



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10865.721063/2016-52</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2301-011.890 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	3 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	C T M - COMERCIO E TRANSPORTES MATIELO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

RECURSO VOLUNTÁRIO. RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Somente com a interposição de impugnação se instaura a fase litigiosa do procedimento em face de cada um dos coobrigados. Assim, em que pese a sujeita passiva solidária deva ser cientificada de todos os atos praticados no processo, sua atuação do ponto de vista do litígio resta obstaculizada ante a inércia quando do prazo para a apresentação da impugnação, restando precluso o seu direito de se manifestar no processo administrativo em sede recursal.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONSTATAÇÃO DE DOLO E FRAUDE. OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO ARTIGO 173, I, DO CTN.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria.

In casu, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 173, I, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de dolo e fraude.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SIMULAÇÃO. FRAUDE. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

TRABALHADORES VINCULADOS À EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO OPTANTE PELO SIMPLES. DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO EXISTENTE. CARACTERIZAÇÃO DIRETAMENTE COM A EMPRESA PRINCIPAL. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA.

Pelo Princípio da Verdade Material, uma vez configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Constatado que o vínculo empregatício formalmente estabelecido dissociase do verdadeiro sujeito passivo, é legítima a atuação fiscal que restabelece a realidade dos fatos, com o conseqüente lançamento tributário no correto contribuinte, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c Pareceres/CJ nºs 330/1995 e 1652/1999.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, C DO CTN. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA PARA 100%.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FALTA DE INTERESSE DE AGIR E DE LEGITIMIDADE DE PARTE. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº 172.

A pessoa jurídica, apontada no lançamento na qualidade de contribuinte, não possui interesse de agir nem legitimidade de parte para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco a terceiros que não interpuseram impugnação ou recurso voluntário.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso interposto pelos responsáveis solidários e conhecer em parte do recurso da autuada, não conhecendo das razões acerca da responsabilidade solidária por falta de interesse para, na parte conhecida, afastar a decadência e, no mérito, dar provimento parcial para reduzir o percentual da multa qualificada a 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelle Rezende Cota** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Diogo Cristian Denny** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Andre Barros de Moura(substituto[a] integral), Carlos Eduardo Avila Cabral, Diogo Cristian Denny(Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a Recorrente acima identificada, relativo as contribuições previdenciárias parte patronal, incidentes sobre a remuneração pagas aos segurados da empresa F. C. Aguaí Transportes e Logística Ltda – EPP, caracterizados como segurados empregados da autuada, relativa tão período de 01/01/2011 a 31/12/2013.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 39/59), extrai-se que constituíram fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações a empregados e contribuintes individuais, com correspondentes contribuições não declaradas em GFIP, no período de 01/2011 a 12/2013, apuradas a partir da documentação do contribuinte referente às empresas CTM Comércio e Transportes Matielo Ltda e F. C. Aguaí Transportes e Logística Ltda - EPP, e em específico de suas GFIPs e folhas de pagamento, conforme cópias às fls. 037/278. As bases de cálculo foram apuradas requalificando todos os fatos geradores formalmente registrados nessas duas empresas como vinculados à empresa principal (CTM Comércio e Transportes Matielo Ltda).

A fiscalização identificou que a empresa F. C. Aguai Transportes e Logística Ltda – EPP, CNPJ nº 06.302.887/0001-59, atuou como empresa satélite do sujeito passivo CTM Comércio e Transportes Matielo Ltda., caracterizando-a como uma “empresa interposta” da “empresa principal”, com total dependência econômica, financeira e administrativa dos mesmos empresários, Srs. Fernando e Cristiano Gandra Matielo, existindo de fato uma única empresa, havendo apenas um fracionamento meramente formal do fluxo de documentos fiscais e do faturamento a fim de usufruir indevidamente do tratamento diferenciado concedido pelo regime do Simples Nacional.

Os sócios Fernando Gandra Matielo e Cristiano Gandra Matielo foram caracterizados como responsáveis solidários, conforme os Termos de Sujeição Passiva Solidária correspondentes (009/014), por se ter identificado o dolo na forma da intenção dos administradores de retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência de fato gerador da obrigação tributária, nos termos dos arts. 71 e 72, da Lei nº 4.502/1964, e do art. 135, inciso III, do CTN.

Também restou caracterizada a responsabilidade solidária da empresa FC Aguai, em decorrência da formação de grupo econômico, em face do controle pelas mesmas pessoas e da confusão patrimonial de funcionários e de administração, nos termos do CTN, arts. 124, 132 e 133, e da Lei nº 8.212/1991, art. 30, inciso IX.

Por entender caracterizado o dolo e configuradas as hipóteses dos crimes de sonegação fiscal, contra a ordem tributária e falsidade ideológica por parte da contribuinte, a partir dos fatos descritos em seu relato, a fiscalização considerou, para fins do lançamento efetuado, o prazo decadencial do art. 173, inciso I, do CTN, bem como aplicou a multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, a partir da caracterização das hipóteses dolosas dos arts. 71 e 72, da Lei nº 4.502/1964.

Após apresentação de impugnação por parte da Recorrente, foi proferido Acórdão nº 14-64.946 pela 10ª TURMA da DRJ em Ribeirão Preto/SP, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo a integralidade do lançamento, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls. 373/398):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

ORGANIZAÇÃO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL EM DIVERSAS EMPRESAS. PROPÓSITO NÃO NEGOCIAL E AUSÊNCIA DE AUTONOMIA. RECONSIDERAÇÃO DAS RELAÇÕES JURÍDICAS. CARACTERIZAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

A organização empresarial de um conjunto de atividades sujeito a um controle comum na forma de empresas distintas deve corresponder à realidade econômica e ter propósito eminentemente negocial, sob pena de serem reconsideradas as relações jurídicas subjacentes e caracterizado o dolo na configuração de planejamento tributário abusivo sempre que identificados a falta de autonomia entre as empresas e o objetivo principal de redução de tributos que, conjugados, propiciem a determinação artificial das bases de cálculo e/ou alíquotas desses tributos.

LANÇAMENTO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DE AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não merece ser acolhida a alegação formalizada pelo sujeito passivo em relação a parcela que considera indenizatória, porém, que não se encontra comprovadamente incluída na autuação.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO. APLICAÇÃO.

Aplica-se a multa qualificada correspondente à duplicação do percentual da multa de ofício quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele a partir do qual poderia ter ocorrido o lançamento.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza-se a existência de grupo econômico de fato quando duas ou mais empresas estão sobre a administração, a direção ou o controle de uma delas.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE TERCEIROS.

Ausente defesa apresentada em nome de terceiros responsáveis solidários pelo crédito tributário, não cabe a apreciação de oposição à imputação de responsabilidade solidária apresentada pelo contribuinte, na medida em que este não detém legitimidade e nem interesse para tanto.

MATÉRIA FORA DO OBJETO DO PROCESSO. CONTESTAÇÃO NÃO APRECIADA.

A contestação de matéria não integrante do objeto do processo não é passível de apreciação pelo órgão julgador.

PROVAS. OPORTUNIDADE

Com a impugnação ocorre a oportunidade da apresentação de provas, precluindo o direito de o impugnante apresentá-las em outro momento processual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformadas com a referida decisão, a Recorrente cientificada em 13/04/2017 (e-fl. 406), interpôs em 12/05/2017 Recurso Voluntário em conjunto com os solidários (e-fls. 410/421), repisando às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão de piso:

2. O contribuinte alega ter sido induzido a erro material pelo profissional contador que lhe prestou serviços, o qual teria orientado a constituir a empresa F.C. Aguai e, portanto, os sócios da empresa acreditavam estar corretos ao longo de todo o período, sem dolo ou má-fé em relação à constituição e operação da nova empresa, tanto que, ao contratar novo profissional que constatou o erro no procedimento, adotou providências para corrigi-lo mesmo antes do início da ação fiscal. , o que pode ser constatado pela transferência de todos os funcionários da F.C. Aguai para a CTM na data de 05/02/2016, descaracterizando a hipótese de simulação e a possibilidade de sujeição passiva de seus sócios.

3. Informa que a não apresentação de documentos deveu-se à não entrega destes pelo contador da época, tendo sido inclusive lavrado um Boletim de Ocorrência contra ele.

4. Contesta a responsabilização solidária a partir de grupo econômico, apontando que dependeria de elementos mais consistentes e de crivo do Judiciário, considerando que são empresas distintas, com vida própria, sedes diferentes, ainda que de sócios iguais, afirmando que a fiscalização usou de mera presunção e não se teria aprofundado na análise documental.

5. Insurge-se contra a inclusão da rubrica AVISO PRÉVIO na base de cálculo do tributo lançado, por entender que se trata de verba indenizatória e excluída da incidência da contribuição previdenciária.

6. Clama pela decadência e pela prescrição da cobrança dos valores lançados referentes a competências anteriores a 05/2011, a partir da aplicação da regra do art. 150, §4º, do CTN, asseverando que não caberia a aplicação da parte final desse dispositivo por entender comprovada a ausência de fraude, dolo ou simulação, dadas as providências para regularização tomadas espontaneamente e previamente à ação fiscal. Traz decisões administrativas e a Súmula 99 do CARF.

7. Refuta a possibilidade de sujeição passiva solidária dos sócios por entender restar sem prova, crivo ou contraditório, contrariando a lei e o princípio da presunção da inocência. Reforça apontando que não foi apurado nenhum fato ou ato que tenha sido praticado pelos sócios ou que teriam conhecimento de qualquer fraude. Acrescenta que os sócios não tiveram qualquer ganho com a situação, mas sim prejuízos pela má prestação do serviço contábil.

8. Contesta a multa aplicada por terem por base suposta infração não ocorrida, mormente não declaração em GFIP de informações relativas à ação trabalhista. Entende que a inexigibilidade do tributo se estenderia também à multa. Aponta ter-se configurado confisco na aplicação da multa de 150% e que ela teria sido aplicada na ausência de dolo.

9. Expõe que os juros são indevidos por não serem exigíveis os créditos tributários antes do trânsito em julgado da reclamatória trabalhista, estando equivocada a adoção da prestação dos serviços como marco inicial, eis que inexistindo obrigação principal não há que se cogitar em obrigação acessória.

Por fim, os Recorrentes pugnam que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

### **Admissibilidade – Recurso dos Responsáveis Solidários**

Observa-se que a pessoa jurídica F.C. Aguai Transportes e os sócios Sr. Cristiano Gandra e Fernando Gandra, estão qualificados no Recurso Voluntário apresentado pela autuada, porém, em relação aos responsáveis, apesar de tempestivo, o Recurso não deve ser conhecido, por não atender os requisitos de admissibilidade.

Os responsáveis solidários (**F.C. Aguai Transportes, Cristiano Gandra e Fernando Gandra**) foram intimados do Auto de Infração, todavia, sobre ele não se manifestaram. Em outras palavras, quedaram-se inertes, não apresentando impugnações no prazo legal, precluindo seu direito de ingressar na lide administrativa em momento posterior.

Com efeito, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal), somente com a interposição de impugnação se instaura a fase litigiosa do procedimento em face de cada um dos coobrigados. Embora a decisão quanto ao mérito da exigência em favor de um dos coobrigados possa aproveitar aos demais e a interposição de impugnação por um deles, suspenda a exigibilidade em face de todos eles, em conformidade com o art. 125 do CTN, o litígio instaurado se restringe ao coobrigado que interpôs a impugnação e se limita às matérias expressamente impugnadas, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Assim, em que pese os responsáveis solidários devam ser cientificados de todos os atos praticados no processo, nos termos do art. 3º, inc. II e do art. 28 da Lei nº 9.784/99, suas atuações do ponto de vista do litígio resta obstaculizada ante inércia quando do prazo para a apresentação da impugnação, ficando precluso o seu direito de se manifestar no processo administrativo em sede recursal.

Tal matéria é corriqueira neste Tribunal, conforme depreende-se do Acórdão nº 2401-007.820, da lavra do Ilustre Conselheiro José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, senão vejamos parte da ementa abaixo transcrita:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO REVEL. NÃO CONHECIMENTO.

O processo administrativo fiscal não admite a interposição de recurso voluntário por revel. Por não haver lacuna em face do disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972 (Portaria MPAS nº 357, de 2002, art. 6º, § 4º; e Portaria MPS nº 520, de 2004, art. 9º, § 6º), não é cabível a aplicação subsidiária dos arts. 50, parágrafo único, e 322, parágrafo único, da Lei nº 5.869, de 1973, e dos arts. 15, 119, parágrafo único, e 346, parágrafo único, da Lei nº 13.105, de 2015.

Portanto, não conheço dos recursos voluntários apresentados pelos responsáveis solidários e representantes legais.

### **Admissibilidade do Recurso da Autuada**

Conheço do Recurso Voluntário, uma vez tempestivo e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade.

### **Prejudicial de mérito**

#### **Da Decadência**

A Recorrente pugna pela decadência e a prescrição da cobrança dos valores lançados referentes a competências anteriores a 05/2011, a partir da aplicação da regra do art. 150, §4º, do CTN, asseverando que não caberia a aplicação da parte final desse dispositivo por entender comprovada a ausência de fraude, dolo ou simulação, dadas as providências para regularização tomadas espontaneamente e previamente à ação fiscal. Traz decisões administrativas e a Súmula 99 do CARF.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, caput, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

**Súmula nº 08: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.**

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações

prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado acima, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62-A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE

PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Contudo, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento das contribuições, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

Para afastar qualquer dúvida a esse respeito foi editada a **Súmula CARF nº 99**, que assim dispõe:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa à rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do Regimento Interno do CARF.

**No entanto, no caso dos autos, há de se observar primeiro a existência ou não do DOLO.**

Como a imputação do dolo no presente caso, ensejou também a aplicação da multa qualificada, fazemos a análise conjunta, pois, uma vez afastada a exigência da multa, consequentemente, não resta configurado o dolo.

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

**I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.**

(...)

**§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.**

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

Art. 71 - **Sonegação** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei n° 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula n° 14, determinando que:

**Súmula CARF n° 14:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

No mesmo sentido, especificamente em relação a presunção de omissão de rendimentos, foi editada a Súmula CARF n° 25, que assim dispõe:

**Súmula CARF n° 25**

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento da contribuição devida, tampouco meros indícios; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.

**Em que pese esta Conselheira ter o entendimento de que a simples caracterização como segurados empregados, por si só, não tem o condão de ensejar a qualificação da multa, devendo haver a devida comprovação das condutas,** os fatos constantes no relatório fiscal são aptos a justificar a tipificação prevista no artigo mencionado, uma vez que o sujeito passivo, de fato, simulou situação inexistente, ao qual sabidamente não fazia *jus*.

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada a conduta dolosa com o fito de escapar da tributação, vejamos:

31 Aplica-se ao débito juros (SELIC) previstos no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação alterada pela Lei nº 11.941, de 27/05/2009 e, **em função da conduta dolosa adotada pelos administradores da empresa, descrita nos itens 5 a 12 e 30 anteriores**, prevista na legislação detalhada adiante, aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Medida Provisória nº 351/2007, e pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007. Sua aplicação está relacionada às circunstâncias previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, a qual estabelece:

(grifo nosso)

Extrai-se os seguintes excertos dos itens 5 a 12, transcrevo:

5.6 Com praticamente ausência de funcionários na “empresa principal” C.T.M. COM. E TRANSPORTES, e a manutenção dos mesmos na “empresa interposta” F.C. AGUAÍ, conforme indicado nos subitens 5.1.1. e 5.1.2 anteriores, ficou patente a confusão além da patrimonial por não registrar veículos de transporte e administrativa por ter os mesmos administradores empresários, também a confusão de empregados. Neste panorama, o art. 2º, § 2º, da CLT, in verbis, permite que o trabalhador postule seus direitos contra qualquer das empresas agrupadas, tendo em vista a responsabilidade solidária instituída pela previsão legal:

(...)

6 Com idêntico ramo de atividade, a “empresa interposta” F.C. AGUAÍ, atuou como empresa satélite do sujeito passivo a “empresa principal” C.T.M. COMÉRCIO E TRANSPORTES MATIELO LTDA, e com total dependência econômica, financeira e

administrativa dos mesmos empresários, Srs. Fernando e Cristiano Gandra Matielo, como citado nos itens 5.1.1 e 5.1.2 anteriores, esquema esse, descaracterizado no procedimento fiscal, pois, trata-se na realidade de uma única empresa, fracionando-se apenas o fluxo de documentos fiscais e obviamente, abrigando os contratos de trabalho, com o tratamento tributário diferenciado concebido pelo SIMPLES NACIONAL.

6.1 Apesar de não ter sido apresentado os assentamentos contábeis ou livro caixa de ambas as empresas, com as informações prestadas à Receita Federal, foi possível constatar no banco de dados, o montante de salários pagos e a total ausência de faturamento na “empresa interposta” FC AGUAÍ, como demonstrado no item 5.12 anterior. O procedimento denota a inexistência total da “empresa interposta”.

(...)

Tem-se, portanto, que o dolo ficou evidenciado a partir da orquestração da tentativa, precípua, de economia tributária, a qual não se pode afirmar que não foi consciente, pois foi fruto de um planejamento, que envolveu, inclusive, uma sequência temporal e um padrão comportamental, especialmente, reafirmando que a existência da pessoa jurídica **F.C. Aguai Transportes** poderia subsistir somente no plano meramente formal, com evidente escopo de proporcionar indevidamente ao sujeito passivo o benefício instituído pelo Simples Nacional. Tal fato reduziu, em muito, a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias para o custeio do Regime Geral de Previdência Social e conseqüentemente as próprias Contribuições Previdenciárias e as destinadas a outras entidades e fundos. Sem espaço, no caso concreto, para aplicação do art. 112 do CTN.

No caso sob análise não se identifica planejamento tributário, mas sim a simulação de uma situação com o objetivo único de reduzir encargos tributários ilegalmente. A Recorrente não está aplicando a legislação à situação fática, mas simulando uma estrutura organizacional para obter benefícios fiscais. No caso retratado, a aparência de licitude não se coaduna a realidade, encoberta no plano formal, típica da simulação.

O dolo necessário e suficiente ao intuito de fraude restou caracterizado pela fiscalização a partir da demonstração da artificialidade presente na formalização da atividade desenvolvida como sendo desempenhada por empresas distintas.

Considerando os fatos expostos e todos os elementos trazidos aos autos e já apreciados nos tópicos anteriores, considera-se demonstrada a ocorrência da conduta descrita nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 a justificar a qualificação da multa, prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, considerando-se improcedentes as alegações da defesa sobre o tema.

Neste contexto, restando cristalina a imputação do dolo, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em **10/05/2016 (AR – e-fl. 5) com a devida ciência da Recorrente**, verifica-se que os fatos geradores objeto do presente lançamento não estariam abarcados pela decadência nos termos do artigo 173, I do Codex.

## Mérito

### **Desconsideração do Negócio – Caracterização – Primazia da Realidade**

Trata-se de créditos tributários referentes às contribuições sociais previdenciárias devidas aos Terceiros, incidentes sobre a remuneração de trabalhadores que formalmente foram registrados como segurados da empresa F.C. AGUAÍ (optante pelo SIMPLES), mas que diante da situação fática verificada pela fiscalização, foram vinculados à sociedade empresarial C T M – COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA, ora Autuada.

A autoridade fiscal concluiu que houve uma “simulação” na contratação, pela autuada, dos serviços que lhes foram prestados pela empresa F.C. Aguaí, a fim de dissimular os fatos geradores das contribuições lançadas.

Observa-se do Recurso que a Recorrente não questiona nenhum dos elementos fáticos que fundamentaram o lançamento, aduzindo apenas que a criação e operação da empresa optante pelo regime simplificado tenha sido um erro o qual aduz ter sido induzida pelo contador à época dos fatos, apenas contestando a implicação da existência desses elementos nos efeitos a eles atribuídos.

**Pois bem, a questão central na solução do presente litígio repousa na verificação da existência ou não de elementos fáticos e jurídicos suficientes para caracterizar a contratação de empregados registrados na pessoa jurídica optante pelo Simples para com o autuado.**

Inobstante os argumentos da Recorrente contra referido procedimento levado a efeito na constituição do crédito tributário ora exigido, a legislação previdenciária, por meio do artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, impôs ao Auditor Fiscal a obrigação de considerar os contribuintes individuais (autônomos), prestadores de serviços pessoas jurídicas ou outros prestadores de serviços como segurados empregados, quando verificados os requisitos legais, *in verbis*:

Art. 229.

[...]

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social, constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inc. I «caput» do art.9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado

Verifica-se do artigo supracitado, que o legislador ao mencionar “ [...] ou sob qualquer outra denominação [...]”, deu margem a desconsideração da personalidade jurídica de empresas ou dos negócios jurídicos, quando constatados os pressupostos para tanto, tal como procedeu o Auditor Fiscal na presente demanda.

Mais a mais, esse procedimento também encontra respaldo no Parecer/MPAS/CJ nº 1652/99 c/c Parecer/MPAS/CJ nº 299/95, os quais apesar de não vincularem este Colegiado, tratam da matéria com muita propriedade, com as seguintes ementas:

EMENTA

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – VÍNCULO EMPREGATÍCIO– DESCARACTERIZAÇÃO DE MICROEMPRESÁRIOS. 1. A descaracterização de microempresários, pessoas físicas, em empregados é perfeitamente possível se verificada a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “microempresário.

EMENTA

Débito previdenciário. Avocatória. Segurados empregados indevidamente caracterizados como autônomos. Procedente a NFLD emitida pela fiscalização do INSS. Revogação do Acórdão nº 671/94 da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, que decidiu contrariamente a esse entendimento.

Ainda a respeito do tema, cumpre transcrever o artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91, e o artigo 3º da CLT, que assim estabelecem:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas?

I – como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;”

Art. 3º. Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Assim, constatados todos os requisitos necessários à caracterização da relação laboral, a autoridade administrativa, de conformidade com os dispositivos legais acima, tem a obrigação de caracterizar como segurado empregado qualquer trabalhador que preste serviço ao contribuinte nestas condições, fazendo incidir, conseqüentemente, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor daqueles.

Contudo, não basta que a autoridade lançadora presuma tal situação. Deve, em verdade, deixar explicitamente comprovada a existência dos pressupostos legais da relação empregatícia, sob pena de improcedência do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo, e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

É o que determina o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a

fiscalização lavrará notificação de débito, **com discriminação clara e precisa** dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. (g.n.)

No mesmo sentido, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal atuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, como segue:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível

Ultrapassada a questão à fundamentação legal, passa-se à análise dos fundamentos de fato que embasam os procedimentos adotados pela fiscalização.

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora, ao proceder a caracterização dos empregados da pessoa jurídica como sendo, na realidade, funcionários do autuado, foi muito feliz em sua empreitada, demonstrando e comprovando, no entendimento desta Conselheira, os requisitos legais necessários à configuração do vínculo, como passaremos a demonstrar.

Nesse particular o Relatório Fiscal, ao qual ora se reporta, traz um extenso rol de elementos que levaram à conclusão acima. Pode-se resumi-lo nos termos seguintes:

5.2 Descrito nos subitens anteriores, mantiveram em atividades a “empresa interposta” FC AGUAÍ, para fracionar a atividade e manter a opção pelo SIMPLES NACIONAL, que constitui um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, destinado às microempresas e às empresas de pequeno porte, previsto na Lei Complementar nº 123/2006 e alterações posteriores. Em consequência, a contratação de trabalhadores através dessa empresa assegurou irregularmente ao contribuinte, as vantagens e os benefícios do regime.

5.3 Pela falta de apresentação de documentos solicitados no Termo de Início de Procedimento Fiscal citado no item 2 anterior para análise, no caso, de assentamentos contábeis ou livro Caixa da “empresa interposta” FC AGUAÍ, a fiscalização valeu-se das informações constante do banco de dados da Receita Federal do Brasil, informado contemporaneamente pela própria empresa, transcritos nos subitens 5.1.1. e 5.1.2 anteriores; informação de que ambas as empresas exerceram a mesma atividade econômica; e, por serem geridas pelos mesmos sócios.

(...)

5.3.2 Em relação à “empresa principal” C.T.M. COM. E TRANSPORTES, os registros contábeis de 2013, foram obtidos no SPED conforme requisição anexa e, foi obtido do atual escritório de contabilidade responsável, a informação de estarem

providenciando nova escrituração contábil de 2011 a 2013, cópia de e-mail em anexo, tendo em vista também não terem sido apresentadas e constando da notificação via Cartório, citada no item anterior.

5.4 Pela ausência de apresentação de assentamentos contábeis ou de livro caixa, fica prejudicada análise da real dependência econômica e financeira das empresas, entretanto, na “empresa principal” C.T.M. COM. E TRANSPORTES, cumpre observar que a contabilidade baixada pelo SPED 2013, não abrange movimentação bancária.

5.5 Pela análise da movimentação financeira da “empresa interposta” FC AGUAÍ, como citado no subitem 5.1.2 anterior, ser superior aos limites de Receita para fins de permanência no SIMPLES NACIONAL, uma vez que a mesma não registrou Receita Bruta e, por ser administrada pelos mesmos empresários, também conclui-se pela exclusão do referido regime tributário, além obviamente, da ausência de apresentação de livros contábeis ou Caixa.

5.6 Com praticamente ausência de funcionários na “empresa principal” C.T.M. COM. E TRANSPORTES, e a manutenção dos mesmos na “empresa interposta” F.C. AGUAÍ, conforme indicado nos subitens 5.1.1. e 5.1.2 anteriores, ficou patente a confusão além da patrimonial por não registrar veículos de transporte e administrativa por ter os mesmos administradores empresários, também a confusão de empregados. Neste panorama, o art. 2º, § 2º, da CLT, in verbis, permite que o trabalhador postule seus direitos contra qualquer das empresas agrupadas, tendo em vista a responsabilidade solidária instituída pela previsão legal:

(...)

6 Com idêntico ramo de atividade, a “empresa interposta” F.C. AGUAÍ, atuou como empresa satélite do sujeito passivo a “empresa principal” C.T.M. COMÉRCIO E TRANSPORTES MATIELO LTDA, e com total dependência econômica, financeira e administrativa dos mesmos empresários, Srs. Fernando e Cristiano Gandra Matielo, como citado nos itens 5.1.1 e 5.1.2 anteriores, esquema esse, descaracterizado no procedimento fiscal, pois, trata-se na realidade de uma única empresa, fracionando-se apenas o fluxo de documentos fiscais e obviamente, abrigando os contratos de trabalho, com o tratamento tributário diferenciado concebido pelo SIMPLES NACIONAL.

6.1 Apesar de não ter sido apresentado os assentamentos contábeis ou livro caixa de ambas as empresas, com as informações prestadas à Receita Federal, foi possível constatar no banco de dados, o montante de salários pagos e a total ausência de faturamento na “empresa interposta” FC AGUAÍ, como demonstrado no item 5.12 anterior. O procedimento denota a inexistência total da “empresa interposta”.

6.2 Os empresários, Srs. Fernando Gandra Matielo e Cristiano Gandra Matielo, são os reais beneficiários, por se tratar dos sócios quotistas e administradores de ambas as empresas “principal e interposta”.

7 Evidente que não se trata de empresas distintas funcionando de “per si” e desenvolvendo cada qual a sua atividade nas localidades de suas sedes. Estamos diante de um só empreendimento econômico, cumprindo um único contrato de prestação de serviços de transporte rodoviário de carga, firmado com a “empresa principal” C.T.M. COMÉRCIO E TRANSPORTES MATIELO LTDA, CNPJ. 54.237.698/0001-92, a qual acha-se fracionada com o objetivo de usufruir dos favores fiscais instituídos com o SIMPLES NACIONAL.

7.1 A convivência empresarial ocorre com os empresários Fernando e Cristiano Gandra Matielo, administrar ambas as empresas como se fosse única, uma vez que fisicamente já estão ligadas conforme demonstrado nas fotos do item 5.1.1 e 5.1.2 anteriores, separando-se apenas o fluxo de documentos fiscais e faturamento para permanência no SIMPLES NACIONAL.

7.2 Pelo até então descrito, comprova a insofismável simbiose empresarial.

(...)

**Minha impressão é que o conjunto probatório juntado pelo Fisco é robusto, consistente e convergente o suficiente para vincular diretamente os segurados empregados da PJ optante pelo SIMPLES a Recorrente, atestando a sua condição de verdadeiro tomador dos serviços prestados pelos segurados.**

Pautado nas provas articuladas por ambas as partes, o convencimento quanto à vinculação decorre não só do conjunto fático-probatório carreado pela fiscalização, mas também pela linha argumentativa utilizada para contrapor a acusação fiscal, pela qual a Recorrente faz considerações genéricas, sem refutar concreta e efetivamente os fatos, os nomes, os números e os documentos colhidos pela fiscalização ao longo do procedimento de auditoria.

**Na verdade, como dito nos parágrafos inaugurais, a Recorrente não questiona os fatos mas sim, de certo modo, até confirma as razões trazidas pela auditoria, argumentando apenas que foi induzida ao erro por parte do contador.**

**Dito isto, a própria “confirmação” da Recorrente, com os fatos supra narrados, já são suficientes para manutenção da infração.**

Por fim, a análise conjunta dos elementos probatórios leva à conclusão da efetiva prestação dos serviços pelos trabalhadores para a pessoa jurídica notificada, não optante pelo Simples.

Por amor ao debate, neste aspecto, tendo a Recorrente repisado as alegações da defesa inaugural sem juntar nenhum novo elemento de prova, peço vênia para transcrever excertos da decisão recorrida e adotá-los como razões de decidir, por muito bem analisar as alegações suscitadas pelo autuado e documentos acostados aos autos, *in verbis*:

O conjunto de anomalias que caracterizam a dependência e a falta de autonomia entre as empresas CTM Comércio e Transportes Matielo Ltda e F. C. Aguaí Transportes e Logística Ltda. - EPP foram devidamente descritos pela fiscalização e a apresentação de mais elementos foi limitada pela omissão do contribuinte à intimação para entrega de documentação contábil:

1. as empresas desempenham a mesma atividade econômica de transporte rodoviário de cargas, na forma de uma atividade econômica integrada em relação ao restante do mercado, com o conjunto das duas empresas representando um segmento contínuo e bem definido da cadeia de valor do ramo de atuação;

2. estrutura, recursos e despesas desproporcionalmente distribuídos entre as empresas do grupo em relação ao volume de atividades e pessoas de cada uma delas (fls. 040/045):

2.1. o total dos valores das remunerações declarados em GFIP, por si só, já excede em muito o limite legal de 20% além da receita declarada pelo contribuinte;

2.2. a soma das receitas brutas das empresas envolvidas no conluio empresarial, identificado pela fiscalização a partir, dentre outros, da distribuição artificial de faturamento e mão-de-obra entre elas, ultrapassa o limite legal estabelecido para ingresso e permanência no regime simplificado;

2.3. as empresas têm seus respectivos estabelecimentos na mesma localidade, em prédios muito próximos de uma mesma rua (vide foto a fl. 043);

2.4. ocorre distribuição artificial e oportunista do faturamento e da mão-de-obra, com a concentração de mão-de-obra na empresa tributada pelo faturamento e a concentração do faturamento na empresa tributada pela mão-de-obra;

2.5. identificou-se uma distribuição inviável dos veículos das empresas transportadoras, pois todos os 24 veículos estão registrados no patrimônio da empresa que possui apenas 3 motoristas, enquanto não há veículos na empresa que tem 59 motoristas.

3. os sócios das duas empresas são exatamente os mesmos, indicando que há um único grupo de pessoas controlador de todo o grupo de empresas.

Por seu turno, os elementos que indicam a determinação das bases de cálculo e alíquotas dos tributos por critérios exclusivamente internos ao grupo de empresas são:

1. concentração da mão-de-obra e redução artificial do faturamento na empresa tributadas pelo faturamento:

- a empresa EPP (enquadrada no Simples Nacional) apresenta inconsistências inexplicáveis, pois as despesas com pessoal apresentam valores superiores aos da empresa principal e suas receitas são nulas ao longo de todo o período fiscalizado.

2. redução da mão-de-obra e concentração do faturamento na empresa tributada pela remuneração da mão-de-obra:

- a empresa principal (CTM) é que registra o faturamento da atividade que varia de cerca de R\$ 750.000,00 a R\$ 12.000.000,00 entre 2011 e 2013, no entanto apresenta somente menos de 10% da mão-de-obra a ela vinculada (3 motoristas de um total de 97 funcionários).

Portanto, é forçoso concluir que não há autonomia entre as empresas e dessa interdependência decorre a possibilidade de reorganização meramente formal das suas estruturas e recursos com o objetivo de reduzir a tributação por meio da composição artificial das bases de cálculo envolvidas, quais sejam faturamento e remuneração da mão-de-obra. Logo, a organização da atividade econômica integrada entre as diversas empresas não atende a um propósito comercial, mas a um propósito meramente tributário, configurando-se um planejamento tributário abusivo.

Deve ser destacado que neste caso a verdade material, como restou amplamente demonstrado acima, difere das formalidades dos atos e negócios praticados e sobre estas prevalece.

Como se observa das constatações acima, a autoridade lançadora se desincumbiu do ônus de comprovar os requisitos da relação laboral entre os funcionários com o ora autuado, na forma que a legislação de regência exige, mais precisamente o artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 –Regulamento da Previdência Social, além de toda legislação citada neste voto, possibilitando, assim, a descon sideração da personalidade jurídica daquela empresa optante pelo SIMPLES com o fito reclassificar o vínculo entre tais funcionários com a Recorrente.

Constata-se, assim, que o fiscal autuante, ao promover o lançamento, agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação que regula o tema, demonstrando circunstanciadamente os fatos que ensejaram a constituição do crédito previdenciário, impondo a manutenção da autuação em sua integralidade.

### **Do Aviso Prévio – Alegação Genérica**

A Recorrente alega que as bases de cálculo utilizadas no lançamento foram apuradas de forma incorreta pela autoridade fiscal, visto que, segundo ela, englobam as verbas a título de aviso prévio que, por serem indenizatórias, não integram o campo de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Quanto à incidência sobre o aviso prévio, conforme já analisado, **parte-se do ponto de que o que foi informado pela empresa optante pelo SIMPLES em sua GFIP como base de cálculo de contribuições sociais previdenciárias.**

Sucedo que, da análise dos autos, observa-se que a Recorrente sequer apresentou provas de que as referidas bases de cálculo efetivamente englobam as verbas que aduz estarem fora do campo de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Destaca-se, ainda, que a decisão de piso, com o intuito de examinar tal fato, realizou a apuração base de cálculo para as três primeiras competências consideradas na ação fiscal rubrica a rubrica e verificou que a base de cálculo apurada pelo contribuinte não poderia ter originalmente incluído as rubricas associadas ao aviso prévio, pois se o houvesse feito, as bases de cálculo teriam resultado sensivelmente maiores, senão vejamos os dizeres:

A fiscalização descreve que o valor das bases de cálculo lançadas são os valores registrados pelo próprio contribuinte nos resumos de suas folhas de pagamento e GFIPs da empresa F.C. Aguai (fls. 051/052). A título de exemplo, reproduzimos aqui a apuração das bases de cálculo pela própria empresa apresentada nos resumos das folhas de pagamento para as competências 01/2011 a 03/2011 (fls. 181, 184 e 186) e comparamos com os valores utilizados pela fiscalização nessa mesma ação fiscal (dados conjuntos dos dois processos decorrentes dessa ação, o presente e o processo nº 10865.721063/2016-52), apenas para concluir que são idênticos:

(...)

Portanto, não houve recálculo por parte da fiscalização, que simplesmente utilizou a própria base de cálculo apresentada pelo contribuinte, ou seja, não foi a fiscalização que eventualmente decidiu por incluir rubricas de aviso prévio na base de cálculo, mas o próprio contribuinte que já havia incluído essas rubricas e inclusive apurou os descontos dos empregados com base nesses valores.

E mesmo que se abrisse aqui a discussão acerca de eventual erro do contribuinte na apuração da base de cálculo por inclusão das rubricas afetas ao aviso prévio e revisão do seu entendimento por ocasião da impugnação, a matéria não mereceria melhor sorte. **A fim de verificar tal possibilidade, o presente relator fez a apuração da base de cálculo para as três primeiras competências consideradas na ação fiscal rubrica a rubrica e verificou que a base de cálculo apurada pelo contribuinte não poderia ter originalmente incluído as rubricas associadas ao aviso prévio, pois se o houvesse feito, as bases de cálculo teriam resultado sensivelmente maiores, conforme demonstra a planilha a seguir, onde se percebe que a inclusão dessas verbas (marcar na tabela a coluna INCID com "1" e, conseqüentemente, incluir as rubricas correspondentes na soma da apuração) geraria bases de cálculo maiores do que as que foram consideradas**

(...)

**Assim, não cabe sequer discutir se incidiria contribuição previdenciária sobre parcela paga a título de aviso prévio, pois não restou comprovado que parcela dessa natureza tenha sido incluída na base de cálculo.**

(grifamos)

Diante do exposto, verifica-se que deve ser considerada improcedente de pronto a alegação da Recorrente.

### Da Retroatividade Benigna (Multa Qualificada)

Como visto no primeiro tópico deste voto, restou configurada a qualificadora da multa de ofício. Dito isto, nos resta analisar a superveniência da legislação por meio do instituto da retroatividade.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...] § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; [...]

Neste diapasão, referida penalidade deverá ser recalculada para o patamar vigente de 100% (cem por cento).

### Da Responsabilidade Solidária

A autoridade lançadora imputou a responsabilidade solidária pelos créditos tributários lançados a pessoa jurídica F.C. Aguai e as pessoas físicas Fernando Gandra e Cristiano Gandra.

Outrossim, o Recurso Voluntário dos responsáveis solidários não foi conhecido, por não terem apresentado impugnação, precluindo seu direito de recorrer, conforme delineado no primeiro tópico deste voto.

Esclareça-se ainda que embora a Autuada conteste a responsabilidade solidária atribuída às pessoas antes identificadas, a legitimidade para impugnar a responsabilidade tributária cabe aos responsáveis arrolados pela fiscalização no Termo de Sujeição Passiva.

Resta caracterizada a falta de interesse de agir e legitimidade da autuada para agir em nome de qualquer sujeito passivo indireto no que tange à exclusão de sua responsabilidade solidária, uma vez que, note-se, mantida ou rechaçada a solidariedade, continuaria o montante lançado a poder ser exigido da autuada, sem qualquer benefício de ordem. Trata-se, na hipótese, de direito alheio. Esta posição é inclusive, amplamente esposada no âmbito deste CARF, consoante excerto de ementa exemplificativo, abaixo (Acórdão CARF 1302001.707, de 25 de março de 2015):

**SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FALTA DE INTERESSE DE AGIR E DE LEGITIMIDADE DE PARTE**

A pessoa jurídica, apontada no lançamento na qualidade de contribuinte, não possui interesse de agir nem legitimidade de parte para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco a pessoa física, que não interpôs recurso voluntário. A falta de interesse de agir se evidencia porque, qualquer que fosse a decisão a ser tomada acerca dessa matéria, inexistente dano ou risco de dano aos interesses da pessoa jurídica.

E, por não ter direitos ou interesses passíveis de serem afetados pela decisão a ser adotada quanto a esse ponto, não se qualifica como parte legítima, não podendo pleitear direito alheio em nome próprio. Não se há, portanto, de conhecer desse pedido.

Além do mais, note-se que o CPC/73 trazia conhecida regra em seu art. 6º, qual seja:

Art. 6º. Ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei.

Aludida regra passou a constar no art. 18 do CPC/2015:

Art. 18. Ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico.

Parágrafo único. Havendo substituição processual, o substituído poderá intervir como assistente litisconsorcial.

A observância da referida regra no presente caso decorre também do art. 15 do CPC/2015:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do Tribunal, o pleno do CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 172, determinando que:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

No presente caso, a pessoa jurídica foi quem requereu, em nome próprio, a exclusão dos responsáveis solidários do polo passivo da autuação fiscal, padecendo-lhe, portanto, legitimidade para tanto, nos termos da Súmula encimada, de observância obrigatória por parte dos Conselheiros.

Portanto, deixo de tecer maiores elucidações a respeito da matéria.

### **Conclusão**

Pelas razões acima expostas, voto no sentido de:

- a. não conhecer do Recurso Voluntário interposto pelos Responsáveis Solidários (F.C. Aguai Transportes, Cristiano Gandra e Fernando Gandra); e
- b. conhecer parcialmente do Recurso Voluntário da autuada, não conhecendo das razões acerca da responsabilidade solidária por falta de interesse, para na parte conhecida, afastar a decadência e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelle Rezende Cota**