



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

**Processo nº** 13971.721236/2012-90  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-004.534 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de março de 2016  
**Matéria** INTERPOSTA PESSOA. SIMULAÇÃO.  
**Recorrente** JMC TÊXTIL LTDA ME  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2007 a 31/12/2008

FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PESSOA INTERPOSTA.

Configura-se simulação ou fraude quando os elementos probatórios indicam que duas sociedades empresárias constituem um único empreendimento de fato, por possuírem mesma atividade econômica e unidade de gestão, sendo que uma delas se utiliza, na execução das suas atividades-fins, da força de trabalho formalmente vinculada à outra, que, por sua vez, é optante pelo regime simplificado de tributação (SIMPLES).

SUJEIÇÃO PASSIVA. PRIMAZIA DA REALIDADE.

O Fisco está autorizado a descaracterizar a relação formal existente, com base nos arts. 142 e 149, VII, do CTN, e considerar, para efeitos do lançamento fiscal, quem efetivamente possui relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, identificando corretamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

Aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% no período posterior à vigência da MP 449/2008 diante da constatação da prática de sonegação com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco e de reduzir o montante das contribuições devidas, utilizando-se de interpostas pessoas jurídicas.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

João Bellini Júnior- Presidente.

Luciana de Souza Espíndola Reis - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Júnior, Julio Cesar Vieira Gomes, Alice Grecchi, Ivacir Julio de Souza, Nathalia Correia Pompeu, Luciana de Souza Espíndola Reis, Amilcar Barca Teixeira Junior e Marcelo Malagoli da Silva.

## Relatório

Trata-se de recurso interposto em face do Acórdão n.º 04-33.423 da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Campo Grande (MS), f. 534-551, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra os Autos de Infração de Obrigação Principal (AIOP) que compõem o presente processo tributário, abaixo discriminados:

**1) AIOP Debcad nº 37.350.520-5**, trata de exigência de contribuições sociais devidas pela empresa à Seguridade Social, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT).

**2) AIOP Debcad nº 37.350.521-3**, trata de exigência de contribuição devida a outras entidades e fundos (terceiros), relativas à contribuição do salário educação e as contribuições destinadas ao INCRA, SENAI, Sesi e SEBRAE.

Os fundamentos de fato e de direito que ensejaram a lavratura dos autos de infração, de acordo com o relatório fiscal de fls. 425-446, são, em síntese, as remunerações pagas, devidas ou creditadas, nas competências 08/2007 a 13/2008, aos segurados empregados registrados formalmente na sociedade empresária KLS Têxtil Ltda, CNPJ 81.384.158/0001-04, e aos sócios dessa empresa, mas que são, de fato, empregados da autuada.

De acordo com o relatório fiscal, as empresas JMC Têxtil Ltda ME, KLS Têxtil Ltda e GHS Têxtil Ltda são interligadas, e a sociedade empresária KLS Têxtil Ltda é vinculada à JMC Têxtil Ltda, uma vez que não possui autonomia patrimonial, econômica e financeira. Aponta, no sentido de suas conclusões, as seguintes evidências factuais: **a)** os quadros societários das três empresas (JMC, KLS e GHS) são, em sua maioria, formados por pessoas vinculadas a uma delas na condição de empregados (cf. tabela item 18 do relatório fiscal); **b)** as empresas KLS e GHS estavam localizadas no mesmo endereço até junho de 2007, e, a partir de julho de 2007, KLS e JMC passaram a ter suas sedes localizadas no mesmo endereço (cf. item 12 do relatório fiscal); **c)** a empresa KLS prestou serviços exclusivamente à GHS até o mês de julho de 2007, data em que essa última foi excluída do SIMPLES, tendo começado, a partir daí, a reduzir o seu número de empregados e o seu faturamento; **d)** a partir de agosto de 2007 a empresa KLS passou a prestar serviços, de modo preponderante, à JMC, a qual, a partir deste período, teve seu número de empregados e seu faturamento aumentados (cf. tabela item 20 do relatório fiscal); **e)** KLS, desde a retomada de suas atividades, em abril de 2003, apresentou custo com salários dos empregados superiores ou iguais ao seu faturamento; **f)** KLS utilizava de matéria prima (tecidos), máquinas e equipamentos fornecidos por GHS e JMC, tomadoras dos serviços, uma vez que não os possuía nem alugava ou arrendava, nem constam registros, em sua contabilidade, de custos com aquisição de matéria prima (item 22 do relatório fiscal); **g)** as atividades desenvolvidas pela KLS constituem atividades fins da JMC (cf. tabela item 23 do relatório fiscal); **h)** os contratos de locação do imóvel de localização da KLS tiveram por fiadores os sócios da empresa GHS (locação anterior a 04/06/2007), e, além desses, os sócios da JMC (locação posterior a 04/06/2007) (itens 28 e 29 do relatório fiscal).

Ainda de acordo com o relatório fiscal, a autuada agiu com intenção de suprimir tributo devido à Fazenda Pública Federal, pois a empresa KLS Têxtil Ltda, no período do lançamento, era optante pelo regime de tributação do SIMPLES NACIONAL, de acordo com a Lei Complementar nº 123/2006, e, nessa condição estava dispensada do recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos empregados, que é substituída por uma contribuição única apurada sobre o faturamento.

Ressaltou-se, no relatório fiscal, que os lançamentos são substitutivos a lançamentos anulados por vício formal, objeto dos Processos nº 13971.004881/2009-49 e 13971.004882/2009-93.

A autuada apresentou impugnação ao lançamento, contendo os seguintes pontos relevantes: **a)** alega que o ordenamento jurídico não restringe o tipo de sócio (parente ou não) e que a localização da KLS próxima à sede da impugnante é estratégica; **b)** afirma que é empresa distinta da KLS, de modo que não se envolve com as relações comerciais dessa última, e que o fisco deixou de apontar objetivamente as irregularidades relacionadas ao aumento do seu faturamento, e, por consequência, do seu quadro de funcionários; **c)** a lei não veda que a prestadora do serviço utilize maquinário fornecido pela tomadora do serviço terceirizado, estratégia que visa ao aumento da eficiência e da competitividade; **d)** os seus sócios foram fiadores dos contratos de locação da KLS em razão da parceria comercial firmada entre essas empresas; **e)** não houve evasão fiscal, nem fraude, ainda mais que essa hipótese não foi cogitada no relatório fiscal, notadamente pela incidência da multa prevista no inciso I, do art. 44, da Lei 9.430/96, ao passo que, em caso de fraude, a penalidade imposta deveria ser a do inciso II do mesmo preceito normativo; **f)** inaplicável o parágrafo único do art. 116 do CTN, eis que a descon sideração da realidade jurídica, e aplicação da teoria da realidade econômica, sem provas ou fundamentos, implica em violação ao princípio da legalidade; **g)** impossibilidade da autuação antes do julgamento da representação para declaração de inaptidão do CNPJ da empresa KLS; **h)** é ilegal o procedimento de declaração de inaptidão do CNPJ da empresa KLS, com base na IN 200/2002, que não prevê o contraditório e a ampla defesa, sendo nula a presente autuação por decorrer deste ato ilegal; **i)** não ficou comprovada a vinculação dos empregados e contribuintes individuais da empresa KLS com a autuada e os motivos da responsabilização desta última pelo crédito tributário lançado, de modo que permanece a presunção de veracidade das informações/declarações prestadas pela KLS; **j)** o procedimento fiscal é ilegal por decorrer de presunção; **k)** é ilegal a multa progressiva. Pediu o cancelamento do auto de infração, ou, alternativamente, a redução da multa ao mínimo legal.

A DRJ julgou a impugnação improcedente, com base nos seguintes fundamentos: **a)** os fatos mencionados no relatório fiscal demonstram que existe interligação e interdependência entre as empresas envolvidas, notadamente o fato de os sócios da empresa KLS figurarem, no mesmo período temporal, como empregados da empresa GHS e JMC, concluindo que, nessa condição, não detinha, de fato, poder de gestão, o qual era exercido pelos sócios titulares da autuada; **b)** a simulação do contrato de terceirização restou caracterizado pela fiscalização, que comprovou que a empresa KLS não é economicamente viável, tendo apresentado prejuízo desde a sua criação, bem como, não possui patrimônio, nem estrutura operacional; **c)** a relação entre as empresas, demonstrada nos contratos de aluguéis da KLS, é um indício da interdependência delas, o que é relevante quando analisado como parte do extenso conjunto probatório apresentado pela fiscalização; **d)** é da própria essência da atividade de fiscalização aplicar as normas aos fatos reais, independente da verdade jurídica aparente; **e)** não existe relação entre os lançamentos tributários e o procedimento para declaração de inaptidão do CNPJ da empresa KLS; **e)** o vínculo empregatício com a autuada, dos empregados e sócios formalmente vinculados à KLS, decorre da vinculação existente entre essas empresas; **f)** não há agravamento na penalidade aplicada de ofício em razão da

Processo nº 13971.721236/2012-90  
Acórdão n.º **2301-004.534**

**S2-C3T1**  
Fl. 611

apresentação de impugnação ao lançamento, mas redução do valor da penalidade, proporcional ao tempo que o contribuinte leva para efetuar o pagamento/parcelamento do débito.

O sujeito passivo foi intimado do lançamento em 13/06/2012, fl. 450-451, e teve ciência do acórdão em 08/10/2013, fls. 553-554.

Em 04/11/2013, a interessada apresentou recurso, fls. 556-579, reiterando as razões da impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, Relatora

Conheço do recurso por estarem presentes os requisitos de admissibilidade.

### **Empresa Interposta. Simulação. Fraude**

A questão de fundo reside em saber se existe vínculo de emprego entre a recorrente e os segurados empregados cujos contratos de trabalho foram originalmente formalizados com a empresa KLS Têxtil Ltda, bem como entre os sócios desta última e a recorrente.

A recorrente afirma que a pessoa jurídica KLS Têxtil Ltda foi por ela contratada para prestação de serviços como forma de terceirização.

A recorrente tem por objeto social "a industrialização, comercialização, importação, exportação e representação comercial de artigos têxteis, do vestuário em geral, moda íntima e seus acessórios"<sup>1</sup>, e cabia, à sociedade empresária KLS, a execução dos serviços de corte, costura, embalagem e expedição de peças de vestuário (blusas femininas).

As situações-tipo de terceirização lícita estão atualmente assentadas na Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho (TST), que são: a) a contratação de trabalho temporário, nas situações expressamente especificadas na Lei nº 6.019/74 (inciso I) e b) os serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador do serviço, desde que inexistente a subordinação jurídica (inciso III):

#### Súmula TST nº 331

*CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011*

*I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).*

*II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).*

*III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.*

*IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador*

*dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial.*

*V - Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei n.º 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada.*

*VI – A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral.*

*Contrario sensu*, é ilícita a terceirização das atividades-fins da empresa<sup>2</sup>. No caso, a pessoa jurídica KLS prestava serviços à recorrente de industrialização de vestuário, que consiste na realização da atividade fim dessa última.

Além disso, conforme visto acima, a terceirização só é lícita quando inexistentes a pessoalidade e a subordinação. Portanto, ainda que fosse possível a terceirização das atividades, ela também seria ilícita porque ficou evidenciada a pessoalidade e a subordinação, em face da recorrente, dos trabalhadores formalmente vinculados à KLS.

Com efeito, os elementos expostos no relatório fiscal demonstram que as empresas JMC Têxtil Ltda e KLS Têxtil Ltda formam um único empreendimento, com unidade de gestão e mesmo quadro funcional, sendo que essa última foi constituída apenas para registrar formalmente os contratos de trabalho cuja relação material se dá em face da recorrente, com o objetivo de usufruir do Sistema Simplificado de Tributação (SIMPLES), do qual KLS Têxtil Ltda é optante, senão veja:

KLS não possui autonomia diretiva.

Os sócios da KLS são empregados das empresas GHS e JMC, e mantiveram seus vínculos empregatícios durante o período que figuraram como sócios.

GHS e JMC, por sua vez, possuem em seus quadros sociais pessoas ligadas por parentesco, além de ex-empregados das empresas vinculadas KLS, GHS e JMC.

Destacam-se as seguintes relações de parentesco dos sócios dessas empresas:

A empresa GHS Têxtil Ltda foi constituída, em 22/07/1999 por Mário José dos Santos (99,9%) e por sua filha Milena Cristina dos Santos (0,1%), que depois se retirou da sociedade, mas também figurou, por um período, como sócia da JMC Têxtil Ltda (21/02/2000 a 21/09/2001) e depois como empregada da KLS Têxtil Ltda (desde 01/02/2005).

<sup>2</sup> Maurício Godinho Delgado define atividades-fins como sendo “as funções e tarefas empresariais e laborais que se ajustam ao núcleo da dinâmica empresarial do tomador dos serviços, compondo a essência dessa dinâmica e contribuindo inclusive para a definição de seu posicionamento e classificação no contexto empresarial e econômico”. São, portanto, atividades nucleares e definitórias da essência da dinâmica empresarial do tomador dos serviços”. DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. São Paulo: LTr, 2012, p. 450.

Josie Márcia Ferreira é companheira do Sr. Mário José dos Santos, sócia, desde 01/07/2006, da GHS Têxtil Ltda, além de ser também sócia da JMC Têxtil Ltda.

Alisson Ferreira, sócio da GHS a partir de 01/07/2006, é irmão de Josie Márcia Ferreira, e, antes disso, era empregado da empresa.

Além disso, destacam-se as relações de subordinação mantidas entre os sócios da KLS e as empresas GHS e JMC, em razão do vínculo empregatício devidamente formalizado, que eles mantinham com essas últimas, durante o período, total ou parcial, que figuraram como sócios da KLS.

É o caso de Luiz Antônio dos Santos, Karla Elvira Shultz, Michele Cristiane Ferreira e Eduardo Sílvio Cordeiro, este último, sócio da JMC enquanto era empregado da GHS, além de Alisson Ferreira, que, ao mesmo tempo em que figurava como sócio da GHS (a partir de 01/07/2006), era também empregado dessa empresa, condição que se manteve até 02/06/2009 (cf. quadro item 18 do relatório fiscal, fls. 433).

O exposto demonstra a ausência de autonomia, na condução dos negócios, dos sócios que figuram nos contratos sociais da KLS, permitindo-se concluir que a direção da KLS sempre coube a Márcio José dos Santos e Josie Márcia Ferreira, que são os reais proprietários das empresas GHS, JMC e KLS.

Sobre esse assunto, a recorrente cinge-se a alegar que os contratos sociais são válidos, que a lei não veda a participação, nas sociedades empresariais, de sócios com graus de parentesco entre si, deixando de se manifestar a respeito do vínculo empregatício dos sócios da KLS, com a recorrente e com a GHS.

#### KLS não possui estrutura operacional autônoma

KLS não possui maquinário ou equipamentos próprios, nem adquire a matéria prima necessária à realização do seu trabalho, os quais são adquiridos e fornecidos pela recorrente e pela empresa GHS, conforme registros contábeis e depoimentos prestados por Karla Elvira Shultz, Cleide Aparecida Buccio Leal e Luiz Antônio dos Santos, fls. 136-143.

Além disso, está sediada em um galpão contíguo à sede da recorrente e são os sócios da recorrente - e reais sócios da KLS - Márcio José dos Santos e Josie Márcia Ferreira - os fiadores do aluguel deste imóvel.

#### KLS não possui autonomia econômica e não assume os riscos da atividade empreendedora

No período de 2003 a 2008, os serviços executados pela KLS tiveram por tomadoras, exclusivamente, as empresas JMC e GHS, sendo que o faturamento da KLS praticamente empatou com o custo da folha de pagamento, ou foi deficitário (anos 2003 e 2006), conforme demonstrado na tabela do item 20 do relatório fiscal, fls. 436.

Em síntese, KLS, durante todo esse período, demonstrou-se inviável economicamente.

Para compreender essa situação, é necessário conhecer a motivação por trás dos fatos, a qual foi delineada no relatório fiscal.

A empresa GHS, que era optante pelo SIMPLES, a partir de 2002 passou a perceber receita bruta acima do limite previsto para se manter neste regime tributário.

Sendo assim, a partir de abril de 2003, foi reativada a empresa KLS, optante pelo SIMPLES, para que essa passasse a contemplar a maior parte da folha de pagamento da GHS, e, assim, aquela pudesse continuar a se beneficiar da redução da contribuição previdenciária.

É o que evidencia a tabela do item 20 do relatório fiscal, que demonstra a queda drástica, a partir de 2004, da relação entre salário e receita bruta da empresa GHS, e, a situação inversa, na empresa KLS.

Entretanto, a partir de 2007, GHS passou a transferir suas atividades para a empresa JMC porque, naquele ano, GHS foi excluída, de ofício, do SIMPLES, com efeitos retroativos aos anos de 2003 e 2004.

Como JMC sujeita-se ao regime de tributação com base no lucro presumido, o custo da mão de obra foi mantido na empresa KLS, optante pelo SIMPLES.

Não resta dúvida de que a empresa KLS concentrava os custos da mão de obra e as empresas GHS, anteriormente, e JMC, posteriormente, o faturamento pela comercialização do produto acabado (blusas femininas).

Em suma, GHS e JMC utilizaram-se de interposta pessoa jurídica para se beneficiarem da redução de tributo.

Portanto, os elementos fáticos probatórios dos autos não foram afastados pela recorrente e são suficientes para demonstrar que a pessoa jurídica KLS Têxtil Ltda não existe de fato, restando caracterizada a subordinação dos trabalhadores em face da recorrente, quem, na realidade, contratou, administrou e remunerou esses trabalhadores no período do lançamento, os quais se submetiam à direção dela.

Com isso, fica configurada a simulação objetiva da relação empregatícia em decorrência da relação obrigacional com a empresa KLS ser apenas formal e não material.

A fraude nas relações empregatícias é objetiva, decorrente da presença material dos requisitos da relação de emprego, conforme ficou assentado no voto proferido pelo Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, acórdão nº 2402-004.380, sessão de 04/11/2014, cujas razões de decidir, abaixo transcritas, adoto aqui:

*Diz-se objetiva a fraude nas relações empregatícias porque, ao contrário do que ocorre no direito civil, para a sua averiguação "(...) basta a presença material dos requisitos da relação de emprego, independentemente da roupagem jurídica conferida à prestação de serviços (parceria, arrendamento, prestação de serviços autônomos, cooperado, contrato de sociedade, estagiário, representação comercial autônoma, etc.), sendo irrelevante o aspecto subjetivo consubstanciado no animus fraudandi do empregador, bem como eventual ciência ou consentimento do empregado com a contratação irregular, citando-se, v.g, nesta última hipótese, a irrelevância dos termos de adesão às falsas cooperativas pelos trabalhadores com vistas a alcançar um posto de trabalho dentro de determinada empresa; a inscrição, e conseqüente prestação de serviços, como autônomo ou representante comercial, apesar da existência de*

*um vínculo empregatício; a exigência de constituição de pessoa jurídica ("pejotização") pelo trabalhador para ingressar no emprego etc., posto que constituem instrumentos jurídicos insuficientes para afastar o contrato-realidade entre as partes" (artigo Fraudes nas Relações de Trabalho: Morfologia e Transcendência. Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 15a Região, n. 36, 2010; pág. 170/171).*

*Com esse mesmo entendimento o doutrinador Américo Plá Rodrigues afirma que "(...) a existência de uma relação de trabalho depende, em consequência, não do que as partes tiverem pactuado, mas da situação real em que o trabalhador se ache colocado, porque [...] a aplicação do Direito do trabalho depende cada vez menos de uma relação jurídica subjetiva do que de uma situação objetiva, cuja existência é independente do ato que condiciona seu nascimento. Donde resulta errôneo pretender julgar a natureza de uma relação de acordo com o que as partes tiverem pactuado, uma vez que, se as estipulações consignadas no contrato não correspondem à realidade, carecerão de qualquer valor" (Apud DE LA CUEVA, Mario; Princípios de Direito do Trabalho; São Paulo; LTr, 2002, pág. 340) (g.n.).*

As questões suscitadas pela recorrente, de ordem formal - como o fato de a pessoa jurídica RKB estar formalmente constituída e não ter sido declarada inapta - por si só, não são suficientes para afastar a relação jurídica material delineada nos autos.

É que o Fisco está autorizado a descaracterizar a relação formal existente, com base nos arts. 142 e 149, VII, do CTN, e considerar, para efeitos do lançamento fiscal, a relação real entre as empresas, identificando corretamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária, desde que haja elementos probatórios apontado o real sujeito passivo da obrigação tributária.

Mais uma vez valho-me dos fundamentos expostos pelo Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo sobre o tema, no acórdão já referido, cujas razões de decidir adoto aqui:

*De mais a mais, a legislação tributária, expressamente, confere atribuição à autoridade fiscal para impor "sanções" sobre os atos ilícitos e viciados verificados no sujeito passivo, permitindo a aplicação da norma tributária material, conforme regras previstas nos artigos 142 e 149, inciso VII, ambos do CTN, ainda que alheia à formalidade da situação encontrada. Portanto, é certo que a autoridade do Fisco-Previdenciário, no intuito de aplicar a norma previdenciária ao caso em concreto, detém autonomia ou poderes para caracterizar o real sujeito passivo da relação obrigacional tributária, e, para tanto, está perfeitamente autorizada a desconsiderar atos e negócios jurídicos, em que se vislumbra manobras e condutas demonstradas ilegais, com intuitos inequivocamente evasivos.*

Lei 5.172/1966 - Código Tributário Nacional (CTN):

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

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

I - quando a lei assim o determine; (...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; (g.n.)

...

*Além da outorga de poderes explícitos ao Fisco para identificar o real sujeito passivo da relação obrigacional tributária, nos termos do art. 142 do CTN, supõe que se reconheça, ainda que por implicitude, à autoridade responsável pelo lançamento fiscal a titularidade de meios destinados a viabilizar a concretude da regra prevista no art. 149, inciso VII, do CTN, permitindo, assim, que se confira efetividade aos fins legais nessa empreitada de caracterizar a real sujeição passiva da obrigação tributária decorrente de fraude ou simulação objetiva. Se assim não fosse esvaziar-se-iam, por completo, as atribuições legais expressamente concedidas ao Fisco em sede de lançamento fiscal de ofício oriundo do fato de que o sujeito passivo agiu com fraude ou simulação..*

*Insta mencionar ainda que, ao considerar o real sujeito passivo da relação tributária, o Fisco não está aplicando a regra prevista no art. 116 do CTN - nem está realizando a desconsideração de pessoa jurídica prevista no art. 50 do Código Civil - já que a sua ação não está voltada para fins relacionados exclusivamente ao direito civil, mas sim ao cumprimento fiel e irrestrito da legislação previdenciária e tributária, e encontra respaldo legal nesses artigos 142 e 149, inciso VII, do CTN.*

Em suma, com base nos arts. 142 e 149 do CTN, a fiscalização efetuou o lançamento em face da sociedade empresária JMC Têxtil Ltda, na condição de real sujeito passivo das contribuições sociais aqui tratadas.

### **Sujeição Passiva**

A recorrente alega que não é sujeito passivo do lançamento na condição de contribuinte e que não foi identificada como responsável tributário no lançamento. Aponta as seguintes ilegalidades: a) o contribuinte dos fatos geradores é KLS Têxtil Ltda, de modo que a fiscalização deveria ter excluído essa empresa do SIMPLES, e, depois disso, ter exigido dela os tributos aqui tratados; b) a declaração de inaptidão do CNPJ da KLS não foi confirmada, além disso, decorre de procedimento inválido por afronta ao contraditório e à ampla defesa, e, ainda que assim não fosse, não justifica a exigência em face da recorrente, c) é ilegal a eleição de sujeito passivo com base em mera presunção.

Concluiu-se, no capítulo anterior deste voto, que a eleição da pessoa jurídica JMC Têxtil Ltda como sujeito passivo do lançamento foi acertada e decorreu da situação de fato que envolve o vínculo jurídico real entre a recorrente e os trabalhadores cujas remunerações constituem o fato gerador do lançamento.

Conforme fundamentado no capítulo anterior, a eleição do sujeito passivo não decorreu do fato de a empresa KLS ter tido seu Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) declarado inapto.

Conforme visto, os documentos juntados aos autos comprovam que a recorrente e a empresa KLS possuem a mesma atividade empresarial e que a gerência de ambas é, de fato, exercida pela mesma pessoa.

Os documentos comprovam, também, que na execução de seus fins sociais a recorrente se vale do trabalho dos empregados formalmente registrados na empresa KLS, o que a recorrente atribui a um contrato de terceirização firmado entre elas, decorrente de planejamento tributário.

Entretanto, ficou demonstrado que não se trata de terceirização lícita<sup>3</sup>, mas sim, de fraude nas relações de trabalho, mediante transferência da folha de pagamento da autuada para a empresa KLS, que é optante pelo SIMPLES.

Ao examinar os fatos acima expostos, chega-se à conclusão de que a recorrente e a pessoa jurídica KLS formam um único empreendimento de fato, e, por conseguinte, a recorrente possui relação pessoal e direta com as situações que constituem o fato gerador, o que viabiliza a sua condição de contribuinte, nos termos do art. 121, parágrafo único, I, do CTN<sup>4</sup>.

A aceitação da alegação da inexistência de fato da pessoa jurídica KLS é fruto de raciocínio presuntivo e decorre da valoração das provas diretas dos fatos trazidos ao processo (provas diretas da existência de unidade de gestão, do uso da mesma força de trabalho, do exercício da mesma atividade, da inexistência de estrutura operacional e autonomia financeira por parte da KLS).

A presunção é atividade de valoração da prova pelo julgador, contemplada em nosso ordenamento jurídico (Código Civil, art. 212, IV<sup>5</sup>, Código de Processo Penal, art. 239<sup>6</sup>).

<sup>3</sup> É inviável a terceirização das atividades-fim da empresa, e, mesmo das atividades-meio, quando existe pessoalidade e subordinação direta.

<sup>4</sup> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

...

<sup>5</sup> Código Civil

Art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante:

I - confissão;

II - documento;

III - testemunha;

IV - presunção;

V - perícia.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado em 24/03/2016 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em

24/03/2016 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 28/03/2016 por JOAO BELLIN

I JUNIOR

Impresso em 29/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em suma, JMC Têxtil Ltda responde, na condição de contribuinte, pela dívida ora constituída, sendo irrelevante o fato de existir ou não procedimento de exclusão do SIMPLES ou de declaração de inaptidão do CNPJ, em face da empresa KLS Têxtil Ltda, pois essa última não possui relação direta com os fatos geradores do lançamento.

### **Multa Qualificada. Multa Progressiva**

A partir da competência 12/2008 cabe aplicação da multa qualificada nos casos de evidente intuito de sonegação, conforme preconiza o art. 35-A da Lei 8.212/91 c/c art. 44 inc. I § 1º da Lei 9.430/96, na redação da Lei 11.488/2007, e art. 71 inc. I da Lei 4.502/64, o qual define sonegação, *in verbis*:

#### Lei 8.212/91:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

#### Lei 9.430/96

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

*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; [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

...

*§ 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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

#### Lei 4.502/64:

*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 de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

Art. 239. Considera-se indício a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias.

O agravamento da penalidade dá lugar quando existe sonegação dolosa, hipótese em que se verifica a vontade do sujeito passivo de alcançar o resultado consistente em impedir que a autoridade tributária tome conhecimento ou retarde a identificação da ocorrência do fato jurídico tributário, ou quando há vontade de assumir o risco de produzir esse resultado.

A autoridade lançadora configurou a sonegação ao demonstrar que houve contratação de empregados através de interposta pessoa (KLS Têxtil Ltda) constituída apenas para ser optante pelo SIMPLES e com o objetivo de afastar as contribuições patronais destinadas à Seguridade Social, tendo ficado caracterizado, portanto, o elemento volitivo, e fazendo incidir o agravamento da multa.

Ademais, o relatório fundamentos legais do débito, revela que sobre os valores lançados nas competências 01/2008 a 11/2008, houve incidência da multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99, e na competência 12/2008 foi aplicada a multa de que trata o art. 35-A da Lei 8.212/91, incluído pela MP 449/2008.

De acordo com o relatório fiscal, no período de 01/2008 a 11/2008 foi apurada a multa mais benéfica de acordo com o disposto no art. 476-A da IN RFB 971/2009, e nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

Ressalta-se que não é possível negar vigência ao art. 35 da Lei 8.212/91 com a redação da Lei 9.528/97, que prevê multa progressiva em função da fase processual, porque o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos do enunciado da Súmula CARF nº 02.

Ficou consignado nos autos que a multa mais benéfica será calculada de acordo com a sistemática aqui apontada no momento do pagamento, nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

Diante disso, ratifico a sistemática da multa aplicada.

### **Conclusão**

Com base no exposto, voto por **conhecer do recurso, e, no mérito, negar-lhe provimento.**

Luciana de Souza Espíndola Reis