



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.720056/2017-12
ACÓRDÃO	2301-011.739 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TECMIL TECNOLOGIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

MPF. TDPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE E PLANEJAMENTO. SÚMULA CARF N° 171. VALIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF (atual TDPF) constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, sendo assim irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para anular o lançamento, quando não demonstrado o prejuízo ou a preterição ao direito de defesa do contribuinte.

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 abstraído-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.

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.

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).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e das matérias que não são de competência regimental, para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e dar provimento parcial para reduzir a multa qualificada ao patamar de 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, Diogenes de Sousa Ferreira, 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 correspondente a parte patronal e as destinadas aos TERCEIROS, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados da empresa optante pelo SIMPLES, relativa ao período de 01/01/2012 a 31/12/2014.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 45/63), a ora Recorrente (Tecmil Tecnologia em Montagens Industriais Ltda), visando escapar da incidência das contribuições sociais previdenciárias e das contribuições para terceiros (outras entidades e fundos), utilizou-se de interposta pessoa jurídica (Marson Serviços Ltda) para intermediar pagamentos a trabalhadores que lhe prestaram serviços (à Autuada) na condição real de segurados empregados e de segurados contribuintes individuais.

O fato gerador das contribuições lançadas nos autos de infração de fls. 02 a 17 e 18 a 44 foi o trabalho remunerado prestado por segurados que, embora mantivessem vínculo formal com a “empresa Marson Serviços Ltda”, mantinham, de acordo com a autoridade fiscal, vínculo de fato com a Autuada (Tecmil Tecnologia em Montagens Industriais Ltda) como segurados empregados ou segurados contribuintes individuais.

As bases de cálculo utilizadas no lançamento dos autos de infração de fls. 02 a 17 e 18 a 44, segundo a autoridade fiscal, foram apuradas com base nas folhas de pagamento e GFIP's da “empresa” Marson Serviços Ltda.

A multa de ofício foi aplicada no percentual de 150% (multa de ofício qualificada), segundo a autoridade lançadora, devido a configuração do conluio previsto no artigo 73 da Lei nº 4.502/1964.

Diante das alegações colacionadas, a 6ª TURMA da DRJ em Florianópolis/SC, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação e manteve a integridade do crédito tributário constituído, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls.443/462):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

LANÇAMENTO DE CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO.

Constatado o não recolhimento total ou parcial de contribuições sociais previdenciárias, não declaradas em GFIP, o auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil efetuará o lançamento do crédito previdenciário.

RECONHECIMENTO DO VÍNCULO REAL DO TRABALHADOR PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS. SIMULAÇÃO. PRIMAZIA DA REALIDADE. CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES POR INTERMÉDIO DE INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA EXISTENTE APENAS NO PLANO FORMAL.

Constatado pela autoridade fiscal que a empresa, para deixar de pagar tributos (contribuições sociais previdenciárias e contribuições para terceiros), contrata trabalhadores por intermédio de interposta pessoa jurídica existente apenas no plano formal, correto o enquadramento dos trabalhadores como segurados vinculados a real contratante para fins de cobrança de contribuições sociais previdenciárias.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%.

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 deverá ser duplicado.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

LANÇAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Constatado o não recolhimento total ou parcial de contribuições para terceiros, o auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil efetuará o lançamento do crédito tributário.

RECONHECIMENTO DO VÍNCULO REAL DO TRABALHADOR PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS. SIMULAÇÃO. PRIMAZIA DA REALIDADE. CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES POR INTERMÉDIO DE INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA EXISTENTE APENAS NO PLANO FORMAL.

Constatado pela autoridade fiscal que a empresa, para deixar de pagar tributos (contribuições sociais previdenciárias e contribuições para terceiros), contrata trabalhadores por intermédio de interposta pessoa jurídica existente apenas no plano formal, correto o enquadramento dos trabalhadores como segurados vinculados a real contratante para fins de cobrança de contribuições para terceiros.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%.

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 deverá ser duplicado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

PEDIDO DE PERÍCIA CONSIDERADO NÃO FORMULADO.

Deverá ser considerado não formulado o pedido de perícia apresentado sem a exposição dos motivos pelos quais o requerente entende que deva ser produzida tal prova e sem a indicação de quesitos e do nome, endereço e qualificação profissional de perito.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a referida decisão, a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 484/505), repisando às alegações da defesa inaugural, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão recorrida:

Diz que os Termos de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização têm prazo máximo de validade de cento e vinte dias.

Afirma que a ação fiscal na qual foram lavrados os autos de infração hostilizados durou mais de duzentos dias, pois teve início em 11 de maio de 2016 e foi encerrada em 04 de janeiro de 2017. (Termo de Procedimento Fiscal - TDPF de nº 10.1.01.00.2016.00152)

Alega que toda a prova coletada pela autoridade lançadora deve ser invalidada, pois o procedimento fiscal excedeu seu prazo de validade.

Afirma que o contrato com a MARSON trata de transformação e beneficiamento de matérias primas e não de fornecimento ou locação de mão de obra.

Frisa que a industrialização é o processo de transformação de um produto e que algumas indústrias executam todo o processo produtivo internamente enquanto outras, como a Impugnante, terceirizam parte da produção ou a produção inteira.

Diz que no caso de terceirização ocorre a chamada industrialização por conta e ordem de terceiro.

Assevera que o contrato firmado em 2010 com a MARSON “não faz parte do procedimento de fiscalização, na medida exata em que foi firmado em data muito anterior aquela compreendida no procedimento de fiscalização”. Diz que a data em que foi firmado o contrato já havia sido alcançada pela prescrição.

Assevera que o fato do Sr. Verardi de Oliveira ter sido, em passado distante, sócio da empresa MARSON, não tem o condão de comprovar as conclusões da autoridade lançadora.

Ressalta que a própria autoridade fiscal reconhece como verdadeiro o fato de que Verardi deixou a empresa Marson Serviços Ltda em 27 de dezembro de 2011. Dessa forma, diz que não há que falar na administração exercida por Verardi.

(...)

Alega que é inverídica a afirmação de que não existe separação física com a Marson e que tal inveracidade será comprovada através da prova pericial requerida.

Frisa que Adão Eli Reis de Oliveira é tio de Marcelo de Oliveira.

Afirma que é perfeitamente compreensível que Marcelo de Oliveira tenha firmado uma procuração para Adão Eli Reis de Oliveira, pois Marcelo jamais teve contato com a área burocrática da empresa e que seu tio é pessoa de inteira confiança.

Assevera que a autoridade fiscal não podia ter lançado contribuições contra a Impugnante com supedâneo nas folhas de pagamento da Marson, já que o funcionário ali discriminados estão registrados legalmente na empresa Marson.

Alega que tal fato anula ato jurídico perfeito que é consubstanciado no registro anterior desses funcionários.

Aduz que o auto de infração hostilizado deve ser anulado, pois “não há decisão em instância alguma que tenha anulado os registros dos contratos de trabalho junto a MARSON SERVIÇOS LTDA”.

Lembra que a autoridade lançadora também é signatária de representação fiscal para exclusão do Simples Nacional em desfavor da empresa Marson Serviços Ltda.

(...)

Alega que resta clara uma contradição na atuação da autoridade lançadora, já que, conforme sua própria representação fiscal para exclusão do Simples Nacional, a Marson tem em seus quadros funcionários registrados e que para ela prestam serviços.

Alega que a imposição de multa no percentual de 150% do valor do tributo devido é defesa em lei.

Diz que o STF já decidiu que as penalidades que ultrapassam 100% do valor do tributo devido violam o princípio constitucional do não confisco.

Diz, citando vários precedentes, que o STJ tem entendimento pacífico no sentido de que não incide contribuições sociais previdenciárias sobre a “verba paga pelo empregador nos primeiros quinze dias de afastamento do trabalho por incapacidade (doença ou acidente)”.

Afirma que devem ser excluídos da autuação os valores representativos de contribuições sociais previdenciárias lançadas sobre a verba paga pelo empregador nos primeiros quinze dias de afastamento do trabalho por incapacidade (doença ou acidente).

Diz que, por força do disposto na alínea “d”, do §9º, do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, não incide contribuições sociais previdenciárias sobre o terço constitucional de férias relativo a férias indenizadas.

Assevera que devem ser excluídos da autuação os valores representativos de contribuições sociais previdenciárias lançadas sobre aviso prévio indenizado, visto que tal verba tem natureza indenizatória.

Cita precedentes do STJ no sentido de que não incide contribuições sociais previdenciárias sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado.

Alega que deve ser realizada perícia, por perito isento e sem vinculação com a Fazenda Nacional, para desvendar a verdade dos fatos e comprovar que as assertivas da autoridade lançadora não correspondem a verdade.

Assevera que a perícia provará, em especial, que o seu endereço não é o mesmo da MARSON.

Requer a produção de prova pericial “levada a efeito por peritos, engenheiros, civil e mecânico, com vistas à produção de prova que determinará com precisão a individualidade das operações industriais desenvolvidas pelas empresas e a individualidade das instalações onde essas empresas exercem suas atividades”

(...)

Por fim, a Recorrente pugna que seja julgado totalmente improcedente o presente Autos de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

Admissibilidade

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

Preliminar

Nulidade – Irregularidade/Ausência TDPF

A Recorrente pugna que o lançamento seja decretado nulo, em síntese, pois não houve prorrogação do TDPF.

No presente caso, observa-se através de consulta efetuada no site da Receita Federal do Brasil (www.receita.fazenda.gov.br) com o código de acesso registrado no Termo de

Início de Procedimento Fiscal de fls. 152/154 (TDPF-F número 1010100.2016.00152 e código de acesso 12373815), que as prorrogações do prazo do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização referente à sociedade empresária Tecmil Tecnologia em Montagens Industriais Ltda ocorreram de forma regular, com o devido registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade emitente, conforme demonstrado pela tela reproduzida no Acórdão da DRJ.

Como se vê, a lavratura dos autos de infração hostilizados ocorreu dentro do prazo do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal que deu origem ao procedimento fiscal sobre a ora Recorrente, visto que o prazo do referido Termo foi devidamente prorrogado duas vezes, sendo a primeira até 16 de dezembro de 2016 e a segunda até 13 de abril de 2017.

Não há que se falar, portanto, em qualquer irregularidade no que tange as prorrogações do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal que deu origem ao procedimento fiscal sobre a Recorrente, visto que as mesmas se deram nos exatos termos da Portaria RFB nº 1.687, de 17 de setembro de 2014.

Não sendo o bastante, quanto ao tema, afora o entendimento pessoal desta Relatora, a posição predominante neste Conselho é a de que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF ou Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF, constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária. Sendo assim, irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para anular o lançamento (o que não é o caso dos autos). Tal posicionamento fica claro pela leitura das duas decisões da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF, abaixo transcritas:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. INEXISTÊNCIA QUE NÃO CAUSA NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. A inexistência de MPF para fiscalizar determinado tributo ou a não prorrogação deste não invalida o lançamento que se constitui em ato obrigatório e vinculado.(Acórdão nº 920201.637; sessão de 12/04/2010; Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva)

VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF.ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Falhas quanto a prorrogação do MPF ou a identificação de infrações em tributos não especificados, não causam nulidade no lançamento. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o

lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.(Acórdão nº 920201.757; sessão de 27/09/2011; Relator Manoel Coelho Arruda Junior)

A fim de consolidar o entendimento deste CARF sobre a matéria, foi editada a Súmula de nº 171, com a seguinte redação:

Súmula CARF nº 171:

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Em face do exposto, afasto a preliminar.

Mérito

Desconsideração do Negócio – Caracterização – Primazia da Realidade

Trata-se de créditos tributários referentes às contribuições sociais previdenciárias e devidas aos Terceiros, incidentes sobre a remuneração de trabalhadores que formalmente foram registrados como segurados da empresa MARSON SERVIÇOS LTDA (simples), mas que diante da situação fática verificada pela fiscalização, foram vinculados à sociedade empresarial TECMIL TECNOLOGIA EM MONTAGENS INDUSTRIAIS LTDA, ora Autuada.

Em apertada síntese, a Recorrente aduz que os fatos apurados não evidenciaram a existência de planejamento tributário ilícito ou de abuso de forma, e que as relações comerciais existentes entre ele e a empresa Marson apenas buscaram a eficiência do seu negócio.

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, impõe 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

Transposta a questão atinente 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 do caso presente. Pode-se resumi-lo nos termos seguintes:

I) a constatação de que o Sr. Verardi de Oliveira (CPF 267.146.550-53) foi sócio administrador da MARSON de 22/10/2008 até 27/12/2010 e da TECMIL a partir de 27/12/1999;

II) o fato de funcionário (Ronaldo Oleinski) vinculado a TECMIL ser o responsável pela folha de pagamento da MARSON e da TECMIL;

III) o fato de, em verificação física in loco, ter sido constatado que o responsável da MARSON (Marcelo Oliveira da Silva), além de ter sido chamado e dispensado por sócio administrador da TECMIL (Adão Eli Reis de Oliveira), assinou Termo de Intimação de Diligência Fiscal sob orientação de funcionário da TECMIL (Ronaldo Oleinski), sem praticamente tomar conta do que se tratava;

IV) a constatação, efetuada pelas autoridades fiscais em visita às dependências internas da empresa Tecmil, de que não existe separação física dos funcionários que estavam trabalhando com identificação/logotipo na roupa como Marson e Tecmil;

V) a constatação, efetuada pelas autoridades fiscais ao percorrerem de carro as ruas Edmundo Schwuchou e João Batista Gonzatti, que fazem esquina que contorna a quadra onde situa-se a empresa TECMIL, de que não há nenhuma identificação da empresa MARSON e que existe apenas uma entrada principal;

VI) a constatação, efetuada com base no contrato de prestação de serviços firmado entre a TECMIL e a MARSON, de que todos os materiais, tintas, solventes, entre outros insumos serão fornecidos pela contratante (empresa TECMIL);

VII) o fato de, na época da assinatura do contrato de prestação de serviços (01/06/2010), o Sr. Verardi de Oliveira ser sócio administrador de ambas as empresas;

VIII) o fato da empresa MARSON ter outorgado procuração a sócio administrador da TECMIL (Sr. Adão Eli Reis de Oliveira) para administrá-la;

IX) o fato da empresa MARSON ter sido contratada para prestar serviços englobados nas próprias atividades fins da empresa TECMIL e de que ambas estão registradas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica com o mesmo CNAE principal (25.11.0-00);

X) a constatação de que, embora a TECMIL tenha alugado formalmente um imóvel para MARSON (um pavilhão de alvenaria e estrutura metálica, telhado de zinco), transferindo a responsabilidade por todos impostos, taxas e contas, todas as contas de despesas com energia elétrica, faturas de serviços água/esgoto e faturas de Serviços de Telecomunicações são em nome da TECMIL;

XI) o fato da empresa TECMIL não ter apresentado nenhuma documentação de suporte referente a lançamentos contábeis, apurados na sua contabilidade referente aos exercícios 2012, 2013 e 2014, de supostos adiantamentos e pagamentos feitos em favor da empresa MARSON;

XII) a constatação de que no livro caixa da MARSON não constam diversos pagamentos registrados na contabilidade da TECMIL;

XIII) a constatação, efetuada com base nos livros caixas apresentados pela empresa MARSON relativos ao anos de 2012, 2013 e 2014, de que “quando o caixa fica negativo, é lançada uma nota fiscal da Tecmil p/tornar positiva”;

XIV) o fato de ambas as empresas terem o mesmo contador, Sr. Luiz Fernando de Quadros Dutra (Dutra Serviços Contábeis Ltda), e deste ser responsável pelas GFIP's de ambas;

XV) o fato do movimento financeiro de 2012 e 2014 da empresa Marson Serviços Ltda, com comprovantes, onde descreve pagamentos de várias despesas da empresa Marson. (pg Rescisões, Ferias, pg Contador, pg Sindicato, Pg Folha/Quinzena, etc.) ter sido apresentado, em 06/12/2006, por funcionário da TECMIL (Sr. Ronaldo Oleinski), que inclusive assina vários dos documentos e se apresentou à fiscalização como responsável pelas duas empresas;

XVI) a constatação de que as planilhas e os comprovantes de despesa do Movimento Financeiro da Empresa Marson Serviços Ltda foram visadas por duas rubricas, uma do Sr. Ronaldo Oieinski e por semelhança do Sr. Adão Eli de Oliveira;

XVII) a constatação, efetuada com base no movimento financeiro da MARSON, de que várias despesas desta foram pagas pela TECMIL;

XVIII) a constatação, efetuada com base no movimento financeiro da MARSON, de que eram constantes as transferências de valores da TECMIL para a MARSON para suprir necessidades do dia a dia, como despesas com pessoal, com fornecedores;

XIX) a constatação, efetuada com base no movimento financeiro da MARSON, de que existia pagamento a Cláudio Barbosa dos Santos (nota fiscal avulsa nº 280655) pela venda de Armário p/despensa portas de correr, balcão de refeitório c/portas de correr e armário do refeitório com portas no valor de R\$ 10.025,00, constando como destinatário a empresa TECMIL no endereço Edmundo Schwuchow, 55;

XX) a constatação de que a TECMIL concentrava o faturamento das atividades enquanto a MARSON servia para registrar formalmente a mão de obra, e que esta, nos anos de 2012 a 2014, teve uma relação insustentável e inverossímil entre massa salarial e receita bruta (em 2012, 84,08%; em 2013, 115,36% e em 2014, 89,41%);

XXI) o fato de, no período de 2012 a 2014, a movimentação financeira da Tecmil ter sido 3,5 vezes maior que a da Marson Serviços Ltda, enquanto sua folha de pagamento foi 4,2 vezes menor que da empresa Marson, embora ambas atuassem no mesmo ramo de atividade.

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 ao 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 e demasiadamente teóricas, sem refutar concreta e efetivamente os fatos, os nomes, os números e os documentos colhidos pela fiscalização ao longo do procedimento de auditoria.

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.

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

(...)

A Autuada, em sua impugnação, alega que não se localiza no mesmo endereço da “empresa” Marson Serviços Ltda.

Ocorre que a autoridade lançadora demonstrou de forma clara que as duas empresas funcionavam, de fato, no mesmo endereço, conforme o seguinte excerto do relatório fiscal de fls. 45 a 63:

O supervisor de equipe SEFISPREV/29 Auditor Fiscal Sr. Paulo Ricardo Sarmiento Deniz juntamente com Auditor Fiscal Paulo Ricardo de Meirelles em visita no local da empresa TECMIL TECNOLOGIA EM MONTAGENS INDUSTRIAIS LTDA no dia 11/10/2016, (...). Efetuamos acompanhados pelo Sr. Adão Eli Reis de Oliveira uma verificação física percorrendo as dependências internas da empresa Tecmil, onde foi constatado que não existe separação física dos funcionários que estavam trabalhando com identificação/logotipo na roupa como Marson e Tecmil. Foi percorrido também de carro as ruas Edmundo Schwuchou e João Batista Gonzatti que fazem esquina que contorna a quadra onde situa-se a empresa TECMIL TECNOLOGIA EM MONTAGENS INDUSTRIAIS LTDA sem notar nenhuma identificação da Empresa Marson Serviços Ltda, tendo apenas uma entrada principal.

Destarte, tendo em vista que as fotos apresentadas pela Autuada (fl. 404 a 409) não tem o condão de infirmar a conclusão da autoridade fiscal de que as empresas funcionavam no mesmo local, entendo que a mesma deve ser considerada hígida para fins de comprovação da ocorrência de simulação.

Cabe ressaltar que o fato do contrato de prestação de serviços de fls. 176 a 178 ter sido firmado em 2010, ao contrário do que alega a Autuada, não retira sua força probante contra esta (Autuada), pois ajuda a demonstrar como se deu a simulação apurada pela autoridade fiscal desde o seu início.

Da mesma forma, o fato do Sr. Verardi de Oliveira (CPF 267.146.550-53), sócio administrador da Tecmil desde 27/12/1999, ter sido sócio administrador da MARSON de 22/10/2008 até 27/12/2010, ao contrário do que alega a Autuada, ajuda a comprovar a ocorrência de simulação, visto que demonstra que existia unidade de gestão entre as empresas desde a constituição da empresa Marson.

O fato da empresa MARSON ter outorgado procuração a sócio administrador da TECMIL (Sr. Adão Eli Reis de Oliveira) para administrá-la, ao contrário do que defende a Autuada, ajuda a comprovar que esta (Autuada) dissimulava vínculos empregatícios e a contratação de segurados contribuintes individuais por meio de interposta pessoa jurídica existente apenas no plano formal, pois demonstra que a empresa que formalmente fornecia mão-de-obra para a Autuada era comandada e gerida por sócio administrador da própria Autuada.

Da mesma forma, o fato de empregado da Tecmil (Sr. Ronaldo Oleinski) se apresentar como o responsável pela Marson, ao contrário do que aduz a Autuada, também ajuda a comprovar que esta (Autuada) dissimulava vínculos

empregatícios e a contratação de segurados contribuintes individuais por meio de interposta pessoa jurídica existente apenas no plano formal, pois demonstra que a empresa que formalmente fornecia mão-de-obra para a Autuada tinha como responsável empregado da própria Autuada.

A alegação de que a autoridade lançadora agiu de forma contraditória ao emitir representação fiscal para fins de exclusão da “empresa” Marson Serviços Ltda do Simples Nacional, não condiz com a realidade.

A autoridade lançadora, conforme demonstram o relatório fiscal de fls. 45 a 63, não efetuou a desconsideração da personalidade jurídica da “empresa” Marson Serviços Ltda, mas apenas reconheceu que a mesma existia apenas no plano formal e que existia vínculo real entre a Autuada e os trabalhadores formalmente vinculados a esta empresa, para fins exclusivos de verificação de recolhimento de contribuições sociais previdenciárias e contribuições para terceiros devidas.

Dessa forma, observa-se que a autoridade lançadora em nenhum momento foi contraditória ao lançar as autuações hostilizadas e ao mesmo tempo apresentar representação fiscal para fins de exclusão da “empresa” Marson Serviços Ltda do Simples Nacional, já que deixou claro no relatório fiscal de fls. 45 a 63 que entende que a mesma existe no plano da formalidade.

Cabe frisar, ainda, que os registros formais dos trabalhadores na “empresa” Marson Serviços Ltda, assim como o contrato de prestação de serviços firmado entre a Tecmil e a Marson, ao contrário do que entende a Autuada, não têm o condão de demonstrar a invalidade das conclusões da autoridade fiscal, pois, da análise das provas coletadas por esta (autoridade fiscal), é fácil constatar que tais documentos exteriorizam atos simulados, porquanto não refletem a verdadeira relação existente entre a Autuada (Tecmil), a Marson e os segurados que foram formalmente vinculados a esta (Marson).

Verifica-se, portanto, que esses documentos não comprovam a inocorrência de dissimulação na contratação de trabalhadores com a utilização de interposta pessoa jurídica existente apenas no plano formal, já que fazem parte do próprio arcabouço formal criado pelos sócios-administradores da Autuada para camuflar (dissimular) relações de emprego e de trabalho mantidas pela Autuada.

(...)

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 desconsideração 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.

Parcelas Indenizatórias – Alegação Genérica

A Recorrente alega que as bases de cálculo utilizadas no lançamento foram apuradas de forma incorreta pela autoridade fiscal, visto que englobam verbas que, por serem indenizatórias ou previdenciárias, não integram o campo de incidência das contribuições sociais previdenciárias. Diz que se enquadram em tal situação, por exemplo, os valores pagos nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do empregado doente ou acidentado, os valores pagos nos dias de afastamento por atestado médico e os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, 1/3 constitucional, entre outras.

Quanto à incidência sobre verbas indenizatórias, 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 defesa deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, não sendo admitida impugnação ou manifestação de inconformidade genérica, por negação geral ou em abstrato, situação em que o lançamento o indeferimento pedido será considerado não realizado, haja vista o que dispõe o art. 17 do mesmo Decreto: *“Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”*

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

Da multa qualificada

Contrapõem-se, a Recorrente, contra a qualificação da multa aplicada afirmando a inocorrência de qualquer das situações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e a ausência de atuação dolosa.

A qualificação da multa aplicada foi fundamentada pelo auditor fiscal na disposição contida nos artigos 71 a 72 da Lei nº 4.502/64, entendendo pela ocorrência de conluio, sonegação e fraude, com vistas à redução ou supressão do tributo devido.

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*.

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 MARSON 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. O contribuinte 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.

Quer dizer, restou caracterizada o conluio previsto nos artigo 73 da Lei nº 4.502/1964, pois a Recorrente, de forma intencional e mediante ajuste com pessoas físicas e pessoa jurídica, praticou simulação visando impedir o conhecimento por parte das autoridades fazendárias da ocorrência de fatos geradores de obrigações tributárias principais e evitar o pagamento das contribuições sociais previdenciárias e contribuições para terceiros (outras entidades e fundos) devidas.

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.

Da Retroatividade Benigna

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).

Conclusão

Pelas razões acima expostas, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e das matérias que não são de competência regimental, para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL provimento apenas para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota

ACÓRDÃO 2301-011.739 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11080.720056/2017-12

DOCUMENTO VALIDADO