



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

<b>Processo nº</b>	15956.720021/2011-94
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2202-005.261 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	05 de junho de 2019
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
<b>Recorrente</b>	EQUILÍBRIO BALANCEAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS.  
PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

TERCEIRIZAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Comprovada a contratação de trabalhadores por meio de empresa interposta, forma-se o vínculo empregatício diretamente com o tomador dos serviços, passando a ser este o sujeito passivo das contribuições sociais incidentes sobre as remunerações dos trabalhadores pseudoterceirizados.

CO-RESPONSABILIDADE DOS DIRETORES E ADMINISTRADORES.  
RELATÓRIO DE VÍNCULOS. SÚMULA CARF Nº 88.

O crédito lançado, em âmbito administrativo, é exigido apenas do sujeito passivo, ou seja, da pessoa jurídica autuada. Conforme Súmula CARF nº 88, “a Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa”.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO RETROATIVA APÓS A MEDIDA PROVISÓRIA 449/2008. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF Nº 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que sejam deduzidos da base de cálculo recolhimentos da mesma natureza efetuados na sistemática do Simples, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Fernanda Melo Leal (Suplente convocada), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson. Ausente a conselheira Andréa de Moraes Chieregatto.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 15956.720021/2011-94, em face do acórdão nº 14-57.232, julgado pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), em sessão realizada em 18 de março de 2015, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

*"Trata-se de processo datado de 26/05/2011 e levado à ciência do sujeito passivo em 31/05/2011 (ciência postal via Aviso de Recebimento - AR), composto pelos seguintes Autos-de-Infração:*

*- DEBCAD 37.307.127-2, relativo às contribuições devidas pela empresa (sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais) e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (sobre a remuneração dos segurados empregados), no*

*valor total de R\$ 706.066,67 (setecentos e seis mil, sessenta e seis reais e sessenta e sete centavos), incluindo o principal, juros e multa, compreendendo os levantamentos:*

*CI/CI 1/CI 2: pagamentos contribuintes individuais FOPAG/GFIP Equilíbrio Serviços parte patronal DR/DR 1/DR 2: diferença apurada do RAT (1%) dos segurados empregados declarados FOPAG/GFIP Equilíbrio Balanceamentos SE/SE 1/SE 2: pagamentos segurados empregados FOPAG/GFIP*

*Equilíbrio Serviços parte patronal*

*- DEBCAD 37.319.152-9, relativo às contribuições devidas às Terceiras Entidades (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE) incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, no valor total de R\$ 157.125,35 (cento e cinquenta e sete mil, cento e vinte e cinco reais e trinta e cinco centavos), incluindo o principal, juros e multa, compreendendo os levantamentos:*

*SE/SE 1/SE 2: pagamentos segurados empregados FOPAG/GFIP Equilíbrio Serviços parte Terceiros - DEBCAD 37.307.126-4 pelo descumprimento de obrigação acessória disposta na lei, qual seja, apresentar a empresa a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, constituindo-se assim infração ao art. 32, inciso IV, § 5º da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97 c/c art. 225, inciso IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, cujo valor da multa perfez o total de R\$ 51.801,38 (cinquenta e um mil, oitocentos e um reais e trinta e oito centavos).*

*A autoridade lançadora verificou que os segurados foram indevidamente registrados na empresa “Equilíbrio Serviços Industriais Ltda -EPP”, os quais sempre trabalharam subordinados à empresa “Equilíbrio Balanceamentos Industriais Ltda”, ora Autuada, concluindo que a empresa “Equilíbrio Serviços Industriais Ltda -EPP”, doravante denominada “Equilíbrio Serviços”, optante pelo SIMPLES, foi constituída pela empresa “Equilíbrio Balanceamentos Industriais Ltda”, doravante denominada “Equilíbrio Balanceamentos” pra contratar e utilizar empregados com redução dos encargos previdenciários.*

*Algumas evidências levantadas na ação fiscal foram: ambas empresas compartilhavam o mesmo espaço físico; possuíam identidade de objetivos; ambas pertenciam à mesma família; o Instrumento de Procuração Pública, número 104 do 2º Tabelião de Notas e de Protesto de Letras e Títulos de Sertãozinho/SP, onde o sócio administrador da sociedade “Equilíbrio Serviços” confere aos “verdadeiros sócios”, Sra. Maria Lúcia Daniel Jorge e Sr. Carlos Alberto Celeste Jorge (sócios da “Equilíbrio Balanceamentos”) poderes amplos, gerais e ilimitados para o fim especial de os procuradores agirem isoladamente para gerir*

*e administrar a firma outorgante...”; os termos de início dos procedimentos fiscais das duas empresas foram científicos em 30/11/2010 através da sócia administradora da “Equilíbrio Balanceamentos”; os termos enviados por via postal para as duas empresas foram recepcionados pela mesma funcionária (recepção única); ambas nomearam o mesmo representante para acompanhar a fiscalização; havia identidade de funções dos trabalhadores das duas empresas; duas funções essenciais para o funcionamento autônomo das empresas existia em uma (comprador na “Equilíbrio Serviços” e recepcionista na “Equilíbrio Balanceamentos”) e faltava na outra; inexistia lançamentos relativos às contas do ativo permanente na “Equilíbrio Serviços”; intimada a comprovar despesas de luz, água, telefone e aluguel, a “Equilíbrio Serviços” respondeu que utilizava espaço e linhas telefônicas cedidos por terceiros, e não possuía contrato de aluguel; a prestação de serviços contábeis, preenchimento das GFIPs e das folhas de pagamento ficavam a cargo do mesmo escritório contábil, o qual fez a entrega das folhas de pagamento das duas empresas, quando intimado, nas mesmas caixas arquivo; todos os funcionários – das duas empresas – e recursos administrativos estavam indiscriminadamente à disposição tanto de uma como de outra empresa; os funcionários utilizavam o mesmo uniforme; no sítio www.equilibrio.ind.br não havia distinção entre as duas empresas; nas notas fiscais de ambas constava o mesmo número de telefone de contato; a “Equilíbrio Balanceamentos” alocava os serviços solicitados tanto para si como para a “Equilíbrio Serviços”, podendo desta forma controlar a receita da prestação de serviços e manter a “Equilíbrio Serviços” no Simples; mediante análise do Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS foram encontrados inúmeros empregados que tiveram contratos trabalhistas com as duas empresas; e existia uma subordinação hierárquica dos trabalhadores da “Equilíbrio Serviços” aos empregadores da “Equilíbrio Balanceamentos”.*

*Conclui a fiscalização que a Autuada usou meios aparentes para ocultar o desejado, motivo pelo qual tornou-se mister a desqualificação do negócio aparente, buscando a realidade subjacente e cobrando o tributo efetivamente devido, sendo que restou devidamente comprovado o vínculo empregatício entre a Autuada e os trabalhadores da “Equilíbrio Serviços”.*

*Discorre acerca das comparações de multas, em decorrência das alterações legais promovidas pela Medida Provisória 449/2008 (convertida na Lei nº 11.941/2009); esclarece quanto à comparação das penalidades e as multas aplicadas nas competências; relata quanto ao fundamento legal e multa aplicada no AI debcad nº 37.307.126-4 (FL 68) e noticia a lavratura da Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP pela identificação da ocorrência de fatos que, EM TESE, configuram o CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA, previsto no artigo 168-A, do Código Penal, com redação dada pela Lei 9.983, de 14/07/2000 e CRIME DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA,*

---

*previsto no artigo 337-A, inciso III, do Código Penal, com redação dada pela Lei 9.983, de 14/07/2000.*

*Impugnação:*

*A empresa autuada apresentou impugnação tempestiva contendo, em síntese, os seguintes argumentos:*

- *A ação fiscal realizada tem por pretensão cobrar da ora Impugnante valores de contribuição previdenciária supostamente devidos pela empresa Equilíbrio Serviços Industriais Ltda em razão de sua exclusão do SIMPLES, em afronta aos arts. 121 e 122 do Código Tributário Nacional, sendo que o que se verifica é a insubsistência do procedimento fiscal por faltarem condições mínimas a dar-lhe suporte.*
- *Em 01/06/2011 foi comunicada da autuação em razão da exclusão da empresa Equilíbrio Serviços Industriais Ltda do SIMPLES FEDERAL e do SIMPLES NACIONAL, por considerar a fiscalização que a aludida pessoa jurídica teria sido constituída por interpostas pessoas, para contratar e utilizar empregados com redução dos encargos previdenciários, sendo a Impugnante, portanto, considerada responsável pelo lançamento fiscal.*
- *O pedido de enquadramento da empresa Equilíbrio Serviços Industriais Ltda no SIMPLES e no SIMPLES NACIONAL foi devidamente homologado pela autoridade fazendária, pois todos os tributos e declarações foram entregues desde a sua constituição na forma simplificada sem jamais ter havido contestação por parte do fisco, que somente notificou o contribuinte em 01/06/2011, sendo inconstitucional a cobrança retroativa destes períodos, pois fere o princípio constitucional da irretroatividade da lei tributária.*
- *As empresas Equilíbrio Balanceamentos Industriais Ltda e Equilíbrio Serviços Industriais Ltda são empresas distintas, devidamente constituídas e com escrituração contábil regular.*

*As empresas possuem o mesmo objeto social, entretanto a atividade preponderante da “Equilíbrio Balanceamentos” é a fabricação de máquinas e equipamentos para uso industrial específico, mas de fato, também realiza a prestação de serviços, entretanto, por não ser essa sua atividade preponderante, quando a quantidade de serviços supera sua capacidade de atendimento repassa tais serviços para outras empresas, repassando para a “Equilíbrio Serviços” cuja atividade econômica é essencialmente a prestação de serviços.*

*O repasse dos serviços e a utilização de espaço entre as empresas foi a forma de ajudar a irmã e o sobrinho da Sra. Maria Lúcia, sócia da Impugnante, sendo tal fato normal não havendo qualquer irregularidade ou infração a legislação.*

- 
- *Quanto ao nome das empresas trata-se de estratégia de mercado, visto que o nome “Equilíbrio” já estava reconhecido no setor, não havendo qualquer impedimento legal.*
  - *De fato cede espaço físico, telefone, uniformes e secretária para a empresa “Equilíbrio Serviços” para redução de suas despesas, em razão de sua hipossuficiência e por ser constituída pelos sócios que são irmã e sobrinho da sócia da empresa Impugnante, sendo que tais fatos coadunam com os arts. 170, IX e 179 da Constituição Federal de que deve ser concedido tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.*
  - *Quanto a notícia extraída do site da empresa pela Fiscalização, tem-se que refere-se ao investimento realizado em sua filial no Nordeste, sendo totalmente diversa da situação alegada pela Fiscalização, bem como não houve nenhuma irregularidade na representação da empresa no “Brazil Ethanol Trade Show”.*
  - *A entrega dos documentos solicitados pela fiscalização foi realizada em caixas compartilhadas posto se tratar do mesmo escritório contábil, sendo que tal entrega foi feita em uma única caixa com documentos bem divididos e identificados para cada uma das empresas.*
  - *De fato existem duas empresas diversas, que são parceiras nos negócios, mas que são devidamente constituídas com cumprimento de todas as exigências legais e com toda escrituração contábil regular e, principalmente, com sócios diversos, os quais são parentes e por isso são empresas tão próximas, mas jamais a mesma, restando refutados os fatos que embasaram a autuação fiscal e, consequentemente, não são devidos os valores apurados pela fiscalização.*
  - *Em nenhum momento agiu com a intenção de fraudar ou omitir suas obrigações tributárias, sendo que sonegar ou fraudar não faz parte de seus princípios e a figura da sonegação fiscal não subsiste no caso presente, não havendo que se falar em dolo, fraude ou conduta omissa.*
  - *A pretensão do Sr. Agente Fiscal em atribuir a co-responsabilidade pelo débito apurado aos diretores e administradores não deve prosperar, posto que os diretores e administradores não agiram e nem agem com o intuito de infringir a lei, com desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Cita julgados.*
  - *Há total ilegitimidade da empresa ora impugnante para figurar na autuação fiscal, posto que no caso de ser mantida a autuação esta deveria recair sobre a empresa “Equilíbrio Serviços”, pois se realmente houvesse qualquer infração à legislação tributária, o que se faz apenas para argumentar, esta não teria sido efetivada pela empresa ora impugnante mas sim pela “Equilíbrio Serviços”*

*Aduz quanto à estipulação da multa por infração tributária em montante excessivo, de modo a descharacterizar sua natureza estritamente punitiva e constritiva, não podendo ser apenada no percentual extorsivo sobre o valor histórico do débito, em afronta aos princípios constitucionais da legalidade, da moralidade, da impessoalidade e da capacidade contributiva do infrator, sendo ilegítima a cobrança de multa que não guarde conformidade com a irregularidade fiscal havida.*

*Ao final, requer que as razões apresentadas sejam integralmente conhecidas para o fim de ser julgada improcedente a autuação fiscal, com o cancelamento do Auto de Infração.*

*É o relatório.”*

A DRJ de origem entendeu pela procedência do lançamento realizado, mantendo na integralidade o débito tributário. A contribuinte, inconformada com o resultado do julgamento, apresentou recurso voluntário, às fls. 411/430, reiterando as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### **Da Autuação fiscal.**

Não assiste razão à autuada ao afirmar que a ação fiscal realizada teve por pretensão cobrar os valores, a título de contribuição previdenciária, supostamente devidos pela empresa Equilíbrio Serviços Industriais Ltda, em razão de sua exclusão do SIMPLES, em afronta aos arts. 121 e 122 do Código Tributário Nacional, posto que não foi esse o escopo da Autuação fiscal, mas sim a cobrança das contribuições previdenciárias devidas pela empresa “Equilíbrio Balanceamentos Industriais Ltda”, ora Autuada, visto que, através de fatos e documentos coletados pela fiscalização, restou demonstrado que os segurados foram indevidamente registrados na empresa “Equilíbrio Serviços Industriais Ltda -EPP”, os quais sempre trabalharam subordinados à empresa “Equilíbrio Balanceamentos”, concluindo-se que a empresa “Equilíbrio Serviços”, optante pelo SIMPLES, foi constituída pela empresa “Equilíbrio Balanceamentos” para contratar e utilizar empregados com redução dos encargos previdenciários, utilizando a Autuada de meios aparentes para ocultar o desejado, motivo pelo qual tornou-se mister a desqualificação do negócio aparente, buscando a realidade subjacente e cobrando o tributo efetivamente devido.

Conforme já referido pela DRJ de origem, a exclusão da “Equilíbrio Serviços” do Simples Federal e do Simples Nacional foi formalizada em processos administrativos apartados (processos nºs 15956.720036/2011-52 e 15956.720037/2011-05), onde ficou assegurado ao contribuinte o direito ao contraditório e a ampla defesa, nos quais inclusive julgou-se a questão da retroatividade dos efeitos da exclusão, a qual foi efetivada com

efeitos retroativos ao momento da ocorrência das irregularidades que lhes deram ensejo, de modo que não existe espaço no presente julgamento para análise deste mérito, mantendo-se aqui o período de exclusão vigente.

### **Da desconsideração dos vínculos de emprego com a “Equilíbrio Serviços”.**

Aduz a autuada que as empresas Equilíbrio Balanceamentos Industriais Ltda. e Equilíbrio Serviços Industriais Ltda. são empresas distintas, devidamente constituídas e com escrituração contábil regular. Todavia a fiscalização, baseada em um conjunto probatório amplo e consistente, representado por inúmeros fatos arrolados no Relatório que precede o presente Voto, concluiu que os fatos evidenciam uma situação fática completamente divergente da situação jurídica, ou seja, uma situação fática totalmente diferente do formalmente constituído.

A autuada contradita esses fatos, sob a alegação de que tratam-se de fatos normais, não havendo qualquer irregularidade ou infração à legislação. Porém, a análise feita na impugnação - e reiterada em recurso voluntário - é equivocada ao considerar cada um desses fatos de maneira isolada, já que devem ser todos considerados em conjunto, num contexto único.

Nesse sentido, não há proibição legal para que duas empresas dividam o mesmo espaço físico, como não há impedimento para que uma empresa repasse serviços à outra como forma de ajudar a irmã e o sobrinho da Sra. Maria Lúcia, sócia da empresa autuada, nem que ambas utilizem o nome “Equilíbrio”.

Porém, quando todos esses fatos, juntamente com inúmeros outros (como o Instrumento de Procuração Pública, número 104 do 2º Tabelião de Notas e de Protesto de Letras e Títulos de Sertãozinho/SP, onde o sócio administrador da sociedade “Equilíbrio Serviços” confere à Sra. Maria Lúcia Daniel Jorge e ao Sr. Carlos Alberto Celeste Jorge (sócios da “Equilíbrio Balanceamentos”) poderes amplos, gerais e ilimitados para o fim especial de os procuradores agirem isoladamente para gerir e administrar a firma outorgante...”, os termos de início dos procedimentos fiscais das duas empresas foram científicos em 30/11/2010 através da sócia administradora da “Equilíbrio Balanceamentos”, os termos enviados por via postal para as duas empresas foram recepcionados pela mesma funcionária (recepção única), todos os funcionários – das duas empresas – e recursos administrativos estavam indiscriminadamente à disposição tanto de uma como de outra empresa, identidade de funções dos trabalhadores das duas empresas, mediante análise do Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS foram encontrados inúmeros empregados que tiveram contratos trabalhistas com as duas empresas; e existia uma subordinação hierárquica dos trabalhadores da “Equilíbrio Serviços” aos empregadores da “Equilíbrio Balanceamentos”) aparecem em conjunto, revelam muito mais do que a mera regularidade e legalidade de cada um deles isoladamente considerados.

Foi constatado ainda pela fiscalização a inexistência de lançamentos nas contas do ativo permanente da empresa “Equilíbrio Serviços”, ou seja, que essa não possui máquinas, acessórios, móveis, utensílios, computadores, ferramentas, linhas telefônicas, e quando Intimada a comprovar despesas de água, luz, telefone e contratos de aluguel a mesma em resposta informou que não possui tais comprovantes pois utiliza para sua atividade espaço cedido por terceiros, linhas telefônicas de terceiros e não possui contratos de aluguel, o que

---

denota sua dependência econômica e administrativa em relação à empresa autuada. Aliás, a própria Autuada afirma ser a “Equilíbrio Serviços” hipossuficiente.

Quanto aos arts. 170, inciso IX e 179 da Constituição Federal citados pela recorrente, tem-se que tais artigos referem-se ao tratamento jurídico diferenciado a ser dado às microempresas e às empresas de pequeno porte pela União, Estados e Municípios visando à incentivá-las, dentro dos princípios gerais que regem a atividade econômica, o que não quer dizer tratamentos favorecidos entre as empresas.

Quanto à alusão pela fiscalização ao *site* da empresa “Equilíbrio – Perfeição em Movimento” este se deu para corroborar a não distinção entre as duas empresas e a gerência compartilhada, bem como a representação tanto pelo sócio da Autuada como pelo funcionário da “Equilíbrio Serviços” no evento “Brazil Ethanol Trade Show” indiscriminadamente, o que evidencia a existência de uma só empresa.

Também o fato de ser o mesmo escritório contábil e a entrega dos documentos das duas empresas na mesma caixa, por si só, ou seja, isoladamente, não constituem nenhuma irregularidade, porém estes fatos somados aos inúmeros outros elencados pela fiscalização e perfeitamente corroborados, levam à conclusão da existência de uma só empresa, sendo que a “Equilíbrio Serviços” foi criada com o intuito de reduzir a real contribuição previdenciária a ser vertida para a Seguridade Social e as destinadas às Terceiras Entidades.

Aduz a empresa autuada a sua total ilegitimidade para figurar na autuação fiscal, posto que, no caso de ser mantida a autuação, esta deveria recair sobre a empresa “Equilíbrio Serviços”, pois se realmente houvesse qualquer infração à legislação tributária, esta não teria sido efetivada pela empresa autuada, mas sim pela “Equilíbrio Serviços”. Porém, tais argumentos não merecem prosperar.

Ocorre que a fiscalização ao considerar a autuada como real sujeito passivo das contribuições devidas, já que os segurados empregados e contribuintes individuais formalmente vinculados à “Equilíbrio Serviços” eram, de fato, trabalhadores a serviço da autuada está se valendo da prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos eivados de vícios, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora, consagrando o princípio da substância sobre a forma. Cabe a fiscalização identificar o sujeito passivo, a teor do que dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN e, especificamente em relação às contribuições previdenciárias, também o artigo 33, caput, da Lei nº 8.212/91.

Ocorre que é na quebra da legalidade que deve a fiscalização se pautar quando atribui a responsabilidade pelos tributos apurados a sujeito diverso daquele que seria responsável à luz das formalidades com as quais se revestem os atos e negócios jurídicos praticados, como efetivamente ocorreu no caso presente, no qual não se está analisando se os atos praticados tiveram como escopo auxiliar a irmã e sobrinho da sócia da empresa Impugnante, mas sim, se tais atos foram lesivos ao Estado, em decorrência da ilícita supressão de tributos.

Portanto, não cabe ao agente fiscalizador impor aos fiscalizados uma vedação ao exercício do direito de livre condução de seus negócios, mas apenas apurar a ocorrência de eventuais situações de ilicitude, as quais devem ser devidamente levadas em consideração quando da aplicação da legislação e do lançamento do crédito tributário.

Os fatos arrolados pela fiscalização, caso considerados de maneira isolada, poderiam não configurar necessariamente nenhuma ilegalidade e até ser justificados por questões circunstanciais. Entretanto, considerados em conjunto, dentro de um contexto abrangente, dão a convicção de uma disposição empresarial atípica permitindo à empresa Autuada beneficiar-se das prerrogativas de tributação que, de outra forma, não lhe seria possível usufruir.

A questão gravita, antes da análise de qualquer permissivo legal, em torno dos princípios do Direito, dentre os quais se destaca o da primazia da substância sobre a forma, em atenção ao qual deve a autoridade fiscalizadora, em cada situação analisada, avaliar a correspondência entre o fato concreto e a forma com a qual este se apresenta, prevalecendo, em caso de discordância entre ambos, o primeiro (fato concreto), entendimento que está em consonância com o princípio da verdade material, que também integra o processo administrativo fiscal.

Tal prerrogativa encontra respaldo na legislação vigente. Vejamos alguns dispositivos contemplados no Código Tributário Nacional:

*Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:*

*I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;*

*II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. (grifou-se)*

\*\*\*

*Art. 116. (...)*

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Parágrafo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)*

\*\*\*

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

\*\*\*

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

*(...)*

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

Na seara previdenciária, o artigo 33, caput, da Lei nº 8.212, de 1991, atribui ao órgão fiscalizador competência para arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições ali previstas.

Assim, incumbe à RFB, portanto, a execução da atividade de fiscalização das contribuições sociais, atividade essa que envolve o dever de efetuar a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, conforme disposto no art. 142 do 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.*

Evidentemente, quando o legislador estabeleceu o dever de a autoridade fiscal efetuar o lançamento, teve como objetivo a identificação do verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a efetiva matéria tributável, prevalecendo a essência sobre a forma. Assim, sempre que possível, a autoridade deve buscar a verdade material, em detrimento dos aspectos formais dos negócios e atos jurídicos praticados, restando evidente a possibilidade de o Auditor-Fiscal desconsiderar atos e fatos aparentes e apurar o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos.

Dessa forma, pode o Fisco, com respaldo na legislação vigente, desconsiderar o vínculo formalmente existente entre trabalhadores de determinada categoria ou empresa e efetuar o enquadramento como segurados previdenciários da empresa para os quais efetivamente prestam os serviços, nos termos do art. 229 e § 2º c/c art. 9º, caput e inciso I, do Decreto n.º 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social - RPS):

*Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:*

*(...)*

*§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 inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*

Portanto, conforme mencionado anteriormente, a realidade dos fatos, no presente caso, demonstra que o vínculo empregatício se fez, efetivamente, com a empresa autuada, dada a existência de elementos caracterizadores da relação laboral (pessoalidade, habitualidade, subordinação hierárquica e remuneração). Na realidade, os segurados empregados e sócios das empresas “terceirizada” estão subordinados à empresa autuada e, ainda, as transferências dos empregados entre as empresas citadas, os quais são remunerados

---

mensalmente e constam em folha de pagamento, ainda que a formalização dos vínculos empregatícios aconteçam por intermédio das empresas “terceirizadas”.

Ressalte-se que, se considerados de maneira isolada, os fatos arrolados pela fiscalização poderiam não configurar necessariamente nenhuma ilegalidade e até ser justificados por questões circunstanciais. Entretanto, considerados em conjunto, formam um todo inequívoco, ensejando a convicção a respeito da verdadeira situação fática ocorrida, na qual a prestação de serviços pelos segurados era feita em prol da empresa autuada, sendo que, na verdade, as demais empresas apenas intermediavam a mão de obra, com redução da carga tributária, por serem empresas optantes pelo Simples Nacional.

Na verdade, pouco importa o rótulo dado à relação jurídica formalmente ajustada (contrato de prestação de serviços, contrato de cessão de direitos e obrigações, estágio, etc), se a realidade evidencia uma relação de emprego.

Desse modo, com base no princípio da primazia da realidade sobre a forma, a Fiscalização considerou que o vínculo empregatício dos segurados se fez diretamente com a empresa autuada.

Pertinente esclarecer, ainda, que a caracterização realizada pela autoridade fiscal não objetiva o reconhecimento de direitos trabalhistas, mas apenas a exigência de contribuições previdenciárias. É o que também se extrai dos seguintes julgados:

*TRIBUTÁRIO. INSS. COMPETÊNCIA. FISCALIZAÇÃO. AFERIÇÃO. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. 1- O ente fiscal possui competência para reconhecer vínculo empregatício para fins de arrecadação e lançamento de contribuição previdenciária, o que não interfere na esfera reservada ao Juízo Trabalhista, nem implica reconhecimento de direitos decorrentes da relação de emprego. 2- Demonstrada a presença dos requisitos elencados no art. 3º da CLT, deve ser reconhecida a existência do vínculo de emprego, sendo devidas as contribuições previdenciárias. (TRF4, APELREEX 2002.70.00.037658-8, Primeira Turma, Relatora Maria de Fátima Freitas Labarrère, D.E. 11/01/2012)*

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CTN, ART. 173, I. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. RELAÇÃO DE EMPREGO. INEXISTÊNCIA DE PROVA CONCRETA E INEQUÍVOCA. TRABALHADOR AUTÔNOMO. POSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DE RELAÇÃO EMPREGATÍCIA PELA FISCALIZAÇÃO PREVIDENCIÁRIA, PARA FINS DE COBRANÇA DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS. (...) 8. A fiscalização previdenciária possui poderes para investigar a situação fática que configure relação empregatícia, apenas com o objetivo de caracterizar o fato gerador da contribuição previdenciária, não implicando o reconhecimento de vínculo para fins trabalhistas. Os fiscais do INSS atuam na sua esfera de competência, que é independente da trabalhista, inexistindo qualquer vinculação entre ambas. (TRF4. AC – processo nº*

---

*2001.04.01.005387-0 - RS, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, publicado no DE em 13/05/2008)*

Portanto, verifica-se que, desde que fundamentada em elementos concretos de prova, pode a Fiscalização fazer o enquadramento tributário quanto aos fatos geradores apurados que melhor se coadune com a realidade encontrada. Em última análise, no caso presente, buscou a autoridade fiscal alcançar a verdade material, uma vez que lhe compete apurar a ocorrência de eventuais situações de ilicitude, as quais devem ser devidamente levadas em consideração quando da aplicação da legislação e do lançamento do crédito tributário.

Salienta-se que todas as imputações realizadas pela autoridade fiscal se deram a partir da apuração de uma série de elementos que dão sustentação ao procedimento realizado, tal como demonstrado no Relatório Fiscal.

Desse modo, comprovada a contratação de trabalhadores por meio de empresa interposta, forma-se o vínculo empregatício diretamente com o tomador dos serviços, passando a ser este o sujeito passivo das contribuições sociais incidentes sobre as remunerações dos trabalhadores pseudoterceirizados.

Dessa forma, é de se julgar correta a desconsideração do vínculo formal dos trabalhadores em relação à empresa “terceirizada” (utilizada por ser optantes pelo Simples Nacional), e a consequente caracterização daqueles como segurados empregados da Autuada, para fins previdenciários.

Quanto às alegações da autuada de que em nenhum momento agiu com a intenção de fraudar ou omitir suas obrigações tributárias, sendo que a figura da sonegação fiscal não subsiste no caso presente, não havendo que se falar em dolo, fraude ou conduta omissa, tem-se que não cabe nos autos presente tal análise, o qual se presta tão somente a verificação da ocorrência do fato gerador e a cobrança das contribuições devidas, ao passo que a análise e comprovação da ocorrência ou não do dolo, fraude ou conduta omissa são matérias a serem tratadas numa eventual ação penal decorrente, se for o caso, da Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP lavrada pela fiscalização.

### **Co-responsabilidade. Relatório de vínculos.**

Também não merece prosperar a irresignação da autuada quanto à atribuição da co-responsabilidade pelo débito apurado aos diretores e administradores, posto que o crédito lançado, em âmbito administrativo, é exigido apenas do sujeito passivo, ou seja, da empresa em epígrafe. Ademais, o Relatório de Vínculos apenas lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente, conforme redação do próprio Relatório. Por oportuno, cita-se a Súmula CARF nº 88, abaixo transcrita:

*“A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.”*

**Da multa aplicada.**

Com referência à multa aplicada, não assiste razão à empresa autuada quanto aos seus questionamentos. Isso porque as multas foram aplicadas de acordo com os ditames da lei, conforme relatório de Fundamentos Legais do Débito-FLD.

Ainda no Relatório Fiscal ficou perfeitamente explicitado a aplicação no tempo das alterações na legislação tributária pela Lei nº 11.941/2009, a qual revogou os parágrafos do art. 32 da Lei nº 8.212/91 e criou os arts. 32-A e 35-A, com nova sistemática para a aplicação de multas em lançamentos de ofício sobre a totalidade ou a diferença das contribuições previdenciárias e para outras entidades ou fundos, sendo observado o art. 106, inciso II do Código Tributário Nacional, o qual trata da aplicação da penalidade mais benéfica, para os fatos geradores anteriores a 04/12/2008, tendo-se firmado o entendimento de que, em caso de lançamento de ofício, será realizada a comparação entre: (a) a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o artigo 35 da Lei 8.212/91, em sua redação anterior à dada pela Lei 11.941/2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do artigo 32 da Lei 8.212/91, em sua redação anterior à dada pela Lei 11.941/2009, e (b) a multa de ofício calculada na forma do artigo 35-A da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/2009. Justifica-se tal procedimento pelo fato de a multa prevista na nova legislação ser única, no importe de 75%, visando apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento do tributo devido, quanto a não apresentação de declaração.

A aludida comparação das penalidades ficou perfeitamente demonstrada no Relatório Fiscal e nas planilhas que o acompanham, não havendo que se falar em ofensa aos princípios constitucionais na aplicação da multa como quer a autuada, já que como dito, tal aplicação foi feita atendendo aos ditames da lei, em estrita observância ao princípio da legalidade.

Ademais, tal entendimento está em consonância com a Súmula CARF nº 119, que assim dispõe:

*No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*

Assim, por tudo que foi trazido aos autos, conclui-se que o procedimento fiscal encontra-se amparado pelos necessários fundamentos.

**Aproveitamento dos recolhimentos da mesma natureza efetuados na sistemática do Simples**

---

Quanto a pedido para aproveitamento dos recolhimentos efetuados na sistemática do Simples, verifica-se que possui razão o recorrente quanto aos recolhimentos da mesma natureza.

Desse modo, devem ser deduzidos da base de cálculo recolhimentos da mesma natureza efetuados na sistemática do Simples, observando-se, contudo, os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

**Conclusão.**

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para que sejam deduzidos da base de cálculo recolhimentos da mesma natureza efetuados na sistemática do Simples, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator