que a aplicabilidade do a seguir transcrito art. 116, parágrafo único, do CTN, dependeria de regulamentação por lei ordinária, algo que ainda não ocorreu:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Pois bem, realmente a doutrina majoritária afirma que o dispositivo em questão ainda não é aplicável, sob o argumento de que não foi promulgada a lei ordinária que a regulamentaria.

O professor Ricardo Lobo Torres, entretanto, tem entendimento diverso acerca essa questão. Segundo esse conceituado tributarista¹:

Resta saber se o art.116, parágrafo único, do CTN, trazido pela LC nº 104/2001 é de aplicação imediata.

Parece-nos que fica na dependência de normas federais, estaduais ou municipais de caráter procedimental para que possa ser aplicado. Tendo surgido a norma antielisiva por lei complementar federal, a regra procedimental ordinária correspondente não será apenas federal, mas deverá operar no âmbito do processo administrativo fiscal a União, dos Estados e dos Municípios. Se as legislações desses entes da federação á possuírem regras de procedimento administrativo que permitam a aplicação da norma antielisiva, nada obsta a incidência imediata do art.116, parágrafo único, do CTN. Afinal de contas, a LC nº 104/2001 não está introduzindo uma novidade no direito brasileiro, senão que veio explicitar o que já era aplicado pelos Tribunais sob a forma de combate à fraude à lei ou ao abuso de forma jurídica. (Grifamos)

Sucedo que o Governo Federal optou por baixar a MP n.º 66/2002, introduzindo desnecessárias complicações na sistemática da norma antielisiva. Mas a medida provisória foi recusada pelo Congresso Nacional. De modo que, no plano federal, as normas que regulam o processo tributário administrativo podem ser aplicadas nos casos de elisão abusiva, embora sejam rudimentares e lacunosas.(Grifamos)

Em outras palavras, de acordo com Torres, ao art.116, parágrafo único, do CTN, sendo uma norma nacional, é imediatamente aplicável aos entes da federação que possuam normas sobre o procedimento administrativo fiscal, como é o caso da União, cuja regulação é feita pelo Decreto n.º 70.235/72, recepcionado pela nova ordem constitucional com status de lei ordinária.

Havendo, então, duas interpretações para o mesmo dispositivo legal, caberá a esta Turma, ao menos em relação ao caso sob exame, decidir qual das duas deverá prevalecer.

Mas a interpretação de normas jurídicas pelo aplicador do Direito não é um ato de vontade, ou seja, havendo duas interpretações possíveis, deverá o aplicador verificar qual delas é a “correta”, segundo as regras de hermenêutica jurídica.

E em um sistema como o adotado em nosso país, de supremacia da Constituição, a primeira providência nos casos em que houver duas interpretações possíveis para a mesma norma jurídica é verificar se há incompatibilidade entre alguma delas e a Carta Magna. Feito isso, e acaso ambas forem compatíveis, deve-se verificar se alguma delas melhor concretiza as normas constitucionais. Se ambas as interpretações bem concretizem a Constituição, passa-se às demais regras de hermenêutica jurídica a fim de verificar se qual delas é a “correta”. Mas, no caso dos presentes autos essa última providência não será necessária, como se verá a seguir.

A Carta de 1988, como é cediço, instituiu uma enorme quantidade de direitos e garantias fundamentais, bem como atribuiu ao Estado o dever de concretizá-los. E uma vez que a concretização de direitos exige o dispêndio de vultosos recursos públicos², recursos esses obtidos pelo Estado principalmente via tributação, surge por determinação constitucional, ao lado dos direitos e garantias fundamentais, o dever fundamental de pagar tributos³.

Pois bem, os planejamentos tributários abusivos são práticas adotadas por grandes empresas, via de regra engendrados por caras “empresas de consultoria”, e têm como finalidade possibilitar ao contribuinte fugir ao seu dever fundamental de pagar tributos. O micro, o pequeno e o médio contribuintes via de regra não praticam elisão fiscal abusiva pois os custos do planejamento dificilmente compensariam a economia de tributos.

Nesse sentido, interpretar-se o art. 116, parágrafo único, do CTN, introduzido pela Lei Complementar n.º 104/2001, da forma defendida pela ora recorrente, significaria uma autorização para que os grandes contribuintes deixassem de cumprir, ao menos até a promulgação da lei ordinária (e já se vão quase 14 anos de omissão legislativa no âmbito federal), o seu dever fundamental de pagar tributos, mediante a adoção de planejamentos tributários abusivos. Seria assim uma inovação legislativa com vista a impedir que o fisco coibisse o ilícito, já que, como ressalta Torres, o combate à fraude à lei e ao abuso de forma jurídica já existia mesmo antes do advento da norma em questão.

Além de não se coadunar com o dever fundamental da pagar tributos, tal interpretação também constitui uma afronta ao princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, § 1º, da Constituição, já que os grandes contribuintes, justamente aqueles que possuem maior capacidade econômica, estariam sendo gravados com uma tributação inferior à sua capacidade, e em detrimento da tributação incidente sobre os demais contribuintes, uma vez que o montante de recursos orçamentários necessários à concretização dos direitos e garantias fundamentais permanece inalterado.

É de se em conta, ainda, que a nova ordem constitucional conferiu grande importância a valores morais, tais como boa fé e a função social do contrato, repudiando por conseguinte a adoção de práticas abusivas perpetradas seja pelo Estado seja pelos particulares. Em assim sendo, também aqui a interpretação defendida pela recorrente não se harmoniza com a Constituição na medida em que, segundo ela, enquanto não for promulgada a lei ordinária prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN, o Fisco estaria impedido de coibir práticas abusivas perpetradas pelos grandes contribuintes.

Por tudo o que foi dito, das duas interpretações possíveis para o art. 116, parágrafo único, do CTN, aquela que melhor se harmoniza com a nova ordem constitucional, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a práticas abusivas (valores da boa-fé e da função social do contrato), é sem dúvida aquela defendida pelo professor Ricardo Lobo Torres. (Grifos Originais)

[...]

Ainda sobre a norma antielisiva em tela, esclarecem Tiago Conde Teixeira e Yann Santos Teixeira (Direito Tributário Contemporâneo: 50 anos do Código Tributário Nacional. Coordenadores Gilmar Ferreira Mendes, Sacha Calmon Navarro Coelho; Organizadores Rafael Araripe Carneiro, Tiago Conde Teixeira, Francisco Mendes. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 247-248): "assim entende-se que o parágrafo único do art. 116 do CTN teve como objeto transportar o instituto da dissimulação ao direito tributário, explicitando o parâmetro disponível à fiscalização tributária".

Nessa perspectiva, a leitura do art. 116, parágrafo único, do CTN deve ser procedida em conjunto com o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil), *verbis*:

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.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado. (grifei)

O *caput* do art. 167 do *Codex Civil* utiliza o verbo dissimular, que na verdade é espécie do gênero simular, que compreende a simulação absoluta (propriamente dita) e a simulação relativa (dissimulação).

É relevante destacar que a espécie simulação relativa (dissimulação) não se confunde com a simulação absoluta, embora em ambas seja evidente o propósito de enganar. Nos dizeres de Carlos Roberto Gonçalves (Direito Civil Brasileiro, vol. 1: parte geral. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013): "simulação não se confunde, pois, com dissimulação, embora em ambas haja o propósito de enganar. Na simulação procura-se aparentar o que não existe; na dissimulação, oculta-se o que é verdadeiro. Na simulação, há o propósito de enganar sobre a existência de situação não verdadeira; na dissimulação, sobre a inexistência real".

É convergente ao raciocínio até agora desenvolvido a doutrina de Miguel Delgado Gutierrez (Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal - São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 165), *verbis*:

Sempre que, no direito tributário, se despreza a estruturação de direito privado utilizada pelas partes e se busca a realidade econômica por trás dela, está-se, na verdade, em busca da real estruturação adotada pelas partes. Ou seja, se as partes, ao afirmarem que estavam praticando compra e venda, na verdade, pretenderam estipular uma doação, o que deve prevalecer, para fins de tributação é a doação. **O negócio real é que deve ser tributado e não o aparente ou simulado.** (grifei)

Na mesma perspectiva, o entendimento de Alberto Xavier (Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. Dialética, 2001, p. 156/157), *verbis*:

[...]

Em nossa opinião, bem andou o Congresso Nacional em formular o novo parágrafo único do art. 116 do modo que o fez. Por um lado, reiterou que a lei tributária não pode extravasar os limites da tipicidade, pois a declaração de ineficácia do ato simulado nada mais é que a tributação de um fato típico - o ato dissimulado - em razão do princípio da verdade material, que o revela à plena luz. Mas, por outro lado, assegurou que, tendo restringido expressamente o âmbito da declaração de ineficácia ao mundo dos atos simulados, essa declaração de ineficácia não se estende a atos verdadeiros, ainda que de efeitos econômicos equivalentes aos dos atos típicos fiscalmente mais onerosos e independentemente dos motivos que levaram as partes à sua realização. (grifei)

Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro. Saraiva, 16ª. edição, 2010, p. 259/260), traz a seguinte contribuição:

[...]

O problema resvala, em última análise, para a apreciação do fato concreto e de sua correspondência com o modelo abstrato (forma) utilizado. **Se a forma não refletir o fato concreto, aí sim teremos campo para desqualificação da forma jurídica adotada.**

Isso nos leva, com Sampaio Dória, para o campo da simulação. Esta, uma vez comprovada, autoriza o Fisco a determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio realmente realizado, no lugar daqueles que seriam produzidos pelo negócio retratado na forma simulada pelas partes. (grifei)

A doutrina de João Dácio Rolim (Normas Antielisivas Tributárias. Ed. Dialética, 2001, p. 357) estabelece, de forma precisa, a conexão entre o art. 116, parágrafo único, do CTN e o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil), *in verbis*:

"A norma geral antielisiva positivada **no parágrafo único do art. 116 do CTN** aproxima-se da modalidade da intenção negocial no sentido de ser considerado dissimulado o ato do contribuinte e, portanto, inoponível ao fisco, se for praticado com a intenção elisiva exclusiva. Em função do princípio da proporcionalidade. Ou esta norma aparentemente geral deve ser aplicada somente a casos excepcionais em função de outros princípios que justifiquem um afastamento do Direito Privado, tal como ocorre com os preços de transferência, **ou deve ser restrita a casos de simulação, uma**

vez que o próprio conceito consagrado no Direito Privado de dissimulação é de simulação relativa." (grifei)

No caso concreto, resta evidenciado da leitura dos autos, com ênfase nos excertos acima reproduzidos e grifados, que a conduta do Recorrente incorreu no uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a apuração de tributos, inclusive de contribuições sociais previdenciárias, utilizando-se do artifício de terceirizar parte de sua linha de produção com empresa optante por regime de tributação mais favorecido (SIMPLES), que, na verdade, atua, de fato, como *longa manus* da Recorrente, conforme minuciosamente demonstrado pela autoridade lançadora, sem qualquer propósito comercial, caracterizando-se, no meu entender, hipótese clara de dissimulação a atrair a incidência do art. 116, parágrafo único, do CTN c/c o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil).

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima