



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

Processo n° 10140.720434/2013-10
Recurso n° 003.049 Voluntário
Acórdão n° **2302-003.049 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de março de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP + AIOA
Recorrente SERVAN ANESTESIOLOGIA E TRATAMENTO DE DOR DE CAMPO GRANDE S/S
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA EMPRESTADA. NULIDADE. INOCORRENCIA.

Não gera nulidade do Processo Administrativo Fiscal a utilização de prova emprestada, devidamente autorizada pelo Juiz Competente, obtida em razão de medida de busca e apreensão e não resultante de procedimento de quebra de sigilo fiscal no processo de origem.

AUTO DE INFRAÇÃO. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE E LEGALIDADE. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Tendo em vista o consagrado atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, gênero do qual o Auto de Infração é espécie, opera-se a inversão do encargo probatório, repousando sobre o Autuado o ônus de desconstituir o lançamento ora em consumação. Havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor desta presunção.

DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

A constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, é motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

INFORMAÇÕES ECONÔMICAS DO SUJEITO PASSIVO. QUEBRA DO SIGILO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

O fornecimento de extratos bancários diretamente pela empresa à Fiscalização, em atendimento a Intimação Fiscal para Apresentação de Documentos regularmente formalizada, não constitui hipótese de quebra de sigilo fiscal eis que fornecida espontaneamente pelo sujeito passivo, e não pela instituição financeira onde a empresa realiza suas operações bancárias.

PESSOA JURÍDICA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL OBRIGATÓRIA.

A pessoa jurídica, mesmo aquela habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, deve manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial, a qual exige que a escrituração seja completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por ordem cronológica de dia, mês e ano, de todas as operações relativas ao exercício da empresa, por escrita direta ou reprodução, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens.

REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL OBRIGATÓRIA.

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter, além do Livro de Registro de Inventário, escrituração contábil nos termos da legislação comercial, salvo se mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU DE ATO NORMATIVO. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.

Escapa à competência deste Colegiado a declaração, bem como o reconhecimento, de inconstitucionalidade de leis tributárias, eis que tal atribuição foi reservada, com exclusividade, pela Constituição Federal, ao Poder Judiciário.

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA DECORRENTE DOS RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO. CONSTITUCIONALIDADE.

É devida à Seguridade Social as contribuições sociais destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, na forma estabelecida no art. 22, II da Lei nº 8.212/91.

CONTABILIDADE. COMPROVANTES DOS REGISTROS CONTÁBEIS. GUARDA.

Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados, assim como os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações tributárias acessórias devem ser conservados em boa ordem e guarda enquanto não decorrido o prazo decadencial das obrigações tributárias decorrentes das operações a que se refiram, e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPETÊNCIA PRIVATIVA DO AUDITOR FISCAL.

Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias previstas na Lei nº 8.212/91, a fiscalização lavrará de ofício notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

SOCIEDADE SIMPLES. DESCONSIDERAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SÓCIO. COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL DA RFB.

Compete ao Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com fundamento no princípio da primazia da realidade sob a forma, a desconsideração da condição de sócio da pessoa jurídica, sempre que restarem configurados entre este e a empresa os elementos caracterizadores da condição de segurado empregado contidos no art. 12, I da Lei nº 8.212/91. DEVIDO PROCESSO LEGAL. PAF. FORUM PRÓPRIO PARA O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA.

O Processo Administrativo Fiscal configura-se como o forum processual próprio, único e adequado para que o sujeito passivo exerça, em sua plenitude, o seu constitucional direito ao contraditório e à ampla defesa em face da exigência fiscal que lhe for infligida, sendo de observância obrigatória o rito processual fixado no Decreto nº 70.235/72.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ART. 32, IV DA LEI Nº 8212/91.

Constitui infração às disposições inscritas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8212/91 a entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural), sujeitando o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei nº 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c' do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

O crédito decorrente de contribuições previdenciárias não integralmente pagas na data de vencimento será acrescido de juros de mora, de caráter irrelevável, seja qual for o motivo determinante da falta, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC a que se refere o artigo 13 da Lei 9.065/95, incidentes sobre o valor atualizado, nos termos do art. 161 do CTN c.c. art. 34 da Lei nº 8.212/91.

FRAUDE.

Configura-se fraude toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação

tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

SONEGAÇÃO

Qualifica-se como sonegação toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária a respeito da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou também das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela então revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido.

PENALIDADE PECUNIÁRIA. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INOCORRÊNCIA.

Não configura violação a princípios constitucionais a imputação de penalidade pecuniária em razão do não cumprimento tempestivo de obrigação de natureza tributária, quando aplicada em estreita sintonia com as normas legais vigentes e eficazes.

Foge à competência deste Colegiado o exame da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei nº 8.212/91 aos princípios e às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas na CF/88, eis que tal atribuição foi reservada pela própria Constituição, com exclusividade, ao Poder Judiciário.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

A perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA. TAXA SELIC.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário consolidado. Precedentes do STJ: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009; REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010 e REsp 879.844/MG, DJe de 25/11/2009, julgado sob o regime do art. 543-C do CPC.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário no que se refere aos Autos de Infração de Obrigação Principal DEBCAD nºs 37.395.041-1, 37.338.606-0 e 37.338.605-2, mantendo a multa como aplicada. Vencidos na votação os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deveria ser limitada ao percentual de 20%, em decorrência das disposições introduzidas pela MP nº 449/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96). Quanto ao mérito, os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi, Bianca Delgado Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes acompanharam pelas conclusões. Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso no que se refere ao Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD nº 37.338.604-4, para que a multa seja calculada considerando as disposições do art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

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

Data da lavratura dos Auto de Infração: 21/03/2013.

Data da Ciência dos Autos de Infração: 21/03/2013.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Campo Grande/MS, que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo Sujeito Passivo do crédito tributário lançado por intermédio dos Autos de Infração de Obrigação Principal nºs 37.395.041-1, 37.338.606-0 e 37.338.605-2 consistentes em contribuições sociais a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre a remuneração paga, creditada ou devida a segurados empregados e a segurados contribuintes individuais, bem como as contribuições previdenciárias a cargo dessas categorias de segurados obrigatórios do RGPS, destinadas ao custeio da Seguridade Social, incidentes sobre seus respectivos Salários de Contribuição, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 45/119.

Informa a Autoridade Lançadora que, embora os atos constitutivos e demais documentos apresentados tratem o contribuinte como uma empresa de prestação de serviços na área de anesthesiologia, congregando 72 médicos (conforme sua última alteração contratual de nº 05, de 11/07/2011) na condição de sócios quotistas com participação monetária no capital social, restou demonstrado pelo farto conjunto probatório a existência dos pressupostos para a configuração do liame empregatício de fato entre a pessoa jurídica e seus sócios médicos não ocupantes de cargos de diretoria. Da realidade fática evidenciada pelos elementos de prova exsurtem de forma cristalina os pressupostos da relação de segurado empregado, consistente na prestação de serviços por pessoa física com personalidade, não eventualidade, onerosidade e sob subordinação jurídica.

De acordo com o apurado pela Fiscalização, os sócios são pessoas físicas que prestam pessoalmente serviços de médico anesthesiologista à empresa Servan. Os serviços são prestados de forma não eventual, pois sua força de trabalho corresponde às necessidades normais da atividade econômica da empresa Servan. A prestação de serviços não se dá sob a forma autônoma, pois os médicos se limitam a permitir que sua força de trabalho seja utilizada como fator de produção na atividade econômica exercida pela empresa Servan, à qual encontram-se juridicamente subordinados. E, por fim, a prestação de serviços não se dá a título gratuito, pois os médicos recebem remuneração maquiada sob o simulacro da distribuição antecipada de lucros.

Integra ainda o presente lançamento o crédito tributário lançado por intermédio do Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.338.604-4, Código de Fundamentação Legal nº 68, lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei de Custeio da Seguridade Social.

CFL - 68

Apresentar a empresa GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições

previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural) – Art. 284, II na redação do Dec. 4.729, de 09/06/2003.

O contribuinte deixou de informar nas GFIP referentes às competências de 01/2008 a 11/2008, os fatos geradores decorrentes da remuneração dos segurados empregados médicos anesthesiologistas, tendo em vista a caracterização de vínculo de segurado empregado, infringindo, assim, o disposto no artigo 32, IV da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97.

A multa aplicada corresponde a 100% do valor da contribuição devida e não declarada, limitada por competência em função do número de segurados da empresa, observado o limite mensal previsto no §4º do art. 32 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97.

Irresignada com o supracitado lançamento tributário, a notificada apresentou impugnação a fls. 4055/4137.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS lavrou decisão administrativa textualizada no Acórdão nº 04-32.520 – 4ª Turma da DRJ/CGE, a fls. 5818/5850, julgando procedente o lançamento fiscal em debate e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 06/09/2013, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 7565.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 1294/1319, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que as provas documentais e testemunhais tomadas pela Fiscalização junto aos autos do Inquérito Policial nº 0720/2009 para fundamentar os presentes lançamentos devem ser consideradas ilícitas porque não observaram o princípio do contraditório e da ampla defesa, tendo ferido o princípio do devido processo legal;
- Que os documentos carreados aos autos do Inquérito Policial, assim como a oitiva das testemunhas, não contaram com a participação da Recorrente, seja para fins de manifestação quanto à eventual prática de crime de cartel, seja, principalmente, para fins de apuração de crime contra a ordem tributária;
- Que após a apuração do custo operacional, incluídos os tributos, o qual é subtraído do resultado, o lucro é distribuído aos sócios, nos exatos moldes perpetrados pelo contrato social da Impugnante, respeitadas as peculiaridades e conceitos intrínsecos à sociedade simples. Aduz que os

percentuais de lucro da sociedade variam em torno dos 70%, o que é plenamente justificável numa sociedade simples, com baixo custo operacional. Afirma que os lucros correspondem à remuneração da mão-de-obra dos sócios médicos anesthesiologistas, o que não poderia ser diferente, ante a natureza jurídica - sociedade simples - da Impugnante;

- Que a distribuição de lucros respeita todos os termos da legislação civil, não encontrando qualquer objeção na legislação tributária ou previdenciária;
- Que a base de cálculo da contribuição da Sociedade Simples, destinada à Seguridade Social, está prevista no artigo 201, §5º, II, do Decreto 3.048/99, do que se depreende que, na hipótese de a Sociedade Simples distribuir lucros ou dividendos a sócios por conta de lucros futuros, a sociedade deve manter escrituração contábil e levantar balancetes mensais em que consta o resultado apurado, caso em que referida distribuição não será base de cálculo da contribuição previdenciária, por não se confundir com remuneração, hipótese do inciso I, do §5º, do artigo 201;
- Ainda que contabilmente lançados de forma diferente daquela pretendida pela Fiscalização, a escrita fiscal do Recorrente não pode ser considerada como imprestável, pois apresenta elementos bastantes para o controle do lançamento pela Fiscalização;
- Aduz que a Recorrente é empresa sujeita à sistemática do Lucro Presumido, o qual não exige contabilidade apurada, como no caso do Lucro Real, podendo esta respaldar-se em controle paralelo;
- Que o fato de os lançamentos contábeis traduzirem uma incompatível movimentação financeira em espécie não pode, de forma absoluta, caracterizar a completa falta de veracidade dos números registrados na contabilidade, em especial as receitas e distribuição de lucros, principalmente diante do fato de a Impugnante manter controle paralelo, o qual, em cotejo com notas fiscais emitidas pelos tomadores de seus serviços e comprovantes de depósito aos sócios, demonstra que a movimentação ocorreu, não em espécie, mas tampouco apenas na contabilidade;
- Que o controle paralelo mantido pela Recorrente demonstra sua exata movimentação financeira, aí incluídas as receitas, custos e despesas operacionais e, consequentemente, o lucro. Após tal apuração, são levantados, mensalmente, balancetes de verificação, os quais demonstram os lucros obtidos nos respectivos meses, lastreando, com isso, as distribuições efetuadas aos sócios;
- Que por se tratar o arbitramento de medida de exceção, a Fiscalização, imbuída em seu dever de investigação, deveria buscar todos os elementos necessários para aproveitar a escrita fiscal da Impugnante, ao invés de desclassificá-la sem qualquer esforço investigativo;
- Quanto ao contrato de mútuo firmado entre o Sócio Orlando Toshihiro Yamauchi, as planilhas de controle paralelo mantidos pela Recorrente demonstram que, ao contrário do presumido pela Fiscalização, as

prestações devidas mês a mês são descontadas de sua produção, logo, do montante distribuído mensalmente;

- Que o fato de alguns valores recebidos pela Recorrente serem repassados diretamente aos sócios que prestaram os serviços, trata-se de um fato pontual e isolado, não podendo ser considerado como uma prática comum da Impugnante;
- Que os valores movimentados em conta entre 01/01/2008 a 30/04/2008, ainda que não lançados na contabilidade, nunca deixaram de ser considerados para fins de tributação, o que pode ser observado através do controle paralelo mantido pela contabilidade;
- Que a distribuição de lucros da Recorrente pauta-se na produção de cada um de seus sócios, não podendo ser diferente em face da própria natureza jurídica da sociedade simples;
- Que ao não aceitar a contabilidade da empresa, a Fiscalização deveria ter tributado os valores distribuídos a título de lucro como se pró-labore fossem e não desconstituir ilegal e inconstitucionalmente a personalidade jurídica da Recorrente, a fim de tributar tais valores como pagamento de empregados;
- Que o auto de infração foi lavrado com fundamento na alegação de que os sócios da Recorrente possuíam vínculo de emprego com a mesma, de maneira que seria, por hipótese, cabível a incidência de contribuições previdenciárias. Aduz não ter havido, juntamente com o auto de infração e no termo de verificação fiscal, a descrição exata e detalhada, mediante provas, das condutas praticadas por cada um dos sócios e respectivos empregados de referidas pessoas jurídicas a ponto de justificar e demonstrar cabalmente o equivocado vínculo empregatício; Acrescenta que a Fiscalização não se desincumbiu do dever de comprovar cabalmente todos os atos da suposta fraude, a relação de vínculo empregatício de cada um dos sócios e o fato gerador dos tributos;
- Que o Fisco não tem poder para realizar a desconsideração dos negócios jurídicos. Aduz que a desconsideração da personalidade jurídica é prevista no art. 50 do Código Civil, sendo medida excepcional, dependente de provas robustas, de requerimento das partes, de necessidade de abuso da personalidade jurídica ou desvio de finalidade (atos fraudulentos) e estende-se aos bens particulares dos sócios ou administradores da pessoa jurídica;
- Que a Fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica da Recorrente para tributá-la como pessoa física;
- Que para existir um vínculo empregatício, cujo ônus da prova é totalmente do Fisco, é preciso demonstrar claramente os requisitos previstos no art. 3º da CLT: (i) - ser pessoa física; (ii) - habitualidade; (iii) - subordinação; (iv) – pagamento de salário;

- Que a contribuição ao SAT, prevista no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, por ser distinta da contribuição destinada ao universo da seguridade social, prevista no inciso I, do art. 22, da mesma Lei, é indevida, porquanto sua instituição não observou o disposto no art. 154, I, da Constituição Federal que se aplica às contribuições de seguridade social por expressa disposição do art. 195, § 4º, do mesmo Estatuto Político;
- Que há violação ao princípio da igualdade. O ato administrativo que elaborou a lista de atividades econômicas pelo grau de risco de acidentes, para efeito de fixação da alíquota correspondente, ignorou o conceito de igualdade porquanto situações idênticas são tributadas de forma diversa, uma vez que a lista elaborada não se preocupou com o risco propriamente, mas sim com a atividade econômica desenvolvida;
- Que a Recorrente contabilizou distribuição de lucros para um grupo de médicos, os quais, todavia, não participavam do contrato social da Impugnante. Alega que tais médicos já haviam sido admitidos como sócios na empresa, contudo, durante o lapso de tempo entre sua admissão e o registro da alteração contratual decorreram alguns meses, o que se justifica tanto pela burocracia exigida quanto pela demora no registro pelos órgãos públicos;
- Que deve ser aplicada no presente caso, por força da retroatividade benigna, as disposições da Lei nº 11.941/09, o que torna o presente auto de infração nulo, ou, ao menos, anulável;
- Que a taxa Selic é inaplicável;
- Que a multa de ofício deve ser reduzida para 75%, em razão de não haver a descrição da conduta caracterizadora da fraude e da inexistência da tipificação dos artigos da Lei nº 4.502/64;
- Que a multa aplicada, no auto de infração, ofende os princípios da razoabilidade ou proporcionalidade (art. 5º, inciso LIV) e da proibição do confisco (art. 150, inciso IV), previstos na Constituição Federal;
- Que a multa deve ser reduzida, no mínimo, ao patamar de 20% (vinte por cento), de conformidade com o art. 61, §2º, da Lei nº 9.430/96, retificando-se o auto de infração lavrado;
- Que não existe previsão legal para a incidência de juros sobre a multa de ofício exigida conjuntamente com a contribuição (tributo) supostamente devido. Reitera que não há fundamento legal para se aplicar juros sobre a multa de ofício lavrada;
- Que há necessidade de perícia contábil;

Ao fim, requer a anulação do lançamento tributário.

Processo nº 10140.720434/2013-10
Acórdão n.º **2302-003.049**

S2-C3T2
Fl. 7.657

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 06/09/2013. Havendo sido o recurso voluntário remetido via postal à Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil em Campo Grande no dia 03 de outubro do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES

2.1. DA PROVA EMPRESTADA

O Recorrente alega que as provas documentais e testemunhais tomadas pela Fiscalização junto aos autos do Inquérito Policial nº 0720/2009 para fundamentar os presentes lançamentos devem ser consideradas ilícitas porque não observaram o princípio do contraditório e da ampla defesa, tendo ferido o princípio do devido processo legal. Aduz que os documentos carreados aos autos do Inquérito Policial, assim como a oitiva das testemunhas, não contaram com a participação da Recorrente, seja para fins de manifestação quanto à eventual prática de crime de cartel, seja, principalmente, para fins de apuração de crime contra a ordem tributária.

Sem razão.

Conceitua-se como prova emprestada o material probatório a respeito de um fato, produzido no curso de um processo, seja por documentos, testemunhas, confissão, depoimento pessoal ou exame pericial, e trasladada para a instrução probatória de outro processo distinto, por meio de certidão ou cópia autorizada extraída daquele. Trata-se do aproveitamento da atividade probatória anteriormente desenvolvida, através do traslado dos documentos que a documentaram.

A prova produzida no processo de origem ingressa no processo de destino sob a forma documental, cuja força probatória será valorada pelo julgador deste último, que não está adstrito a dar-lhe idêntico valor ao que teve nos autos em que foi produzida.

A todo saber, a conveniência do traslado de provas de um processo a outro rende as homenagens aos princípios da celeridade bem como da economia processual, a fim de se evitar repetição desnecessária de atos processuais já esgotados com o aproveitamento de provas pretéritas;

O aproveitamento da prova emprestada torna-se imperioso nas hipóteses em que, diante das circunstâncias fáticas, não puderem mais ser colhidas no processo de destino e neste forem indispensáveis para a solução do litígio.

No caso ora em apreciação, tendo em vista a concordância do Ministério Público Federal, o MM Juiz Federal da 5ª Vara Federal de Campo Grande, Seção Judiciária de Mato Grosso do Sul, Dr. Dalton Igor Kita Conrado, deferiu a extração de cópias requeridas mediante ofício pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campo Grande/MS, com a finalidade expressa de serem utilizadas como elementos de prova e evidências nos lançamentos tributários que se encontram em fase de apuração, em procedimento de auditoria fiscal no Contribuinte Servan Anestesiologia e Tratamento de Dor de Campo Grande S/S, conforme Mandado de Procedimento Fiscal nº 0140100-2012-00231-7, nos termos dos documentos acostados a fls. 5813/5817.

Conforme se depreende dos documentos acima citados, além do deferimento pela autoridade judiciária, a requisição da prova emprestada honrou consignar expressamente a finalidade de sua utilização, circunstância que joga por terra, definitivamente, qualquer alegação de ilicitude das provas documentais acostadas aos autos.

Também se revela à calva de fundamentação o argumento de que a utilização da prova emprestada não observou o princípio do contraditório e da ampla defesa, tendo sido ferido o princípio do devido processo legal.

Cabível neste ponto o esclarecimento de que o processo administrativo fiscal é precedido de uma fase inquisitiva, na qual a autoridade fiscal pratica todos os atos de ofício de sua competência, aplicando a legislação tributária à situação de fato, cujo resultado pode ou não desaguar na formalização de lançamento tributário. Nessa fase preliminar, conhecida como oficiosa ou não contenciosa, a autoridade administrativa procede à coleta de informações, dados e elementos de prova, ao exame de documentos, à auditoria dos registros contábeis e fiscais, tendentes ao apuro de eventual ocorrência de fatos geradores de obrigação tributária principal e/ou acessória.

Sublinhe-se que, tanto as provas coletadas diretamente pela fiscalização quanto a prova emprestada, bem como aquelas obtidas por intermédio dos trabalhos complementares de investigação, não se submetem, nesta fase do procedimento, ao crivo do contraditório e da ampla defesa, direito constitucional este que se abrirá ao sujeito passivo com a notificação do lançamento, momento processual próprio em que o Autuado, desejando, pode impugnar os termos do lançamento, oportunidade em que se instaura a fase contenciosa do Processo Administrativo Fiscal, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72, quando então o contribuinte tem ao seu inteiro dispor o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Tal compreensão é corroborada pelos termos consignados no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal que assegura aos litigantes, nos processos judiciais e administrativos, o contraditório e a ampla defesa, sendo certo que só se há que falar em litígio após a impugnação do lançamento, se assim desejar o Autuado, uma vez que, ao tomar ciência de eventual lançamento tributário, o notificado tem a faculdade de nada contestar, anuindo com a exigência fiscal, vindo a pagar ou a parcelar o que lhe está sendo exigido (caso em que não é instaurada a fase contraditória) ou, exercendo o direito de defesa e do exercício do contraditório, poderá impugnar o lançamento, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento fiscal.

Constituição Federal de 1988

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

*LV - aos **litigantes**, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; (grifos nossos)*

Adite-se que os documentos requeridos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são objeto de medida de busca e apreensão conduzida na empresa SERVAN, deferida pelo Juízo Federal da seção Judiciária do Mato Grosso do Sul, havendo sido apurado que os documentos requisitados não eram sigilosos, não haviam sido coletados em procedimento de quebra de sigilo bancário, mas de medida de busca e apreensão, de sorte que poderiam ser examinados pela Autoridade Administrativa Tributária, como assim autoriza o art. 195 do Código Tributário Nacional - CTN, observado o sigilo previsto no art. 198 do *Codex*.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104/2001)

§1º Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp nº 104/2001)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a

instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

§2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

§3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:
(Incluído pela Lcp nº 104/2001)

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

III – parcelamento ou moratória. (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

O contribuinte do tributo houve-se por devidamente cientificado do início da ação fiscal e de todos os procedimentos levados a efeito pela autoridade fazendária durante o desenvolvimento regular da fiscalização.

De acordo com o rito do Processo Administrativo Fiscal, fixado no Decreto nº 70.235/72, a partir da notificação do lançamento abre-se ao sujeito passivo a oportunidade de contestar a exigência fiscal e, nesse caso, instaurar a fase contenciosa do procedimento, momento esse dedicado pela Lei ao exercício do direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa, mediante o oferecimento de impugnação formalizada por escrito e instruída com os documentos que deem esteio ao direito alegado, a teor do art. 15 do Decreto nº 70.235/72, direito esse exercido plenamente pelo Autuado, em seu momento processual próprio.

Inexiste, pois, qualquer vício na formalização do débito a amparar a alegação de ausência de contraditório e ampla defesa tão veementemente erguida pelo Recorrente.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu

louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

3.1. DA PRESUNÇÃO DE VERACIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO

Logo de plano mostra-se relevante iluminar que os atos administrativos, assim como seu conteúdo, gozam de presunção legal *iuris tantum* de legalidade, legitimidade e veracidade.

Diferentemente do que ocorre com as pessoas jurídicas de direito privado, que se formam a partir da vontade humana, as pessoas jurídicas de direito público tem sua existência legal em razão de fatos históricos, da Constituição do país, de leis ou tratados internacionais, visando ao atingimento de certos fins de interesse da coletividade, estruturando-se juridicamente, ao influxo de uma finalidade cogente, eis que vinculada ao princípio da constitucional da finalidade.

Muito embora a Administração Pública se submeta primordialmente ao regime jurídico de direito público, nas ocasiões em que sua subsunção ao regime de direito privado se revela preponderante, a sua submissão não é absoluta, uma vez que a necessidade de satisfação dos interesses coletivos exige a outorga de prerrogativas e privilégios para a Administração pública, tanto para limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do bem estar coletivo como para a própria e eficaz prestação de serviços públicos. Tais prerrogativas e privilégios existem e subsistem mesmo quando o Ente Público se equipara ao privado, eis que inerentes à ideia de dever irremissível do Estado, bem como à supremacia dos interesses coletivos que representa em contraposição aos interesses individuais de natureza privada.

Justificam-se as prerrogativas e privilégios da Administração Pública pela circunstância de serem os atos administrativos emanações diretas do Poder Público em favor da coletividade, impondo-se-lhes a premência de serem ornados de determinados atributos que os distingam dos atos jurídicos de direito privado, o que lhes confere características intrínsecas próprias e condições peculiares de atuação na sociedade, como nessa qualidade se apresentam a presunção de legitimidade, a imperatividade e a auto-executoriedade.

Relembrando o magistério do Mestre Hely Lopes Meirelles, “*os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração, que, nos Estados de Direito, informa toda a atuação governamental. Além disso, a presunção de legitimidade dos atos administrativos responde as exigências de celeridade e segurança das atividades do Poder Público, que não podem ficar na dependência da solução de impugnação dos administrados, quanto à legitimidade de seus atos, para só após dar-lhes execução*”. (Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 1995).

Nessa vertente, a presunção de legitimidade do ato administrativo relaciona-se aos seus aspectos jurídicos. Em consequência, presumem-se, até que se prove o contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei. No entanto, essa presunção abrange também a veracidade dos fatos contidos no ato, no que se convencionou denominar de “*presunção de veracidade dos atos administrativos*”, do qual decorre a circunstância de serem

presumidos como verdadeiros os fatos alegados pela Administração, até a prova em sentido diverso.

Na arguta visão de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a presunção de veracidade e legitimidade consiste na "*conformidade do ato à lei. Em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei*" (Direito Administrativo, 18ª Edição, 2005, Atlas, São Paulo). Ainda de acordo com a citada autora, "*A presunção de veracidade diz respeito aos fatos. Em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração.*" (op. cit. pág. 191). Dessarte, a aplicação da presunção de veracidade tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo ao particular comprovar de forma cabal a inocorrência dos fatos descritos pelo agente público, ou circunstância que exima sua responsabilidade administrativa, nos termos dos art. 333, inciso I do Código de Processo Civil.

Nessa toada, por serem dotados os atos administrativos de prerrogativas que derogam o direito comum perante a administração, urge serem analisados sob a luz que dimana do regime jurídico de direito público que os rege.

Em curta e superficial digressão acerca dos meios de prova admissíveis em direito, percebemos que o art. 332 do Código de Processo Civil considera como hábeis a provar a verdade dos fatos todos os meios legais, assim como aqueles moralmente legítimos, ainda que não especificados no Código.

A partir da interpretação sistemática do ora revisitado dispositivo, perante o dogma do contraditório e da ampla defesa encartado nos incisos LV e LVI do art. 5º da Carta de 1988, conclui-se ser aceitável a utilização no processo administrativo ou judicial de todos os meios de prova, desde que moralmente legítimos e colhidos, direta ou indiretamente, sem infringência às normas de direito material.

Visitando as páginas do CPC, nos deparamos com o preceito inscrito no inciso IV do art. 334, que assenta de forma expressa não depender de prova no processo os fatos em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Código de Processo Civil

Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Vale lembrar que as presunções, assim como os indícios, são também conhecidas como prova indireta. Nessa perspectiva, enquanto os meios ordinários de prova fornecem ao julgador a ideia objetiva do fato que se almeja provar, na presunção, os fatos afirmados não se referem ao meio de prova apresentado, mas a um outro fato ordinário não comprovado nos autos mas conexo ao fato probante, que com ele se relaciona, e de cujo conhecimento, através de um raciocínio lógico, atrai a conclusão de ocorrência do primeiro. A

estrutura do raciocínio empregado é a do silogismo, figurando como premissa menor um fato conhecido e provado nos autos e como premissa maior a verdade contida nesse fato auxiliar, cuja ocorrência se deduz pela experiência do que ordinariamente acontece.

Colhemos da melhor doutrina que, “*nesse caso, o juiz conhecerá o fato probando indiretamente. Tendo como ponto de partida o fato conhecido, caminha o juiz, por via do raciocínio e guiado pela experiência, ao fato por provar*” (Moacyr Amaral dos Santos, Primeiras Linhas de Direito Processual Civil - 2º Volume, São Paulo: Saraiva, 1995).

Consoante tal estrutura, se um determinado fato jurídico realmente vem a ocorrer, dele sucederá o fato que se deseja provar, em razão do que comumente acontece. Em hipóteses tais, quando na base do silogismo se chega a um fato que ordinariamente acontece, da conclusão se autoriza que se extraia uma presunção, eis que o fato presumido é uma consequência verossímil do fato conhecido.

Assim, as presunções legais decorrem de um raciocínio sugerido pelo ordenamento legal, devendo tal situação restar expressamente consignada na lei. Sua eficácia probatória, todavia, pode admitir ou não de prova em sentido contrário. Nesse contexto, na presunção absoluta a parte invocadora da presunção não está obrigada a provar o fato presumido, mas sim, o fato no qual a lei se assenta, não admitindo qualquer prova em contrário. De modo diverso, na presunção relativa, a lei estabelece que o fato presumido é havido como verdadeiro até que a ele se oponha prova em contrário.

No caso *sub examine*, a presunção de veracidade dos atos administrativos decorre do princípio da legalidade estatuído no *caput* do art. 37 da *Lex Excelsior*, sendo considerada, para efeitos processuais, uma presunção legal *iuris tantum* e, dessarte, um meio de prova válido no processo.

Deflui da interpretação sistemática dos dispositivos encartados nos artigos 19, II da CF/88 e 364 do CPC que os fatos consignados em documentos públicos carregam consigo a presunção de veracidade atávica aos atos administrativos, ostentando estes fé pública, a qual não pode ser recusada pela Administração Pública, devendo ser admitidos como verdadeiros até que se produza prova válida em contrário.

Constituição Federal de 1988

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - recusar fé aos documentos públicos;

(...)

Código de Processo Civil

Art. 364. O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o tabelião, ou o funcionário declarar que ocorreram em sua presença.

A Suprema Corte de Justiça já irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, sendo extremamente convergente a jurisprudência dela promanada, como se pode verificar nos julgados a seguir alinhados, cujas ementas rogamos vênias para transcrevê-las.

AgRg no RMS 19918 / SP

Relator(a) Ministro OG FERNANDES

Órgão Julgador T6 - SEXTA TURMA

Data da Publicação/Fonte: DJe 31/08/2009

MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO CONTRA ATO ADMINISTRATIVO CASSATÓRIO DE APOSENTADORIA. CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO SOBRE A QUAL PENDE INCERTEZA NÃO RECEPCIONADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO.

EXTINÇÃO DO MANDAMUS DECRETADO POR MAIORIA. VÍNCULO FUNCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO ATRAVÉS DOS ARQUIVOS DA PREFEITURA. MOTIVO DE FORÇA MAIOR. INCÊNDIO. EXISTÊNCIA DE CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO EXPEDIDA PELA PREFEITURA ANTES DO SINISTRO. DOCUMENTO PÚBLICO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

1. Esta Corte Superior de Justiça possui entendimento firmado no sentido de que o documento público merece fé até prova em contrário. No caso, o recorrente apresentou certidão de tempo de serviço expedida pela Prefeitura do Município de Itobi/SP - a qual comprova o trecho temporal de 12 anos, 3 meses e 25 dias relativos ao serviço público prestado à referida Prefeitura entre 10/3/66 a 10/2/78 - que teve firma do então Prefeito e Chefe do Departamento Pessoal e foi reconhecida pelo tabelião local.

2. Ademais, é incontroverso que ocorreu um incêndio na Prefeitura Municipal Itobi/SP em dezembro de 1992.

3. Desse modo, a certidão expedida pela Prefeitura de Itobi, antes do incêndio, deve ser considerada como documento hábil a comprovar o tempo de serviço prestado pelo recorrente no período de 10/3/66 a 10/2/78, seja por possuir fé pública - uma vez que não foi apurada qualquer falsidade na referida certidão -, seja porque, em virtude do motivo de força maior acima mencionado, não há como saber se os registros do recorrente foram realmente destruídos no referido sinistro.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

EREsp 123930 / SP

Relator(a) Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS

Órgão Julgador CE - CORTE ESPECIAL

Data da Publicação/Fonte: DJ 15/06/1998 p. 2

PROCESSUAL - PROVA - COPIA XEROGRAFICA - AUTENTICAÇÃO POR FUNCIONARIO DE AUTARQUIA - EFICACIA PROBATORIA.

Autenticada por servidor publico que tem a guarda do original, a reprografia de documento publico merece fé, ate demonstração em contrario. Em não sendo impugnada, tal reprografia faz prova das coisas e dos fatos nelas representadas (CPC, art. 383).

EResp 265552 / RN

Relator(a) Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA

Órgão Julgador S3 - TERCEIRA SEÇÃO

Data da Publicação/Fonte: DJ 18/06/2001 p. 113

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PREVIDENCIÁRIO. REVISÃO DE BENEFÍCIO. LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA. PLANILHA APRESENTADA PELO INSS EM QUE CONSTA PAGAMENTO ADMINISTRATIVO DAS DIFERENÇAS RECLAMADAS. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

"As planilhas de pagamento da DATAPREV assinadas por funcionário autárquico constituem documento público, cuja veracidade é presumida." (REsp 183.669)

O documento público merece fé até prova em contrário. Recurso que merece ser conhecido e provido para excluir da liquidação as parcelas constantes da planilha, apresentada pelo INSS e não impugnada eficazmente pela parte ex-adversa, prosseguindo a execução por eventual saldo remanescente.

Embargos conhecidos e acolhidos.

Nessa prumada, existindo no mundo jurídico um ato administrativo comprovado por documento público, passa a militar em favor do ente público a presunção de legitimidade e veracidade das informações nele assentadas. Como prerrogativa inerente ao Poder Público, presente em todos os atos de Estado, a presunção de veracidade subsistirá no processo administrativo fiscal como meio de prova hábil a comprovar as alegações do órgão tributário, cabendo à parte adversa demonstrar, ante a sua natureza relativa, por meio de documentos idôneos, a não fidedignidade dos assentamentos em realce.

Tais conclusões não discrepam do entendimento esposado pelo Mestre Hely Lopes Meirelles (*in* Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 1995), *ad litteris et verbis*:

“Os atos administrativos (...) nascem com a presunção de legitimidade (...). A presunção de legitimidade autoriza a imediata execução ou operatividade dos atos administrativos, mesmo que arguidos de vícios ou defeitos que os levem à invalidação. Enquanto, porém, não sobrevier o pronunciamento de nulidade, os atos administrativos são tidos por válidos e operantes, quer para a Administração, quer para os particulares sujeitos ou beneficiários de seus efeitos (...). Outra consequência da presunção de legitimidade é a transferência do ônus da prova de invalidade do ato administrativo para quem a invoca. Cuide-se de arguição de nulidade do ato, por vício formal, ou ideológico, a prova do defeito apontado ficará sempre a cargo do impugnante e, até sua anulação, o ato terá plena eficácia”.

Nesse sentido remansa a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se depreende dos seguintes julgados:

MS 12756 / DF

Relator(a) Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA

*S3 - TERCEIRA SEÇÃO**Data da Publicação/Fonte: DJe 08/05/2008**MANDADO DE SEGURANÇA. ADMINISTRATIVO. PROCURADOR FEDERAL. PROMOÇÃO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE DOS CONTRACHEQUES E FOLHA DO SISTEMA SIAPE. RETIFICAÇÃO DOS ATOS DE PROMOÇÃO DO IMPETRANTE. EFEITOS RETROATIVOS DESDE A DATA EM QUE DEVERIA SER PROMOVIDO NAS CATEGORIAS APROPRIADAS.**1. Têm presunção de veracidade contracheques e folha do Sistema SIAPE apresentados por procurador federal que pretende ser promovido com base no enquadramento funcional previsto naqueles documentos públicos. Ausência de apresentação de prova, pelo impetrado, que afastasse a fé pública dos referidos documentos.**2. Segurança concedida. Retroativos a partir da data em que deveriam ter ocorrido as promoções do impetrante.**REsp 1059007 / SC**Relator(a) Ministro FRANCISCO FALCÃO**Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA**Data da Publicação/Fonte: DJe 20/10/2008**ESTATUTO DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE. ARTIGO 258 DA LEI Nº 8.069/90. AUTO INFRACIONAL LAVRADO POR COMISSÁRIO DE INFÂNCIA. DOCUMENTO PÚBLICO. FÉ PÚBLICA. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO IURIS TANTUM. ÔNUS DA PROVA DO ADMINISTRADO.**I - O auto de infração lavrado por Comissário da Infância, em decorrência do descumprimento do artigo 258 da Lei nº 8.069/90, constitui-se em documento público, merecendo fé pública até prova em contrário.**II - O ato administrativo goza de presunção iuris tantum, cabendo ao administrado o ônus de provar a maioria da pessoa que se encontrava no estabelecimento comercial recorrido, haja vista a legitimidade do auto infracional.**III - Recurso especial provido.***3.2. DA DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE**

Pondera o Recorrente que, ainda que contabilmente lançados de forma diferente daquela pretendida pela Fiscalização, a escrita fiscal do Recorrente não pode ser considerada como imprestável, pois apresenta elementos bastantes para o controle do lançamento pela Fiscalização. Aduz ser empresa sujeita à sistemática do Lucro Presumido, o qual não exige contabilidade apurada, como no caso do Lucro Real, podendo esta respaldar-se em controle paralelo.

O Recorrente argumenta que o fato de os lançamentos contábeis traduzirem uma incompatível movimentação financeira em espécie não pode, de forma absoluta,

caracterizar a completa falta de veracidade dos números registrados na contabilidade, em especial as receitas e distribuição de lucros, principalmente diante do fato de a Recorrente manter controle paralelo, o qual, em cotejo com notas fiscais emitidas pelos tomadores de seus serviços e comprovantes de depósito aos sócios, demonstra que a movimentação ocorreu, não em espécie, mas tampouco apenas na contabilidade.

Tais alegações, no entanto, não merecem acolhida.

Cumpra neste comenos destacar que, no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

(grifos nossos)

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (grifos nossos)

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

No plano infraconstitucional, no que pertine às contribuições previdenciárias, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual fez inserir na Ordem Jurídica Nacional uma diversidade de obrigações acessórias, criadas no

interesse da arrecadação ou da fiscalização das contribuições previdenciárias, sem transpor os umbrais limitativos erguidos pelo CTN.

Envolto no ordenamento realçado nas linhas precedentes, o art. 32 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como obrigação acessória da empresa o lançamento mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

Impôs também ao sujeito passivo o dever instrumental de elaborar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela legislação tributária. Além disso, determinou que o contribuinte informasse, mensalmente, mediante GFIP, todos os dados relacionados a todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, e outras informações do interesse do INSS.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

(...)

IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

No que pertine à elaboração das folhas de pagamento, ouvimos em alto e bom som das normas assentadas no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99 que a folha de pagamento deve ser elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, devendo, necessariamente, discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado; agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade; destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais e indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

No que toca à GFIP, exige a lei que em tal documento sejam declarados mensalmente pelo empregador, dentre outras informações, os dados cadastrais do empregador/contribuinte, dos trabalhadores e tomadores/obras; as Bases de incidência do FGTS e das contribuições previdenciárias, compreendendo o total das remunerações dos trabalhadores, a comercialização da produção, a receita de espetáculos desportivos/patrocínio, o pagamento a cooperativa de trabalho, a movimentação de trabalhadores (afastamentos e

retornos), salário-família e salário-maternidade, compensação de contribuições previdenciárias, assim como retenção de 11% sobre nota fiscal/fatura, exposição a agentes nocivos/múltiplos vínculos, valor da contribuição do segurado, nas situações em que não for calculado pelo SEFIP (múltiplos vínculos/múltiplas fontes, trabalhador avulso), valor das faturas emitidas para o tomador, dentre tantas outras previstas no Manual da GFIP, aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 880, de 16/10/2008 e pela Circular CAIXA nº 451, de 13/10/2008.

De outro canto, mas ária de outra ópera, a lei ordena que sejam lançados mensalmente em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Mostra-se auspicioso destacar que a contabilidade tem como uma de suas finalidades assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas envolvidas, visando a atender, de forma uniforme, às exigências das leis e regulamentos dos órgãos públicos. Na atualidade ela cumpre, igualmente, o papel de instrumento gerencial, que se utiliza de um sistema de informações para registrar as operações da organização, elaborar e interpretar relatórios que mensurem os resultados, e fornecer informações necessárias à tomada de decisões no processo de gestão, planejamento, execução e controle.

Contudo, a razão maior para a uniformização dos princípios gerais da contabilidade é a configuração de um sistema de informações tributárias, através do qual o fisco possa sindicat os fatos geradores ocorridos e apurar os tributos devidos, fiscalizar a regularidade do seu recolhimento, para, assim, traçar as diretrizes da política tributária.

Registre-se, por relevante, que os registros contábeis devem ser feitos de modo preciso, com esteio em documentação idônea, a qual deve ser conservada em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, bem como a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, a teor do art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

Engana-se aquele que acredita serem os livros contábeis exigíveis apenas pela legislação comercial. A legislação Tributária é aquela que mais impõe modulações e padrões aos lançamentos contábeis e à estruturação e formalização dos livros, não sendo por outro motivo também conhecidos como “Livros Fiscais”. No tocante à escrituração contábil, a não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária sujeita o contribuinte ao pagamento de penalidades pecuniárias a lhe serem impostas mediante o competente Auto de Infração.

No âmbito das contribuições sociais previdenciárias, a Lei nº 8.212/91 atribuiu à fiscalização previdenciária a prerrogativa de examinar toda a contabilidade da empresa, não podendo lhe ser oposta qualquer disposição legal excludente ou limitativa do direito de examinar os livros, arquivos, documentos ou papéis comerciais ou fiscais.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo

único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados. (grifos nossos)

§2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não discrepam dos mandamentos encartados no Código Tributário Nacional - CTN, cujo art. 195 aponta, inflexivelmente, para o mesmo norte.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Avulta nesse panorama que as prestações adjetivas ordenadas na legislação tributária têm por finalidade precípua permitir à fiscalização a sindicância ágil, segura e integral dos fatos jurígenos tributários ocorridos nas dependências jurídicas do sujeito passivo, motivo pelo qual se exige que a escrituração seja:

- a) Mensal, em razão do critério de apuração das contribuições previdenciárias ser por competência.
- b) Em títulos próprios, que propicie uma fácil e rápida identificação pelos agentes fiscais das contas contábeis onde se encontram registrados os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

- c) De forma discriminada, de molde a se identificar as rubricas integrantes da base de incidência das contribuições previdenciárias, eis que, a cada uma delas corresponde uma alíquota própria a ser empregada no cômputo da contribuição devida.
- d) Que individualize o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos, de maneira que a fiscalização possa verificar a correção das importâncias descontadas dos segurados e os montantes a cargo destes e os devidos pela empresa vertidos aos cofres públicos.

Não é demasia enaltecer que o registro dessas informações na contabilidade não é uma faculdade da empresa, mas, sim, uma obrigação tributária a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da nossa Lei Soberana.

Não se deve perder de vista, igualmente, que os livros contábeis equiparam-se a documentos públicos e que o seu preenchimento com informações incorretas ou omissas constitui-se crime de falsidade ideológica, na forma prevista nos artigos 297 e 299 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal Brasileiro.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Falsificação de documento público

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)

§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)

§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)

Falsidade ideológica

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

A escrituração dos lançamentos contábeis deve ser realizada com base em documentos idôneos que comprovem ou evidenciem os fatos e/ou a prática dos atos jurídicos a que se referem, sob pena de se tornar desprovida de qualquer robustez.

Os Princípios de Contabilidade estabelecidos pela Resolução Conselho Federal de Contabilidade nº 750/93, atualizados e consolidados pela Resolução Conselho Federal de Contabilidade nº 1.282/10, pugnam pela padronização das técnicas contábeis com o intuito de normatizar os lançamentos e relatórios contábeis, proporcionando, assim, uma interpretação uniforme das demonstrações financeiras. Estes princípios devem ser obrigatoriamente observados no exercício da profissão contábil e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). Ademais, ao se aplicar os Princípios Contábeis às situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

Do ponto de vista quantitativo as contas contábeis devem retratar adequadamente o valor monetário dos elementos patrimoniais que representam.

O Princípio Contábil da Oportunidade refere-se simultaneamente à tempestividade e à integridade do registro dos componentes patrimoniais e das suas mutações, sendo a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da entidade. É o fundamento da representação fiel pela informação, ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. Segundo tal princípio, os registros do patrimônio e de suas variações devem ser feitos de imediato e com a extensão correta, estabelecendo que o registro contábil compreenda elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários.

No caso em exame, o item “5. Análise da Escrituração Contábil” do Relatório Fiscal, a fls. 47/85, elenca uma variedade de irregularidades na escrituração contábil da empresa que evidenciam a não fidedignidade dos registros contábeis nela assentados.

- A conta contábil Caixa é específica para o registro dos ativos financeiros dotados de liquidez imediata, ou seja, numerário ou dinheiro em espécie. É a conta contábil que registra o dinheiro existente em tesouraria, sendo seu saldo correspondente ao valor em moeda mantido na tesouraria da empresa. Os fatos contábeis registrados nesta conta apresentam uma

movimentação volumosa e anormal de dinheiro, que nos anos de 2008, 2009, 2010 e 2011 ultrapassou a casa de 75,5 milhões de reais em espécie – cash.

O contribuinte foi intimado a apresentar os documentos que comprovassem os registros contábeis das massivas transferências de dinheiro das contas bancárias para a conta Caixa ocorridas em 2008. Entretanto, os documentos apresentados não comprovaram efetivamente estas transações. Diversamente, restou evidenciado que os lançamentos ocorridos na conta Caixa são fictícios. Conforme as declarações prestadas pelo contribuinte, tais transações ocorreram de fato apenas nas contas bancárias.

- Os lançamentos que registram o recebimento de receitas em dinheiro também são inverossímeis. No ano de 2008 está registrado na conta Caixa o recebimento em cash de R\$ 6.195.479,07, em 2009 de R\$ 5.642.097,64, em 2010 de R\$ 4.852.348,36 e 2011 de R\$ 11.068.239,41. O contribuinte presta serviços para hospitais, em sua maioria públicos, e para grandes planos de saúde. Por óbvio que estas instituições não realizam tão vultosos pagamentos em espécie como está a demonstrar os registros contábeis do contribuinte.
- De acordo com a escrituração contábil, as saídas dos recursos financeiros da conta Caixa são preponderantemente para o pagamento de distribuição de lucros aos sócios. Os registros contábeis da conta Caixa testemunham o pagamento de distribuição de lucros no montante de R\$ 10.396.727,12 em 2008, de R\$ 6.445.253,06 em 2009, de R\$ 13.088.638,63 em 2010 e de R\$ 19.184.882,54 em 2011, os quais foram pagos em "cash", conforme lançamentos nas contas "110101000011101 – CAIXA", "110101010011102 – CAIXA GERAL" e "240604010024671 – DISTRIBUIÇÃO ANTECIPADA DE LUCROS".

Não se nos afigura verossímil que uma empresa, nos dias atuais, mantenha em suas dependências e/ou transacione tão volumosa quantia em dinheiro, como assim evidencia a contabilidade apresentada pelo contribuinte. Por óbvio que estes lançamentos na conta Caixa não são minimamente críveis e são manifestos indicativos de graves anormalidades que comprometem a credibilidade e a fidedignidade da escrituração contábil.

- A Fiscalização apurou nos exercícios de 2008 e 2010 uma persistente anomalia na escrituração da conta Caixa, consistente na existência de significativo saldo credor, que em 27/03/2008, a título ilustrativo, somava R\$ 595.470,65 e em 30/12/2010, de R\$ 920.934,45, demonstrando que saia mais dinheiro do caixa do que o dinheiro que no caixa existia. Esta grave irregularidade atesta que o contribuinte efetuava pagamentos com recursos não contabilizados, pois o saldo credor na conta Caixa demonstra que não havia dinheiro suficiente para fazer frente aos pagamentos escriturados nesta conta contábil. A planilha "Lançamentos Consolidados por Dia", anexo 15, demonstra os saldos credores observados na conta Caixa no decorrer de 2008 e 2010.

Tal deslize contábil torna ainda mais insustentável a veracidade dos vultosos pagamentos efetuados sob o rótulo de distribuição de lucros e escriturados na conta Caixa.

- Toda receita operacional da empresa transita pela conta contábil "110401000011401 - CLIENTES DIVERSOS", tendo como contrapartida a conta "Contas a Receber", que apresenta uma movimentação atípica, na medida em que, no ano de 2008, do montante de recebimentos de R\$ 19.692.437,93 nela escriturados, R\$ 12.655.761,72 foram registrados como ingressos na conta "110201000011201 - BANCO CTA MOVIMENTO" e o expressivo valor de R\$ 6.201.767,19 (31,5%) foi registrado como ingressos na conta "110101000011101 - CAIXA", ou seja, valores recebidos em espécie. Em 2009, o registro de ingressos na conta CAIXA foi de R\$ 5.642.097,64 (24,7%); R\$ 4.852.348,36 (18,4%) em 2010, e R\$ 11.068.239,41 (35,7%) em 2011.
- A verossimilhança de tais registros é remota em virtude de os clientes da empresa serem grandes hospitais públicos e planos de saúde, sendo improvável que estes não tenham se utilizado do sistema bancário para quitar suas faturas de prestação de serviços.
- O contribuinte registra na Conta "240604010024671 - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS" a distribuição mensal antecipada de lucros aos médicos anesthesiologistas que compõem seu quadro societário. Esta conta registra a distribuição de R\$ 13.997.389,81 em 2008, de R\$ 16.406.108,52 em 2009, de R\$ 18.258.234,89 em 2010 e de R\$ 22.525.960,59 em 2011. Os registros mostram ainda que dos lucros distribuídos R\$ 10.396.727,12 (2008), R\$ 6.445.253,06 (2009), R\$ 13.088.638,63 (2010) e R\$ 19.184.882,54 (2011) tiveram como contrapartida a conta Caixa, ou seja, foram pagos em "cash", corroborando a anormalidade na via eleita para tais pagamentos, tendo em vista o volume expressivo de numerário. Porque não utilizar o sistema bancário, muito mais seguro ?

Intimado mediante termo próprio, o Sujeito Passivo apresentou os recibos mensais referentes aos pagamentos antecipados de lucros, os quais, quando confrontados com os lançamentos contábeis na conta "240604010024671 - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS", descortinou uma série de inconsistências.

No registro contábil de 04/03/2008, há o pagamento de R\$ 175.000,00 a título de distribuição de lucros ao sócio Orlando Toshihiro Yamauchi.

No mês de março/2008, os pagamentos efetuados a título de distribuição de lucros totalizaram R\$ 1.039.782,86, incluindo o valor de R\$ 175.000,00 pagos a Orlando Toshihiro, contudo, o "Recibo de Pagamento de Distribuição de Lucro" registra, apenas, o pagamento de R\$ 16.844,00.

Intimado a apresentar o recibo referente ao pagamento registrado na contabilidade, o Contribuinte justificou-se alegando que o pagamento em questão referia-se a um contrato de mútuo entre a empresa e o sócio

Orlando Toshihiro Yamauchi, tendo por objeto o empréstimo de R\$ 175.000,00, que deveriam ser pagos em 36 parcelas, sem aplicação de juros e sem qualquer atualização monetária. O artigo 3º deste contrato estabelece que as parcelas "serão descontadas do adiantamento mensal na distribuição de lucros a que tem direito junto a Mutuante, de acordo com sua produção mensal".

Se de fato tal valor referir-se a empréstimo ao sócio Orlando e não a distribuição de lucros, o registro contábil está completamente equivocado. Segundo o inciso II do art. 179 da Lei nº 6.404/76, classificam-se no Ativo Realizável a Longo Prazo os empréstimos a diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da empresa. Por conseguinte, o lançamento escoreito e consagrado pela boa prática contábil deveria ser em contas próprias do ativo não circulante, mais especificamente no Ativo Realizável a Longo Prazo.

No caso do plano de contas da empresa ora Autuada, o lançamento contábil do mútuo e dos subsequentes pagamentos das parcelas deveriam ser registrados na conta "12010100001210 - EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS". Entretanto, não há quaisquer lançamentos na contabilidade de 2008, 2009, 2010 e 2011 que registrem o referido empréstimo, a sua amortização ou o seu saldo.

Ademais, ao se analisar o comportamento da série de pagamentos de lucros ao sócio Orlando frente aos demais sócios, é forçoso concluir que não houve qualquer desconto de parcelas decorrentes do suposto contrato de mútuo. Observa-se nas planilhas das figuras 30 e 31, a fl. 63, que Orlando Toshihiro recebeu pagamentos de lucros idênticos a diversos outros sócios no decorrer de 2008 e 2009.

De outro giro, a se admitir que o valor de R\$ 175.000,00 diz respeito a um eventual contrato de mútuo, a totalização dos recibos de pagamentos de distribuição de lucros será superior àquele registrado na contabilidade, na medida em que, ao se deduzir o valor de R\$ 175.000,00 do montante registrado na conta "240604010024671 - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS", restaria R\$ 864.782,86 como o valor efetivamente distribuído a título de lucros em março de 2008 registrado na contabilidade. Entrementes, os recibos apresentados pelo contribuinte neste mês totalizam R\$ 1.039.782,86. Destarte, conclui-se por óbvio que houve a distribuição de lucros no valor de R\$ 175.000,00 não registrados na contabilidade.

- Em diversos meses dos anos de 2009 e 2010, os valores pagos ao Diretor Werner Alfred Gemperli a título de lucros distribuídos registrados na contabilidade apresentam montantes superiores àqueles exibidos nos recibos de pagamento de distribuição de lucros, conforme ilustrado nas figuras 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39 e 40 a fls. 64/66.

Enquanto os lançamentos contábeis registram pagamentos que atingem a cifra de R\$ 399.004,00, os recibos de pagamento de distribuição de lucro somam, tão somente, R\$ 202.178,38, ou seja, praticamente a metade.

- A escrituração contábil da distribuição de lucros ocorridos em 31/12/2010 registra valores muito superiores àqueles mostrados nos recibos para os anestesiológicos Fábio Benevenuto, Marcelo Pedra Tognini, Sandra Maria Velasco e Adriana Marques. A figura 42 mostra os lançamentos registrados na conta "240604010024671- DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS" no período de 20/12/2010 a 31/12/2010. O valor mostrado em "Soma" refere-

Os lançamentos contábeis registrados em 31/12/2010 apontam que se pagou em espécie (a contrapartida é a conta Caixa) a título de distribuição de lucros R\$ 118.279,67 a Sandra Maria Velasco, R\$ 216.101,76 a Adriana Marques, R\$ 224.576,29 a Fábio Benevenuto, R\$ 228.423,52 a Marcelo Pedra Tognini e R\$ 253.932,41 a Maruan Omais, totalizando R\$ 1.041.313,65.

Entretanto, os recibos apresentados pelo contribuinte mostram valores bem menores, quais sejam, R\$ 26.809,00 a Sandra Maria Velasco, R\$ 25.557,00 a Adriana M. da Costa, R\$ 21.983,00 a Fábio Vinicius Benevenuto Feltrim, R\$ 29.847,00 a Marcelo Pedra Tognini e R\$ 28.953,00 a Maruam Omais, totalizando R\$ 133.149,00.

Intimado a justificar as discrepâncias relativas aos pagamentos efetuados aos sócios Fábio Benevenuto, Marcelo Pedra Tognini, Sandra Maria Velasco e Adriana Marques, o Sujeito Passivo alegou que "... nos lançamentos apresentados existe um erro formal no momento de descrever o histórico do lançamento, pois o valor refere-se ao pagamento de lucros distribuídos a mais de um sócio ...".

Acontece que, mesmo considerando as retificações propostas pelo contribuinte, ao se apurar os valores escriturados em 12/2010 nesta conta contábil referentes aos pagamentos de distribuição de lucros efetuado a estas pessoas, depara-se com uma grande divergência entre os valores lançados na contabilidade e os recibos apresentados. As planilhas 45 a 48, a fls. 68/70, revelam que os lucros pagos conforme escrituração contábil somam R\$ 1.266.921,65 enquanto que os lucros pagos conforme recibos de pagamentos não ultrapassam o montante de R\$ 1.041.169,28, havendo uma diferença não esclarecida de R\$ 225.752,37.

- A conta contábil "240604010024671 - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS" registra ainda o pagamento de lucros aos anestesiológicos Luis Cesar Anzoategui, José Tadachi Sugai e Sirlei Paulo Queiroz. Contudo, estes médicos não fazem parte formalmente do quadro societário da empresa.

Luis Cesar Anzoategui passou a constar do quadro societário somente a partir de 11/07/2011, com a alteração contratual nº. 05. Os demais nunca constaram do quadro societário da empresa.

Intimado a apresentar os recibos referentes a todos os pagamentos realizados para os médicos Luis Cesar Anzoategui, José Tadachi Sugai e Sirlei Paulo Queiroz nos anos de 2010 e 2011, o contribuinte declarou que "Ainda esclarecemos que as pessoas ..., Sirlei Paulo Queiroz, José Tadasi

Sugai, ..., durante o período verificado, não participam do quadro societário da Empresa Servan, que esta empresa não efetuou pagamentos de qualquer natureza ou repasses de valores a estas pessoas, razão pela qual não existem recibos a serem apresentados, bem como não há registros contábeis devido a ausência do fato a ser registrado." Para o médico Luis Cesar Anzoategui, a empresa apresentou recibos de pagamento de lucros somente a partir de 09/2011.

Que confiabilidade pode ter uma contabilidade cujo próprio Contribuinte desconhece e nega seus registros contábeis, circunstância que revela a falta de exatidão e de integridade dos registros contábeis escriturados na conta "240604010024671 - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS". Resta evidente que tais registros não são a representação fiel da verdade material, como assim exige o Princípio Contábil da Oportunidade.

- A Fiscalização constatou que em 2011 houve diversos registros contábeis de pagamentos lançados na conta "240604010024671 - DISTR. ANTECIP. DE LUCROS" de valores elevados e que tinham como contrapartida do lançamento a conta "110101010011102 - CAIXA GERAL". Ou seja, contabilmente, tais valores foram pagos em espécie. Intimado a apresentar os comprovantes do efetivo pagamento destes montantes, o contribuinte afirmou que "... a Servan para os pagamentos em questão, bem como para todos os demais pagamentos dos lucros distribuídos aos sócios, não utiliza cheque, porém o faz através de débito em sua conta corrente sendo que o banco se encarrega de distribuir os valores aos sócios, ...". Avulta de tal pronunciamento que os lançamentos contábeis em questão não representam adequadamente estes fatos, pois estes registram pagamentos realizados pela conta contábil "Caixa" e não pela conta contábil "Banco Conta Movimento".

Tal informação, todavia, contradiz os inúmeros lançamentos contábeis de pagamento de lucros através da conta "Caixa", no montante de R\$ 10.396.727,12 em 2008, de R\$ 6.445.253,06 em 2009, de R\$ 13.088.638,63 em 2010 e de R\$ 19.184.882,52 em 2011. Como visto, o próprio contribuinte demonstra, uma vez mais, que a sua escrituração contábil não representa a realidade dos fatos.

- A Fiscalização apurou a ocorrência de uma multiplicidade de lançamentos que evidenciam transferências de receitas operacionais diretamente para os sócios sob a denominação de distribuição de lucros. Os lançamentos demonstram que a receita operacional recebida é imediatamente repassada, em sua integralidade, para os sócios na forma de lucros, conforme exposto nas planilhas do anexo 21, bem como, exemplificativamente, nas planilhas nº 54, 55, 56 e 57, a fls. 73/75.

A título ilustrativo, o primeiro lançamento da figura 54, a fl. 73, efetuado em 03/06/2008, registra o recebimento na conta Caixa de uma receita operacional de R\$ 45.000,00 referente a serviços prestados para a Santa Casa. O segundo lançamento registra o repasse deste montante aos sócios sob a forma de lucros distribuídos. Ou seja, estas transações ocorrem simultaneamente. Os recursos são recebidos pela empresa e imediatamente

repassados em sua integralidade aos sócios. Fica manifesto que não se trata de lucros, pois se está remunerando os sócios com 100% do valor dos serviços prestados.

Os lançamentos dos dias 11/02/2008, figura 54, e 18/08/2009, figura 55, são ainda mais elucidativos neste sentido, pois revelam que a receita operacional recebida foi destinada a um único sócio, incontestavelmente àquele que prestou o serviço. Em 11/02/2008 o valor recebido de clientes, R\$ 2.000,77, foi repassado ao sócio Nildo Masatoni. Em 18/08/2009 o valor recebido do Hospital do Câncer referente à nota fiscal 31823, de R\$ 27.517,59, foi integralmente repassado ao sócio Francisco O. Ilgenfritz.

Isto demonstra de forma cabal que os supostos lucros não são oriundos do rendimento do capital, mas, sim, decorrentes única e exclusivamente do trabalho pontual de cada trabalhador, em outras palavras: REMUNERAÇÃO pelo trabalho realizado.

- Os médicos Luiz Cesar Anzoategui e Gleber Eduardo Machareti constaram do quadro societário da empresa até 25/02/2002. Posteriormente, com a alteração contratual nº 05, de 11/07/2011, Luiz Cesar Anzoategui voltou a integrar o quadro societário, assim como Edson Tognini também passou a constar formalmente do quadro societário.

Ocorre, todavia, que estes médicos já atuavam na empresa e eram por ela remunerados em períodos anteriores.

Gleber Eduardo Machareti foi remunerado com R\$ 7.293,01, na quinzena de 01/10 a 15/10/2009, com R\$ 5.278,61, na quinzena de 04/11 a 16/11/2009, e com R\$ 2.712,59, na quinzena de 17/11 a 30/11/2009, conforme figuras 58 a 60, a fls. 76/77.

Entretanto, não se identificou nos livros contábeis de 2008 e 2009 quaisquer lançamentos que registrassem os pagamentos efetuados a estes médicos. Na contabilidade do ano de 2010 detectou-se alguns registros de pagamentos de distribuição de lucros aos anestesiólogistas Luis Cesar Anzoategui, José Tadachi Sugai e Sirlei Paulo Queiros.

Intimado a apresentar os recibos destes pagamentos e a demonstrar em que conta contábil tais operações foram registradas, o Contribuinte afirmou que estas pessoas não participaram do quadro societário da empresa no período de 2008 a 2009 e que a eles não efetuou pagamentos de qualquer natureza ou repasse de valores.

No entanto, os termos de declarações firmados pelos médicos Edson Tognini e Sirlei Paulo Queiroz, anexo 14, desmentem o contribuinte. No “Termo de Declarações” de 17/11/2009, Edson Tognini, declarou a Polícia Federal “*QUE pelo fato de ter sido servidor da UFMS, ocupando o médico de professor de anestesiologia, o declarante não pode filiar-se ao SERVAN, pois essa condição de servidor público tem impedimento pelo*

estatuto da empresa, informando também que na mesma situação encontravam-se os médicos PAULO SIRLEI, LUIZ ANZOATEGUI e CLEBER MACHARETTI; QUE em razão de ter aposentado-se no ano de 1993, desde então vem prestando serviço como médico autônomo para o SERVAN, explicando que trabalha em vários hospitais, contudo permanece mais tempo no escritório central da SERVAN, situado na rua Sete de Setembro, 1885, ... QUE até o início do corrente ano fez parte da diretoria do SERVAN mas desligou-se para dar lugar a um membro mais novo e dedicar-se apenas a anestesiologia ...”;

No “Termo de Declarações”, de 04/11/2009, Sirlei Paulo Queiroz declarou a Polícia Federal “*QUE o declarante ocupa o cargo de Médico no quadro da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul desde o ano de 1982, ... QUE o declarante não é associado da SERVAN, apenas presta serviço como médico autônomo para a referida Empresa; ... QUE atualmente compõe a diretoria da Empresa os médicos VERNER, WALTER DUALIBI, PAULO OSHIRO, CAUANO, FRANCISCO IUGENFRITZ e o médico EDSON TONINI, que retornou à sociedade da qual é um dos fundadores; ...”*

O Contribuinte reafirmou que José Tadachi Sugai e Sirlei Paulo Queiroz não prestaram quaisquer serviços para a empresa. No entanto, além dos depoimentos à Polícia Federal, há inúmeros relatórios financeiros intitulados “*SERVAN Sistema Financeiro*”, anexo 22, que evidenciam que estes médicos trabalhavam de fato para a empresa. Observa-se que os nomes de José Tadachi Sugai e Sirlei Paulo Queiroz aparecem, entre muitos outros relatórios, na coluna “ANESTESISTA” do Relatório HR CC – Período 01/05/2010 a 15/05/2010, do Relatório Hospital Regional Endoscopia – Período de 01/11/2010 a 30/11/2010 e do Relatório Hospital Regional CC – Período de 01/02/2011 a 28/02/2011.

Relativamente ao anestesiológico José Tadachi Sugai identificou-se até mesmo uma declaração de rendimentos emitida pela empresa Servan, a fl. 95, dando conta que este recebia aproximadamente a quantia de R\$ 10.000,00 por mês.

O Contribuinte afirmou também que o anestesiológico Gleber Eduardo Machareti não prestou serviços à empresa. Mas o Relatório Hospital Universitário CC – Período 25/08/2010 a 24/09/2010, anexo 22, evidencia este nome na coluna “ANESTESISTA”.

Em relação aos médicos anestesiológicos Ana Laura Janaina Borges, Beatriz Maciel Maegawa, Cynthia Duailibi, Edson Tognini, Larissa Falcão Gomes, Luis Cesar Anzoategui e Luis Felipe Ximenes Nogueira, o Contribuinte apresentou os recibos de pagamento de distribuição de lucros somente a partir do mês 09/2011. Estes médicos foram formalmente admitidos na sociedade a partir da Alteração do Contrato social nº 05, de 11/07/2011. Contudo, há abundância de relatórios emitidos pelo “*SERVAN Sistema Financeiro*” apontando que eles já trabalhavam para a empresa desde muito antes. Os relatórios a seguir elencados, obtidos pela perícia da Polícia Federal e juntados no anexo 22, demonstram tais fatos:

- Relatório Hospital Regional Tomo – Período 01/02/2011 a 28/02/2011: relaciona na coluna “ANESTESISTA” o nome de Ana Laura Janaina Borges;
- Relatório HU CC – Período 01/04/2010 a 30/04/2010: relaciona na coluna “ANESTESISTA” os nomes de Beatriz Maciel Maegawa, Cynthia Duailibi, Edson Tognini, Larissa Falcão Gomes, Luis Cesar Anzoategui e Luis Felipe Ximenes Nogueira;
- Relatório Hospital Regional CC – Período 01/01/2011 a 31/01/2011: relaciona na coluna “ANESTESISTA” os nomes de Beatriz Maciel Maegawa, Cynthia Duailibi, Edson Tognini, Larissa Falcão Gomes e Luis Felipe Ximenes Nogueira;
- Relatório Hospital Universitária CC – Período 01/02/2011 a 28/02/2011: relaciona na coluna “ANESTESISTA” os nomes de Beatriz Maciel Maegawa, Cynthia Duailibi, Larissa Falcão Gomes, Luis Cesar Anzoategui e Luis Felipe Ximenes Nogueira

Registre-se que nenhuma das remunerações pagas nestes períodos aos médicos em foco houveram-se por registradas na contabilidade, tampouco constam nas Folhas de Pagamento da empresa. Ou seja, os serviços prestados foram remunerados à margem da escrituração contábil e fiscal.

- A Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira – DIMOF do ano de 2008, apresentada pela instituição “CECM DOS MÉDICOS E PROFISSIONAIS DA ÁREA DE SAÚDE”, CNPJ 73.647.935/0001-38, anexo 23, mostra que o contribuinte manteve operações financeiras nesta conta bancária desde janeiro de 2008, conforme se vê nos excertos da figura 61, a fl.79. Entretanto, a conta contábil “11201-0 1102010000 BANCO CTA MOVIMENTO Ter.: 010133- UNICRED” somente registra lançamentos referentes a estas operações a partir de 01/05/2008.

Devidamente intimado, o Contribuinte apresentou os extratos mensais desta movimentação financeira que mostram que esta conta bancária recebeu recursos no montante de R\$ 1.550.930,74 no período de 01/01/2008 a 30/04/2008. Tal movimentação não se encontra registrada na citada conta contábil.

Além disso, a partir de 01/06/2009 deixou-se de registrar nesta conta contábil diversos lançamentos ocorridos na referida conta bancária. Ao se cotejar os extratos bancários, com o Livro Razão verifica-se os seguintes fatos sem registro na conta contábil “11201-0 1102010000 BANCO CTA MOVIMENTO Ter.: 010133- UNICRED”:

- Ingresso de R\$ 93.000,00 em 03/06/2009;
- Ingresso de R\$ 180,00 em 05/06/2009;

- Ingresso de R\$ 1.929,31 em 15/06/2009;
- Ingresso de R\$ 32.847,50 em 22/06/2009;
- Ingresso de R\$ 7.393,92 em 02/07/2009;
- Ingresso de R\$ 80.000,00 em 06/07/2009;
- Ingresso de R\$ 2.572,42 em 09/07/2009;
- Ingresso de R\$ 4.860,00 em 14/07/2009;
- Ingresso de R\$ 180,00 em 24/07/2009;
- Ingresso de R\$ 32.847,50 em 27/07/2009;
- Ingresso de R\$ 18.000,00 em 30/07/2009;
- Ingresso de R\$ 2.310,35 em 07/08/2009;
- Ingresso de R\$ 2.286,59 em 11/08/2009;
- Ingresso de R\$ 111.000,00 em 11/08/2009;
- Ingresso de R\$ 5.452,95 em 18/08/2009;
- Ingresso de R\$ 27.517,59 em 18/08/2009;
- Ingresso de R\$ 32.847,50 em 20/08/2009;
- Ingresso de R\$ 56.309,97 em 27/08/2009;
- Ingresso de R\$ 1.155,00 em 28/08/2009;
- Ingresso de R\$ 35.469,99 em 10/09/2009;
- Ingresso de R\$ 2.358,06 em 11/09/2009.

No dia 15/06/2009 o extrato bancário mostra a entrada de R\$ 57.051,28, com o histórico: “CASSEMS NOTA 30866”. A conta contábil registra nesta data a entrada de R\$ 175.160,50 com o seguinte histórico: “Vr. ref. recebimento NF 30866 – Cassems”.

No dia 16/06/2009, há outro registro nesta mesma conta contábil referente à mesma nota fiscal. Desta feita, registra-se o recebimento de R\$ 57.061,29 com o seguinte histórico “Vr. ref. recebimento NF 30866 – Cassems”.

Está evidente que reina uma desordem entre os fatos espelhados nos extratos bancários e aqueles registrados na contabilidade. Aqui, há um registro extra na contabilidade de entrada de R\$ 175.160,50 com o seguinte histórico: “Vr. ref. recebimento NF 30866 – Cassems, sem correspondência nos extratos bancários.

Diante de tantas inconciliações, o saldo final em 30/12/2009 do extrato bancário, no montante de R\$ 439.100,20, não poderia jamais ser igual ao saldo contábil, figura 66, a fl. 83 e folha 119 do Razão Contábil no anexo 24. Entretanto, para torná-los iguais, ou muito próximos, o contribuinte registrou na conta contábil em 30/12/2009 um depósito de R\$ 19.780,95, como se vê na figura 66 e folha 119 do Razão Contábil no anexo 24. Obviamente que este depósito é fictício, pois não consta no extrato bancário.

Em cumprimento ao TIF nº 04, de 06/09/2012, o contribuinte apresentou extrato bancário de conta-corrente mantida no Itaú Unibanco relativa ao período de 01/12/2009 a 31/12/2009 e escriturada na conta contábil “11201-0 1102010000 BANCO CTA MOVIMENTO Ter.: 010601- UNIBANCO AG 0392”. A figura 67, a fl. 83, revela que o saldo bancário desta conta em 04/12 é de R\$ 91.898,48 enquanto que a escrituração contábil, em 30/11, mostra um saldo de R\$ 37.043,53, conforme cópia da folha 140 do Livro Razão, anexo 24, e figura 68. Portanto, os saldos apresentam uma divergência de R\$ 54.854,95.

Ao final do período, em 31/12/2009, o contribuinte registrou nesta conta contábil o recebimento de clientes diversos no valor de R\$ 54.706,75, conforme folha 142 do Livro Razão, anexo 24, e figura 68. Todavia, tal entrada de recursos não consta no extrato bancário. Assim, com este artifício, o contribuinte forjou um saldo contábil final em valor igual ao do extrato bancário, qual seja, R\$ 60.458,43.

No Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 06, de 21/12/2012, solicitou-se a apresentação dos extratos bancários dos meses de 12/2010 e 12/2011 referentes aos registros contábeis das contas “11201-0 1102010000 BANCO CONTA MOVIMENTO Ter.: 010133 – UNICRED” e “11201-0 1102010000 BANCO CONTA MOVIMENTO Ter.: 010601 – UNIBANCO AG 0392”. A solicitação destes documentos tinha como escopo checar a veracidade da movimentação financeira escriturada na contabilidade apresentada pelo contribuinte.

No termo de resposta, o contribuinte afirma que “... a Requerente não irá fornecer os extratos bancários, tendo em vista que esta Fiscalização já possui todas as informações necessárias para a comprovação da distribuição de lucros aos sócios, tornando-se desnecessária a quebra de sigilo bancário”.

Revela-se improcedente, portanto, a alegação de que, por se tratar o arbitramento de medida de exceção, a Fiscalização, imbuída em seu dever de investigação, deveria buscar todos os elementos necessários para aproveitar à escrita fiscal da Recorrente, ao invés de desclassificá-la sem qualquer esforço investigativo.

O art. 33 da Lei nº 8.212/91 estatuiu como obrigação tributária acessória da empresa o dever instrumental de apresentar à Fiscalização todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previdenciárias, bem como o de prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados, sendo certo que a recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, configura-se motivo justo, suficiente e determinante para que a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de seus auditores fiscais, e sem prejuízo da penalidade cabível, lance de ofício a importância reputada como devida, revertendo à empresa, nos termos da lei, o ônus da prova em contrário.

Registre-se que em cumprimento ao TIF nº 04, de 06/09/2012, o contribuinte apresentou sem qualquer óbice os extratos bancários da movimentação financeira registrada nos livros contábeis de 2008 e 2009. Porém, estranhamente, nega-se a apresentá-los para anos de 2010 e 2011. A seu juízo a fiscalização já possui informações necessárias para a comprovação da distribuição de lucros aos sócios, pretendendo que a Auditoria Fiscal se restrinja a tal fato.

Não procede a alegação de que a apresentação dos documentos solicitados redundariam em quebra de sigilo bancário.

No Direito brasileiro, o sigilo bancário corresponde à obrigação imposta às instituições financeiras de conservar em sigilo suas operações ativas e passivas e serviços prestados, nos termos do art. 1º da Lei Complementar nº 105/2001, configurando infração penal a sua quebra injustificada (art. 38, *caput* e §7º da Lei nº 4.595/64 e artigos 1º e 10 da Lei Complementar nº 105/2001).

Autores de nomeada acentuam que o sigilo bancário configura-se num concreto dever de conduta de conteúdo negativo por parte das instituições financeiras, consistente na abstenção de revelar a terceiros, *in casu* o Fisco, fatos captados por ela no exercício de sua peculiar atividade empresarial (COVELLO, Sergio Carlos. **O sigilo bancário**. São Paulo: Editora Universitária de Direito, 2001, p.89).

Por certo não se configura quebra de sigilo bancário o exame de extratos bancários ou de documentos bancários fornecidos diretamente pela empresa em razão de intimação formal da Fiscalização ocorrida no curso da ação fiscal.

Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. "QUEBRA" DO SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA. INFORMAÇÕES ESPONTANEAMENTE FORNECIDAS PELO CONTRIBUINTE. EXTRATOS DE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. SÚMULA 182 DO TFR.

1. Não há falar em reserva judiciária e, muito menos, em "quebra de sigilo bancário", quando o contribuinte, mediante solicitação do Fisco, espontaneamente entrega extratos de sua movimentação bancária.

2. A Súmula 182 do extinto TFR veda o lançamento do IRPF arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários, porque os mesmos não indicam, por si só, a existência de acréscimo patrimonial tributável. Entendimento pacífico do STJ e deste TRF, mesmo após a vigência da Lei 9.430/1996. (TRF4, AC 2003.71.08.010579-2, Segunda Turma, Relator Marcos Roberto Araujo dos Santos, DJ 09/08/2006)

Ora, a empresa apresentou contabilidade formalizada onde, pressupõe-se, esteja registrada toda a sua movimentação financeira bancária. De outro eito, a legislação tributária exige que todos os lançamentos contábeis estejam ancorados por documentação idônea a qual deve ser conservada em boa ordem e guarda enquanto não decorrido o prazo decadencial das obrigações tributárias decorrentes das operações a que se refiram, e não

prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, como assim dispõe o parágrafo único do art. 195 do CTN.

Código Tributário Nacional

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Da regra matriz acima revisitada defluem as normas assentadas no art. 37 da Lei nº 9.430/96 e no §11 do art. 32 da Lei nº 8.212/91, devendo, neste último caso, ser lembrado que o art. 45 da lei de custeio da seguridade social previa prazo decadencial de 10 anos para a seguridade social apurar e constituir seus créditos.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Guarda de Documentos

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

§11. Os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Parágrafo renumerado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Outra não é a determinação contida no art. 4º do Decreto-Lei nº 486/69, que dispõe sobre a escrituração e livros mercantis, *ad litteris et verbis*:

Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

Art. 4º O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

A empresa alega ser optante pela sistemática do lucro presumido. Mesmo nesse caso, o art. 45 da Lei nº 8.981/95 dispõe que a pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deve manter em boa guarda e ordem,

enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Logo, a apresentação de extratos bancários para comprovar tais lançamentos não pode ser considerada como quebra de sigilo, pois todas as informações constantes destes extratos devem estar espelhadas nos lançamentos contábeis apresentados à fiscalização. Se o contribuinte afirma que ao apresentar tais extratos haverá quebra de sigilo bancário, pode-se concluir, por dedução lógica, que a movimentação financeira registrada em tais extratos não se encontra retratada em seus livros contábeis.

Conforme já assinalado alhures, a escrituração contábil deve ser realizada com base em documentos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos jurídicos, sob pena de se tornar desprovida de qualquer robustez.

Conforme restou sobejamente demonstrado, a contabilidade apresentada pelo contribuinte não se coaduna com os preceitos norteados pelo Princípio Contábil da Oportunidade. Considerando todos os elementos e evidências elencadas, inafastável é a conclusão de que os livros contábeis apresentados pelo contribuinte não são merecedores de fé, pois não representam a realidade dos fatos, não registram o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço e estão eivados de vícios que os tornam desprovidos de serventia fiscal.

Nessas circunstâncias, a apresentação deficiente de qualquer documento ou informação, assim como a constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, configura-se motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, a teor do permissivo legal encartado nos parágrafos 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256/2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.

(...)

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional

do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, **inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.** (grifos nossos)

(...)

§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. (grifos nossos)

Não procede a alegação recursal de que a empresa, por ser optante pela sistemática do Lucro Presumido, não estaria sujeita à escrituração apurada de sua contabilidade, como no caso do Lucro Real, podendo esta respaldar-se em controle paralelo.

De fato, o art. 45 da Lei nº 8.981/95 dispõe que, mesmo a pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deve manter, além do Livro Registro de Inventário, escrituração contábil nos termos da legislação comercial, salvo se mantiver o livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Lei nº 8.981/95

Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Configurando-se, portanto, a não escrituração contábil dos Livros Diário e Razão como uma faculdade da empresa optante pelo regime do lucro presumido, caso esta não se cline a tal opção, permanece obrigada à escrituração contábil nos termos da legislação comercial, para todos os fins e efeitos.

No caso em apreço, a Recorrente declinou tacitamente de tal opção ao escriturar os livros contábeis Diário nº 07/2008 - registrado no 4º Serviço Notarial e Registral de Títulos e Documentos sob nº 241.073 -, Razão nº 03/2008, Diário nº 08/2009 - registrado no

4º Serviço Notarial e Registral de Títulos e Documentos sob nº 247.645 -, Razão nº 04/2009, Diário nº 09/2010 - registrado no 4º Serviço Notarial e Registral de Títulos e Documentos sob nº 327.814 -, Razão nº 05/2010, Diário nº 10/2011 - registrado no 4º Serviço Notarial e Registral de Títulos e Documentos sob nº 339.705 - e Razão nº 06/2011.

Ademais, mesmo que houvesse se decidido pela faculdade aviada no Parágrafo Único do art. 45 da Lei nº 8.981/95, a empresa teria que manter devidamente escriturado o Livro Caixa, nele estando contemplada, obrigatoriamente, toda a movimentação financeira, inclusive bancária, o que não ocorreu.

Todavia, não consta nos autos que a Recorrente tenha apresentado tal escrituração contábil alternativa, circunstância que a mantém jungida à obrigação de apresentar os Livros Fiscais, nos exatos lindes da legislação comercial.

Não procede a alegação de que o controle paralelo mantido pela Recorrente demonstra sua exata movimentação financeira, aí incluídas as receitas, custos e despesas operacionais e, conseqüentemente, o lucro.

Mesmo a pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deve manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial, a qual exige que a escrituração seja completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por ordem cronológica de dia, mês e ano, de todas as operações relativas ao exercício da empresa, por escrita direta ou reprodução, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens.

É verdade que a legislação admite a escrituração resumida do Livro Diário, por totais que não excedam o período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, porém desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados para registro individualizado de tais operações e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação.

Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

§1º Salvo o disposto no art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

§2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970.

Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Art. 1.183. A escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacional e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.

Art. 1.184. No Diário serão lançados, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

§1º Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de 30 dias, relativamente às contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação.

Art. 1.194. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e mais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados.

Dessarte, caso seja adotada a escrituração por partidas resumidas e por períodos que não excedam um mês, conforme previsto na Lei nº 10.406/2002, a individualização tem que ser efetuada em Livros Auxiliares, os quais passam a ser obrigatórios, ficando sujeitos ao cumprimento de todas as formalidades exigidas para os livros obrigatórios, não podendo se fazer substituir por qualquer controle paralelo despido das formalidades exigidas pela Lei.

A Fiscalização apurou, ainda, que a empresa contabilizara distribuição de lucros para um grupo de médicos, os quais não participavam do contrato social da pessoa jurídica.

O Autuado alega que “*tais médicos já tinham sido admitidos como sócios na Recorrente, contudo, durante o lapso de tempo entre sua admissão e o registro da alteração contratual decorreram alguns meses, o que se justifica tanto pela burocracia exigida quanto pela demora no registro pelos órgãos públicos*”.

Que beleza !!! Vivendo e aprendendo ... Estamos diante, então, de Atos Constitutivos da empresa com natureza, meramente, declaratória.

Código Civil

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

I - nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se pessoas naturais, e a firma ou a denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas; (grifos nossos)

II - denominação, objeto, sede e prazo da sociedade;

III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;

IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la;

V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços;

VI - as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições;

VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Parágrafo único. É ineficaz em relação a terceiros qualquer pacto separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato. (grifos nossos)

Art. 999. As modificações do contrato social, que tenham por objeto matéria indicada no art. 997, dependem do consentimento de todos os sócios; as demais podem ser decididas por maioria absoluta de votos, se o contrato não determinar a necessidade de deliberação unânime.

Parágrafo único. Qualquer modificação do contrato social será averbada, cumprindo-se as formalidades previstas no artigo antecedente. (grifos nossos)

3.3. DA CARACTERIZAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO

O Recorrente argumenta, dentre outras questões, que o auto de infração foi lavrado com fundamento na alegação de que os seus sócios possuíam vínculo de emprego com a empresa, de maneira que seria cabível a incidência de contribuições previdenciárias.

Pondera o Recorrente que, ao não aceitar a contabilidade da empresa, a Fiscalização deveria ter tributado os valores distribuídos a título de lucro como se *pro labore* fossem e não desconstituir ilegal e inconstitucionalmente a personalidade jurídica da Recorrente, a fim de tributar tais valores como pagamento de empregados.

O Autuado alega, ainda, que o Fisco não tem poder para realizar a desconsideração dos negócios jurídicos. Aduz que a desconsideração da personalidade jurídica é prevista no art. 50 do Código Civil, sendo medida excepcional, dependente de provas robustas, de requerimento das partes, de necessidade de abuso da personalidade jurídica ou desvio de finalidade (atos fraudulentos) e estende-se aos bens particulares dos sócios ou administradores da pessoa jurídica.

Tais alegações não merecem, contudo, a guarida pretendida.

Mostra-se virtuoso iluminar, *ab initio*, que no vertente procedimento administrativo de constituição de crédito tributário não se houve por realizada qualquer desconsideração da personalidade jurídica da Recorrente. De outro canto, o caso ora em estudo não trata, de forma alguma, da caracterização de vínculo trabalhista entre o Recorrente e as pessoas físicas dos assim denominados “*sócios*”.

Não procede, portanto, a alegação de que o Fisco não teria poder para realizar a desconsideração dos negócios jurídicos, tampouco a alegação de que a desconsideração da

personalidade jurídica é prevista no art. 50 do Código Civil, sendo medida excepcional, dependente de provas robustas, de requerimento das partes, de necessidade de abuso da personalidade jurídica ou desvio de finalidade (atos fraudulentos) e estende-se aos bens particulares dos sócios ou administradores da pessoa jurídica.

Trata-se, outrossim, a todo saber, da caracterização da condição de segurado empregado, esta sim, contida no *portfolio* de competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo por fundamento o princípio da primazia da realidade dos fatos sobre a forma dos atos.

Com efeito, muito embora semelhantes em alguns pequenos aspectos, as legislações trabalhista e previdenciária não se confundem. Tendo como assentada tal premissa, fácil é perceber que o segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social - RGPS qualificado com “segurado empregado” não é aquele definido no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, mas, sim, a pessoa física especificamente conceituada para fins previdenciários no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, em seguimentos rememorados a seguir para facilitar a compreensão da questão posta em debate.

Consolidação das Leis do Trabalho -CLT

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

Parágrafo único. Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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;

b) aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, definida em legislação específica, presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços de outras empresas;

c) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em sucursal ou agência de empresa nacional no exterior;

d) aquele que presta serviço no Brasil a missão diplomática ou a repartição consular de carreira estrangeira e a órgãos a ela subordinados, ou a membros dessas missões e repartições, excluídos o não brasileiro sem residência permanente no Brasil e o brasileiro amparado pela legislação previdenciária do país da respectiva missão diplomática ou repartição consular;

e) o brasileiro civil que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio;

f) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior, cuja maioria do capital votante pertença a empresa brasileira de capital nacional;

g) o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais; (Alinea acrescentada pela Lei nº 8.647/93)

i) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

j) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 10.887/2004).

II - como empregado doméstico: aquele que presta serviço de natureza contínua a pessoa ou família, no âmbito residencial desta, em atividades sem fins lucrativos;

Olhando com os olhos de ver, avulta que os conceitos de “empregado” e “segurado empregado” presentes nas legislações trabalhista e previdenciária, respectivamente, são plenamente distintos. Esta qualifica como “segurado empregado” não somente os trabalhadores tipificados como “empregados” na CLT, mas, também, outras categorias de laboristas. De outro eito, determinadas categorias de trabalhadores tidas como “empregados” pela CLT podem não ser qualificadas como *segurados empregados* para os fins colimados pela lei de custeio da Seguridade Social.

Exemplo emblemático do que acabamos de expor é o caso dos empregados domésticos. Malgrado este trabalhador seja qualificado como *empregado* pela Consolidação Laboral, para a Seguridade Social, tal segurado não integra a categoria de “segurado empregado”, art. 12, I da Lei nº 8.212/91, mas, sim, a de “segurado empregado doméstico”, art. 12, II da Lei nº 8.212/91, uma classe absolutamente distinta da de “segurado empregado”, com regras de tributação distintas e completamente diversas daquelas aplicáveis aos “segurados empregados”.

Dessarte, mostra-se irrelevante para fins de custeio da seguridade social o conceito de “empregado” estampado na Consolidação das Leis do Trabalho. Prevalecerá, sempre, para tais fins, a conformação dos segurados obrigatórios abrigada nos incisos do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Portanto, para os fins do custeio da Seguridade Social, serão qualificados como *segurados empregados*, e nessa qualidade se subordinando empregador e segurados às normas encartadas na Lei nº 8.212/91, as pessoas físicas que prestarem serviços de natureza urbana ou rural à empresa, aqui incluídos os órgãos públicos por força do art. 15 da Lei nº 8.212/91, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

Não se deve olvidar que, tal qual no ramo do Direito do Trabalho, aplica-se igualmente no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade sobre a Forma, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições ajustadas numa determinada relação jurídica e as verificadas em sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em

assentamentos públicos, documentos ou acordos, prevalece a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

No dizer de Américo Plá Rodrigues: *“em matéria de trabalho importa o que ocorre na prática, mais do que aquilo que as partes hajam pactuado de forma mais ou menos solene, ou expressa, ou aquilo que conste em documentos, formulários e instrumentos de controle. Ou seja, o princípio da primazia da realidade significa que, em caso de discordância entre o que ocorre na prática e o que emerge de documentos ou acordos, deve-se dar preferência ao primeiro, isto é, ao que sucede no terreno dos fatos”*.

Em trabalho primoroso, Mauricio Godinho Delgado leciona que *“No Direito do Trabalho deve-se pesquisar, preferentemente, a prática concreta efetivada ao longo da prestação de serviços, independentemente da vontade eventualmente manifestada pelas partes na respectiva relação jurídica. A prática habitual – na qualidade de uso - altera o contrato pactuado, gerando direitos e obrigações novos às partes contratantes, respeitada a fronteira da inalterabilidade contratual lesiva”* (DELGADO, Mauricio Godinho. Curso de Direito do Trabalho, 2ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p.207) .

No caso sub examine, o auditor fiscal acusou a presença ostensiva dos elementos caracterizadores da relação de *segurado empregado* (reitere-se, não a de vínculo empregatício, que é irrelevante ao caso), consubstanciados na prestação de serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob subordinação jurídica do contratado pessoa física ao contratante e mediante remuneração.

De acordo com o Relatório Fiscal, o Sujeito Passivo foi intimado através do TIF nº 04, de 06/09/2012, a apresentar o “Estatuto do Serviço de Anestesiologia e Dor de Campo Grande - MS S/S (SERVAN) e suas alterações. Em resposta, o contribuinte afirmou que o termo estatuto é concernente às sociedades por ações e que ela estando organizada sob a forma societária de sociedade de serviços, *“não possui a peça em questão”*.

O "Estatuto do Serviço de Anestesiologia e Dor de Campo Grande - MS S/S (SERVAN)", a fls. 3139/3156, é o documento que estabelece as regras que de fato regem as relações dos sócios médicos com a empresa Servan. Em realidade trata-se de um contrato social paralelo, ao qual a fiscalização somente teve acesso graças à apreensão realizada pela Polícia Federal em cumprimento do Mandado de Busca e Apreensão nº 030/2011-SC05.

O Servan é constituído por 06 diretores, sendo 01 Diretor Presidente, 01 diretor administrativo, 02 diretores financeiros, 01 Diretor de Supervisão e 01 Diretor de Tecnologia. A escolha de cada uma destas diretorias é definida em reunião interna da própria diretoria.

A cada 03 anos, um dos diretores é substituído, mediante votação secreta, por maioria simples, sem *quorum* mínimo, sendo permitida a reeleição. Para se candidatar à vaga de diretor é necessário ter no mínimo 10 anos de empresa.

O mecanismo de eleição da Diretoria da empresa permite que os seus membros se eternizem nos cargos, sem qualquer oxigenação, na medida em que prevê a substituição de 01 único cargo a cada três anos, permitida a reeleição, em votação secreta, por maioria simples e sem *quorum* mínimo, contingência que possibilita que a diretoria eleja ou reeleja quem ela bem entender, haja vista inexistir instrumento institucional de impugnação ou

revisão de eleição.

No inciso I do tópico que define as competências do "Diretor de Supervisão", do item "5) DA ESTRUTURA", consta que o Diretor de Supervisão deve "*coordenar toda a rotina de cumprimento das escalas de serviço diária e de plantão*". Esta atribuição é denunciadora de que os médicos cumprem escalas de serviços e plantão sob direção e ordens de outro hierarquicamente superior.

Na sequência, resta assentamento de tópico estabelecendo ser função de todos os diretores "*Representar, negociar, estabelecer os parâmetros e condições de atendimento e remuneração junto aos demais profissionais médicos, organizações hospitalares, cooperativas ou outras instituições conveniadas*", "*cumprir e fazer cumprir o presente estatuto e o código de conduta*" e "*coordenar a distribuição dos vencimentos dentro das porcentagens a que os sócios têm direito*".

Revela-se aqui a existência de um código de conduta a que todos estão sujeitos, a ordem expressa para que os diretores gerenciem os pagamentos dos vencimentos a que tem direito os médicos sócios, bem como para que Representem, negociem e estabeleçam os parâmetros e condições de atendimento e remuneração junto aos demais profissionais médicos, organizações hospitalares, cooperativas ou outras instituições conveniadas.

No item "6) DO HORÁRIO DE TRABALHO", determina-se que todos estão obrigados a cumprir a escala de serviço diária organizada por um membro nomeado pela diretoria. E que a carga horária no período diurno é igual para todos, exceto para os que estão "*no seu primeiro ano de trabalho*". Tal sistemática evidencia que os sócios não têm qualquer autonomia, pois são compelidos a cumprir horário de trabalho e ocorre expressa distinção entre os mesmos em função dos seus anos de trabalho na empresa.

A alínea "a" do item "7) DOS PLANTÕES" dispõe que a escala será preparada por sócio nomeado pela diretoria e "*obedecerá a uma evolução hierárquica*", ou seja, quanto maior a quantidade de anos de trabalho na empresa menor o número de plantões a ser cumprido pelo médico. Estabelece ainda que a escala de plantões estará sujeita a variações decorrentes de doenças, de novos componentes, feriados e da *quantidade de sócios de férias*. A escala também poderá sofrer alterações em consequência da demanda de serviços.

Adite-se que a alínea "c" deste item imputa penalidades financeiras àqueles que deixarem de dar plantões. O regramento determina percentuais que serão descontados da remuneração dos sócios médicos em função inversa ao seu tempo de empresa. Assim, por exemplo, de 0 a 5 anos os plantões são obrigatórios, de 06 a 10 anos, perda de 40% da remuneração caso pare de dar plantões; de 21 a 25 anos será abatido 15% na remuneração caso se pare de dar plantões.

As disposições descritas neste tópico corroboram a ausência de autonomia dos sócios médicos, pois obedecem a uma disposição hierárquica resultante do tempo de serviço no cumprimento da escala.

O item "8) DAS FÉRIAS" fixa os critérios para as férias dos sócios médicos. A escala de férias será planejada por um sócio nomeado pela diretoria. Os sócios terão direito a férias "*após período de um ano de trabalho ou proporcional a este*" e será de dois períodos de 20 dias.

Cite-se que a escala de férias pode sofrer alterações para atender a demanda de serviços, devendo ser aprovada em assembleia.

O item 9 trata das licenças, afastamentos e empregos. A alínea "a" afirma que o sócio tem "*direito a um único período de afastamento remunerado de 30 dias*". As faltas sem justificativas acarretam desconto *de 1/20 do provento mensal* e nas faltas em continuidade com feriados prolongados desconta-se todos os dias do período de feriado, conforme previsto nas alíneas "c" e "d".

Nas alíneas 'e' e 'f' deste tópico há a previsão expressa de que *o afastamento por doença, incluindo doenças durante a gestação, terá desconto de 30% ao dia, por período de até 06 meses contínuos ou não, dentro de um período de 02 anos* e que *períodos acima de nove meses dentro de um ano acarretam reposicionamento hierárquico*".

A alínea 'h' estatui que *qualquer sócio tem liberdade para exercer outra atividade que não seja a anestesia e desde que não seja no horário de sua escala*. Em outras palavras: o *sócio médico* trabalha exclusivamente para a empresa.

Por fim, a alínea "i" estabelece que quando do exercício de qualquer atividade remunerada executada pelo sócio dentro do seu horário de trabalho, este deve *retornar para a empresa o valor correspondente a 100% de todo o seu provento líquido mediante comprovante*". Ou seja, quem recebe a remuneração pelo serviço prestado pelo *sócio médico* é unicamente a empresa

No item "10) DO HORARIO ESPECIAL" o estatuto prevê um horário especial, de carga inferior à carga horária plena da empresa, que pode ser solicitado por todos, desde que não prejudique a escala de serviços. Com a concessão do horário especial não poderá haver alterações na escala de plantões e o valor descontado na quinzena será proporcional à redução da carga horária plena vigente.

No item "11) DOS PRÊMIOS" estão dispostos os critérios para o pagamento de prêmios a ser recebido em dinheiro em decorrência de plantões fora do horário de serviço, em período de férias, em finais de semana ou feriados.

As regras de progressão dentro da empresa estão previstas no item "12) DA PROGRESSÃO NA EMPRESA".

Está definido que o primeiro ano será a título de experiência com remuneração de um valor mínimo mensal e o médico somente se tornará "sócio" mediante aprovação da diretoria. Ou seja, o estatuto cria a figura do *sócio de experiência*. Isto mostra que os profissionais anesthesiologistas são contratados pela diretoria e passam a ter um vínculo empregatício dissimulado na figura de sócio. Após o segundo ano o médico tem assegurado a progressão anual do percentual no rendimento, ocorrendo a equiparação salarial após 10 anos de empresa. O diretor presidente e os ocupantes de cargos de diretoria terão acréscimo em seus vencimentos de 7,5% e 5%, respectivamente. Os responsáveis por serviços de escala, faturamento, consultório, equipamentos e conta telefônica receberão gratificação no valor de um "plantão vermelho".

O item "13) DAS OBRIGAÇÕES" trata de alterações no código de conduta vigente na empresa. É relevante realçar o previsto no art. 42, antigo art. 44, o qual estipula caber à Diretoria administrativa assegurar o cumprimento do Estatuto e do Código de Conduta, disciplinando acerca das sanções a serem estabelecidas, que podem ser advertência oral e/ou escrita ou financeira. Evidencia-se aqui o poder diretivo ou hierárquico característico do empregador que dirige a prestação dos serviços.

Ao tratar das regras para Votação, a Diretoria se protege ao estatuir que o voto secreto deverá ocorrer para a escolha de um novo diretor, para a entrada de um novo anestesista e *para assuntos que possam gerar polêmicas*. O estatuto não prevê *quorum* mínimo e a votação será decidida por maioria simples dos presentes, sendo que os *sócios de experiência* não tem direito a voto.

O item "15) DAS ROTINAS DE SERVIÇO - AZUL" estatui que a organização da escala diária de serviços será organizado pelo "azul", e que cada *sócio médico* da empresa deve seguir suas determinações quanto ao local da escala, bem como o tipo de procedimento a ser realizado.

Dispõe, também, que após o término do procedimento em clínicas ou hospitais, o *sócio médico* deve obrigatoriamente, por telefone, colocar-se à disposição do "Azul", que deverá seguir a escala semanal e estabelecer rodízio para os locais mais distantes do centro.

Ao tratar dos plantonistas, o Estatuto dispõe que a responsabilidade do plantão cabe ao sócio escalado originalmente, contrariando a lei civil que dispõe que o risco da atividade econômica é da empresa e não dos seus sócios.

Ao tratar de direitos e benefícios dos sócios, alínea "c" do item "17) DIREITOS, BENEFÍCIOS E AFASTAMENTO DEFINITIVO DO SERVIÇO" estabelece que todo sócio terá direito a liberação caso seja convidado para palestrar em eventos oficiais da Sociedade Brasileira de Anestesiologia e, caso receba algum provento, este valor deverá ser repassado à empresa. Ou seja, o *sócio médico* não tem autonomia para proferir palestras pois necessita de liberação da empresa, e a elas comparece na qualidade de empregado da Servan, pois a esta tem que repassar integralmente os valores eventualmente auferidos, como se a palestra fosse realizada pela empresa, e não pelo sócio.

A alínea "d" desse mesmo item o item 17 dispõe que o *sócio médico* tem direito a 02 dias de afastamento para evento funerário de parentes de 1º grau, cônjuge ou avós. Não sendo parentes de 1º grau ou se o afastamento for maior que dois dias, o *sócio médico* sofrerá desconto de 30% de sua remuneração nos dias não trabalhados, correspondente à falta por motivo de doença;

A alínea h do item 17 dispõe que em caso de comprometimento da segurança do ato anestésico, o *sócio médico* deverá ponderar seu afastamento definitivo ou a diretoria devera assumir a responsabilidade de afastá-lo definitivamente. Trata-se, portanto, de penalidade tarifada que pune o *sócio médico* com demissão.

Além disso, eventuais cirurgias eletivas do *sócio médico* devem ser realizadas no período de férias ou trocados os dias de afastamento do *sócio médico*, em razão da cirurgia sofrida, pelos dias de férias a que tem direito.

Cite-se que *todo sócio médico, após 20 anos de serviço, terá direito de solicitar afastamento definitivo da sociedade, cabendo a ele 06 meses de remuneração*. Contudo, o sócio não poderá exercer a função de anestesista durante esses 06 meses, sob pena de perda do benefício.

Entre os valores da empresa previstos no item 18 destaca-se: pontualidade, cumprimento da escala, produtividade, disponibilidade para minutos a mais de serviço, assiduidade, respeito à hierarquia, respeito ao "Azul" e honestidade na informação dos valores

recebidos. Ou seja, são valores intimamente relacionados ao estado de sujeição em que se coloca o empregado em relação ao empregador.

Em hipótese alguma o *sócio médico* poderá auferir qualquer benefício financeiro ou não. Possíveis benefícios decorrentes de qualquer negociação devem ser revertidos apenas para a empresa. A apropriação indevida de um benefício será considerada falta grave e deverá ter sanção proporcional à infração cometida. Ou seja, trata-se nada mais do que o Poder Disciplinar típico do ente empregador.

Deflui do exame das cláusulas presentes no Estatuto da Empresa que este não passa de um mero contrato de trabalho, que estabelece de maneira clara e objetiva os direitos e obrigações dos sócios médicos (empregados) e a subordinação inafastável e compulsória aos membros (vitalícios) da Diretoria, estes, os reais e verdadeiros “*donos*” da empresa.

Devidamente intimado, o Sujeito Passivo apresentou o Código de Conduta, a fls. 3119/3125, aplicável a todos os componentes do Servan (art. 6º).

Avulta de plano que a versão apresentada do código não está atualizada com as alterações promovidas pelo estatuto de 11/08/2010. Ao que se presume que a versão apresentada é de 2004/2005, pois ao final lista-se o conselho normativo do biênio 2004/2005.

Interessante destacar que o conselho normativo, conforme artigo 39, é composto por 06 médicos representativos de toda a equipe. E no conselho normativo do biênio 2004/2005 encontra-se o médico anesthesiologista Édson Tognini, que somente passou a integrar formalmente o quadro societário da empresa a partir da alteração contratual nº 05, de 11/07/2011.

O art. 16 do Código de Conduta arrola comportamentos típicos inaceitáveis, dentre os quais destacamos:

- “II – Obter benefícios individuais de relacionamentos estabelecidos com outras empresas sem comunicação com o Conselho de Administração do Serviço, incluindo patrocínio para Congressos.”;
- “III – Manifestar-se em nome da empresa quando não autorizado ou habilitado para tal.”;
- “IV - ocupar-se no horário de serviço, com prejuízo da equipe, para resolução de problemas particulares ...”;
- “V - obter privilégios na carga horária semanal sem justificativas consistentes, em prejuízo da empresa”;
- “VI – forçar motivo de doença para faltar ao serviço, faltar ao serviço sem comunicação prévia do conselho de administração”;
- “IX – Não querer assumir funções quando atribuída, salvo justificativas perfeitamente aceitáveis.”;
- “X - ocultar-se da sua disponibilidade quando em horário de serviço”;

- “XI – Formar sub-grupos com terceiros ou com a equipe de apoio tendo benefícios pessoais.”;
- “XII - valorizar de modo indevido e ou abusivo seu trabalho em horário extra”;
- “XIII – Obter horários em benefício próprio em prejuízo da empresa.”;
- “XV - Aumentar de forma oportuna a carga horária de férias em prejuízo da empresa”.

De outro eito, as condutas esperadas do *sócio médico* são listadas no artigo 17 do código de conduta, dentre as quais:

- “I - estar à disposição para o trabalho”;
- “II - respeitar a carga horária estipulada para o trabalho, observando-se horário de entrada e saída, de acordo com a necessidade da empresa”;
- “III - reportar-se durante o dia ao responsável pela escala (azul) e a noite ao responsável pelo plantão da Santa Casa ...”;
- “IV – Reconhecer honestamente os erros cometidos”;
- “VII – Cuidar dos bens materiais da empresa”;
- “VIII - repor os dias de falta quando estes são autorizados pelo conselho de administração”.

O Código de Conduta desnuda, uma vez mais, a total falta de autonomia do *sócio médico*, na medida em que lhe impõe comportamento típico de empregado.

A Fiscalização detectou, ainda, uma situação *sui generis* na empresa: Nas hipóteses em que os médicos anesthesiologistas, por qualquer motivo, tenham algum impedimento para formalmente constar de seu quadro societário, a Servam urdiu um singular "Contrato de Vinculação a Pessoa Jurídica", visando a contemplar os médicos, que "*por questões de natureza funcional*", estão impedidos de "*fazer parte oficialmente do contrato social e do Estatuto do SERVAN ANESTESIOLOGIA*": As partes contratantes, livremente e de comum acordo, reconhecem, "*à luz da realidade*", que o médico "*faz parte das atividades normais do SERVAN ANESTESIOLOGIA*", reconhecendo, ainda, que o médico "*participa do SERVAN ANESTESIOLOGIA tal como se o seu nome estivesse arrolado no contrato social e no Estatuto do mesmo, sem qualquer diferenciação quanto aos demais anesthesiologistas*".

Tem-se, assim, médicos trabalhando para a empresa Servam na mais completa informalidade, com suas remunerações sendo pagas à margem da legalidade, sem constar de qualquer declaração fiscal, sem registros na contabilidade e livres de qualquer tributação.

A fiscalização extraiu cópias do IPL nº 0720/2009 referentes aos "contratos de vinculação a pessoa jurídica", a fls. 3134/3138, relativos aos médicos Sirlei Paulo Queiroz, Édson Tognini, José Tadashi Sugai e Luiz César Anzoategui. Os relatórios intitulados

"SERVAN Sistema Financeiro", a fls. 3253/3978, demonstram que os médicos Sirlei Paulo Queiroz, Édson Tognini, José Tadashi Sugai e Luiz César Anzoategui, dentre tantos outros, trabalharam e foram remunerados de fato pela Recorrente.

Em ádito, no documento intitulado "Relação de Médicos Anestesiologistas (SERVAN)", a fls. 3167/3169, consta os nomes de tais médicos e se observa que na coluna referente ao percentual de participação no capital social da empresa consta o termo "NÃO", representativo de que o médico em questão não figura no quadro societário da Recorrente. Tais documentos foram apreendidos no cumprimento dos Mandados de Busca e Apreensão nº 004/2011-SC05 e 030/2011-SC05.

Mas não é só. Há mais.

Em ofício datado de 07/02/2008, a fl. 109, o diretor presidente da Servam comunica à Santa Casa que, por necessidade de serviço, os médicos anestesiologistas Edivar Wallace de Souza, Waldemir Gonçalo de Paula e Luciano Bispo Bourdakan passaram a fazer parte da empresa em 01/02/2008. No ofício de 12/01/2011, a fl. 110, comunica-se à Associação Beneficente de Campo Grande a entrada por necessidade de serviço, a partir de 01/02/2011, dos médicos anestesiologistas Ana Laura Janaína Borges e Gustavo Barone Perez.

Em princípio, nada de anormal, não fosse pelo fato de os médicos Ana Laura Janaína Borges e Gustavo Barone Perez somente haverem passado a constar formalmente no contrato social a partir de 11/07/2011, e o médico Luciano Bispo Bourdakan nunca ter participado do quadro societário.

No ofício de 19/06/2008, a fl. 111, destinado ao prefeito municipal de Campo Grande, o diretor presidente da Servam afirma que "... *nessa época do ano não se consegue contratar novo colega para cumpli-las*" (sic), referindo-se à contratação de médicos anestesiologistas para cumprir as escalas de plantões.

Em outro ofício, de 07/01/2009, a fl. 112, direcionado ao diretor presidente do Hospital São Lucas, o diretor presidente da Servam informa que irá racionalizar a distribuição dos médicos pelos hospitais e clínicas, tendo em vista a "*impossibilidade que encontramos para contratar mais profissionais*".

Resta, assim, mais uma vez evidenciado o *modus operandi* da empresa: contrata-se o médico anestesiologista, disponibiliza-se sua mão-de-obra para os tomadores de serviços, dissimula-se sua vinculação com a empresa sob a forma de sócio quotista, paga-lhe salários mascarados de distribuição antecipada de lucros e o submete às regras do "*Estatuto do Serviço de Anestesiologia e Dor de Campo Grande - MS S/S (SERVAN)*" e às do "*Código de Conduta*".

O Poder Disciplinar exercido pela Diretoria da Servam sobre os *sócios médicos* revela-se às escancaras no ofício de 18/04/2007, a fl. 113, encaminhado ao sócio Elton Basmage, comunicando-lhe a aplicação de advertência. Conforme se depreende, houve uma reunião deliberativa da diretoria a respeito das condutas do médico em relação ao serviço e àqueles que dirigem a empresa. Ao fim, o médico foi mantido no seu "*posto de trabalho*" e advertido de que as suas atitudes não seriam mais toleradas. Mostra-se aqui o poder de controlar e disciplinar o trabalho, e o de aplicar sanções disciplinares para impor ordem e disciplina no ambiente de trabalho, atributos esses peculiares à figura do empregador.

Está explícito que os sócios médicos estão obrigados a cumprir ordens de superiores e encontram-se sujeitos à fiscalização, penalidades e advertências. Diante disto descortinam-se largamente os contornos da subordinação jurídica do *sócio médico* em relação à diretoria da Servan, os efetivos *donos* da empresa.

De todo o exposto, resta inofismável a efetiva existência dos pressupostos para a configuração da relação de segurado empregado existente na realidade dos fatos entre a pessoa jurídica e seus sócios médicos não ocupantes de cargos de diretoria.

A não eventualidade encontra-se patente não somente no prolongado período em que os “sócios” prestaram serviços aos hospitais, clínicas e demais clientes da Servan, por intermédio desta, mas, sobretudo, pela espécie de serviços prestados, os quais são inerentes ao atuar típico das entidades tomadoras.

Cumprido alertar que a sindicância da não eventualidade se apura mais em razão da atividade realizada pelo tomador do serviço do que pelo prazo de vigência do contrato. Nessas circunstâncias, sendo o serviço contratado uma necessidade contínua da contratante, eis que inerente à sua atividade econômica, ou essencial ao desempenho satisfatório do objeto social da pessoa jurídica, caracterizada estará a não eventualidade do serviço, independentemente do prazo em que cada serviço seja contratado.

O trabalho eventual é o trabalho esporádico, acidental, de curta duração, numa situação casual a qual não abraça as atividades permanentes da empresa. Se a utilização da força de trabalho é necessária para o atendimento dos objetivos da empresa, não se pode falar em trabalho eventual. Nesse sentido, a lição do mestre Délio Maranhão: "*Desde que o serviço não excepcional ou transitório em relação à atividade do estabelecimento, não há que se falar em trabalho eventual.*" (Instituições do Direito do Trabalho, Ed. Freitas Bastos, 6ª ed., vol. I, pag. 237).

Os médicos considerados como segurados empregados pela Fiscalização inserem-se na dinâmica regular da empresa, que necessita do trabalho por eles desempenhado para atender às múltiplas demandas inerentes ao seu objetivo social.

No que pertine à subordinação, esta tem que ser averiguada em seu aspecto jurídico, não apenas no hierárquico. O conceito geral de subordinação foi elaborado levando-se em consideração a evolução social do trabalho, com sua conseqüente democratização, passando da escravidão e da servidão para o trabalho contratado, segundo a vontade das partes.

Sob tal prisma, revela-se incontestado que a subordinação jurídica é intrínseca a toda a prestação remunerada de serviços por pessoa física, seja a empresas, seja a outras pessoas físicas.

A subordinação jurídica configura-se como o elemento da relação contratual na qual a pessoa física contratada sujeita o exercício de suas atividades laborais à vontade do contratante, em contrapartida à remuneração paga por este àquele. Irradia de maneira nítida da subordinação jurídica a identificação de quem manda e de quem obedece; de quem remunera e de quem é remunerado, de quem determina o que fazer, como, quando e quanto e de quem executa o serviço de acordo com o parametrizado.

Podemos identificar no conceito de subordinação jurídica duas vestes de uma mesma nudez: de um lado figura a faculdade do contratante de utilizar-se da força de trabalho do contratado pessoa física, como um dos fatores da produção, sempre no interesse do empreendimento cujos riscos assumiu, e do outro, a obrigação do empregado de sujeitar a

execução do seu serviço à direção do empregador, no poder de ordenar o que fazer e como fazê-lo, dentro dos fins a que este se propõe a alcançar.

Para Gomes e Gottschalk (in Curso de direito do trabalho, Rio de Janeiro, Forense, 2005, pag. 134), “todo contrato gera o que denomina de estado de subordinação do empregado, pois este deve sujeitar-se aos critérios diretivos do empregador, suas disposições quanto ao tempo, modo e lugar da prestação do trabalho, bem como aos métodos de execução e modalidade próprios da empresa, da indústria e do comércio”.

À vista dos ensinamentos colhidos na melhor doutrina, vislumbra-se que a subordinação jurídica conforma-se como um estado de sujeição em que se coloca o trabalhador, por sua livre e espontânea vontade, diante do empregador, em virtude de um contrato de trabalho pelo qual ao contratante é dado o poder de dirigir a força de trabalho do empregado, seja manual ou intelectual, em troca de uma contraprestação remuneratória.

Dessarte, havendo prestação remunerada de serviços por pessoa física, por mais autonomia que tenha o contratado na condução do serviço a ser prestado, presente sempre estará, em menor ou maior grau, a subordinação jurídica do contratado ao contratante. Como exemplo meramente ilustrativo, mesmo a contratação pela Arquidiocese do Rio de Janeiro de renomado escritor, v.g. o Paulo Coelho, para a elaboração de uma compilação dos pronunciamentos do Papa Francisco em sua visita ao Brasil na Jornada Mundial da Juventude, mesmo aqui presente estará a subordinação jurídica, eis que a aludida Compilação deverá atender aos objetivos e interesses do Contratante e ser elaborado no tempo e nas condições por este especificado, sob pena de não se celebrar o liame jurídico. Dessarte, caso o citado escritor, sob o pálio de suposta autonomia funcional plena e de ausência de subordinação, resolva unilateralmente focar o seu trabalho nos pronunciamentos da Dercy Gonçalves, certamente os contrato não se consolidará ou será tido como não cumprido.

Da mesma maneira, se o Procurador-Geral do Superior Tribunal de Justiça Desportiva, Sr. Paulo Schmitt, celebrar contrato de prestação de serviço de pintura artística com o pintor de fama internacional Romero Britto para a confecção de um quadro representativo do time do Fluminense F. C. , mas este renomado pintor, em honra de suposta autonomia funcional e de ausência de subordinação, decidir, ao seu único e exclusivo arbítrio, retratar em *pop art* o time da Portuguesa de Desportos, com certeza o contrato será imediatamente rescindido, com fundamento em justa causa decorrente do descumprimento, por parte do oblato, das determinações contidas no liame ajustado.

A subordinação no presente caso se revela às escancaras na medida em que os sócios médicos devem cumprir horário de entrada e saída, carga horária semanal e horário extra, não devem faltar ao serviço e respeitar a carga horária de férias, se sujeitam ao poder disciplinar e hierárquico imposto pela Diretoria, além de todas as demais obrigações previstas no “Estatuto do Serviço de Anestesiologia e Dor de Campo Grande - MS S/S” e no “Código de Conduta” da empresa, as quais são típicas de segurados empregados.

A pessoalidade tem sua caracterização realçada nos assentamentos da contabilidade e dos recibos de pagamento emitidos em louvor dos sócios médicos que registram, nominalmente, um a um, todos os trabalhadores utilizados pelo Sujeito Passivo na execução dos serviços objeto da sua atividade empresarial, inexistindo nos autos qualquer elemento fático ou jurídico de convicção que possa desaguar na ilação de que tais

trabalhadores, ao seu alvedrio único, exclusivo e próprio, e sem qualquer ingerência da empresa autuada, pudessem se fazer substituir na execução do serviço para o qual fora contratado por outro trabalhador qualquer, mesmo que de idêntica capacitação.

Corroborar, insofismavelmente, a natureza *intuitu personae* dos serviços pactuados, a circunstância de os pagamentos salariais serem efetuados diretamente à pessoa física do *sócio médico* que efetivamente prestou o serviço de anesthesiologia aos clientes da empresa autuada, conforme evidenciado nos recibos de pagamento a fls. 229/971.

A remuneração foi apurada por arbitramento, tendo por base de dimensionamento da matéria tributável os valores pagos aos médicos anesthesiologistas a título de “*distribuição antecipada de lucros*”, conforme as planilhas de distribuição de lucros e os recibos de pagamento de lucros apresentados pelo contribuinte, os quais encontram-se discriminados nos anexos 03 e 04, a fls. 209/971, assim como no Discriminativo do Débito (DD) e no Relatório de Lançamentos (RL), anexos aos Autos de Infrações.

Merece ser destacado que nos levantamentos “ME – BASE CÁLCULO REMUNERAÇÃO MEDIC” e “ME2 – BASE CÁLCULO REMUNERAÇÃO MEDIC” foram lançados como base de cálculo os valores pagos a título de distribuição antecipada de lucros, os quais foram considerados pela Fiscalização como remuneração de segurados empregados, tendo em vista a caracterização dos sócios médicos como segurados empregados da empresa autuada e a desconsideração da contabilidade apresentada.

Da realidade fática evidenciada pelos elementos de prova contidos nos autos exsurtem de forma cristalina os pressupostos da relação de segurado empregado previstos no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, quais sejam, a prestação de serviços de natureza urbana ou rural à empresa autuada, por pessoa física, em caráter não eventual, sob sua subordinação jurídica e mediante remuneração.

Os ditos “*sócios médicos*” são pessoas físicas e prestam pessoalmente serviços de médico anesthesiologista à empresa Servan. Os serviços são prestados de forma não eventual, pois sua força de trabalho corresponde às necessidades normais da atividade econômica da empresa Autuada. A prestação de serviços não se dá sob a forma autônoma, pois os médicos se limitam a permitir que sua força de trabalho seja utilizada como fator de produção na atividade econômica exercida pela empresa Servan, a qual, portanto, ficam juridicamente subordinados. E, por fim, a prestação de serviços não se dá a título gratuito, pois os médicos recebem remuneração maquiada sob o simulacro da distribuição antecipada de lucros.

Ante tal quadratura, a Fiscalização constatou que a relação dos trabalhadores em foco com a empresa autuada não se alinhava à condição de “*sócios médicos*”, mas, sim, de segurados empregados da formalmente constituída “*sociedade simples*”, a qual, na realidade dos fatos, atuava como verdadeira empresa cedente de mão de obra de médicos anesthesiologistas a hospitais e planos de saúde, dentre outros clientes, circunstância que implica a submissão da Autuada, na qualidade de empregador, e dos assim denominados “*sócios médicos*”, na condição de segurados empregados, às obrigações fixadas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Não faz qualquer sentido, diante desse quadro, a alegação de que, para existir um vínculo empregatício, é preciso demonstrar claramente os requisitos previstos no art. 3º da

CLT: (i) - ser pessoa física; (ii) - habitualidade; (iii) - subordinação; (iv) – pagamento de salário.

O caso não trata da caracterização de vínculo empregatício, mas da caracterização da condição de segurado empregado, tendo a Fiscalização demonstrado e comprovado a presença bem delimitada de todos os elementos caracterizadores de tal condição previstos no art. 12, I da Lei nº 8.212/91.

Não procede, igualmente, a alegação de que, ao não aceitar a contabilidade da empresa, a Fiscalização deveria ter tributado os valores distribuídos a título de lucro como se pró-labore fossem e não desconstituir ilegal e inconstitucionalmente a personalidade jurídica da Recorrente, a fim de tributar tais valores como pagamento de empregados.

A uma, porque não houve qualquer desconstituição da personalidade jurídica da empresa, como assim quer fazer crer o Recorrente, mas, apenas, a constatação na realidade dos fatos da presença ostensiva de todos os elementos caracterizadores da relação de segurado empregado, disfarçada e encoberta por um falacioso formalismo de sociedade simples.

Alerte-se que a caracterização da condição de segurado empregado independe do tipo societário ou da forma de constituição de pessoa jurídica, sendo suficiente e determinante para tanto a presença cumulativa de todos os elementos caracterizadores de tal condição previstos no inciso I do art. 12 da Lei de Custeio da Seguridade Social: pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação jurídica. Daí a irrelevância da desconstituição da personalidade jurídica da empresa empregadora.

A duas, porque restando caracterizada a condição de segurado empregado, as remunerações auferidas por tais segurados destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição da empresa, consubstanciam-se base de cálculo para a contribuição previdenciária prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Nos termos do art. 22, I da Lei nº 8.212/91, a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, é de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa, além da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho prevista no inciso II do mesmo dispositivo legal.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma,

inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732/98)

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876/99).

De outro eito, exsuda das provas dos autos que todos os trabalhadores vinculados à empresa, sob o aparente manto de sociedade, se subordinavam diretamente aos diretores Werner Alfred Gemperli, Paulo Kiyotaka Oshiro, Walter Duailibi e Francisco Otaviano W. Ilgenfritz, estes, na realidade dos fatos, os verdadeiros administradores da pessoa jurídica autuada. Dessarte, tendo em vista a descon sideração da contabilidade apresentada, considerou-se os valores pagos a título de distribuição antecipada de lucros a esses diretores como *pro labore*, como assim propôs o Recorrente, sobre tal incidindo a contribuição previdenciária prevista no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Também não procede a alegação de que a Fiscalização teria descon siderado a personalidade jurídica da Recorrente para tributá-la como pessoa física.

Conforme já salientado anteriormente, não houve qualquer descon sideração da personalidade jurídica da empresa, tampouco esta está sendo tributada como pessoa física, mas como empresa que de fato é, nos termos do art. 15 da Lei nº 8.212/91, tributada na forma prevista no art. 22 do mesmo Diploma Legal.

Mostra-se carente de fundamento e de razoabilidade a alegação de que o auto de infração foi lavrado com fundamento na alegação de que os sócios da Recorrente possuíam vínculo de emprego com a mesma, de maneira que seria, por hipótese, cabível a incidência de contribuições previdenciárias.

A empresa alega não ter havido, juntamente com o auto de infração e no termo de verificação fiscal, a descrição exata e detalhada, mediante provas, das condutas praticadas por cada um dos sócios e respectivos empregados de referidas pessoas jurídicas a ponto de justificar e demonstrar cabalmente o equivocado vínculo empregatício. Acrescenta

que a Fiscalização não se desincumbiu do dever de comprovar cabalmente todos os atos da suposta fraude, a relação de vínculo empregatício de cada um dos sócios e o fato gerador dos tributos.

Conforme já elucidado anteriormente, no Direito Previdenciário vigora o Princípio da primazia da realidade dos fatos sobre o formalismo dos atos. A Fiscalização demonstrou e comprovou a presença ostensiva de todos os atributos caracterizadores da relação de segurado empregado, os quais se encontram marcadamente plasmados no *modus operandi* da empresa e expressamente consignados no "*Estatuto do Serviço de Anestesiologia e Dor de Campo Grande - MS S/S*" e no "*Código de Conduta*", cujas regras são de observância OBRIGATÓRIA por todos os "*sócios médicos*" contratados pela empresa, circunstância que torna despicienda a descrição da conduta de cada trabalhador, pois seria nada mais do que mera e enfadonha repetição daquilo que já se encontra descrito no *Estatuto* e no *Código de Conduta*.

Reitere-se que o eventual lançamento das contribuições sociais ancoradas na caracterização da condição de segurado empregado, tendo por fundamento a primazia da realidade sobre a forma, não possui o condão de estabelecer qualquer vínculo empregatício entre os trabalhadores em destaque e a empresa. Tampouco detém o auditor fiscal notificante competência para tanto. A questão é meramente tributária não irradiando qualquer espécie de efeito sobre a esfera trabalhista da empresa notificada.

A fiscalização tão somente constatou a ocorrência de fatos geradores, em relação aos quais não houve o correto recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, e, em conformidade com os ditames legais, no exercício da atividade plenamente vinculada que lhe é típica, procedeu ao lançamento das exações devidas pelo Sujeito Passivo, sem promover qualquer vínculo trabalhista entre os trabalhadores e o Recorrente.

3.4. DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS

Argumenta o Autuado que a distribuição de lucros respeitou todos os termos da legislação civil, não encontrando qualquer objeção na legislação tributária ou previdenciária.

Sem razão.

Hodiernamente, considera-se "*Empresa*" o exercício organizado de atividade econômica, na forma de unidade econômico-social, integrada por elementos humanos, materiais, técnicos e logísticos, visando à produção ou a circulação de bens ou de serviços mediante o emprego de fatores produtivos, tais como capital, terra e trabalho, objetivando a geração de lucro.

A função social primária da empresa é, pois, a geração de lucro para seus proprietários e acionistas, remunerando o capital que investiram na estruturação da pessoa jurídica e no desenvolvimento a contento de seu objeto social.

Por outro lado, a função social secundária imediata da empresa consiste na geração de empregos e pagamento de salários, contribuindo assim para o desenvolvimento social dos seus empregados e dependentes, além de contribuir para o Estado Social através do pagamento de tributos e outros encargos sociais.

O lucro é, portanto, o produto do capital investido na empresa por seus proprietários/investidores, enquanto que a remuneração é a contrapartida pelo trabalho realizado pelo elemento humano da empresa na realização do seu objeto social e na consecução do lucro do capital.

Observe-se que o lucro líquido da empresa em cada exercício somente é calculado após a dedução das despesas e dos custos da entidade, aqui incluídos os custos dos serviços/mercadorias vendidos, a remuneração dos empregados, a depreciação do ativo imobilizado, eventuais prejuízos acumulados, os tributos e demais encargos sociais, as participações estatutárias, etc.

Diga-se, ainda, que o lucro líquido do exercício pode ter uma diversidade de destinações, a serem definidas pela diretoria da empresa, dentre elas a reserva de lucros, o investimento na própria empresa, bem como a distribuição aos seus sócios/acionistas.

Nessa perspectiva, a pessoa física pode auferir da empresa lucro distribuído, remuneração ou ambos simultaneamente. A diferenciação de tais rubricas encontra-se umbilicalmente associada à natureza da fonte da receita recebida: Se for decorrente, exclusivamente, do capital investido na empresa, trata-se de lucro distribuído. Por outro viés, se o capital auferido tiver como origem o trabalho realizado pela pessoa na realização do objeto social da empresa, tratar-se-á, então, de remuneração.

Na prática, inexistente dificuldade em tal discernimento. Basta hipoteticamente suprimir o trabalho realizado pela pessoa física na consecução do objeto social da sociedade. A importância que deixar de ser vertida a essa pessoa corresponderá, assim, à parcela do trabalho que o sujeito dedicou à empresa. Ao revés, a fração que ainda é devida à pessoa, independentemente do eventual labor físico ou intelectual por ela realizado, representará a remuneração do capital por ela investido.

Em suma:

Resultado econômico do trabalho realizado = Remuneração.

Resultado econômico do Capital investido = Lucro distribuído.

Em regra, o sócio participa dos lucros e das perdas na proporção das suas respectivas quotas sociais, salvo estipulação em contrário no contrato social, mas sempre em função da participação do sócio no capital social. Corrobora tal entendimento as disposições do art. 1007, segunda parte, do Código Civil que estatui que mesmo sócio cuja contribuição consista em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas da empresa.

Economizando saliva: Na distribuição dos lucros da empresa, haverá sempre uma relação biunívoca entre as cotas sociais e o percentual de cada sócio no montante dos lucros distribuídos.

No caso em exame, as provas dos autos são pródigas em demonstrar que os valores auferidos pelos “*sócios médicos*”, caracterizados pela Fiscalização como segurados empregados da Autuada, decorreram, exclusivamente, do trabalho por eles realizado na consecução do objeto social da empresa, inexistindo qualquer interrelação com o eventual valor investido no capital social da sociedade, a propósito, ínfimo.

A própria cláusula 4ª do Contrato Social Consolidado, a fl. 189, é expressa ao vincular o montante a ser distribuído a cada *sócio médico*, a título de “*distribuição de lucros*” à proporção da respectiva produção profissional, demonstrando, cabalmente, que as importâncias recebidas por cada *sócio médico* decorre, única e exclusivamente, do trabalho por ele realizado, inexistindo qualquer relação com o Capital Social da empresa.

“Cláusula 4ª. – O Capital Social que era R\$ 300.00,00 (trezentos mil reais) é neste ato alterado para R\$ 400.00,00 (quatrocentos mil reais), divididos em 400.00 (quatrocentas mil) quotas de R\$ 1,00 (um real) cada uma, totalmente integralizadas em moeda corrente no País, assim subscritas: (sic)

[..]

3º. Os sócios participam dos lucros e dos prejuízos na proporção da respectiva produção profissional.”

Trata-se, portanto, de rendimento do trabalho, e não do capital investido pelo sócio. Ou seja, tem natureza jurídica de *REMUNERAÇÃO*, e não de lucro da empresa.

Aqui, se hipoteticamente suprimirmos o trabalho realizado pelo sócio médico na consecução do objeto social da sociedade, a importância que ele irá receber a título de “*distribuição de lucros*” será exatamente igual a *ZERO*, nos termos do §3º da Cláusula 4ª do Contrato Social, o que demonstra insofismavelmente tratar-se de remuneração pelos serviços prestados como médico anestesiológico, e não rendimentos do capital investido.

O próprio Recorrente alega em seu Recurso Voluntário que a “*distribuição de lucros*” pauta-se na produção de cada um de seus sócios e que os lucros correspondem à remuneração da mão-de-obra dos sócios médicos anestesiológicos.

Nessa vertente, considerando que tais trabalhadores, na realidade verossímil dos fatos, foram caracterizados pela Fiscalização como segurados empregados da empresa, conforme já anteriormente demonstrado, e que os valores por eles auferidos tem natureza jurídica de *remuneração* pelos serviços realizados como médico anestesiológico, a contribuição da empresa destinada ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho sujeita-se ao mecanismo estatuído nos art. 22 da Lei de Custeio da Seguridade Social, sem prejuízo das contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos.

No caso dos membros da diretoria, caracterizados pela Fiscalização como os verdadeiros empresários, a contribuição da empresa destinada ao custeio da Seguridade Social segue o molde insculpido no inciso III do mesmo art. 22 acima citado, à ordem de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês.

Outro não é o tratamento jurídico consignado no art. 201 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, o qual estabelece em 20% a alíquota da contribuição previdenciária a cargo da empresa incidente sobre a remuneração paga ou creditada aos sócios gerentes e aos sócios cotistas que recebam remuneração decorrente de seu trabalho, no caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas.

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregado e trabalhador avulso, além das contribuições previstas nos arts. 202 e 204; (Redação dada pelo Decreto nº 3.26/99)

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265/99)

(...)

§5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265/99)

I- a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou

II- os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

No episódio em debate, aflora de maneira clara e precisa das provas dos autos que a remuneração dos assim denominados “*sócios médicos*” resulta única e exclusivamente dos trabalhos por eles exercidos na condição de médico anesthesiologista, fato que é afirmado categoricamente pela Recorrente, a fl. 7579: os lucros correspondem à remuneração da mão-de-obra dos sócios médicos anesthesiologistas.

3.5. DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O SAT.

O Recorrente alega que a contribuição ao SAT, prevista no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, por ser distinta da contribuição destinada ao universo da seguridade social, prevista no inciso I, do art. 22, da mesma Lei, é indevida, porquanto sua instituição não observou o disposto no art. 154, I, da Constituição Federal que se aplica às contribuições de seguridade social por expressa disposição do art. 195, § 4º, do mesmo Estatuto Político.

Afirma ter havido, no caso, violação ao princípio da igualdade. O ato administrativo que elaborou a lista de atividades econômicas pelo grau de risco de acidentes, para efeito de fixação da alíquota correspondente, ignorou o conceito de igualdade porquanto

situações idênticas são tributadas de forma diversa, uma vez que a lista elaborada não se preocupou com o risco propriamente, mas sim com a atividade econômica desenvolvida.

Não procede.

O art. 195, I da Constituição Federal determina que a Seguridade Social seja custeada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos oriundos, dentre outras fontes, das contribuições sociais a cargo da empresa incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Nossa Lei Soberana não parou por aí. Disse mais: No capítulo reservado aos Direitos Sociais, assegurou o Constituinte Originário, como direito dos trabalhadores urbanos e rurais, o seguro contra acidentes do trabalho, a ser custeado diretamente pelo empregador.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XXVIII - seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa; (grifos nossos)

No plano infraconstitucional, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, sem transpor os umbrais erguidos pela Carta Superior, instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, consubstanciado nas contribuições sociais a cargo da empresa e dos segurados obrigatórios do RGPS, nos limites traçados pela CF/88.

Por se tratarem de matérias afins, houve por bem o legislador ordinário, envolto na ordem jurídica realçada nas linhas precedentes, assentar no inciso II de seu art. 22 a instituição e regramento da contribuição social destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, a cargo da empresa, em nada conflitante com as orientações contempladas na Constituição.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;*
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.*

§3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.

Saliente-se que os preceitos aqui anunciados não conflitam com as disposições encartadas no art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, *verbatim*:

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

- I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;*

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

Conforme detalhadamente demonstrado, a Lei nº 8.212/91, realizando o Princípio da Legalidade inscrito no inciso II do art. 5º da Lei Maior, instituiu a contribuição destinada ao custeio do direito social constitucionalmente assegurado, fixando-lhe os percentuais aplicáveis em razão do grau de risco inerente a cada atividade empresarial, restando a cargo do Regulamento o enquadramento de cada empresa nos patamares então definidos.

No caso, o §3º do art. 22 da Lei nº 8.221/91 estabeleceu que o Ministério do Trabalho e da Previdência Social "*poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes*". Dessarte, da conjugação dos preceitos plasmados no inciso II, alíneas 'a', 'b' e 'c', do art. 22, com o §3º desse mesmo dispositivo legal, conclui-se que a norma primária, fixando as alíquotas padrão, cometeu ao regulamento a competência para alterar, com base em estatísticas, o enquadramento referido nas mencionadas alíneas.

Registre-se que, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Deve-se atentar igualmente para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Ao revés, o Pretório Excelso, em recente decisão no julgamento do Recurso Extraordinário RE 343.446-2/SC, de relatoria do Min. Carlos Velloso, cuja ementa abaixo se transcreve, ratificou a constitucionalidade e exigência da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I.

I - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência

residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.

II - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.

III- As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.

IV.- Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.

V.- Recurso extraordinário não conhecido".

(STF, RE 343.446-2/SC, rel. Min. Carlos Velloso. DJ 04-04-2003 PP-00040)

Reafirmou o Ministro Relator o seu entendimento no sentido de que é possível deixar por conta do Executivo o estabelecimento de normas em regulamento, desde que os *standards* ou padrões estejam previamente definidos em lei *stricto sensu*, a fim de que se possa atender às necessidades da administração pública na realização do interesse coletivo.

É de bom alvitre esclarecer, de modo a repelir qualquer dúvida, que o inciso II do art. 5º da CF/88 estatuiu que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão **em virtude de lei**”. A inteligência do dispositivo constitucional ora invocado conduz à conclusão de que as obrigações de fazer, não fazer ou de permitir não precisam estar taxativamente previstas, com todos os seus elementos, na Lei *stricto sensu*, mas sim, serem estatuídas em razão da lei, em decorrência da lei.

Autores de nomeada reconhecem que tal disposição constitucional autoriza a lei formal a outorgar competência legislativa a outros instrumentos normativos de menor escalão para dispor sobre as condições de contorno secundárias ou de maior dinâmica social inerentes à hipótese de incidência da obrigação.

No caso do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, o art. 22, II da Lei nº 8.212/91, instituiu a cobrança da contribuição social em ribalta, estabelecendo todos os elementos primários conformadores da hipótese de incidência tributária, diga-se: (a) fato gerador - remuneração paga, creditada ou devida, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos; (b) a base de cálculo - o montante global dessas remunerações; (c) alíquota - percentuais progressivos na ordem de 1%, 2% ou 3%, fixados em função do risco de acidentes do trabalho.

Na sequência, o parágrafo 3º do mesmo dispositivo legal autorizou o Ministério do Trabalho e da Previdência Social a alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, o enquadramento de empresas nos respectivos graus de risco para efeito da contribuição destinada ao SAT.

Nessa perspectiva, havendo sido fixadas, mediante lei formal, as condições de contorno essenciais da exação em tela, o estabelecimento por Regulamento do Poder

executivo dos limites do grau de periculosidade das atividades desenvolvidas por cada empresa não extravasa as fronteiras insertas na Lei de Custeio da Seguridade Social, porquanto tenha tão somente detalhado o seu conteúdo, sem, contudo, alterar qualquer daqueles elementos essenciais da hipótese de incidência.

O egrégio STJ já irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, consoante se extrai do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 753.635/PR, da Relatoria do Min. Luiz Fux, assim ementado:

AgRg no REsp 753.635/PR

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL
2005/0084562-0

Relator: Ministro LUIZ FUX

Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento 16/09/2008

Data da Publicação/Fonte DJe 02/10/2008

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ARTS. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. LEI Nº 8.212/91, ART. 22, II. DECRETO Nº 2.173/97. ALÍQUOTAS. FIXAÇÃO PELOS GRAUS DE RISCO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE DESEMPENHADA EM CADA ESTABELECIMENTO DA EMPRESA, DESDE QUE INDIVIDUALIZADO POR CNPJ PRÓPRIO. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO. SÚMULA 07/STJ. CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. LC 11/71. COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS AO INSS. IMPOSSIBILIDADE. DESTINAÇÃO DIVERSA. INAPLICABILIDADE DO ART. 66, § 1º DA LEI Nº 8.383/91. TAXA SELIC. LEI 9.065/95. INCIDÊNCIA.

1. Inexiste ofensa ao art. 535 do CPC, quando o tribunal de origem pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

2. A Primeira Seção assentou que: A Lei nº 8.212/91, no art. 22, inciso II, com sua atual redação constante na Lei nº 9.732/98, autorizou a cobrança da contribuição do SAT, estabelecendo os elementos formadores da hipótese de incidência do tributo, quais sejam: (a) fato gerador - remuneração paga, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos; (b) a base de cálculo - o total dessas remunerações; (c) alíquota - percentuais progressivos (1%, 2% e 3%) em função do risco de acidentes do trabalho. Previstos por lei tais critérios, a definição, pelo Decreto nº 2.173/97 e Instrução Normativa nº 02/97, do grau de periculosidade das atividades desenvolvidas pelas empresas não extrapolou os limites insertos na referida legislação, porquanto tenha tão somente detalhado o seu conteúdo, sem, contudo, alterar qualquer daqueles elementos

essenciais da hipótese de incidência. Não há, portanto, ofensa ao princípio da legalidade, posto no art. 97 do CTN, pela legislação que institui o SAT - Seguro de Acidente do Trabalho. (EREsp n.º 297.215/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 12/09/2005).

3. A Primeira Seção re consolidou a jurisprudência da Corte, no sentido de que a alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho - SAT, de que trata o art. 22, II, da Lei n.º 8.212/91, deve corresponder ao grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa, individualizado por seu CNPJ. Possuindo esta um único CNPJ, a alíquota da referida exação deve corresponder à atividade preponderante por ela desempenhada (Precedentes: ERESP n.º 502.671/PE, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, julgado em 10/08/2005; ERESP n.º 604.660/DF, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 01/07/2005 e ERESP n.º 478.100/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 28/02/2005). (grifos nossos)

4. A alíquota da contribuição para o seguro de acidentes do trabalho deve ser estabelecida em função da atividade preponderante da empresa, considerada esta a que ocupa, em cada estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, nos termos do Regulamento vigente à época da autuação (§ 1º, artigo 26, do Decreto n.º 612/92). (grifos nossos)

5. Vale ressaltar que o reenquadramento do pessoal administrativo em grau de risco adequado e a estipulação da alíquota devida, assentados pela instância ordinária com fundamento na prova produzida nos autos, decorre de enquadramento tarifário, restando, assim, inviável o exame da matéria pelo E. STJ, a teor do disposto na Súmula 07, desta Corte, que assim determina: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial."

6. A contribuição para o INCRA não se destina a financiar a Seguridade Social. Assim, os valores recolhidos indevidamente a este título não podem ser compensados com outras contribuições arrecadadas pelo INSS que se destinam ao custeio da Seguridade Social. Não se aplica, portanto, o §1º do art. 66 da Lei n.º 8.383/91. O encontro de contas só pode ser efetuado com prestações vincendas da mesma espécie, ou seja, destinadas ao mesmo orçamento.

7. Os créditos tributários recolhidos extemporaneamente, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995, a teor do disposto na Lei n.º 9.065/95, são acrescidos dos juros da taxa SELIC, operação que atende ao princípio da legalidade.

8. A jurisprudência da Primeira Seção, não obstante majoritária, é no sentido de que são devidos juros da taxa SELIC em compensação de tributos e mutatis mutandis, nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública.

9. Raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias.

10. Agravo regimental desprovido.

E não se desdenhe do poder normativo do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99. Atente-se que os Incisos II, IV e VI, 'a' do art. 84 da Constituição da República afluem como fontes jurídicas de onde dimana a competência do Presidente da República para o exercício da direção superior da Administração Pública Federal, com o auxílio dos Ministros de Estado, e o poder presidencial para sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução, bem assim como dispor sobre a organização e o funcionamento da máquina do Executivo Federal.

Constituição Federal de 1988

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

II - exercer, com o auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal;

(...)

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

(...)

VI - dispor, mediante decreto, sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos;

Depreende-se do exposto que o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, decorre da competência constitucional do Presidente da República - agente político da mais elevada estatura - ocupante do arquétipo fundamental de Poder, o qual, nestas circunstâncias, exerce o seu poder constitucional para formar a vontade superior do Estado, na ordenação estrutural do Poder Executivo Federal.

Assim, com esteio na Ordem Constitucional desfraldada nos parágrafos anteriores, e no uso das atribuições conferidas pelo §3º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, o Presidente da República fez editar o Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999 o qual aprovou o Regulamento da Previdência Social, cujo Anexo V, combinado com o §4º do seu art. 202, estabeleceram a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, em conformidade com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE para efeito da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art.202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

§1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.

§2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.

§3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

§5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. Alterado pelo Decreto nº 6.042 - de 12/2/2007 - DOU DE 12/2/2007

§6º Verificado erro no autoenquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos. Alterado pelo Decreto nº 6.042 - de 12/2/2007 - DOU DE 12/2/2007

Assentado que o Regulamento Suso citado encontra-se dotado de normatividade em grau necessário e suficiente à partilha *interna corporis* das atribuições do Ministério da Previdência Social, deflui daí que, de acordo com a norma administrativa em realce, a empresa encontra-se agrilhoadada à obrigação tributária principal de recolher a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, segundo a alíquota prevista nas alíneas 'a', 'b' ou 'c' do inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, a qual será definida em função do grau de risco da atividade econômica preponderante por ela exercida, conforme relação fixada no Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Apreciando a questão da constitucionalidade das contribuições destacadas pelo Recorrente por um outro prisma, adite-se que o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, estabelece óbice intransponível aos órgãos de julgamento deste Conselho Administrativo para afastar a aplicação ou deixar de observar normas tributárias inseridas no ordenamento jurídico mediante leis, decretos, tratado ou acordos internacionais sob fundamento de inconstitucionalidade.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

Não fosse o bastante, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante para as Turmas de Julgamento, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Cumpre ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009

Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n° 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n° 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n° 73, de 1993.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e propalar as declarações de inconstitucionalidade, tão veementemente defendida pelo Recorrente, atividade essa que somente poderia aflorar no Poder Judiciário.

Não procede a alegação de violação ao princípio da igualdade, tampouco a de que o ato administrativo que elaborou a lista de atividades econômicas pelo grau de risco de acidentes, para efeito de fixação da alíquota correspondente, tenha ignorado o conceito de igualdade, porquanto situações idênticas são tributadas de forma diversa, uma vez que a lista elaborada não se preocupou com o risco propriamente, mas sim com a atividade econômica desenvolvida.

Ora bolas. A escolha do elemento de referência para a definição da alíquota de contribuição para o SAT pelo grau de risco da atividade econômica decorreu de opção política do Poder Legislativo Nacional, que considerou que o risco de acidente de trabalho era atávico à atividade econômica desenvolvida pelas empresas, não dispondo este Colegiado de competência para sindicar a discricionariedade do Legislador Ordinário, mas, tão somente, para apreciar se o lançamento levado a efeito pelo Fisco encontra-se em harmonia com a lei.

3.6. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Pondera o Recorrente que deve ser aplicada no presente caso, por força da retroatividade benigna, as disposições da Lei n° 11.941/09, o que torna o presente auto de infração nulo, ou, ao menos, anulável.

Se nos antolha que as aulas sobre nulidade e anulabilidade de ato administrativo tributário eram ministradas no último tempo do turno da noite das sextas-feiras chuvosas, vésperas de feriado nacional.

Com efeito, as causas de nulidade do Ato Administrativo em tela estão previstas *numerus clausus* no art. 59 do Decreto n° 70.235/72, dentre as quais não se encontra contida a incidência de hipótese de retroatividade de lei tributária mais benéfica ao infrator.

Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou supri-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Urge, de plano, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades decorrentes da não entrega de GFIP ou de sua entrega contendo incorreções foram alteradas pela Lei nº 11.941/2009, produto da conversão da Medida Provisória nº 449/2008. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Lei federal revogou os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, fazendo introduzir no bojo desse mesmo Diploma Legal o art. 32-A, *ad litteris et verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no §3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009). (grifos nossos)*

§1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

§2º Observado o disposto no §3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

§3 A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

Originariamente, a conduta infracional consistente em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores era punível com pena pecuniária correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91. A Medida Provisória nº 449/2009, convertida na Lei nº 11.941/2009, alterou a memória de cálculo da penalidade em tela, passando a impor a multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omissas, mantendo inalterada a tipificação legal da conduta punível.

A multa acima delineada será aplicada ao infrator independentemente de este ter promovido ou não o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, a teor do inciso I do art. 32-A acima transcrito, fato que demonstra tratar-se a ora discutida imputação, de penalidade administrativa motivada, unicamente, pelo descumprimento de obrigação instrumental acessória. Assim, a sua mera inobservância consubstancia-se infração e implica a imposição de penalidade pecuniária, em atenção às disposições estampadas no art. 113, §3º do CTN.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1.027/2010, que assim dispôs em seu art. 4º:

Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22/04/2010

Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941/2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941/2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser

comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

§2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.

Óbvio está que os dispositivos selecionados encartados na IN RFN nº 1.027/2010 extravasaram o campo reservado pela CF/88 à atuação dos órgãos administrativos, que não podem ultrapassar o âmbito da norma legal que rege a matéria ora em relevo, tampouco inovar o ordenamento jurídico.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessórias, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo que o exame da retroatividade benigna deve se adstringir ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação acessória, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária principal. *Lé com lé, cré com cré.*

A análise da lei mais benéfica não pode superar tais condições de contorno pois, como já afirmado alhures, trata-se de obrigação acessória que é absolutamente independente de qualquer obrigação principal.

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, *in casu*, o descumprimento de determinada obrigação acessória, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre a multa derivada do somatório previsto na alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea 'b' do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

De outro eito, mas trigo de outra safra, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

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

Autenticado digitalmente em 26/03/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 28/03/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 31/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Mostra-se flagrante que a alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, 'c' do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

Há que se reconhecer que as penalidades acima apontadas são autônomas e independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, in fine, do art. 97 do CTN.

É mister ainda destacar que o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, apenas se refere ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não produzindo qualquer menção às penalidades administrativas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, assim como não o faz o remetido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

§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 11.488/2007)

(...)

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488/2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Assim, em virtude da total independência e autonomia entre as obrigações tributárias principal e acessória, o preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, não projeta qualquer efeito sobre os Autos de Infração lavrados em razão exclusiva de descumprimento de obrigação acessória associada às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Uma vez que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é pai pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, *in casu*, a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, mesmo que o sujeito passivo haja promovido, tempestivamente, o exato recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 um benefício ao contribuinte, verifica-se a incidência do preceito encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN, devendo ser observada a retroatividade benigna, sempre que a multa decorrente da sistemática de cálculo realizada na forma prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 cominar ao Sujeito Passivo uma penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência da infração.

Assim, tratando-se o presente caso de hipótese de entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, se e somente se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

3.7. DA TAXA SELIC

A taxa Selic é inaplicável, alega o Recorrente.

... e sem razão, uma vez mais.

De plano, cumpre trazer à baila que os juros representam a remuneração do capital investido. Esmiuçando o conceito, juros representam o rendimento que o titular do capital auferir em troca da colocação de um quantitativo à disposição de uma outra pessoa/entidade.

Ilumine-se que um investidor poderia empregar seu patrimônio financeiro em uma atividade econômica qualquer que lhe rendesse lucro. Pode, todavia, essa pessoa abdicar

de seu capital, ofertando-o a outra pessoa, mediante a cobrança de uma taxa de remuneração, compensatória pela perda da oportunidade de produzir lucro, na forma da hipótese anterior.

A taxa de juros figura, então, como o *quantum* relativo que o titular do capital exige do tomador deste, num horizonte temporal, pela utilização do montante tomado. Nesse quadro, o índice nominal da taxa pode ser fixado unilateralmente pelo capitalista, ou, em comum acordo com aquele que se apodera da riqueza por empréstimo. É importante ressaltar que, em qualquer caso, a fixação da taxa de juros prescinde da edição de lei formal, como assim acredita piamente o Recorrente, até porque tal exigência culminaria por emperrar a atividade financeira do país – extremamente dinâmica em sua natureza –, paralizando-o.

Isso porque cada investidor, banco ou demais instituições financeiras possuem seus critérios próprios para o computo dos juros na atividade financeira, os quais são extremamente influenciados pelo mercado, pela oferta e procura de capital, pela taxa de crescimento da economia, pelo risco da inadimplência, etc., o que gera uma saudável concorrência entre os detentores do livre numerário.

Diante desse panorama mostra-se evidente que a exigência de lei *stricto sensu* a que se refere o CTN, não é para a fixação da taxa de juros (esta flui ao sabor das correntes do mercado), mas, sim, para a indicação de qual taxa de juros será a utilizada na remuneração do capital de titularidade da Fazenda, ainda nos cofres do sujeito passivo.

Com efeito, num mundo globalizado, em que qualquer evento econômico ocorrido no polo norte produz efeitos imediatos, da mesma de ordem de grandeza, no polo sul, seria impensável que, para se alterar uma taxa de juros em, digamos, vinte e cinco centésimos por cento, como é extremamente comum em nossa economia, com a velocidade e prontidão que o mercado exige hodiernamente, fosse exigível a edição de uma lei ordinária, haja vista o trâmite procedimental exigido pela CF/88.

Nessa perspectiva, avulta, portanto, que o requisito da legalidade, na espécie, foi de fato adimplido, senão vejamos:

A Constituição Federal de 1988 outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, nas cores desenhadas em seu art. 146, III, 'b', *in verbis*:

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar do crédito tributário, já no âmbito infraconstitucional, o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN, topograficamente inserido no Capítulo que versa sobre a Extinção do Crédito Tributário, estabeleceu que o

crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis:

Código Tributário Nacional

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Saliente-se que o percentual enunciado no parágrafo primeiro acima transcrito será o aplicável se a lei não dispuser de modo diverso. Ocorre que a lei de custeio da seguridade social disciplinou inteiramente a matéria relativa aos acessórios financeiros do crédito previdenciário em constituição e de forma distinta, devendo esta ser observada em detrimento do percentual previsto no §1º do art. 161 do CTN.

Nesse sentido já se manifestou o Tribunal Regional Federal da 4ª Região ao proferir, *ipsis litteris*: “Na esfera infraconstitucional, o Código Tributário Nacional, norma de caráter complementar, não proíbe a capitalização de juros nem limita a sua cobrança ao patamar de 1% ao mês. pois o art. 161, §1º desse diploma legal prevê que essa taxa de juros somente será aplicada se a lei não dispuser de modo contrário. Assim, não tendo o Código Tributário Nacional determinado a necessidade de lei complementar, pode a lei ordinária fixar taxas de juros diversas daquela prevista no citado art. 161, §1º do CTN, donde se conclui que a incidência da SELIC sobre os créditos fiscais se dá por força de instrumento legislativo próprio (lei ordinária) sem importar qualquer afronta à Constituição Federal” (TRF- 4ª Região, Apelação Cível 200471100006514, Rel. Álvaro Eduardo Junqueira; 1ª Turma; DJ de 15/06/2005, p. 552).

Com efeito, as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social estão sujeitas não só à incidência de multa moratória, como também de juros computados segundo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, nos termos do art. 34 da Lei nº 8.212/91 que, pela sua importância ao deslinde da questão, o transcrevemos a seguir, com a redação vigente à época da lavratura do presente débito.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

A matéria relativa à incidência da taxa SELIC já foi bater à porta da Suprema Corte de Justiça, que firmou jurisprudência no sentido de sua legalidade, consoante ressei do julgado a seguir ementado:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. JUROS MORA TÓRIOS. TAXA SELIC. CABIMENTO.

1. O artigo 161 do CTN estipulou que os créditos não pagos no vencimento serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1%, ressalvando, expressamente, em seu parágrafo primeiro, a possibilidade de sua regulamentação por lei extravagante. o que ocorre no caso dos créditos tributários, em que a Lei 9.065/95 prevê a cobrança de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais (art. 13).

2. Diante dai previsão legal e considerando que a mora é calculada de acordo com a legislação vigente à época de sua apuração, nenhuma ilegalidade há na aplicação da Taxa SELIC sobre os débitos tributários recolhidos a destempo, ou que foram objeto de parcelamento administrativo.

3. Também , há de se considerar que os contribuintes têm postulado a utilização da Taxa SELIC na compensação e repetição dos indébitos tributários de que são credores. Assim, reconhecida a legalidade da incidência da Taxa SELIC em favor dos contribuintes, do mesmo modo deve ser aplicada na cobrança do crédito fiscal diante do princípio da isonomia.

4. Embargos de divergência a que se dá provimento. STJ - EREsp nº 396.554/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI; 1ª SEÇÃO; DJ 13/09/2004; p. 167.

Em reforço a tal assertiva jurisdicional, ilumine-se o Enunciado da Súmula nº 03 do Segundo Conselho de Contribuintes, vazado nos seguintes termos:

SÚMULA CARF nº 3

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.

Dessarte, se nos afigura correta a incidência de juros moratórios à taxa SELIC, haja vista terem sido aplicados em conformidade com o comando imperativo fixado no art. 34 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 161 *caput* e §1º do CTN, em afinada harmonia com o ordenamento jurídico.

A propósito, repise-se que, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pela Lei nº 8.212/91 plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer seqüela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Apreciando a questão da constitucionalidade das contribuições destacadas pelo Recorrente por um outro prisma, adite-se que o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, estabelece óbice intransponível aos órgãos de julgamento deste Conselho Administrativo para afastar a aplicação ou deixar de observar normas tributárias inseridas no ordenamento jurídico mediante leis, decretos, tratado ou acordos internacionais sob fundamento de inconstitucionalidade.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

Não fosse o bastante, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante para as Turmas de Julgamento, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Cumpre ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009

Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Assim emoldurado o quadro jurídico, avulta encontrar-se impedida esta Corte Administrativa de apreciar tal rogativa e reformar a Decisão Recorrida, ao argumento de ilegalidade da aplicação da taxa Selic como juros moratórios, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

3.8. DA PENALIDADE PECUNIÁRIA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL FORMALIZADA MEDIANTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Argumenta o Recorrente que a multa deve ser reduzida, no mínimo, ao patamar de 20% (vinte por cento), de conformidade com o art. 61, §2º, da Lei nº 9.430/96, retificando-se o auto de infração lavrado.

Não lhe confiro, todavia, razão.

E para fincar os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio iuris* que ora se escultra, atine-se que o *nomem iuris* de um instituto jurídico não possui o condão de lhe alterar ou modificar sua natureza jurídica.

JULIET:

"Tis but thy name that is my enemy;

*Thou art thyself, though not a Montague.
What's Montague? it is nor hand, nor foot,
Nor arm, nor face, nor any other part
Belonging to a man. O, be some other name!
What's in a name? that which we call a rose
By any other name would smell as sweet;
So Romeo would, were he not Romeo call'd,
Retain that dear perfection which he owes
Without that title. Romeo, doff thy name,
And for that name which is no part of thee
Take all myself".*

William Shakespeare, *Romeo and Juliet*, 1600.

Ilumine-se, inicialmente, que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou ainda, quando a

novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A questão ora em apreciação trata de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

Com efeito, o regramento legislativo relativo à aplicação de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal, vigente à data inicial do período de apuração em realce, encontrava-se sujeito ao regime jurídico inscrito no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

I- para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

II- Para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.

§2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.

§3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o §1º deste artigo.

§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

No caso vertente, o lançamento tributário sobre o qual nos debruçamos promoveu a constituição formal do crédito tributário, mediante lançamento de ofício consubstanciado nos Autos de Infração de Obrigação Principal nº 37.395.041-1, 37.338.606-0 e 37.338.605-2 consistentes em contribuições sociais a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre a remuneração paga, creditada ou devida a segurados empregados e a segurados contribuintes individuais, bem como as contribuições previdenciárias a cargo dessas categorias de segurados obrigatórios do RGPS, destinadas ao custeio da Seguridade Social, incidentes sobre seus respectivos Salários de Contribuição, referente a fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro a dezembro/2008.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante os Autos de Infração de Obrigação Principal acima indicados, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal há que ser dimensionalizada, no período anterior à vigência da MP nº 449/2008, de acordo com o critério de cálculo insculpido no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui denominada “*multa de mora*”, variando de 24%, se paga até quinze dias do recebimento da notificação fiscal, até 50% se paga após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, hoje CARF, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não incluídas em lançamentos Fiscais de ofício, ou seja, quando o recolhimento não for resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado,

no horizonte temporal em relevo, em conformidade com a memória de cálculo assentada no inciso I do mesmo dispositivo legal acima mencionado, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, variando de oito por cento, se paga dentro do mês de vencimento da obrigação, até vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da exação.

Tal discrimen encontra-se tão claramente consignado na legislação previdenciária que até o organismo cognitivo mais rudimentar em existência – o computador – consegue, sem margem de erro, com uma simples instrução *IF – THEN – ELSE unchained*, determinar qual o regime jurídico aplicável a cada hipótese de incidência:

IF lançamento de ofício ***THEN*** art. 35, II da Lei nº 8.212/91

ELSE art. 35, I da Lei nº 8.212/91.

Traduzindo-se do “*computês*” para o “*juridiquês*”, tratando-se de lançamento de ofício, incide o regime jurídico consignado no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Ao revés, nas demais situações, tal como na hipótese de recolhimento espontâneo de contribuições previdenciárias em atraso, aplica-se o regramento assinalado no Inciso I do art. 35 desse mesmo diploma legal.

Com efeito, as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo Obrigado, porém, mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91, estatuinto que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por aí. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de penalidade pecuniária, então batizada de “*multa de ofício*”, à razão de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim

entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

§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 11.488/2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488/2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Como visto, o regramento da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal a ser aplicada nos casos de recolhimento espontâneo feito a destempo e nas hipóteses de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008, encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, cite-se, incisos I e II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, nessa ordem, agora se encontram dispostos em separado, diga-se, nos

artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, respectivamente, por força dos preceitos inscritos nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Nesse novo regime legislativo, a instrução de seletividade invocada anteriormente passa a ser informada de acordo com o seguinte comando:

IF lançamento de ofício **THEN** art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

ELSE art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Diante de tal cenário, a contar da vigência da MP nº 449/2008, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício há que ser dimensionalizada de acordo com o critério de cálculo insculpido no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui referida pelos seus genitores com o nome de batismo de “*multa de ofício*”, calculada de acordo com o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado em conformidade com as disposições inscritas no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, calculada de acordo com o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Não demanda áurea mestria perceber que o *nomem iuris* consignado na legislação previdenciária para a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, que nas ordens do Ministério da Previdência Social recebeu a denominação genérica de “*multa de mora*”, art. 35, II da Lei nº 8.212/91, no âmbito do Ministério da Fazenda houve-se por batizada com a singela denominação de “*multa de ofício*”, art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008. Mas não se iludam, caros leitores ! Malgrado a diversidade de rótulos, as suas naturezas jurídicas são idênticas: penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

No que pertine à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal não incluída em lançamento de ofício, o título designativo adotado por ambas as legislações acima referidas é idêntico: “*Multa de Mora*”.

Não carece de elevado conhecimento matemático a conclusão de que o regime jurídico instaurado pela MP nº 449/2008, e convertido na Lei nº 11.941/2009, instituiu

uma penação mais severa para o descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício (75%) do que o regramento anterior previsto no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 (de 24% a 50%), não havendo que se falar, portanto, de hipótese de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN, durante a fase do contencioso administrativo.

Código Tributário Nacional

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Conforme acima demonstrado, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, antes do advento da MP nº 449/2008, encontrava-se disciplinada no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Contudo, após o advento da MP nº 449/2008, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício passou a ser regida pelo disposto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela citada MP nº 449/2008.

Não é cabível, portanto, efetuar-se o cotejo de “*multa de mora*” (art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99) com “*multa de mora*” (art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008), pois estar-se-ia, assim, promovendo a comparação de *nomem iuris* com *nomem iuris* (multa de mora) e não de institutos de mesma natureza jurídica (penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício).

Tal retroatividade não se coaduna com a hipótese prevista no art. 106, II, 'c' do CTN, a qual se circunscreve a penalidades aplicáveis a infrações tributárias de idêntica natureza jurídica, *in casu*, penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício. *Lé com lé, cré com cré* (Jurandir Czaczkas Chaves, 1967).

Reitere-se que não se presta o preceito inscrito no art. 106, II, 'c' do CTN para fazer incidir retroativamente penalidade menos severa cominada a uma infração mais branda para uma transgressão tributária mais grave, à qual lhe é cominado em lei, especificamente, castigo mais hostil, só pelo fato de possuir a mesma denominação jurídica (*multa de mora*), mas naturezas jurídicas distintas e diversas.

Como visto, a norma tributária encartada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96 só se presta para punir o descumprimento de obrigação principal não formalizada mediante lançamento de ofício.

Nos casos de descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, tanto a legislação revogada (art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99), quanto a legislação superveniente (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96) preveem uma penalidade pecuniária específica, a qual deve ser aplicada em detrimento da regra geral, em atenção ao princípio jurídico *lex specialis derogat generali*, aplicável na solução de conflito aparente de normas.

Nessa perspectiva, nos casos de lançamento de ofício, o cotejamento de normas tributárias para fins específicos de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN somente pode ser efetivado, exclusivamente, entre a norma assentada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a regra encartada no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, uma vez que estas tratam, especificamente, de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, ou seja, penalidades de idêntica natureza jurídica.

Nesse contexto, vencidos tais prolegômenos, tratando-se o vertente caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, o atraso objetivo no recolhimento de tais exações pode ser apenado de duas formas distintas, a saber:

- a) Tratando-se de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, circunstância que implica a incidência de multa de mora nos termos do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, na razão variável de 24% a 50%, enquanto não inscrito em dívida ativa.
- b) Tratando-se de fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que promoveu a inserção do art. 35-A na Lei de Custeio da Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio, em que tal percentual é duplicado.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2008, exclusive, o cotejo entre as hipóteses acima elencadas revela que a multa de mora aplicada nos termos do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, sempre se mostrará menos gravoso ao contribuinte do que a multa de ofício prevista no art. 35-A do mesmo Diploma Legal, inserido pela MP nº 449/2008, contingência que justifica a não retroatividade da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a penalidade por ela imposta se revela mais ofensiva ao infrator.

Dessarte, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, o cálculo da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser efetuado com observância aos comandos inscritos no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na mesma hipótese específica, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada consoante a regra estampada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O raciocínio acima delineado é válido enquanto não for ajuizada a correspondente ação de execução fiscal. Como se depreende do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/99, o valor da multa de mora decorrente de lançamento de ofício de obrigação principal é variável em função da fase processual em que se encontre o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

De fato, encerrado o Processo Administrativo Fiscal e restando definitivamente constituído, no âmbito administrativo, o crédito tributário, não sendo este satisfeito espontaneamente pelo Sujeito Passivo no prazo normativo, tal crédito é inscrito em Dívida Ativa da União, pra subsequente cobrança judicial.

Ocorre que, após o ajuizamento da execução fiscal, a multa pelo atraso no recolhimento de obrigação principal é majorada para 80% ou 100%, circunstância que torna a multa de ofício (75%) menos ferina, operando-se, a partir de então, a retroatividade da lei mais benéfica ao infrator, desde que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, exclusive, considerando a necessidade de se observar o preceito insculpido no art. 106, II, "c" do CTN concernente à retroatividade benigna, o novo mecanismo de cálculo da penalidade pecuniária decorrente da mora do recolhimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício trazido pela MP nº 449/08 deverá operar como um limitador legal do *quantum* máximo a que a multa poderá alcançar, *in casu*, 75%, mesmo que o crédito tributário seja objeto de ação de execução fiscal. Nestas hipóteses, somente irá se operar o teto de 75% nos casos em que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Da conjugação das normas tributárias acima revisitadas conclui-se que, nos casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, a penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação principal deve ser calculada de acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores inadimplidos, conforme se vos segue:

- a) Para os fatos geradores ocorridos até novembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada conforme a memória de cálculo exposta no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, observado o limite máximo de 75%, desde que não estejam presentes situações de sonegação, fraude ou conluio, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.
- b) Para os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada de acordo com o critério fixado no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

No caso ora em debate, os fatos geradores ora em trato houveram-se por apurados mediante procedimento de caracterização de segurados empregados de “*sócios médicos*” formalmente vinculados à Autuada na qualidade de sócios da pessoa jurídica, com fundamento no princípio da primazia da realidade sobre a forma, uma vez que se mostraram presentes, entre os trabalhadores e a Autuada, todos os elementos da condição de segurado empregado previstos no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Exsurge das provas dos autos que a Autuada utilizou-se desse artifício visando a contratar médicos anesthesiologistas e acobertar, sob falso manto de legalidade, a mão de obra utilizada na execução de sua atividade fim, com redução de encargos previdenciários, uma vez que registrava em sua escrita fiscal a remuneração mensal paga a esses profissionais, decorrente unicamente do trabalho por eles realizado, como “*distribuição de lucros*”, fugindo assim totalmente da tributação previdenciária, circunstância que demonstra e comprova o elemento volitivo do Recorrente de suprimir/reduzir tributo, mediante a omissão de informações à administração fazendária, fraudando assim a fiscalização tributária mediante a omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias nas GFIP, nas folhas de pagamento e na contabilidade.

Conforme demonstrado, deflui das provas dos autos a existência insofismável de uma unidade administrativa e de comando concentrada na Diretoria da Empresa, que se perpetua no cargo mediante mecanismo de eleição secreta que permite, sem impugnação dos demais, a perenização dos mesmos diretores no cargo, os quais exercem sobre os demais sócios (não diretores) o poder hierárquico, disciplinar, administrativo, etc., enfim, todos os atributos típicos da relação patrão-empregado.

Os sócios não diretores, sem exceção, são submetidos, sem opção, ao código de conduta e ao Estatuto da Empresa, com cláusulas que materialmente representam, nada mais, do que um contrato de trabalho, com o assentamento das obrigações dos não diretores e das penalidades impostas àqueles que o descumprirem.

A pleora documental acostada aos autos é rica em provas e evidências de que os sócios não diretores, sob o signo da primazia da realidade sobre a forma, nada mais eram do que meros segurados empregados da Autuada, submetidos ao poder patronal dos membros eternos da diretoria, auferindo remuneração decorrente, exclusivamente, do trabalho executado, não do capital (ínfimo) investido, apesar de formalmente constarem como sócios da Autuada e recebendo mensalmente antecipação de distribuição de lucros.

A fraude se manifesta na volitiva e consciente utilização de empregados formalmente vinculados como “*sócios médicos*”, para a execução das tarefas inerentes à atividade econômica da Autuada, com vistas a impedir, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do tributo devido ou a evitar o seu pagamento.

Estivessem tais trabalhadores formalmente vinculados à Autuada na condição de segurados empregados, como assim denuncia a realidade dos fatos, a empresa teria que arcar com os encargos previdenciários e trabalhistas incidentes sobre a folha de salários de tais obreiros. Contudo, estando tais operários, na formalidade dos atos jurídicos, registrados como meros sócios da empresa e auferindo, conforme os registros lançados na contabilidade, nada mais do que “*antecipação de distribuição de lucros*”, diga-se, proporcionais ao trabalho realizado e sem qualquer relação com o ínfimo capital investido, não há ocorrência de tais fatos geradores de contribuições previdenciárias, uma vez que, na sistemática adotada pela empresa,

inexiste tributação de contribuições previdenciárias sobre as importâncias auferidas por sócios da pessoa jurídica representativas dos rendimentos do capital (distribuição dos lucros da empresa).

Reforça a compreensão acerca da existência de fraude o fato de a empresa utilizar-se do mecanismo de receber e efetuar vultosos pagamentos em espécie, através da conta caixa, fugindo, dessarte, do registro bancário das suas operações empresariais, além de verter, com frequência, diretamente para o patrimônio do médico não diretor o produto financeiro do serviço executado pelo “sócio” a clientes da empresa, esquivando-se assim de efetuar o registro de tal operação na contabilidade.

Os fatos geradores apurados pela Fiscalização não foram declarados em GFIP, nas folhas de pagamento, tampouco, nessa condição, na contabilidade.

A sonegação também se mostra patente, na medida em que, ao se utilizar dos serviços de segurados empregados para a execução das tarefas inerentes à sua atividade econômica, arditosamente registrados como *sócios* da empresa e registrar em sua contabilidade a remuneração de tais trabalhadores sob o rótulo de “*antecipação de distribuição de lucros*”, a Autuada não efetuou a declaração de tais obreiros e de suas respectivas remunerações em suas GFIP, folhas de pagamento e contabilidade, excluindo dessarte da Administração Fazendária o conhecimento a respeito da ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias, sua natureza e circunstâncias materiais.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

(...)

§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 11.488/2007)

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Não procede, portanto, a alegação de inexistência de causa para a qualificação da multa de ofício.

Conforme acima elucidado, presentes estão na conduta descrita nos autos os elementos objetivos e subjetivos qualificadores da fraude e da sonegação, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, fundamentação legal essa plenamente descrita no item 703 – SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUIO, dos relatórios intitulados Fundamentos Legais do Débito - FLD.

Em reforço a tal assertiva, atente-se que, em razão das irregularidades constatadas durante os procedimentos de Fiscalização nas empresas ora em trato, houve-se por formalizada a competente Representação Fiscal para Fins Penais, constituída em apartado nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 10140.720452/2013-93, representando ao órgão competente para a persecução criminal, fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária tipificado no art. 337-A do Código Penal e nos artigos 1º, II e 2º, I da Lei nº 8.137/91, conforme expressamente consignado no item 1.4 do Relatório Fiscal, a fl. 45.

Código Penal Brasileiro

Sonegação de contribuição previdenciária

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

§1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei

ou regulamento, antes do início da ação fiscal. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

§2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

I - (VETADO) (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórias, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

§3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R\$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

§4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - **fraudar a fiscalização tributária**, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, **ou empregar outra fraude**, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

A RFFP em tela descreve detalhadamente toda a conduta levada a efeito pelo Autuado, com a descrição detalhada dos fatos e circunstâncias que desaguaram na conclusão da ocorrência de fraude e sonegação, bem como as respectivas fundamentações legais.

A Representação Fiscal para Fins Penais acima referida houve-se por apensada ao Processo Administrativo Fiscal nº 10140.720433/2013-67, do qual o Autuado foi cientificado em 21/03/2013

Não procede, portanto, a alegação de que a multa de ofício deve ser reduzida para 75%, em razão de não haver a descrição da conduta caracterizadora da fraude e da inexistência da tipificação dos artigos da Lei nº 4.502/64.

De todo o exposto, considerando haver sido verificada a presença dos elementos objetivos e subjetivos de conduta que, em tese, qualifica-se como fraude e sonegação, tipificadas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, a multa de ofício aplicada deve ser mantida no percentual de 150%, conforme previsto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44, I e §1º, da Lei nº 9.430/96 c.c. artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Diante de tal contingência, sendo a multa de ofício de 150%, não há mais que se falar, no caso ora em estudo, de limitador para a multa de mora prevista no inciso III do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, inexistindo qualquer hipótese em que seja aplicável, no tocante à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, o preceito insculpido no art. 106, II, 'c' do CTN.

3.9. DA SUPOSTA VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O Recorrente alega que a multa aplicada no auto de infração ofende aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade (art. 5º, inciso LIV) e da proibição do confisco (art. 150, inciso IV) previstos na Constituição Federal;

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, no Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional assentou, em relação aos impostos, os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva do contribuinte. Nessa mesma prumada, ao tratar das limitações do poder do Estado de tributar, o inciso IV do art. 150 da Carta obstou, igualmente, a utilização de tributos com efeito de confisco, estatuindo *ipsis litteris*:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

*§1º - Sempre que possível, **os impostos** terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifos nossos)*

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Revela-se norteador destacar que, no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi atribuída pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (grifos nossos)

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (grifos nossos)

Não carece de elevada mestria a interpretação do texto inscrito no §2º do supratranscrito dispositivo legal a qual aponta para a total independência entre as obrigações ditas principais e aquelas denominadas como acessórias. Estas, no dizer cristalino da Lei, decorrem diretamente da legislação tributária, não das obrigações principais, e tem por objeto prestações positivas ou negativas fixadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

Adite-se que, nos termos do Código Tributário Nacional - CTN, o mero descumprimento de obrigação acessória converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, circunstância que lhe confere natureza objetiva.

Tal compreensão é corroborada pela norma tributária inscrita no art. 136 do CTN, o qual reza que a responsabilidade por infração à legislação tributária independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, parâmetros que acentuam a natureza objetiva da imputação em relevo, sendo irrelevante, portanto, para a lavratura do competente Auto de Infração e para a imputação da respectiva penalidade pecuniária a sindicância da culpa ou da intenção do infrator, ou de eventual prejuízo à administração tributária.

Código Tributário Nacional - CTN

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

Deflui das disposições legislativas ora revisitadas que as vedações constitucionais acima mencionadas referenciam os impostos – espécie tributária do gênero *tributo*, obrigação tributária principal -, e não às penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento de obrigação acessória.

Justificam-se tais vedações pelo fato de os tributos serem prestações pecuniárias compulsórias, que não constituem sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Sendo compulsória, não há como o Contribuinte, ao praticar o fato gerador lícito, se esquivar do seu recolhimento.

Já a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória representa sanção pela prática de ato tributário ilícito, o qual é perfeitamente evitável, além de desejável.

Olhando com os olhos de ver, avulta que os Princípios Constitucionais suso realçados, além de outros dispostos na CF/88, são dirigidos, sem sombra de dúvida, aos membros políticos do Congresso Nacional, como vetores a serem seguidos no processo de gestação de normas matrizes de cunho tributário, não ecoando nos corredores do Poder Executivo, cujos servidores auditores fiscais subordinam-se cegamente ao princípio da atividade vinculada aos ditames da lei, dele não podendo se descuidar, sob pena de

Não procedem as alegações do Recorrente relativas às multas infligidas mediante os autos de infração em debate, eis que estas se houveram por aplicadas em perfeita sintonia com os ditames legais assentados no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99 e no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

(...)

II- Para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 449/2008)

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

§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 11.488/2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716/98). (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488/2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Conforme já salientado anteriormente, escapa à competência deste Colegiado a sindicância da adequação das normas tributárias constantes na Lei nº 8.212/91 aos princípios constitucionais e às limitações ao poder de tributar veiculadas nos artigos 145 e 150 da Lei Maior. A declaração de inconstitucionalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

3.10. DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFICIO

O Recorrente pondera que não existe previsão legal para a incidência de juros sobre a multa de ofício exigida conjuntamente com a contribuição (tributo) supostamente devido, como no caso concreto.

Mostra-se auspicioso esclarecer que o conceito de crédito tributário abarca não somente o principal como, também, os seus acessórios pecuniários legais, *in casu*, os juros moratórios e a multa punitiva, consolidados até a data da lavratura do Auto de Infração. Ou seja, verificado o inadimplemento do tributo, é cabível a incidência de juros moratórios sobre o principal, desde a data do vencimento da obrigação até a data da lavratura do Auto de Infração, bem como a aplicação de multa punitiva, que passam a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco.

Uma vez consolidado o crédito tributário (principal + juros + multa), ao Sujeito Passivo é concedido prazo legal para o adimplemento espontâneo da obrigação.

Não se deve perder de vista que os juros moratórios representam, efetivamente, o preço do dinheiro, isto é, o valor que o detentor da moeda (o Sujeito Passivo) paga ao seu legítimo proprietário (o Fisco) pela posse temporária do numerário que desde o vencimento da obrigação já é de sua titularidade.

No caso dos autos, a partir da data de vencimento especificado, o Sujeito Passivo passa a figurar como potencial devedor do montante consolidado objeto do lançamento tributário. Nessa perspectiva, os juros de mora são devidos para compensar a demora do Sujeito Passivo no pagamento do crédito tributário consolidado. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do crédito tributário consolidado, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.

Com efeito, tal entendimento espelha a jurisprudência firmada por ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, conforme se depreende dos seguintes julgados adiante ementados:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido. (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. *Agravo regimental não provido. (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 – PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ de 10/12/2012)*

Adite-se que a matéria em questão já se houve por decidida pela 1ª Seção do STJ, no REsp 879.844/MG, DJe de 25/11/2009, julgado sob o regime do art. 543-C do CPC, com eficácia vinculativa desse precedente, que deverá ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força do preceito insculpido no art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO PARA TRIBUTOS ESTADUAIS DIANTE DA EXISTÊNCIA DE LEI AUTORIZADORA. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 879.844/MG, DJE DE 25/11/2009, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, §7º), QUE IMPÕE A ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE. PRECEDENTE DA 2ª TURMA DO STJ. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010).

Regimento Interno do CARF

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

3.11. DA PERÍCIA CONTÁBIL

O Recorrente pugna pela realização de perícia contábil.

Desnecessária.

Cumpre de plano ressaltar que a perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a solução da controvérsia objeto do litígio.

Nesse panorama, a produção de prova pericial revela-se apropriada e útil somente nos casos em que a verdade material não puder ser alcançada de outra forma mais célere e simples. Por tal razão, as autoridades a quem incumbe o julgamento do feito frequentemente indeferem solicitações de diligência ou perícias sob o fundamento de que as

informações requeridas pelo contribuinte não serem necessárias à solução do litígio ou já estarem elucidadas, por outros meios, nos documentos acostados aos autos.

Estatisticamente, constata-se que grande parte dos requerimentos de perícia aviados no processo administrativo fiscal versa sobre o exame de assentamentos registrados em documentos e/ou na escrita fiscal do sujeito passivo, cujo teor já é do conhecimento do auditor fiscal no momento da formalização do lançamento, eis que sindicado e esclarecido durante todo o curso da ação fiscal. Diante desse quadro, o reexame de tais informações por outro especialista somente se revelaria necessário se ainda perdurassem dúvidas quanto ao convencimento da autoridade julgadora quanto às matérias de fato a serem consideradas no julgamento do processo.

Por óbvio, nada impede que o contribuinte venha aos autos demonstrar a questão que se queira discutir no levantamento fiscal, e o motivo pelo qual a prova não possa ser trazida diretamente aos autos, já que os julgadores administrativos têm, como requisito para o exercício de suas funções, o conhecimento da matéria tributária. Nada obstante, a palavra final acerca da conveniência e oportunidade da produção da prova pericial caberá sempre à autoridade julgadora, a teor do preceito inscrito *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

Nesse contexto, simples pedidos de perícia da documentação contábil e fiscal do contribuinte desacompanhados da devida justificativa de sua imprescindibilidade são tidos, via de regra, como meramente protelatórios.

Cabe enfatizar que, no que tange à apreciação da prova, o Direito Processual Brasileiro adotou, à exceção do Tribunal do Júri, o sistema da persuasão racional do juiz, também designado por sistema do livre convencimento motivado do Julgador, o qual detém a prerrogativa de livremente apreciar a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes, mas deverá indicar, na decisão, os motivos que lhe formaram o convencimento.

No caso vertente, não vislumbramos a necessidade de perícia. O processo encontra-se instruído com todos os elementos de prova necessários para a formação da convicção da Autoridade Julgadora.

Chamamos a atenção para o fato de o Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil ser, por força de lei, a autoridade pública competente para apreciar a documentação do sujeito passivo, aqui inserida sua escrita contábil, e dela extrair eventuais débitos previdenciários não devidamente adimplidos em suas épocas próprias, circunstância que mostra ser despicienda a chamada de eventual perito, para auditar, em paralelo à autoridade em foco, o objeto do seu dever de ofício.

Ademais, de que servirá eventual perícia na escrita contábil do Recorrente a qual já se houve por desconsiderada em razão de não respeitar o princípio contábil da oportunidade e por não registrar o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro? A que se prestará perícia sobre um documento que revela impraticável ao lançamento?

Por tais razões, considero ser desnecessária a instauração da perícia pretendida pelo Recorrente, com fulcro no preceito inscrito no art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo mediante o Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.338.604-4 - CFL 68 - ser recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor da multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.