



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

**Processo n°** 10166.723688/2012-11  
**Recurso n°** 003.702 Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-003.702 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de março de 2015  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias - AIOP  
**Recorrente** OCT VEÍCULOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

FATO GERADOR DISSIMULADO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGOCIO JURÍDICO. POSSIBILIDADE.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. SUBSUNÇÃO DO FATO À HIPÓTESE NORMATIVA.

Impera no Direito Previdenciário o princípio da primazia da realidade sobre a forma, sendo necessária e suficiente a subsunção do fato à hipótese legal prevista no art. 12, inciso I, letra "a" da Lei nº 8.212/91 para que se opere a caracterização de segurado empregado.

É prerrogativa da autoridade administrativa a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a teor do Parágrafo Único do art. 116 do CTN.

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 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.

RELAÇÃO DE VÍNCULOS. RELATÓRIO OBRIGATÓRIO DA NOTIFICAÇÃO FISCAL. NATUREZA INFORMATIVA.

O “Relatório de Vínculos” anexo ao lançamento tributário previdenciário lavrado unicamente em desfavor de pessoa jurídica não tem o condão de atribuir responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas, tampouco comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. Súmula nº 88 do CARF.

**RECUSA OU SONEGAÇÃO DE DOCUMENTOS OU INFORMAÇÕES. AFERIÇÃO INDIRETA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.**

A recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, constitui-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 dos parágrafos 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

**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 do que aquele previsto no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela 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, observado o limite máximo de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

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 unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que a multa de mora seja aplicada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449/2008, ou seja, até a competência 11/2008.

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 Luis Mársico Lombardi, Luciana Matos Pereira Barbosa, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Processo nº 10166.723688/2012-11  
Acórdão n.º **2302-003.702**

**S2-C3T2**  
Fl. 10.126

---

CÓPIA

## Relatório

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

Data de lavratura dos Autos de Infração: 02/05/2012

Data da ciência dos Autos de Infração: 10/05/2012

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Juiz de Fora/MG, que julgou improcedente a impugnação oferecida pelos sujeitos passivos do crédito tributário lançado por intermédio dos Autos de Infração de Obrigação Principal nº 37.366.026-0 e 37.366.027-8, consistentes em contribuições sociais previdenciárias a cargo de segurados, incidentes sobre seus respectivos Salários de Contribuição, bem como contribuições previdenciárias a cargo da empresa, destinadas 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, incidentes sobre os valores pagos a pessoas físicas que prestaram serviços à empresa com todos os requisitos da figura do segurado empregado, contratados, porém, por intermédio de interposta pessoa, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal a fls. 5663/5764.

De acordo com a Resenha Fiscal, verificou-se que os serviços eram prestados pela Pessoa Jurídica Egave - Empresa Gestora de Administração e Vendas S/C Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 04.832.433/0001-64, doravante denominada Egave, e que tal empresa foi utilizada para a intermediação dos pagamentos remuneratórios efetuados pelo Autuado a segurados empregados e Segurados Contribuintes Individuais que lhe prestavam serviços.

Informa a Autoridade Lançadora que tais segurados obrigatórios do RGPS eram admitidos como sócios da Egave com a finalidade de trabalhar para a Orca e outras empresas do grupo que integra. Deste modo, os rendimentos destas pessoas eram pagos na forma de lucros distribuídos pela Egave, enquanto que o contribuinte em tela se beneficiava com a redução indevida dos encargos tributários e trabalhistas.

Foram arroladas como responsáveis tributários solidários, em razão de grupo econômico de fato, as seguintes empresas:

- *Orlando Carlos Participações Societárias Ltda - CNPJ 00.635.698/0001-11;*
- *OCS Investimentos SA - CNPJ 00.791.919/0001-40;*
- *Jorlan Participações Societárias Ltda - CNPJ 36.760.635/0001-34;*
- *Target Veículos Ltda - CNPJ 38.035.010/0001-35;*
- *Parsec Corretora de Seguros Ltda - CNPJ 02.758.654/0001-04;*
- *Orsa Agenciadora de Serviços e Seguros Ltda; CNPJ 02.769.826/0001-45;*
- *Jorlan Administradora de Consórcio Ltda - CNPJ 37.137.767/0001-77;*
- *JPAR - Distribuidora de Veículos Ltda - CNPJ 01.152.671/0001-30;*

- *BR France Veículos Ltda - CNPJ 11.953.116/0001-61;*
- *JORLAN SA Veículos Automotores Importação e Comércio - CNPJ 01.542.240/0001-80 e*
- *Egave Empresa Gestora de Administração e Vendas S/C Ltda - CNPJ 04.832.433/0001-64.*

Irresignados com o supracitado lançamento tributário, os Sujeitos Passivos principal e solidários ofereceram impugnação administrativa, contendo o mesmo teor, a fls. 5829/5879 relativa ao AI DEBCAD nº 37.366.027-8 e a fls. 7930/7978, relativa ao AI DEBCAD nº 37.366.026-0, ambas subscritas por procurador constituído pelo Autuado e demais devedores solidários, com exceção da Egave.

A Egave - Empresa Gestora de Administração e Vendas S/C Ltda, CNPJ 04.832.433/0001-64, arrolada como responsável solidário, não apresentou impugnação em face do lançamento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 09-48.485 - 5ª Turma da DRJ/JFA, a fls. 10011/10035, julgando procedente o lançamento tributário, e mantendo crédito tributário lançado em sua integralidade.

Devidamente cientificados da decisão de 1ª Instância, conforme Avisos de Recebimento a fls. 10048/10071, e inconformados com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, os Sujeitos Passivos principal e solidários, à exceção da Egave, interpuseram Recurso Voluntário em petição conjunta a fls. 10072/10092, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que as recorrentes, em busca de maior competitividade no mercado, socorreram-se de mecanismo econômico e administrativo absolutamente lícito e comum, consistente na contratação de pessoa jurídica especializada para fornecimento de força de trabalho em áreas específicas;
- Que nenhuma irregularidade se verifica na constituição da pessoa jurídica da empresa interposta, cujos atos constitutivos observaram estritamente as imposições legais, tratando-se, pois, de verdadeira empresa de direito;
- Que a multa aplicada pela Administração acaba por violar os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e, principalmente, do não confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal;
- Que é possível a juntada de documentos após a apresentação de impugnação, em observância ao princípio administrativo da verdade material.

Ao fim, requer o afastamento do Crédito Tributário mantido pelo Acórdão recorrido.

O devedor solidário Agave interpôs Recurso Voluntário a fls. 10093/10104, ratificando as razões dos demais recorrentes, e requerendo, ao fim, a desconstituição do Crédito Tributário e das multas decorrentes.

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 valida e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 20/01/2014. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 19/02/2014, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário, dele conheço.

Ante a inexistência de questões preliminares a serem enfrentadas, passamos diretamente ao exame do mérito.

### **2. 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 referentes a matérias 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.

#### **2.1. DA CARACTERIZAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO**

O Recorrente alega que, em busca de maior competitividade no mercado, socorreram-se de mecanismo econômico e administrativo absolutamente lícito e comum, consistente na contratação de pessoa jurídica especializada para fornecimento de força de trabalho em áreas específicas. Aduz que nenhuma irregularidade se verifica na constituição da pessoa jurídica da empresa interposta, cujos atos constitutivos observaram estritamente as imposições legais, tratando-se, pois, de verdadeira empresa de direito.

Pondera ainda que os sócios da Egave Empresa Gestora de Administração e Vendas S/C LTDA atuavam, de fato e de direito, como consultores das recorrentes.

... é o que temos ...

Em primeiro lugar, há que se deixar claro que o presente caso não trata da caracterização de vínculo empregatício (instituto de Direito do Trabalho), mas, sim, da caracterização da condição de segurado empregado (instituto de Direito Previdenciário) e do lançamento das contribuições previdenciárias devidas pela empresa em decorrência da prestação remunerada de serviços por tais trabalhadores à Autuada.

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, de 24 de julho de 1991, 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; (Alínea 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 9.876/99).*

*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 jurídica e mediante remuneração.

Conforme já salientado anteriormente, vigora 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 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 por pessoa física ao Recorrente, em caráter não eventual, sob subordinação jurídica do contratado pessoa física ao contratante e mediante remuneração.

O episódio em pauta configura-se numa derivação típica de relação jurídica conhecida no mercado pelo neologismo “*pejotização*”, em que profissionais especializados são levados a constituir pessoas jurídicas para prestar serviços a empresas, não numa relação formal de pessoa jurídica x pessoa jurídica, mas substancialmente mediante uma relação fática em que figuram ostensivamente presentes a personalidade, a não eventualidade do serviço, a subordinação jurídica e, obviamente, a onerosidade.

Na estrutura de tal mecanismo, formalmente a empresa contrata uma outra pessoa jurídica, porém, na realidade dos fatos, quem efetivamente presta o serviço remunerado é o “*pejotizado*” (sem qualquer viés pejorativo, por favor), isto é, a pessoa física do sócio da pessoa jurídica artificialmente contratada, de maneira não eventual, sob subordinação jurídica e em caráter *intuitu personae*.

### 2.1.1. DA SUBORDINAÇÃO

No que pertine à subordinação, tal atributo tem que ser averiguado em seu aspecto jurídico, não apenas no hierárquico ou técnico. 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 livre das partes.

Sob tal prisma, revela-se incontestemente 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, em contrapartida à remuneração que irá auferir.

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, se o treinador de futebol, Sr. Luiz Felipe Scolari, celebrar contrato de prestação de serviço de pintura artística com o pintor de fama internacional Romero Britto para a confecção de um quadro representativo da Seleção Brasileira de futebol de 2014, 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* a Seleção Alemã da copa do Mundo do Brasil do mesmo ano, com certeza o contrato será imediatamente rescindido, com fundamento em justa causa decorrente de insubordinação consistente no descumprimento, por parte do oblato, das determinações contidas no liame ajustado.

No caso ora em apreciação, as provas colhidas pela Fiscalização demonstram que a empresa prestadora Egave era, de fato, administrada pelos mesmos sócios administradores das empresas do grupo econômico OCP, Orlando Carlos da Silva Jr., doravante Orlando Carlos, Antonio Carlos Machado e Silva, doravante Antonio Carlos, e Luis Fernando Machado e Silva, doravante Luis Fernando.

Os três administradores são irmãos, e filhos de Orlando Carlos da Silva, já falecido, e fundador do grupo Orlando Carlos Participações – OCP, o qual é integrado pelas empresas Orlando Carlos Participações Societárias Ltda, OCS Investimentos AS, Jorlan Participações Societárias Ltda, Target Veículos Ltda, Parsec Corretora de Seguros Ltda, Orsa Agenciadora de Serviços e Seguros Ltda; Jorlan Administradora de Consórcio Ltda, JPAR - Distribuidora de Veículos Ltda, BR France Veículos Ltda, JORLAN SA Veículos Automotores Importação e Comércio e Tork Chevrolet, conforme se pode constatar na página do grupo OCP na internet, no endereço eletrônico [www.grupoocp.com.br](http://www.grupoocp.com.br).

A Jorlan S/A controla a Orca via a Jorlan Participações Societárias Ltda, da qual detém 99,99% do Capital Social, que por sua vez controla a OCT Veículos Ltda, com 98,06% do capital social. A administração das três empresas é exercida pelos mesmos três irmãos Orlando Carlos, Antonio Carlos e Luis Fernando.

A Egave foi constituída na forma de sociedade por quotas de responsabilidade em 01/11/2001, sendo o capital social dividido em hum mil cotas de R\$ 1,00 cada, distribuídas da seguinte forma:

- Leonardo Carlos da Silva Prudente ..... 602;
- Orlando Carlos da Silva ..... 100
- Orlando Carlos da Silva Junior ..... 80
- Antonio Carlos Machado e Silva ..... 80
- Luis Fernando Machado e Silva ..... 80
- Regina Maria Machado e Silva ..... 10
- Dóris Helena Machado e Silva ..... 10

- Antonio Augusto e Silva Sa Peixoto ..... 10
- Outros ..... 28

As 28 quotas restantes pertenciam a outros 28 outros sócios, cada um com uma quota no valor de R\$ 1,00.

Em janeiro de 2008, primeiro mês do período de apuração da presente Fiscalização, o capital social era composto, conforme 13ª alteração contratual, por 1920 quotas de valor unitário igual a R\$ 1,00 divididas da seguinte Forma:

- Leonardo Carlos da Silva Prudente ..... 1641;
- Orlando Carlos da Silva Junior ..... 80
- Antonio Carlos Machado e Silva ..... 80
- Luis Fernando Machado e Silva ..... 80
- Outros ..... 39

As 39 quotas restantes pertenciam a outros 39 outros sócios, cada um com uma quota no valor de R\$ 1,00.

Na última alteração contratual registrada na Junta Comercial do Estado de Goiás, antes do início do procedimento fiscal na Jorlan S/A (19ª alteração), o capital social era composto por 1918 quotas de valor unitário de R\$ 1,00 divididas entre os quotistas da seguinte maneira:

- Leonardo Carlos da Silva Prudente ..... 1616;
- Orlando Carlos da Silva Junior ..... 80
- Antonio Carlos Machado e Silva ..... 80
- Luis Fernando Machado e Silva ..... 80
- Outros ..... 62

As 62 quotas restantes pertenciam a outros 62 outros sócios, cada um com uma quota no valor de R\$ 1,00.

A tabela abaixo mostra o percentual do capital social que cabia a Leonardo Carlos, aos três irmãos - Orlando Carlos, Antonio Carlos e Luis Fernando - e aos demais "sócios", desde janeiro/2008 até março/2011.

	ALTERAÇÕES CONTRATUAIS						
	13ª	14ª	15ª	16ª	17ª	18ª	19ª
Antonio Carlos	4,20%	4,20%	4,20%	4,20%	4,20%	4,20%	4,20%
Luis Fernando	4,20%	4,20%	4,20%	4,20%	4,20%	4,20%	4,20%
Orlando Carlos	4,20%	4,20%	4,20%	4,20%	4,20%	4,20%	4,20%
Leonardo Carlos Prudente	85,5%	85,1%	84,4%	84,4%	84,0%	84,1%	84,3%
outros	1,90%	2,30%	3,00%	3,00%	3,40%	3,30%	3,10%

A tabela a seguir mostra a quantidade de sócios da Egave a cada alteração contratual e a representatividade percentual do número de sócios que detinham uma quota de R\$ 1,00 com relação ao número total de sócios.

	ALTERAÇÕES CONTRATUAIS						
	13ª	14ª	15ª	16ª	17ª	18ª	19ª
TOTAL DE SÓCIOS	43	51	63	63	71	69	66
Sócios com 1 única cota	39	47	59	59	67	65	62
representatividade	90,7%	92,2%	93,7%	93,7%	94,4%	94,2%	93,9%

Do exame das diversas alterações contratuais ocorridas num espaço tão curto de tempo, constatou a Fiscalização que:

- Os sócios-administradores da Orca - Orlando Carlos, Antonio Carlos e Luis Fernando mantiveram suas quotas desde a criação da Egave;
- Orlando Carlos da Silva, pai dos três diretores, teve suas quotas canceladas após seu falecimento, provocando redução do capital social da empresa (13ª alteração contratual);
- Leonardo Carlos da Silva Prudente consta como sócio-administrador da empresa e sempre teve a maior participação, porém, apesar disso, nunca recebeu rendimentos a título de distribuição de lucros.
- Do exame da DIPJ da Egave, apurou a Fiscalização que, enquanto os três administradores da Orca recebem a maior parcela – cerca de 23% dos lucros distribuídos pela Egave no período fiscalizado -, Leonardo Carlos Prudente, possuidor de aproximadamente vinte vezes o número de quotas de cada um dos três irmãos, nada recebeu;
- São frequentes as transferências de uma quota de R\$ 1,00 de titularidade de Leonardo Carlos Prudente para outros sócios que ingressam na sociedade. Do mesmo modo, esta quota unitária retorna, isto é, é devolvida para o suposto sócio-administrador quando estes outros sócios saem da sociedade. Estas transferências são registradas em alterações contratuais. Tal fato demonstra que as quotas de Leonardo Carlos Prudente funcionam como um verdadeiro “bolsão”, um buffer de quotas da empresa para facilitar o ingresso ou saída de outros sócios sem necessidade de alteração do capital social total da Egave. Ou seja, a “contratação” de um novo sócio é realizada mediante transferência de uma quota da Egave no valor de R\$ 1,00 de titularidade de Leonardo Carlos Prudente para o novo sócio/empregado. Já a “rescisão” é realizada no sentido inverso;
- A Fiscalização apurou que a Orca e as demais empresas do grupo OCP contratam empregados por intermédio da Egave. A Orca, interessada em contratar um novo profissional para cargos de gerência, o convida a tornar-se sócio da Egave através do recebimento de uma quota no valor irrisório de R\$ 1,00. Este profissional passa a

ocupar determinado cargo de chefia na Orca e receber pela Egave sob a forma de distribuição de lucros.

- Orlando Carlos Junior, Antonio Carlos e Luis Fernando administram as empresas do grupo OCP que contrataram os serviços da Egave, conforme atos constitutivos disponibilizados pelas Juntas Comerciais de Minas Gerais, Goiás e Distrito Federal.
- A Egave prestou serviços exclusivamente para as empresas do grupo OCP, de 2008 a 2010, circunstância que demonstra a total dependência financeira da Egave em relação ao grupo OCP.
- A Egave esclareceu que distribuiu lucros a seus sócios de acordo com os serviços prestados por cada um e que a distribuição não é proporcional a participação de cada sócio na empresa. Complementando, asseverou que a distribuição se baseia em critérios pautados no contrato social. Já a cláusula 17 do contrato social da Egave define que “os lucros serão distribuídos aos quotistas conforme proporção a ser deliberada por maioria absoluta pelos mesmos, que não será necessariamente correspondente à participação de cada um no capital”. Avulta da tabela abaixo que as pessoas que receberam a maior parcela dos lucros distribuídos pela Egave de 2008 a 2010 foram os irmãos Orlando Carlos Junior, Antonio Carlos e Luis Fernando, cada qual tendo recebido mais de R\$ 2.500.000,00.

	LUCROS DISTRIBUÍDOS PELA EGAVE					
	2008		2009		2010	
	VALOR	(%)	VALOR	(%)	VALOR	(%)
Antonio Carlos	1.022.650,00	10,40%	652.257,00	6,80%	871.128,27	6,70%
Luis Fernando	1.022.650,00	10,40%	652.257,00	6,80%	871.128,27	6,70%
Orlando Carlos	1.022.650,00	10,40%	652.257,00	6,80%	871.128,27	6,70%
Leonardo Carlos Prudente	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
outros	6.765.547,28	68,80%	7.612.759,18	79,60%	10.331.999,46	79,90%
total	9.833.497,28	100%	9.569.530,18	100%	12.945.384,27	100%

Ora, que interessante: Como Leonardo Carlos Prudente sempre foi titular da maioria absoluta das quotas da Egave, nos termos da cláusula 17 do contrato social da Egave, caberia a ele decidir sobre a parcela dos lucros que cabe a cada sócio. Nada obstante, ele não auferiu qualquer rendimento a título de participação de lucros, muito menos a título de *pro labore* ou de qualquer outra espécie de remuneração.

Ora ... quem parte e reparte e ficar sem parte alguma, ou não tem arte ou ....

A maior parcela de lucros distribuídos pela Egave coube aos três irmãos e não houve qualquer negociação prévia.

Orlando Carlos Junior, Antonio Carlos e Luis Fernando, no exercício das funções de administradores das empresas do grupo OCP, pagaram aproximadamente R\$ 38.000.000,00 a Egave, sendo que aproximadamente R\$ 7.600.000,00 retornaram para eles. O esquema arquitetado teve, entre outros objetivos, transferir recursos de pessoas jurídicas que os três administram para suas contas bancárias de pessoa física sem a devida incidência de contribuições previdenciárias e Imposto sobre a

Renda de Pessoa Física - IRPF, já que os rendimentos foram creditados na forma de lucros distribuídos pela Egave.

Adite-se que, justamente após o início do procedimento fiscal na Jorlan S/A, ocorreu a 20ª alteração do contrato social, a primeira alteração contratual registrada após o início do procedimento fiscal na Jorlan S/A, formalizando a saída Orlando Carlos, Antonio Carlos e Luis Fernando da Egave.

Para que se possa ter uma referência da diferença com relação aos demais, o sócio que recebeu a maior quantia depois dos três citados teve direito a aproximadamente R\$ 1.100.000,00 (com apenas 1 cota de R\$ 1,00), de 2008 a 2010, ou seja, 44% do valor percebido pelos primeiros. Por outro lado, a média geral do total recebido, por sócio da Egave, no transcorrer dos três anos foi de R\$ 371.000,00, com apenas 1 única cota de R\$ 1,00, menos de 15% do valor recebido por cada um dos três irmãos. Apesar disso, Orlando Carlos e Antonio Carlos declararam que não havia negociação dos valores que recebiam.

A Fiscalização intimou Leonardo Carlos Prudente (sócio majoritário da Egave) e Luis Fernando Machado e Silva (um dos sócios-administradores da Orca) a comparecer a Delegacia da RFB em Brasília.

Luis Fernando não se apresentou.

Colheu a Fiscalização do depoimento de Leonardo Carlos Prudente:

- É sócio-administrador da Egave desde sua fundação em setembro de 2001;
- É primo dos três administradores da Orca;
- Não tinha experiência com administração de empresas de consultoria antes de ingressar na Egave;
- Antes de se tornar sócio da Egave, trabalhava como sócio-administrador de uma empresa de construção civil e ainda hoje continua se dedicando a esta empresa;
- Não se lembra de todas as empresas para as quais a Egave presta serviços de consultoria. Disse que a Egave presta serviços para empresas do grupo Jorlan e que, especificamente, lembra da Jorlan S/A, JPAR Distribuidora de Veículos e Orca Veículos;
- Que não sabe quais os dois maiores contratos da Egave atualmente; não sabe quem eram os ex-sócios da Egave que moveram ações trabalhistas contra a empresa; não sabe quem são os sócios que hoje trabalham na Jorlan do SIA e na Orca Taguatinga; não sabe as atividades que cada um desenvolve; Citou o nome de alguns sócios que conhece embora não saiba para qual empresa prestem serviços - Salvino Pires, Rui, Marcio, Leonardo, Vanda e Maria;
- Que nunca recebeu qualquer quantia da Egave desde sua criação apesar de administrar a empresa. Na resposta que enviou pelos Correios, justificou que deixava os lucros na empresa para que fosse feito seu plano de expansão. Já no depoimento, disse que não recebe rendimentos da Egave porque, quando convidado por Maria Rolim para fundar a empresa, achava que poderia captar clientes do ramo de engenharia para prestar consultorias pela Egave. Questionado porque continua

nesta situação por dez anos (administrando e não recebendo), disse que não dedica muito tempo a Egave e que pode haver alguma mudança que traga novas oportunidades de negócios para a empresa de engenharia. Quanto aos lucros auferidos pela Egave, informou que quase a totalidade é distribuída aos sócios e que os lucros retidos têm como finalidade eventuais emergências, contradizendo sua primeira resposta em que alegou que deixava seus lucros na empresa para permitir um suposto plano de expansão;

- Declarou que sua fonte de renda decorre de sua empresa de engenharia (pro labore e lucros);
- Com relação às suas atribuições na Egave, afirmou que se restringem a parte burocrática, assinando contratos pelos quais não é responsável pela negociação e elaboração.
- Quanto à fixação da parcela dos lucros destinada a cada sócio, disse que apenas é cientificado verbalmente por Maria Rolim dos valores que serão pagos, desconhecendo qualquer documento ou estudo voltado a definição da partilha dos lucros entre os sócios. Soube informar apenas que os rendimentos de cada sócio são compostos por uma parcela fixa acrescida de um percentual incidente sobre os lucros decorrentes do trabalho desenvolvido.
- Que não realiza atividades de acompanhamento dos serviços de consultoria prestados pelos sócios e que não os orienta sobre cumprimento de metas. Novamente uma contradição à resposta enviada pelos Correios em que declarou: “distribuo as atividades aos demais sócios para execução dos trabalhos“.
- Declarou que Maria Rolim é a responsável por negociar e definir as condições contratuais (inclusive valor do contrato), fixar os rendimentos que serão distribuídos a cada sócio, definir e distribuir as atividades para os sócios, comunicar aos sócios a respeito das metas que devem ser alcançadas e acompanhar os resultados dos trabalhos desenvolvidos;
- Informou que acredita que o sócio que recebeu a maior parcela dos lucros da Egave nos últimos anos foi Maria Rolim, mas não sabe quanto ela recebe por ano.
- Quando questionado sobre a complexidade da administração de uma empresa com atuação em diferentes estados, respondeu que somente Maria Rolim pode esclarecer;
- Declarou que não participou de reuniões em que houvesse ocorrido discussão sobre metas a serem cumpridas pelos sócios, assim como acompanhamento de resultados dos serviços prestados pela Egave;
- Declarou que as atividades desenvolvidas por Orlando Carlos da Silva Junior, Antonio Carlos Machado e Silva e Luis Fernando Machado e Silva, enquanto sócios da Egave, resumem-se, de acordo com seu conhecimento, a captação de novos clientes, não desenvolvendo atividades de consultoria. Entretanto, esclareceu que eles nunca captaram cliente algum para a Egave.

Como visto, o administrador e sócio majoritário da Egave ignora dados básicos da Empresa por ele administrada: não sabe quem são seus clientes (são apenas oito empresas), quais são os

maiores contratos, quem são os sócios que recebem a maior fatia dos lucros“, quais os parâmetros para divisão dos lucros, quem são os demais sócios (lembrou o nome de apenas seis), quais as atividades desenvolvidas pelos sócios e o respectivo local; que sócios moveram ações trabalhistas contra a Egave, etc.

De outro eito, afirmou diversas vezes que realiza apenas atividades burocráticas, como assinar documentos. Asseverou que Maria Rolim, sócia da empresa, é responsável pela negociação e elaboração de contratos, orientação dos supostos consultores, acompanhamento dos serviços prestados e definição dos critérios de distribuição dos lucros aos sócios (definição dos rendimentos de cada sócio).

Cite-se que Maria Abadia Leão Rolim é a pessoa de confiança dos três administradores da Orca para desempenhar a controladoria do grupo OCP, atuando como verdadeiro “braço direito” dos três irmãos na administração da Egave.

Em resumo, tem-se a improvável situação em que os três receberam a maior parcela dos lucros da empresa, sem conhecimento de seu administrador constituído formalmente, por serviços de consultoria em gestão prestados em empresas que já administram ou por captação de clientes que efetivamente nunca ocorreu em dez anos.

Registre-se, ainda, que, apesar de cada um dos três sócios ter recebido aproximadamente R\$ 2.500.000,00 no período fiscalizado, eles se retiraram do quadro societário da Egave simultaneamente na primeira alteração contratual formalizada após o início do procedimento fiscal na Jorlan S/A em que os negócios com a Egave foram investigados.

O depoimento evidencia que Leonardo Prudente, embora designado administrador da empresa nos atos constitutivos, não desempenha esta função, ou seja, trata-se de pessoa interposta, também conhecido como “laranja”.

Outro fato que merece atenção é a assinatura da 3ª e da 4ª alteração contratual da Egave, eis que, apesar de haver 38 sócios em seu quadro societário, as únicas pessoas que assinaram estes documentos, além de Leonardo Carlos da Silva Prudente (sócio-administrador, formalmente), foram os irmãos Antonio Carlos e Orlando Carlos Junior e seu pai Orlando Carlos da Silva (hoje falecido), fato que demonstra que os demais “sócios”, os detentores de uma única cota de R\$ 1,00, não integram a “*affectio societatis*” do grupo. São meros empregados do grupo econômico.

A Fiscalização coletou depoimentos de outros sócios da Egave, nos quais se afirmam que a gerência da Egave se confundia com a gerência das empresas do grupo OCP e era exercida pelos três irmãos em realce.

Diante do exposto, não restam dúvidas que a administração de fato da Egave coube aos irmãos Orlando Carlos Junior, Antonio Carlos e Luis Fernando, visto que a Egave era utilizada para simular a contratação de serviços de consultoria por empresas do grupo OCP (administradas pelos três), enquanto, efetivamente, ocorria retiradas *pro labore* dos administradores e contratação de empregados para ocupar cargos de gestão naquelas empresas. O negócio jurídico simulado visava a reduzir indevidamente os encargos tributários e trabalhistas.

Embora Leonardo Carlos da Silva Prudente constasse como sócio-administrador no contrato social, seu depoimento evidencia que ele não administrava, de fato, a Egave. Ele declarou que realiza apenas atividades burocráticas, como assinar documentos, além de demonstrar profunda falta de conhecimento do negócio.

Depoimentos prestados por outros sócios da Egave, obtidos durante o procedimento fiscal, também confirmam este entendimento, eis que afirmam que participaram de reuniões comandadas por Orlando Carlos Junior, Antonio Carlos e Luis Fernando e que nunca tiveram contato com Leonardo Carlos da Silva Prudente. Além disso, Leonardo Carlos da Silva Prudente não recebeu quantia alguma pela administração da empresa.

O conjunto probatório produzido em processo de reclamação trabalhista demonstra que a negociação da contratação e dos rendimentos de um novo sócio da Egave foi realizada diretamente pelos administradores da Orca, sem intermediação da Egave ou de Leonardo Prudente.

Em depoimentos tomados na Delegacia da RFB, nenhum dos “sócios” ou “ex-sócios” da Egave, após questionado, soube informar quais as atribuições de Orlando Carlos Junior, Antonio Carlos e Luis Fernando, enquanto sócios da Egave, a justificar o recebimento da *Parte do Leão* dos lucros distribuídos.

Com efeito, não há racionalidade no fato de uma empresa pagar mais de R\$ 7.600.000,00 em três anos a três sócios por serviços de consultoria em gestão prestados a empresas que os próprios já geriam (empresas do grupo OCP), a menos que os administradores da Egave que decidiram distribuir tamanha fatia dos lucros fossem, também, os beneficiários.

Avulta do caso que os sócios detentores de uma quota de R\$ 1,00 não possuem qualquer poder de deliberação na empresa, muito menos *affectio societatis* com os três irmãos em apreço, estes, os verdadeiros donos da Egave. O vínculo societário formalmente estabelecido em contrato entre os “sócios” titulares de uma quota de R\$ 1,00 e a Egave é apenas uma formalidade jurídica utilizada para mascarar os verdadeiros negócios praticados entre os trabalhadores alocados na Egave e empresas do grupo OCP, entre elas, a Orca Veículos.

Diligência realizada na sede da Egave, em Aparecida de Goiânia – GO, revelou tratar-se de uma pequena sala, com duas mesas e onde trabalha uma secretária, que informou que apenas realizava tarefas de digitação e que toda e qualquer demanda externa era direcionada para Maria Rolim.

Em outras salas do edifício em que está localizada a sede da Egave, também há outras empresas do grupo OCP, a saber: Jorlan Administradora de Consorcio Ltda., Jorlan S/A (filial), e a Parsec Corretora de Seguros Ltda. (filial).

A Egave foi então intimada, mediante termo próprio, a apresentar os Relatórios produzidos pelos funcionários que prestaram os serviços de Consultoria na Jorlan S/A, com discriminação detalhada dos serviços prestados. A Egave, todavia, não apresentou qualquer relatório, apresentando, somente, uma breve e genérica descrição de atividades associadas a serviços de Gestão de Recursos humanos, Gestão Estratégica e de Operação, Gestão Financeira e Gestão Administrativa e de Controladoria.

Em razão da falta de clareza e objetividade das respostas da Empresa, esta foi mais uma vez intimada a apresentar esclarecimentos e documentos pertinentes aos serviços prestados às empresas do grupo OCP, concedendo nova oportunidade para que a empresa explicasse a natureza dos serviços prestados.

1) *Relação dos gerentes (nome, CPF e data de admissão, salário/comissões) do contrato de prestação de serviços firmado com as tomadoras, com indicação do período em que atuaram.*

*Em resposta, informou que os trabalhos são prestados pelos sócios e que o atendimento se dá de acordo com a disponibilidade dos sócios e da especificidade dos trabalhos a serem desenvolvidos. Também respondeu que os lucros auferidos com as atividades são divididos entre os sócios.*

2) *Relação de funcionários que prestaram os serviços às tomadoras, com indicação do período, local e número de horas em que cada funcionário prestou os serviços.*

*A empresa respondeu que estes executam apenas serviços administrativos.*

*A resposta vaga e imprecisa indica que a Egave não tem controle sobre o trabalho efetuado pelos “sócios” nas atividades de “consultoria” prestadas aos seus clientes, tampouco qual o rendimento financeiro de cada prestação.*

3) *Relatórios produzidos pelos funcionários que prestaram os serviços às tomadoras, com discriminação detalhada dos serviços prestados.*

*A empresa não apresentou qualquer relatório ou documento assemelhado. Na resposta a este item, apresentou uma breve e genérica descrição do que são atividades associadas a serviços de Gestão de Recursos humanos, Gestão Estratégica e de Operação, Gestão Financeira e Gestão Administrativa e de Controladoria.*

*Mais uma vez a empresa não respondeu aos questionamentos realizados, revelando que nos alegados serviços de consultoria não é produzido qualquer material escrito, qualquer documento de gestão, nada !*

4) *Orçamentos e documentos comprobatórios que possam ter dado origem a reembolsos de despesas pagas pela contratante, assim como autorização dessas despesas pela contratante.*

*A empresa respondeu que cada sócio encaminha sua prestação de contas de reembolso de despesas diretamente ao cliente e que não tem esse controle.*

*Conclui-se que a Egave não tem qualquer controle ou gerenciamento sobre as viagens realizadas pelos seus “sócios” a serviço dos clientes, a necessidade de tais viagens, o trabalho por eles realizado, relatório de viagens, despesas realizadas, etc. Tudo é prestado diretamente aos tomadores, circunstância que evidencia, uma vez mais, a subordinação dos “sócios” às empresas do Grupo OCP.*

5) *Informar, detalhada e individualmente, as atribuições de cada sócio na contratante*

*Jorlan S/A*

*A empresa respondeu que “os sócios da Egave são profissionais das áreas de Administração, Economia, Contabilidade, Engenharia, dentre outros e prestam serviços de consultoria, assessoria e Gestão nas áreas administrativa, financeira, corporativa e de gestão empresarial. A Egave tem outros clientes, inclusive no ramo de Agronegócio.”*

*Mais uma vez a empresa se furta a prestar os esclarecimentos solicitados, demonstrando desconhecer as atribuições dos seus “sócios” nas empresas contratantes. Tal desconhecimento revela que todo o trabalho desenvolvido pelos trabalhadores em realce nas empresas do Grupo OCP é determinado e dirigido no próprio local de trabalho, pelos próprios contratantes, demonstrando, assim, que tais obreiros não exercem qualquer atividade de consultoria empresarial, mas, tão somente, fornecem a mão de obra necessária ao desenvolvimento regular da atividade empresarial da contratante.*

*6) Informar os valores recebidos por cada “sócio”, devendo discriminar o valor recebido, a data e a forma de pagamento.*

*A Egave informou que os sócios recebiam lucros que dependiam do resultado da empresa. Também encaminhou informes de rendimentos de seis sócios, sem informar se aqueles rendimentos referem-se a serviços prestados exclusivamente a Jorlan S/A.*

*7) Apresentar os comprovantes de pagamento aos sócios.*

*A empresa nada apresentou. Respondeu que os pagamentos foram feitos diretamente nas contas dos sócios.*

*Exsuda das respostas acima, uma vez mais, que a empresa não tem o controle sobre os rendimentos dos “sócios”, de quanto é devido a cada “sócio”, tampouco de qual é a composição dos rendimentos de tais trabalhadores, de onde se conclui que tal controle é realizado por outra entidade, certamente, as empresas do Grupo OCP.*

*8) A empresa foi intimada a prestar esclarecimentos quanto à política de distribuição de lucros, devendo esclarecer quais os parâmetros utilizados para definição dos rendimentos de cada sócio. Caso a regra aplicada varie de acordo com sócio, contratante ou outras variáveis, devera apresentar os esclarecimentos de forma individualizada.*

*A Egave respondeu que os lucros são distribuídos de acordo com o cumprimento das metas de cada sócio, não sendo proporcional a sua participação na empresa.*

*Outra resposta evasiva, pois não esclarece quais eram as metas de cada sócio e a vinculação com os valores recebidos, o que só corrobora a ilação de que o controle dos rendimentos de cada “sócio” era realizado não pela Egave, mas, sim, pelas empresas do Grupo OCP.*

*9) Além dos esclarecimentos do item anterior, a Egave foi intimada a apresentar documentação que comprove a definição dos rendimentos que cabem a cada sócio em cada contrato assinado, podendo ser apresentados contratos, atas de reunião, e-mails ou outros documentos. Foi intimada ainda a demonstrar, através de documentos, a forma utilizada pela Egave para cientificar os*

*sócios dos rendimentos a que teriam direito. No caso de rendimentos vinculados a execução de metas, também deveria apresentar documentação comprobatória em que o sócio é cientificado do estabelecimento dessas metas e dos critérios utilizados para cálculo dos rendimentos variáveis (relação determinada entre rendimentos e execução de metas).*

*A Egave, no entanto, se restringiu a comentar que os sócios tinham autonomia de trabalho, não tinham horário de trabalho definido e que os sócios poderiam comparecer no horário desejado desde que as metas definidas pelo cliente fossem atingidas.*

*A resposta apresentada apenas confirma que a remuneração dos “sócios” não é administrada pela Egave. A resposta da empresa, além de não guardar relação com a pergunta, demonstra a preocupação da Egave em tentar afastar indícios de vínculo empregatício envolvendo os sócios da Egave.*

*10) a Egave foi intimada a informar quem é a pessoa responsável por indicar/selecionar o sócio responsável pela execução de determinado serviço. Explicar também quais os critérios de seleção.*

*A empresa respondeu que não havia um responsável único e que os trabalhos eram distribuídos conforme disponibilidade e área de maior afinidade dos sócios. Acrescentou que os “sócios da Egave não são submetidos às ordens dos Vices Presidentes (diretores) da Jorlan S/A, estes apenas passam diretrizes gerais dos trabalhos aos representantes da sociedade, que repassam aos seus sócios”.*

*A empresa responde que “não havia um responsável único”, mas não informa nenhum deles sequer.*

Tal omissão confirma as constatações percebidas pela Fiscalização de que as empresas do Grupo OCP, interessadas em contratar um novo empregado, o seleciona no mercado e lhe impõe a se tornar sócio da Egave através do recebimento de uma quota no valor irrisório de R\$ 1,00. Tal mecanismo de contratação de empregados supre totalmente a necessidade de se ter alguém na Egave responsável pela distribuição de serviços aos “sócios” já contratados. Para cada novo serviço, um novo “sócio” é contratado adrede. Quando desaparece o interesse do Grupo OCP, o “sócio” é excluído do quadro societário da Egave, retornado a sua cota única de R\$ 1,00 para o *buffer* de titularidade do sócio majoritário Leonardo Prudente. Tal mecanismo explica a existência de 8 (oito) alterações do contrato social da Egave num período de 3 (três) anos.

*Note-se, todavia, que embora não conste da intimação, a Egave novamente demonstra em sua resposta a preocupação em afastar indícios de relação de emprego ao argumentar que os sócios não estão submetidos diretamente às ordens dos diretores da Jorlan S/A.*

*Não é razoável que um contrato que represente significativas transferências de recursos para outra empresa seja fundado apenas em diretrizes gerais transmitidas pelos diretores da Contratante à contratada, uma vez que o contrato de prestação de serviços é genérico e também não define objetivamente o objeto contratado e as metas definidas pelo cliente. Também é difícil conceber que uma empresa de consultoria, constituída por profissionais com formações e especialidades tão diversas, e com atuação em três unidades da Federação (MG, GO e DF), não possua um gerenciamento centralizado para alocação dos seus especialistas nas empresas contratantes.*

*Tal alegação nos conduz a dois cenários possíveis. No primeiro, restaria ao próprio contratante escolher os profissionais da Egave que prestariam os serviços. Como os serviços foram prestados exclusivamente para empresas do grupo OCP, caberia aos irmãos Orlando Carlos, Antonio Carlos e Luis Fernando, na qualidade de administradores destas empresas, a aprovação da seleção dos supostos prestadores de serviço. No segundo cenário, a seleção dos profissionais caberia a uma direção centralizada da Egave. No entanto, considerando que os dirigentes da Egave são os próprios administradores das empresas do grupo OCP, como demonstrado anteriormente, conclui-se que as duas hipóteses convergem e as supostas diretrizes gerais eram repassadas diretamente dos vice-presidentes para os sócios da Egave. Também é lógico concluir que os supostos prestadores de serviços de consultoria estavam subordinados a direção dos três administradores das empresas do grupo OCP, em face dos cargos de chefia que aqueles ocupavam naquelas empresas, da falta de especificidade do objeto do contrato pactuado com a Egave, dos depoimentos obtidos durante a ação fiscal, da situação constatada em visitas a estabelecimentos da Orca e da Jorlan S/A, das provas juntadas a processos de reclamatória trabalhista ajuizadas por ex-sócios da Egave e da diligência perante a General Motors do Brasil.*

*11) Esclarecer como a Jorlan S/A demandava os serviços de consultoria da Egave, informando inclusive os meios utilizados (reuniões, contratos, correspondências, e-mails, etc.) e os parâmetros relacionados nas demandas, como qualidade de atendimento, satisfação de clientes, metas de vendas dentre outras.*

*A Egave informou que algumas vezes a Jorlan S/A solicitava os serviços e em outras a Egave lhe ofertava os serviços. Acrescentou que eram realizadas reuniões para as tratativas tanto dos trabalhos a serem executados quanto dos resultados após a execução.*

*12) Documentação comprobatória das demandas de serviços objeto de esclarecimento no item anterior.*

*A empresa esclareceu que as tratativas eram feitas em reuniões e que não existiam documentos.*

*13) Esclarecer como os sócios da Egave recebiam as demandas dos serviços de consultoria.*

*A empresa afirmou que eram comunicados em reuniões e por telefone.*

*14) Documentação que comprove o envio destas demandas para os sócios responsáveis pela execução da consultoria.*

*A empresa não apresentou qualquer documentação, alegando que não havia um responsável único e que os trabalhos eram distribuídos conforme disponibilidade e área de maior afinidade dos sócios.*

*15) Esclarecer como os resultados dos serviços de consultoria prestados pelos sócios eram acompanhados pela Egave e pela contratante. Apresentar documentação comprobatória.*

*A empresa afirmou que eram feitas reuniões com esta finalidade, mas não apresenta qualquer documentação, ata de reunião, nada !*

*16) Relação dos valores reembolsados aos prestadores do serviço (passagens, hospedagem, deslocamento, alimentação, etc.), devendo conter o nome do sócio que efetuou as despesas, a data do pagamento e a relação das despesas que justificaram o reembolso.*

*A Egave afirmou que não tinha controle dos reembolsos.*

*17) Orçamentos e documentos comprobatórios que possam ter dado origem a reembolsos de despesas pagas pela contratante, assim como autorização dessas despesas pela contratante.*

*A Egave respondeu que não tem essa documentação porque a contratante reembolsava diretamente as pessoas que suportavam as despesas.*

*18) Relatórios produzidos pelos sócios que prestaram os serviços, com discriminação detalhada dos serviços prestados e dos resultados obtidos.*

*A Egave afirma que estas apresentações são feitas via reuniões presenciais.*

Realmente, não é factível que uma relação contratual de prestação de serviços de consultoria, representativa de transferência de 38 milhões de reais em três anos, com atuação em diferentes Estados da Federação e constituída por dezenas de sócios com diferentes especialidades não produza um único documento representativo da consultoria realizada, não possua responsáveis pela definição e acompanhamento dos serviços prestados, não tenha controle e administração sobre a remuneração dos “sócios”, que as solicitações de serviços, comunicados entre Egave e seus sócios, definição de metas, acompanhamento e discussão de resultados serem sempre realizados em reuniões e por telefone, sem a existência de documentos que comprovem tais relações, sem atas das reuniões realizadas, sem estrutura empresarial, nem acervo de conhecimento para oferecer a seus clientes. Nada !!!

Em Diligência fiscal efetuada na concessionária de veículos Orca Taguatinga, a Fiscalização foi atendida pelo gerente administrativo Leonardo Marques de Paula, a quem seria entregue uma Intimação Fiscal. Este informou que não era empregado da empresa, mas “sócio” da Egave, de maneira que a intimação foi recebida pela secretária Sra. Maria Lucia Felix.

A Fiscalização constatou que, à exceção de Flavio Souza, todos os gerentes da concessionária (Oliveira Gualberto Junior, Luciano Silva Cunha, Hudson Jose Verissimo, Sanny Lady Borges Carneiro e Leonardo Marques de Paula) são sócios da Egave.

A Fiscalização apurou que os citados “*sócios*” da Egave laboram como administradores nas empresas do Grupo OCP, diretores operacionais, gerentes, etc. assinando documentos de gestão empresarial, aprovando contratação de trabalhadores, etc. (fl. 5695)

Em Diligência Fiscal a um dos estabelecimentos da empresa em Taguatinga-DF a Fiscalização apurou que a concessionária de veículos se estrutura em seis departamentos (Veículos Novos, Veículos Seminovos, Serviços/Oficina, Facilidades/Cadastro, Administrativo-financeiro e Peças) e que os gerentes de cada um desses setores, respectivamente, Joao Oliveira Gualberto Junior, Luciano Silva Cunha, Hudson Jose Verissimo, Sanny Lady Borges Carneiro, Leonardo Marques de Paula e Flavio de Souza, à exceção deste último, todos são sócios da Egave.

A Fiscalização colheu o depoimento de um dos gerentes que administrava um dos departamentos da Orca Taguatinga, que confirmou que o seu superior hierárquico era o Sr. Nilson Cusatis, “*sócio*” da Egave e diretor operacional na Orca e na Jorlan S/A. Tal circunstância houve-se por confirmada pelo Sr. Cusatis, em depoimento na Delegacia da RFB.

A Fiscalização apurou, ainda, que a Administração Geral é exercida pelos irmãos Orlando Carlos, Antonio Carlos e Luis Fernando.

Em Diligência Fiscal na Tork Veículos, a Fiscalização foi recebida por Marcio Macedo do Oliveira, “*sócio*” da Egave, que entregou seu cartão de visitas em que é qualificado como diretor operador da Tork Veículos, nele constando telefone, e-mail e endereço da Tork Veículos, embora Marcio Macedo seja formalmente “*sócio*” de uma suposta empresa de consultoria.

A Fiscalização colheu a termo depoimento prestado por Cassius Wendel de Carvalho, empregado da Tork, que informou ser supervisor de vendas de veículos novos e estar subordinado ao gerente administrativo Marcelo Ferreira e ao diretor Marcio Macedo; ou seja, o próprio empregado da fiscalizada declarou que esta subordinado a um consultor da Egave.

Também se houveram por reduzidas a termo as informações prestadas por Sergio Pires Coutinho, que se autodeclarou como “*sócio*” da Egave e como gestor do departamento de serviços (oficina) da Tork. Além disso, informou que estava subordinado aos vice-presidentes do grupo OCP e sócios-administradores da Orca Veículos - Antonio Carlos, Orlando Carlos e Luis Fernando, apenas confirmando que “*sócios*” da Egave exercem função de gerência nas empresas do grupo OCP, estando subordinados aos vice-presidentes do grupo OCP.

A Fiscalização constatou que diversos gerentes desempenhavam suas funções, a princípio, como empregados formais de empresas do grupo OCP e que, posteriormente, foram demitidos sem justa causa, mas continuavam a executar o mesmo serviço sem alteração de suas atribuições e local de trabalho, mas, agora, na condição de “*sócios*” da Egave.

Os “*sócios*” da Egave, assim, eram admitidos para desempenhar funções diretamente relacionadas à atividade-fim da fiscalizada. Na estrutura produtiva da empresa, os ocupantes destes cargos são efetivamente empregados subordinados ao gerente/diretor operacional.

Já o gerente operacional (também chamado de operador) é diretamente subordinado à administração geral, conforme documentos e depoimentos de “*sócios*” da Egave que já ocuparam este cargo em empresas do grupo OCP (Roberto Carlos Moreira Carvalho, Arlindo Boemer Antunes Costa e Nilson Luiz Delascio Cusatis). Também se revestem dos pressupostos do vínculo empregatício os cargos de gerente/diretor operacional (ou gestor operador).

Alguns dos “sócios” da Egave ouvidos pela Fiscalização não se declararam como gerentes ou chefes de departamento, mas afirmaram ser os “*responsáveis pela gerência e administração de setores das empresas contratantes*”, sendo evidente que o *nomen iuris* dado ao cargo não lhe altera a natureza jurídica. Assim, independentemente do título, o fato é que diversos “sócios” da Egave exerciam funções gerenciais na estrutura das empresas do Grupo OCP, estando subordinados diretamente à direção geral da empresa exercida pelos sócios-administradores Antonio Carlos, Orlando Carlos e Luis Fernando.

O contribuinte fiscalizado foi intimado a apresentar o organograma detalhado da empresa e os responsáveis por cada setor a partir de 2008. No entanto, respondeu que não tem um organograma formal e apenas relacionou alguns cargos que se encontram em posição hierárquica inferior aqueles listados anteriormente e que são ocupados por empregados formais da Orca, omitindo assim os cargos de gerência, os quais são ocupados por “sócios” da Egave. Quanto à direção operacional da empresa e dos departamentos que a estruturam - cargos ocupados por sócios da Egave - nada mencionou.

Fica patente que o contribuinte procurou ocultar a verdade acerca dos fatos relacionados às operações estabelecidas entre as empresas do Grupo OCP e a Egave.

Em Diligência Fiscal realizada na concessionária de veículos da Jorlan S/A, localizada no setor SIA em Brasília, a Fiscalização constatou que os gerentes Maria Lúcia da Silva Sousa, Alessandra Dorea Figueiredo, Estenio Tiberio Pereira da Costa, Carlo Carvalho Farinha, Alessandro Gonçalves Farias e Leandro Lourenço Dias de Mattos, respectivamente, gerentes dos departamentos Administrativo-financeiro/suporte, facilidades/analista de crédito, vendas de novos/consultor de vendas, serviços/auxiliar administrativo, venda de seminovos/consultoria de vendas e peças/comprador eram, sem exceção, “sócios” da Egave.

Em depoimento reduzido a termo, Leandro Lourenço Dias de Mattos identificou-se à Fiscalização como funcionário da Jorlan S/A, informando que trabalha na empresa desde 08/2008, como gerente do departamento de peças, e que seu superior hierárquico é o Sr. Nilson Cusatis. Em seu cartão de visitas, o Sr. Leandro se apresenta como gerente de Peças e Acessórios e, apesar de constar logotipos da Jorlan e da Egave, todas as informações condizentes ao site da internet, e-mail (leandro.mattos@jorlan.com), endereço comercial e telefone referem-se à Jorlan S/A.

Alessandro Gonçalves Farias, gerente do departamento de seminovos, informou que trabalha como “socio” da Egave; que começou a trabalhar na Jorlan S/A em 01/2011; que é gerente do departamento de seminovos e que seu superior hierárquico é Nilson Cusatis.

A Fiscalização apreendeu documentos da Jorlan S/A assinados por “sócios” da Egave, assinados e autorizados por Estenio Tibério, identificado como “Gestor de Veículos Novos Jorlan S/A”; por Alessandra Dorea, identificada como “Gestora do Negócios”, e por Alessandro Farias, identificado como “Gestor de Semi-Novos Jorlan S/A”. Estes três gestores que representam a Jorlan S/A nesses documentos são “sócios” da Egave.

Em outra Diligência Fiscal realizada na Jorlan S/A, o Sr. Estenio Tiberio se apresentou como “gestor de novos”. Seu e-mail institucional (estenio.tiberio@jorlan.com), telefone e endereço comercial, estampados em seu cartão de visitas, também são da Jorlan S/A.

Informações prestadas pelo Sr. Estenio, e reduzidas a termo, revelam que o depoente ocupa o cargo de “gerente/gestor” do departamento de veículos novos, gerencia toda a equipe lotada nesse departamento e que está diretamente subordinado ao diretor vice-presidente da Jorlan S/A Sr. Luis Fernando. Também indicou os departamentos existentes na Jorlan S/A e seus respectivos gerentes:

- Peças - Leandro Mattos;
- Serviços - Carlo Farinha;
- Veículos seminovos – Alessandro Farias;
- Veículos novos: o próprio.

Verifica-se, portanto, que a concessionária Jorlan S/A se estrutura sobre os mesmos departamentos que a Orca, e que estes são coordenados por um diretor operacional (ou gestor operador ou simplesmente operador). Da mesma maneira, os operadores e os gerentes dos departamentos são, formalmente, “sócios” da Egave, confirmando o esquema Fraudulento implementado nas empresas do grupo OCP.

Tal organograma foi confirmado por alguns depoentes que compareceram e prestaram depoimentos na Delegacia da RFB, conforme descrito no item 16 do Relatório Fiscal, a fls. 5701/5702.

Devidamente intimada, a OCT veículos apresentou a Folha de Pagamento da empresa, sendo constatada inexistência de empregados ocupando a maioria dos cargos de gerência, nomeadamente nos departamentos de veículos novos, peças, serviços e financiamento/analise de credito, diretor operacional. Quanto à gerência de veículos usados, Claudio Vieira Bezerra ocupou formalmente o cargo ate 31/5/2008. Conforme dados de GFIP, ele foi demitido sem justa causa e, na sequência, foi admitido como “sócio” da Egave para ocupar as mesmas atribuições na Tork Veículos.

A Fiscalização apurou que os gerentes foram gradativamente substituídos por “sócios” da Egave - em muitas vezes, pela mesma pessoa. Os “sócios” da Egave não atuavam como consultores do departamento, mas como os verdadeiros gerentes, com poderes de mando, direção e fiscalização. Entendimento contrário nos levaria a concluir que a empresa se estrutura em departamentos acéfalos. A própria direção operacional da concessionaria não possui ocupante empregados, cargo esse ocupado por um “sócio” da Egave.

De fato, conforme descrito no tópico 15 do Relatório Fiscal, a fls. 5698/5699, a Fiscalização constatou que várias pessoas que eram empregados de empresas do grupo OCP, foram demitidas sem justa causa para, em seguida, ingressaram no quadro societário da Egave para prestar serviços para a mesma empresa ou para outra empresa do grupo OCP.

Diligência promovida na General Motors do Brasil revelou que treze dos dezesseis gerentes ou diretores da Orca que participaram de treinamentos promovidos pela GM do Brasil eram “sócios” da Egave.

De outro eito, dentre os eventos promovidos pela GM do Brasil, em pelo menos três deles a Orca foi representada por “sócios” da Egave, qualificados como diretores e gerentes da Orca.

- Lançamento Captiva — Ano 2008 - Renato Faria Araújo - Cargo: Diretor Operador;
- Lançamento Agile — Ano 2009 - Renato Faria Araújo – Cargo: Diretor Operador;
- Encontro Nacional / Lançamento Novo Classic - Ano 2010 – João de Oliveira Gualberto Junior - Cargo: Gerente de vendas Novos

Reclamatórias trabalhistas examinadas pela Fiscalização revelam que o Reclamante Eder Leoni alega existência de relação de emprego com o grupo econômico composto por Jorlan S/A e Egave. Resumidamente, sustenta o reclamante a unicidade contratual, tendo a relação de emprego se originado em marco de 2004, encerrado em dezembro de 2008, com ruptura simulada em marco de 2007, quando rescindiu seu contrato de trabalho junto a Jorlan S/A (ao menos formalmente) e Foi admitido como “sócio” da Egave para continuar prestando serviços à Jorlan S/A.

Da leitura dos depoimentos, destacamos alguns pontos:

- O reclamante era empregado da Jorlan S/A e alegou que recebeu proposta para rescindir seu contrato de trabalho com a Jorlan S/A vinculada à proposta de ser admitido como “sócio” da Egave e continuar prestando os mesmos serviços na Jorlan S/A;
- O reclamante não pagou pela quota quando admitido na sociedade assim como nada recebeu quando foi desligado;
- os sócios da Egave que tinham uma quota de R\$ 1,00 não pagaram por ela;
- o vice-presidente da Jorlan S/A afirmou que o reclamante continuou a trabalhar na empresa, realizando as mesmas atividades e no mesmo horário, porém, como sócio da Egave;
- o vice-presidente da Jorlan S/A informou que Roberto Carvalho, enquanto sócio da Egave, ocupava cargo de direção na Jorlan S/A e tinha poderes para demitir funcionários da Jorlan S/A;
- o vice-presidente da Jorlan S/A declarou que o reclamante, no âmbito das atividades desenvolvidas na Jorlan S/A, mesmo depois de prestar serviços como sócio da Egave, era subordinado a Roberto Carvalho;
- O preposto da Egave afirmou que houve uma reunião da Egave para decidir sobre o desligamento do reclamante, mas não sabe quando ocorreu ou quem conduziu a suposta reunião. Por outro lado, o vice-presidente da Jorlan S/A e também sócio da Egave, declarou que não houve reunião de sócios para o desligamento do reclamante da segunda reclamada. Por sua vez, Roberto Carvalho, diretor da Jorlan S/A no período do evento e citado nos depoimentos, enfatizou que foi o responsável pelo afastamento do reclamante da Jorlan S/A, que comunicou Maria Rollin para as providências administrativas devidas e que não participou de reunião de sócios da Egave para que houvesse o desligamento.
- Eder Leoni, quando compareceu à Delegacia da RFB, confirmou que foi dispensado definitivamente de suas atividades na Jorlan S/A pelo diretor Roberto Carvalho e que a dispensa foi concomitante a sua retirada da Egave. Resumindo, a dispensa do funcionário de suas atividades na empresa contratante representou seu desligamento como sócio da Egave;

- Por fim, destacamos que o preposto e sócio da Egave disseram que a maioria dos sócios da Egave eram empregados de empresas do grupo ao qual pertence a Jorlan S/A.

O aviso prévio referente à rescisão formal do contrato de trabalho de Eder Leoni foi assinado por Maria Lúcia da Silva Sousa, representando o empregador no exercício de suas funções de gerente administrativa da Jorlan S/A. Também há uma carta de apresentação de Eder Leoni, assinada em 9/5/2007 por Maria Lúcia da Silva Sousa, novamente identificada como gerente administrativa, merecendo ser frisado que Maria Lúcia da Silva Sousa foi demitida da Jorlan S/A em 2008, admitida como sócia da Egave e continua a exercer as mesmas atividades.

Outra prova apresentada na reclamatória refere-se a uma carta em que a Jorlan S/A nomeia e constitui Eder Leoni como preposto para representar a empresa em audiência em Juizado Especial. Tal carta foi assinada em 26/7/2007 por Nilson L. D. Cusatis, identificado como Diretor Operador da Jorlan S/A. Nesta data, tanto Eder Leoni como Nilson Cusatis não eram empregados formais da Jorlan S/A. Apesar de serem formalmente prestadores terceirizados de serviços de consultoria, o primeiro foi nomeado preposto para representar a Jorlan S/A e o segundo tinha poderes para nomear prepostos na qualidade de diretor operacional da contratante. O documento evidencia, novamente, que os sócios da Egave eram empregados de empresas do grupo OCP com poderes, inclusive, para nomear e atuar como prepostos para representar a empresa perante o Poder Judiciário.

Quanto à sentença proferida pelo Juiz do Trabalho que reconheceu a relação de emprego, transcrevemos abaixo alguns trechos:

*- a prestação de serviços continuou como antes, quando havia a relação de emprego;*

*- a relação societária entre reclamante e a segunda reclamada, a começar pelo tamanho da participação societária, ou seja, 01 cota no universo de 1918 cotas, o que corresponde a 0,52%, adquirida gratuitamente de vínculo societário não te nada;*

*- ainda que se considerasse válida a relação societária, entre o reclamante e a segunda reclamada, seria típica situação caracterizadora de terceirização na atividade-fim, ostentando, portanto, caráter ilícito, na forma da tese da sumula 331 do TST.*

*Tais elementos revelam que o mecanismo fraudulento construído pelas reclamadas de inteligente e sofisticado não tem nada. Trata-se de fraude grosseira envolvendo a necessidade de pouca mobilização cognitiva por parte de estruturas neurobiológicas de um ser humano com um mínimo de instrução.*

*Diante do presente cenário, com fundamento nos artigos 3º e 9º da CLT e no princípio da Primazia da Realidade, reconheço a relação de emprego entre o reclamante e a segunda reclamada no período de 22/03/2007 a 16/12/2008 [...]*

*condeno a primeira reclamada ao pagamento dos mesmos direitos de forma solidária [...]*

A Primeira Turma do TRT não reconheceu o vínculo empregatício, embora o relatório do Desembargador Federal do Trabalho seja claro ao afirmar que “efetivamente houve a simulação de um negócio jurídico, com a celebração de contrato de prestação de serviços com nítido intuito de burlar o Fisco”. Em sua argumentação, o Desembargador não reconheceu o vínculo por entender que o reclamante participou voluntariamente da fraude:

*“Desse modo, a pretensão do reconhecimento do vínculo esbarra no óbice de que ninguém pode se beneficiar de sua própria torpeza. O princípio da irrenunciabilidade dos direitos trabalhistas, no caso em análise, resta mitigado diante da fraude perpetrada pelo autor. Em tal cenário, tem-se por válida a avença civil firmada entre as partes”.*

Provas colhidas em outro processo trabalhista revelam que o reclamante requer, entre outros pontos, o reconhecimento de vínculo empregatício com a JPAR (Jorlan Caminhões/Forlan Caminhões), ao fundamento de haver ocupado o cargo de diretor operador na JPAR e de que sua contratação foi formalizada mediante inserção no quadro societário da Egave, recebendo seu salário na forma de distribuição de lucros.

O reclamante alegou que foi combinado que receberia remuneração mensal fixa de R\$ 7.000,00, tendo negociado inicialmente com o Sr. Landim, representante do grupo OCP. Também apresentou e-mails comprovando que Orlando Carlos Junior participou das negociações e do Fechamento do contrato. Na negociação, Orlando Carlos Junior discorre: “conforme mencionado abaixo referente nosso acordo para sua contratação como operador da Jorlan Caminhões [...]”.

Esta claro que não se trata de contratação de empresa de consultoria em gestão, mas de uma pessoa física para assumir o cargo de operador da filial.

Orlando Carlos Junior assina os e-mails como representante do grupo Jorlan e não como sócio da Egave (também utiliza e-mail institucional da Jorlan), evidenciando que a JPAR negociou a contratação do reclamante sem a intermediação da Egave.

Além disso, o reclamante tornou-se sócio da Egave aproximadamente seis meses depois de iniciar suas atividades na JPAR. Ele foi incluído como sócio da Egave em 10/4/2006, conforme 10ª alteração contratual da empresa. Entretanto, começou a trabalhar para a JPAR em novembro de 2005. No período de novembro de 2005 a abril de 2006, não recebia comprovantes de rendimentos da Egave e a remuneração era depositada diretamente em sua conta corrente. A partir da formalização de sua admissão como sócio, passou a receber os recibos de pagamento emitidos pela Egave. Os extratos bancários e os comprovantes emitidos pela Egave foram anexados ao processo.

O reclamante também afirmou que Antonio Carlos, um dos três irmãos, vice-presidente da JPAR e seu superior hierárquico, a quem respondia diretamente, foi o responsável por realizar seu acerto rescisório, tendo comprovado mediante e-mails que demonstram um impasse ocorrido por ocasião da rescisão.

Os fatos aviados nas provas constantes na reclamatória trabalhista em questão (fl. 5712) bem demonstram que o reclamante era o gerente geral da concessionária de caminhões, tinha poderes para admitir funcionários e estava subordinado a Antonio Carlos Machado, e que a negociação e aprovação do acerto rescisório coube a Antonio Carlos Machado.

Notou a Fiscalização que Leonardo Prudente, supostamente sócio-administrador da Egave, em momento algum é citado em documentos relacionados à contratação, à rescisão ou a outras questões referentes à prestação dos serviços.

Alguns pontos merecem destaque no depoimento do diretor da JPAR e do sócio-administrador da ORCA.

- reconhece que o reclamante era gerente geral da concessionária e que estava subordinado diretamente a Antonio Carlos, fato que evidencia a pessoalidade, não eventualidade e subordinação jurídica à JPAR;
- confirma que o reclamante foi contratado pela JPAR para receber um valor lixo, apesar de atuar como sócio de outra empresa, fato que demonstra a onerosidade e denuncia que o reclamante não recebia sob a forma de lucros distribuídos;
- reconheceu que enviou o e-mail em que a remuneração do reclamante foi acertada. Além de confirmar a subordinação, denota a contratação de pessoa física e não da Egave;
- informa que o reclamante, enquanto diretor operador pessoa Física (e não a Egave), poderia ter direito a participação nos lucros da JPAR e que as regras do programa eram definidas pela JPAR. Também vale lembrar que o contrato entre JPAR e Egave prevê pagamento com base no faturamento da JPAR e não nos lucros.

Quanto ao depoimento do preposto da Egave, o sócio Salvino Pires Sobrinho:

*[...] que é sócio das 2 reclamadas, sendo que trabalhou desde a criação da JPAR Caminhões até pouco mais do seu fechamento; [...]; que salvo engano o reclamante recebia ordens de serviço do Sr. Antonio Carlos, vice-presidente do grupo; que o reclamante era gestor da Jorlan Caminhões; [...] que é gestor da Jorlan automóveis e recebe participação nos lucros de forma semestral [...], que durante 1 ano recebe participação nos lucros no valor máximo de um salário ...;*

Como visto, o sócio da Egave, além de ratificar a existência dos pressupostos do vínculo empregatício na relação entre o reclamante e a JPAR, apresentou alguns esclarecimentos relevantes sobre a sua relação com a Egave e a JPAR ao informar que gerenciou a Jorlan Automóveis (estabelecimento da JPAR) e que recebia participação nos lucros, apesar de prestar serviços como terceirizado (sócio da Egave).

Diversos “sócios” da Egave foram formalmente intimados a prestar esclarecimentos e a apresentar documentos relacionados a prestação de serviços pela Egave, ao relacionamento com as empresas contratantes, a organização administrativa e operacional da Egave e aos critérios e forma de pagamento de rendimentos aos sócios.

Todos os depoimentos e documentos coletados junto aos sócios da Egave foram anexados ao processo, merecendo destaque algumas respostas reproduzidas no item 19 do Relatório Fiscal, a fls. 5715/5728, das quais se extrai que:

O depoimento de Roberto Carlos Moreira Carvalho evidencia que o contrato de prestação de serviços de consultoria era um instrumento simulatório. O depoente foi convidado para ocupar um cargo de gestão na Jorlan S/A e efetivamente prestou serviços como diretor operacional da Jorlan S/A. Ainda assinalou outros sócios da Egave que trabalhavam na mesma condição. Sua relação de subordinação com os diretores vice-presidentes da Jorlan S/A era clara, eis havia reuniões em que eles estabeleciam as diretrizes e metas e nas quais o depoente apresentava os resultados.

Roberto Carlos Moreira Carvalho deixou claro que era o maior executivo operacional da empresa e que os demais funcionários, inclusive os sócios da Egave que eram gerentes de departamento, estavam sob sua subordinação.

Todos os fatos analisados corroboram o entendimento de que "*foi implementado um mecanismo fraudulento para ocultar a relação de emprego entre o depoente e a empresa fiscalizada*".

Armando Bulgari Filho declara que foi diretor operacional da Forlan Caminhões, empresa do grupo OCP, de julho de 2008 a março de 2009; Como diretor operacional, era responsável pela gestão geral da empresa nas áreas comercial e técnica; Quanto à contratação, informou que se candidatou a uma vaga de gerente de serviços da Forlan Caminhões e o responsável pelo departamento de RH, Alan Patric, o convidou para participar da seleção para a vaga de diretor operacional, sendo que foi selecionado após várias entrevistas. Foi informado que seria sócio da Egave somente no momento em que se apresentou como diretor da Forlan à sede da empresa em Goiás para as devidas formalizações contratuais.

Novamente se demonstra que os contratos celebrados com a Egave eram utilizados para mascarar a contratação de empregados por empresas do grupo OCP.

Sylvio Machado Tosta Junior esclareceu que era responsável pela gerência de oficina na Jorlan S/A, sendo que todos os empregados deste setor estavam sob sua subordinação e ele estava subordinado ao diretor operacional, Sr. Nilson Cusatis e, posteriormente, Roberto Carvalho. Foi demitido sem justa causa de uma empresa do grupo OCP e, dois meses depois, passou a exercer as mesmas atividades, como sócio da Egave, em outra empresa do grupo.

Afirma que não conhece Leonardo Prudente e desconhece suas funções na Egave; não soube informar as funções de Orlando Carlos da Silva Junior, Antonio Carlos Machado e Silva e Luis Fernando Machado e Silva na Egave, mas informou que eles coordenavam as reuniões das quais participou enquanto sócio da Egave, fato que demonstra que quem mandava na Egave eram os três irmãos e não o sócio majoritário.

O mesmo teor dos depoimentos acima citados vai se repetindo nas declarações prestadas pelos demais "*sócios*" da Egave que exerciam cargos de gerência nas empresas do Grupo OCP, de onde se destaca que os contratos de prestação de serviços de consultoria eram um instrumento simulatório, utilizado para encobrir a relação jurídica trabalhista do obreiro com as empresas do grupo OCP e que se encontram subordinados diretamente aos vice-presidentes do grupo Orlando Carlos da Silva Junior, Antonio Carlos Machado e Silva e Luis Fernando Machado e Silva.

As circunstâncias e as provas acostadas pela Fiscalização aos autos bem demonstram o *modus operandi* da Organização em tela. As empresas do Grupo OCP, necessitando contratar profissional especializado para ocupar um cargo de relevo no Grupo, busca no mercado de trabalho e seleciona o profissional que melhor atende às suas necessidades, mas só o contrata se for na condição de sócio da empresa Egave, condição que se dá com a transferência de 01 (uma) cota no valor de R\$ 1,00 do sócio Leonardo Prudente para o novo "*sócio*" contratado. Diante de tal quadro, ou o profissional se

ajusta ao requerido e se “associa” à Egave, ou se sujeita a permanecer no ostracismo no mercado de trabalho.

No desempenho de suas funções, o trabalhador contratado na forma do paragrafo anterior se apresenta e atua exatamente como gerente/diretor da empresa do Grupo OCP (nunca na condição de mero consultor de gestão), se subordinando diretamente aos vice-presidentes do Grupo OCP, com amplos poderes de gestão e em nome da empresa contratante, circunstância que revela a alteralidade na prestação dos serviços, quintessência supralegal da relação de emprego e da relação de segurado empregado.

Na prestação dos serviços, toda a infraestrutura técnica e operacional são de propriedade e responsabilidade da Contratante, entrando a Egave tão somente com a mão de obra do seu sócio, como sói ocorrer numa relação jurídica entre empresa e empregado.

Para desempenho de suas atividades, o contribuinte fiscalizado disponibiliza uma remuneração composta de parte fixa e variável, instalações físicas e equipamentos (sala, mesa, computador, linha telefônica, etc.), cursos de aperfeiçoamento, assistência médica, cartões de visita corporativo e e-mail institucional.

Revela-se assim, uma vez mais, o atributo da alteralidade, na medida em que, na realidade dos fatos, o “sócio” não atua em nome da Egave, mas, sim, como *longa manus* da empresa contratante.

Não se tratam de meros analistas de relatórios, de estudo de tendências e estratégias que assessoram o departamento. Não havia um empregado formal que atuasse como gerente dos departamentos que administravam ou da própria concessionária, conforme folha de pagamento e fatos constatados pela Fiscalização. O gerente é o próprio sócio da Egave e é responsável pela direção, controle e fiscalização de departamentos cujas atividades estão relacionadas diretamente à atividade-fim da Recorrente.

Os “sócios” tem que cumprir o horário, padrão de serviço e as metas estabelecidos pela contratante, se reportando diretamente aos vice-presidentes do Grupo OCP, circunstâncias que revelam o poder de controle e hierárquico da Contratante sobre os trabalhadores em foco.

A existência de simulação e da relação jurídica de fato típica de patrão vs empregado avulta de maneira insofismável do fato de a demissão do gerente das empresas do Grupo OCP implicar, automaticamente, a exclusão do trabalhador do quadro societário da Egave.

Como visto, a subordinação se revela às escancaras com o tomador em foco, que detém todo o poder de chefia, de comando de como, o quê, quando, onde e quanto do serviço será executado, além do poder de controle sobre o serviço realizado e de dispensa mesmo sem justa causa do trabalhador.

A Fiscalização apurou que os “sócios” da Egave possuem em comum características que deixam claro que a pessoa jurídica em tela houve-se por criada, tão somente, para atender ao modelo de contratação de empregados implementado pelo Grupo OCP, visando a excluir-se dos encargos tributários e trabalhistas previstos na legislação federal.

Os contratados como “sócios” da Egave são, na verdade, profissionais pessoas físicas que, em caráter não eventual, executam pessoalmente os trabalhos contratados, visando a atender as atividades normais da Autuada, relacionadas diretamente com os fins do empreendimento econômico desta.

A não eventualidade encontra-se patente no prolongado período em que os obreiros prestaram serviços ao Recorrente, combinado com a espécie de serviços prestados, os quais são inerentes ao atuar típico da empresa Autuada.

Pode-se perceber a não eventualidade do serviço, ainda, no elevado volume de operações contínuas e de rotina, originárias desta relação entre as empresa do Grupo OCP e a Egave, comprovadas em quase uma centena de contratos, no período de apuração.

Ademais, 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 empresa 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.

No caso em litígio, a não eventualidade diz respeito à contratação de serviços de *Gestão de Recursos Humanos, gestão Financeira e Administrativa, bem como Gerenciamento de Força de Vendas de veículos novos e usados, serviços de oficina, venda de peças, administração e finanças, negócios, contabilidade, operação de concessionárias, etc.*, todos relacionados com a atividade fim da Autuada e à natureza do trabalho desenvolvido pelo profissional em relação à natureza do trabalho a que a Contratante se propõe a executar, bem como à necessidade permanente dessas categorias de profissionais especializados para a realização de seu objeto social.

A Fiscalização constatou que os contratos de prestação de serviços são padronizados, no estilo Contrato de Adesão, em geral, firmados por período de 12 meses, podendo ser renovados automaticamente por período anual, desde que as partes não se manifestem de forma contrária.

Os contratos possuem como objeto cláusula genérica mediante a qual a Egave “*se obriga a executar os seguintes serviços para a Contratante: Gestão de toda e qualquer atividade relacionada as seguintes áreas: Recursos Humanos, Financeira, Administrativa, Gerenciamento de Força de Vendas e Outras Sociedades*”.

Os “*sócios*” da Egave, caracterizados pela Fiscalização como segurados empregados da Recorrente, inserem-se na dinâmica regular das empresas do Grupo OCP, que necessitam do trabalho por eles desempenhado para atender às múltiplas demandas inerentes ao seu objetivo social e aos contratos celebrados com os seus clientes.

Esta necessidade permanente da contratação destes profissionais comprova, com contundência, a não eventualidade dos serviços prestados.

A pessoalidade tem sua caracterização realçada no fato de o trabalho contratado ser realizado, unicamente, por intermédio dos “*sócios*” da Egave, contratados especificamente para ocupar aquele cargo na empresa contratante.

A Fiscalização demonstrou que os trabalhadores eram selecionados pelas próprias empresas do Grupo OCP, mas somente eram contratadas se fosse por intermédio da Egave, na condição jurídica aparente de “*sócio*” desta empresa de fachada.

A Fiscalização apurou e demonstrou que os profissionais contratados por intermédio da Egave exerciam funções na estrutura hierárquica das empresas do Grupo OCP, com amplos poderes de gestão, se apresentando, inclusive, perante terceiros como gerentes e diretores das empresas contratantes.

As provas colhidas pela Fiscalização revelam que a prestação dos serviços pelos “sócios” da Egave à Autuada ostenta natureza *intuitu personae*, 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.

Avulta das circunstâncias do caso que o risco da atividade econômica é integral da empresa contratante que, além do encargo de captar clientes no mercado de compra e venda de veículos novos e usados, peças, e oficina, contrata e remunera trabalhadores para a prestação de tais serviços aos seus clientes, e assume toda a responsabilidade perante estes terceiros pelos serviços prestados, respondendo tais trabalhadores, quando muito, de maneira regressiva, e tão somente nas hipóteses em que atuarem com dolo ou culpa, como sói ocorrer nas típicas relações jurídicas patrão-empregado.

Dessarte, também sob esse prisma, a condição de empregador da Recorrente se revela emblemática, eis que o art. 2º da CLT qualifica com empregador a empresa individual ou coletiva que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

A onerosidade, por derradeiro, foi comprovada pela Egave que relacionou os rendimentos creditados aos sócios no período fiscalizado, os quais foram declarados, também, em suas DIPJ. A onerosidade dos serviços prestados também foi comprovada pelos depoimentos dos “sócios” e “*ex-sócios*” da Egave que afirmaram que a remuneração por eles auferida nessa condição comportava parcelas fixa (valor mínimo) e parcela variável, esta dimensionada em função do alcance das metas estabelecidas pelo contratante.

A apuração da base de cálculo das contribuições patronais previstas no art. 22 da Lei de Custeio da Seguridade Social se deu por aferição indireta, na forma descrita nos itens 291 a 305 do Relatório Fiscal, a fls. 5740/5743, e nos itens 331 a 345 do Relatório Fiscal, a fls. 5752/5757.

Não procede, portanto, a alegação de que os sócios da Egave Empresa Gestora de Administração e Vendas S/C LTDA. atuavam, de fato e de direito, como consultores das recorrentes.

Nas últimas duas décadas, passou-se a observar neste País, uma tendência, capitaneada por grandes empresas, máxime as de comunicação e as de consultoria técnica, de se exigir que seus empregados se transformem em empresa individual ou se associem a empresa de consultoria, na condição de sócio minoritário, para contratá-los como meros prestadores de serviços, aparentemente, sem vínculo empregatício, com o fito de esquivar-se do recolhimento de encargos trabalhistas e previdenciários, sob o rótulo de “*planejamento tributário*”. Nessa nova arquitetura, o ex empregado, ao constituir sua própria empresa individual ou ao ingressar no quadro societário de outra pessoa jurídica e, nessa condição, assim ser contratado, deixa de ser empregado da contratante e passa a ser um mero prestador de serviços, mas continua cumprindo horário, recebendo ordens e exercendo as mesmas atividades de antes, nas dependências do contratante ou nas de terceiros. O mesmo ocorre com os demais trabalhadores disponíveis no mercado.

Como consequência imediata dessa mudança de *status* (de pessoa física e empregado para pessoa jurídica e prestador de serviços), o trabalhador assim contratado perde os direitos trabalhistas

e previdenciários assentados na CLT e na Lei nº 8.213/91, respectivamente, enquanto que a empresa contratante, por seu turno, além de poder contar com a prestação ininterrupta de serviços pelos 12 meses do ano - pessoa jurídica não tem direito a férias -, se exclui dos encargos trabalhistas e previdenciários inerentes à relação de emprego e à condição de segurado empregado.

A fiscalização Trabalhista, em sua atividade de rotina, ao se deparar com semelhante burla à legislação do trabalho, tem a competência de promover *ex officio* a desconstituição da aludida irregularidade, com fulcro nos artigos 3º e 9º da CLT, restaurando-se o *statu quo ante*.

De forma semelhante, mas vinho de outra pipa, a fiscalização previdenciária, diante de situação concreta nas circunstâncias acima delineadas, com esteio no princípio da Primazia da Realidade, identificando estarem presentes os elementos caracterizadores da condição de segurado empregado, impõe a incidência dos preceitos estatuídos na Lei nº 8.212/91 associados a tal condição, desconsiderando, para fins meramente tributários, o contrato formal celebrado pelo contratante com a pessoa jurídica prestadora de serviços, fazendo prevalecer, repise-se, para fins unicamente previdenciários, os efeitos da condição de segurado empregado verificada no caso concreto.

O desvirtuamento dos direitos trabalhistas e previdenciários tratado nos parágrafos precedentes ganhou notoriedade na mídia com a celeuma que cercou a, assim denominada, Emenda 3, a qual, se aprovada, impediria a fiscalização do Trabalho de coibir situações fraudulentas desse jaez, na medida em que tal atribuição passaria a ser da competência exclusiva da Justiça do Trabalho, a qual, por seu turno, exige como condição *sine qua non* a provocação do prejudicado, diga-se, o trabalhador.

Nesse contexto, o trabalhador, agora prestador de serviço pessoa jurídica, dificilmente irá questionar semelhante transgressão nos Tribunais Trabalhistas, eis que, ao buscar o acessório, incorre no risco de perder o principal - o trabalho.

As conclusões pautadas nos parágrafos precedentes não discrepam das vigílias assentadas no Enunciado nº 331 do Tribunal Superior do Trabalho, o qual impõe, na contratação de trabalhadores por interposta pessoa, o estabelecimento de vínculo do obreiro diretamente com o contratante, tomador dos serviços.

#### **Enunciado nº 331 do TST**

*Contrato de Prestação de Serviços - Legalidade*

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

***II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da administração pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988). (Revisão do Enunciado nº 256 - TST)***

***III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20-06-1983), de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.***

***IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial (art. 71 da Lei nº 8.666/93).***

A atuação fiscal empreendida no presente caso encontra lastro jurídico nas disposições encaixadas no Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que confere à Autoridade Notificante a competência para desconsiderar os efeitos de atos e negócios jurídicos praticados com o fito de ocultar a ocorrência do fato gerador tributário.

**Código Tributário Nacional -CTN**

*Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; (grifos nossos)*

*II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (grifos nossos)*

Nesse panorama, muito embora os assentamentos contratuais formais apontem para a celebração de contrato de prestação de serviços com pessoas jurídicas, as condições em que os serviços contratados foram prestados ao Recorrente subsumem-se à hipótese genérica e abstrata das de seguro empregado estabelecida no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, eis que presentes todos os ingredientes atávicos à receita típica de seguro empregado.

Ante tal quadratura, a fiscalização constatou a existência dos elementos qualificadores da citada condição de seguro empregado existente entre o Recorrente e as pessoas físicas dos sócios da Egave, importando na submissão de contratante e “sócio” prestador de serviços, estes na qualidade de *segurado empregado*, às obrigações fixadas na aludida Lei de Custeio da Seguridade Social.

Conforme assinalado no Parágrafo Único do art. 116 do CTN, é prerrogativa da autoridade administrativa a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Para o mesmo norte aponta a regra trabalhista fixada no art. 9º do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 – CLT ao dispor que “*Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação*”. Tratam-se de normas antielisivas, visando ao combate à fraude à lei, com fundamento no primado da substância sobre a forma.

A desconsideração do ato ou do negócio jurídico praticado visa apenas a reaproximar a qualificação jurídica do verdadeiro conteúdo material do ato decorrente do desenho da hipótese de incidência. Assim, a norma antielisiva mune a administração tributária com o poder/dever de proceder à requalificação jurídica formal da relação, fazendo-a coincidir com a realidade substancial.

Investido em tal poder, o Fisco pode prescindir das aparências do ato simulado e determinar a obrigação tributária segundo a realidade oculta, sem necessidade de declarar a nulidade do ato jurídico aparente.

Merece ser destacado que a jurisprudência do STJ não nega auto aplicabilidade à norma antielisiva assentada no Parágrafo Único do art. 116 do CTN, conforme se depreende dos seguintes julgados, de cujas ementas, transcrevemos os excertos a seguir:

“AREsp 323.808-SC  
Rel. Min. Humberto Martins  
DJe: 27/05/2013

EMENTA:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. INEXISTÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO. AUTO-APLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. NÃO-ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. AGRAVO CONHECIDO. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA SEGUIMENTO.

[...]

O caso da empresa de vigilância é perfeitamente análogo: as câmaras são parte do equipamento que é utilizado pela sociedade Patrimonial Segurança Ltda. para a prestação do serviço de segurança, que é a sua atividade fim. As filmadoras ou sensores de movimento que sejam instaladas na residência do contratante - sem que este as adquira - integram o custo do serviço. (situação diversa ocorreria se houvesse venda dos bens, caso em que a transferência de titularidade do bem ensejaria a incidência do ICMS. Não e, entretanto, o caso).

Ao destacar do valor do serviço uma quantia correspondente a aluguel dos bens utilizados, a apelada incorreu em prática coibida pelo artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que dispõe:

*A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.*

Com razão, assim, a Procuradoria do Município, ao afirmar que: "A obrigação da apelada consiste em prestar um serviço de vigilância, uma obrigação de fazer portanto, sendo a denominação de 'locação de equipamento eletrônico' dada pela apelada uma forma de dissimular a ocorrência do fato gerador, que é a prestação do serviço" (fl. 217).

Nesse contexto, merece acolhida o recurso para se julgar improcedente a demanda.

[...]"

No mesmo sentido, o Agravo Regimental no RECURSO ESPECIAL Nº 1.070.292 – RS, da Relatoria do Ministro Humberto Martins:

AgRg no REsp 1.070.292 - RS  
Rel. Min. Humberto Martins  
DJe: 23/11/2010

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA VINCENDA. PERCEPÇÃO PAGA MEDIANTE TRANSAÇÃO EM DEMANDA TRABALHISTA. VERBA DE NATUREZA NÃO INDENIZATÓRIA. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. POSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO.

[...]

Note-se que o montante pago teve por fim o cumprimento de prestações vincendas, ou seja, a partir de agosto de 1996. Isto deve ser frisado para que não se invoque a isenção anteriormente prevista no artigo 6º da Lei 7.713/88, mas que foi revogada pela Lei 9.250/95. Cabe, ainda, asseverar que o tópico do acordo, afirmando a natureza indenizatória do montante pago, nenhum efeito opera para o fisco. **O reconhecimento da natureza indenizatória de determinada verba se impõe quando for possível constatar que aquela visava à recomposição de uma perda patrimonial, e não pela mera denominação de indenizatória (parágrafo único do artigo 116 do CTN: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária).**

Trata-se, no caso, de aplicação da Teoria da Interpretação Econômica do Fato Gerador. A hipótese dos autos caracteriza a aquisição de disponibilidade de renda, assim entendido o produto do trabalho, nos exatos termos do art. 43 do CTN. Bem por isso, tal verba está sujeita à incidência de imposto de renda.

[...]

Ainda, nesse sentido, REsp nº 1.363.920 - SC - Rel. Min. Og Fernandes, DJe: 24/10/2013.

Por outro viés, ainda que se admita que o preceito instalado no Parágrafo Único do art. 116 do CTN demande regulamentação procedimental via lei ordinária, nada impede que se recorra a procedimentos já previstos em leis ordinárias já integrantes do Ordenamento Jurídico Pátrio. Trata-se da realização de um princípio jurídico consistente na recepção de leis já vigentes e eficazes, bastante consagrado no Ordenamento Pátrio, máxime no ramo do Direito Tributário, que permite que uma lei ordinária em sua origem seja recepcionada com *status* de Lei Complementar, uma vez que suas normas, por força da CF/88, só podem ser revogadas ou alteradas mediante um Diploma Normativo dessa natureza.

A realização do princípio da Recepção das Leis permite a convivência de normas jurídicas vigentes no Ordenamento Jurídico anterior com o Direito Positivo atual, desde que com este guardem perfeita harmonia. Por este princípio, todas as leis do Direito anterior que não se chocam com o Direito atual são por este Direito recepcionadas, eliminando-se, assim, a necessidade de se regular por inteiro toda a estrutura legislativa. Seria, em verdade, ilógico que leis anteriores, cujo conteúdo permanece inalterado em face da nova Ordem Jurídica, tivessem que ser recriadas para continuarem a estabelecer normas jurídicas de conduta da Sociedade.

Pela ótica de tal princípio, quando se cria uma nova estrutura normativa, o conjunto de normas jurídicas pré-existente, no que não conflite materialmente com o Direito Anterior, permanece em vigor e produzindo os efeitos que lhe são típicos, sendo automaticamente aceita a pela nova Ordem Jurídica, qualquer que tenha sido o processo de sua elaboração originária, desde que conforme ao previsto na época de sua elaboração, pois, não o sendo, a invalidade já teria atingido a legislação pretérita desde o seu nascedouro.

A consagração de tal princípio jurídico na seara tributária encontra amparo na Jurisprudência dos Tribunais Superiores, mormente o Superior Tribunal de Justiça, conforme se depreende dos seguintes julgados:

*REsp nº 1.427.949 - SC*  
*Rel. Min. Mauro Campbell Marques*  
*DJe: 02/04/2014*

*EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. PARCELAMENTO. REFIS. EXCLUSÃO. SIMULAÇÃO. EMPRESA INATIVA. PARCELA ÍNFIMA. ART. 5º, II E XI, DA LEI N. 9.964/2000. FUNDAMENTO SUFICIENTE INATACADO (SÚMULA Nº 283/STF). AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO (SÚMULA N. 282/STF). IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DE MATÉRIA FÁTICA (SÚMULA Nº 7/STJ). RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA SEGUIMENTO. ART. 557, CAPUT, CPC.*

*DECISÃO*

*[...]*

*Em outras palavras, a simulação da existência das empresas foi ato de abuso de direito, e, destarte, plenamente válidos e legais os atos de exclusão do REFIS e CNPJ, com fulcro no art. 5º, XI, da Lei nº 9.964/2000, e o art. 81 da Lei nº 9.430/1996.*

*Lícito o procedimento de inativação do CNPJ das empresas, por força do art. 81 da Lei nº 9.964/2000, in verbis (e-STJ fls.9734/9739):*

*Ao contrário do que defende a autora, a declaração de inaptidão do CNPJ foi fundamentado no artigo 80 e 81 da Lei nº 9.430, de 1996, diante de inexistência de fato, e não no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.*

*Além de diversos aspectos fáticos e concretos a seguir analisados, a Administração Tributária fundamentou a inaptidão também na existência de simulação (art. 167 do Código Civil), mas, destaco: não somente na simulação.*

*[...]*

*Ainda que se considere que, no caso concreto, incidiria o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que, por sua vez, remete a procedimentos estabelecidos em lei ordinária, tais procedimentos (relativos à declaração de inaptidão) já se encontram previstos nos próprios artigos 81 e 82, ambos da Lei nº 9.430/96, c/c o artigo 5º da Lei nº 5.614, de 5 de outubro de 1970, e a Instrução Normativa nº 568, de 8 de setembro de 2005.*

*[...]*

*(grifos nossos)*

No mesmo sentido, REsp nº 1.427.233/SC, DJe de 01/04/2014.

No caso em estudo, mediante os procedimentos estabelecidos na Lei Ordinária nº 8.212/91, foram desconsiderados substancialmente os atos ou negócios jurídicos praticados pelos atores do esquema fraudulento acima descortinado, praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, mas não da personalidade jurídica das empresas prestadoras.

Anote-se que na formalização do presente lançamento, houve-se por operada, tão somente, a desconsideração substancial dos atos simulados, mas não a desconstituição formal desses atos. O permissivo estampado no Parágrafo Único do art. 116 do CTN apenas autoriza que se desconsidere, para fins exclusivamente de constituição do crédito previdenciário, os efeitos jurídicos dos atos simulados, na seara previdenciária, sem, no entanto, desconstituí-los.

Reitere-se que a administração tributária federal não se encontra jungida à obtenção prévia de declaração administrativa ou judicial definitiva de nulidade de atos jurídicos simulados como condição de procedibilidade para a tributação da real operação ocorrida, visto que os atos simulados são ineficazes perante o Fisco, conforme dessai do preceito inscrito no art. 118 do CTN:

**Código Tributário Nacional - CTN**

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

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

*II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.*

Por tais razões, para os fins exclusivos do presente lançamento, revela-se desnecessária a declaração judicial de nulidade dos atos simulados.

No caso dos autos, da dicção do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 deflui que a relação jurídica real existente entre o Recorrente e os segurados apurados pela fiscalização é a de segurado empregado, circunstância que impinge às partes dessa relação jurídica a obediência às obrigações tributárias estabelecidas no diploma legal acima citado.

Como visto, a empresa fiscalizada defendeu que o negócio celebrado com a Egave referia-se a contratação de serviços de consultoria em gestão empresarial e apresentou uns poucos documentos (contratos, notas fiscais, registros contábeis, etc.) e alguns raros esclarecimentos para comprovar suas alegações. Entretanto, as análises efetuadas mostraram que as operações realizadas de fato não coincidem com a versão trazida pelo contribuinte.

A Autuada não comprovou a efetiva necessidade dos serviços de consultoria, a racionalidade econômica do contrato celebrado com a Egave e os resultados esperados (exame do motivo e finalidade do negócio).

Apesar dos valores significativos despendidos, da relevância dos serviços (gestão de setores diversos da empresa fiscalizada), da diversidade de especialidades dos prestadores de serviço e da abrangência geográfica de atuação da Egave (Distrito Federal, Goiás e Minas Gerais), a Egave e o contribuinte alegam não existir qualquer documentação relacionada ao gerenciamento e controle dos serviços contratados. Por outro lado, o contrato escrito firmado apresenta cláusulas genéricas que também não delimitam o objeto e o modo de operacionalização da “consultoria”.

A Fiscalização comprovou que os alegados serviços de “*consultoria*” eram, em verdade, o próprio desempenho das funções de gerência e de diretoria das empresas do Grupo OCP (*Gestão de Recursos Humanos, gestão Financeira e Administrativa, bem como Gerenciamento de Força de Vendas de veículos novos e usados, serviços de oficina, venda de peças, administração e finanças, negócios, contabilidade, operação de concessionárias, etc.*), de natureza permanente e não eventual, todas necessárias e relacionadas com a atividade fim da Autuada.

Restou demonstrado que os “*sócios*” da Egave, caracterizados pela Fiscalização como segurados empregados da Recorrente, inserem-se na dinâmica regular das empresas do Grupo OCP, que necessitam do trabalho por eles desempenhado para atender às múltiplas demandas inerentes ao seu objetivo social e aos contratos celebrados com os seus clientes.

Diante de tal panorama, visando a aprofundar a investigação, a Fiscalização passou a examinar outros elementos de prova que poderiam esclarecer os fatos verdadeiramente ocorridos, sendo então intimados vários sócios e ex-sócios da Egave para prestar esclarecimentos formais, realizou-se diligências à General Motors do Brasil, foram examinados os conjuntos probatórios de reclamações trabalhistas, realizou-se diligências fiscais a estabelecimentos da Fiscalizada e a outras empresas do Grupo OCP, foram tomados depoimentos de empregados e gerentes de empresas do Grupo OCP, dentre outras providências.

Como resultado de tal procedimento, concluiu a Fiscalização que a contratação dos serviços de consultoria não passou de mera simulação jurídica. Para tanto, a administração do grupo OCP criou a Egave, designou um “*laranja*” para ser seu sócio-administrador, elaborou contratos de prestação de serviços sem definição específica do seu objeto, emitiu notas fiscais exclusivamente para empresas do grupo OCP e transferiu recursos financeiros das contas das empresas contratantes para a Egave.

Todo este aparato teve, basicamente, dois objetivos: aumentar as retiradas *pro labore* dos administradores das empresas do grupo OCP e pagar a remuneração de empregados que exerciam funções de gerência nas empresas do Grupo OCP sem o peso dos encargos tributários e trabalhistas, mediante o artifício da interposição fraudulenta de suposta empresa de consultoria (Egave) com a finalidade única de ocultar a ocorrência de fatos geradores de obrigações tributárias e trabalhistas.

A fraude se deu, portanto, pela criação de Pessoa Jurídica visando unicamente a albergar, na condição simulada de sócio minoritário, os trabalhadores de que necessitava para a execução das tarefas e demandas inerentes à sua atividade fim, de maneira a mascarar a relação previdenciária de segurado empregado, mediante a celebração de contratos civis de prestação de serviços técnicos pelos “*sócios*” simuladamente incorporados ao quadro societário da prestadora, mas sem a presença da *affectio societatis*, restando presentes, todavia, entre tais “*sócios*” e as empresas contratantes de seus serviços todos os pressupostos de fato e de Direito caracterizadores do vínculo previdenciário na condição de segurado empregado, com a execução de trabalho de natureza não eventual, por pessoa física, com pessoalidade, subordinação e onerosidade.

A Fiscalização apurou que a administração da Orca, no período fiscalizado até os dias atuais, vem sendo exercida pelos irmãos Orlando Carlos, Antonio Carlos e Luis Fernando os quais são, igualmente, responsáveis pela administração das outras empresas do grupo OCP.

O trino de vice-presidentes suso citado eram sócios formais da Egave, desde a sua constituição formal até a primeira alteração contratual formalizada após início do procedimento fiscal no

Grupo OCP, sendo as pessoas que recebiam as maiores quantias a título de suposta “*distribuição de lucros*”.

No exercício das funções de administradores das empresas do grupo OCP, os três irmãos autorizaram a contratação e o pagamento de aproximadamente R\$ 38.000.000.00 para a Egave de 2008 a 2010.

O quadro exposto no tópico 22 do Termo de Verificação Fiscal discrimina, por ano e empresa contratante, as receitas auferidas pela Egave nos exercícios de 2008 a 2010, conforme extraído das DIRF.

Dessarte, considerando que os três irmãos eram sócios da Egave; que eles receberam vultosas quantias na forma de “*lucros distribuídos*” pela Egave; que “os lucros eram distribuídos de acordo com o cumprimento de metas de cada “sócio”; que os “*sócios*” supostamente prestam serviços de consultoria em gestão; que a Egave prestou serviços exclusivamente para as empresas listadas acima; e que os três irmãos são administradores destas empresas; chega-se a desarrazoada constatação que eles contrataram a si próprios para prestar consultoria em gestão em empresas que já estavam sob sua gestão, direção e administração.

Alguns sócios da Egave, em depoimento prestado na Delegacia da RFB em Brasília, foram formalmente questionados sobre as atribuições dos três irmãos enquanto sócios da Egave.

Sylvio Machado Tosta Junior não soube informar as funções dos três na Egave, mas informou que eles coordenavam as reuniões das quais participou enquanto responsável pela gerência do departamento de serviços da Jorlan S/A e sócio da Egave.

Eder Leoni dos Anjos não soube informar quais as funções dos três na Egave, mas relatou que eles eram os vice-presidentes da Jorlan S/A e que estava sob subordinação deles na Jorlan S/A.

Pedro Neres de Azevedo não soube dizer qual a função e atribuição dos três na Egave.

Vanda Maria Ferreira Caitano, muito embora fosse a pessoa de confiança na empresa, já que recebeu procuração da Orca, da Egave e da Jorlan S/A para representá-las perante a RFB em procedimento fiscal e era a responsável pela escrituração contábil das empresas do grupo, também não soube informar quais eram as funções dos três na Egave.

Merece ser lembrado, ainda, que os contratos celebrados com a Egave definiam como remuneração dos “*sócios*” um valor fixo acrescido de um percentual sobre o faturamento. Ou seja, não é correto qualificar tais verbas como distribuição de lucros das empresas contratantes a seus sócios/acionistas administradores, uma vez que havia prévia definição contratual de repasse para a Egave independentemente de as contratantes auferirem lucros - bastava que a empresa gerasse receita.

Considere-se, também, que a Egave informara que seus sócios prestavam serviços de consultoria em gestão e que os lucros eram distribuídos de acordo com o cumprimento de metas de cada “*sócio*”. Todavia, intimada a comprovar a definição das metas em cada contratante e sua relação com a quantia paga a título de distribuição de lucros, a empresa se recusou a apresentar tais documentos.

Não se deslembre que, conforme já demonstrado, a Egave não possuía qualquer controle sobre os rendimentos dos “*sócios*”, de quanto era devido a cada “*sócio*”, tampouco qual era a composição dos rendimentos de tais trabalhadores, de onde se conclui que tal controle era realizado por outra entidade, certamente, as empresas do Grupo OCP. A Egave, mesmo intimada, não foi capaz de apresentar, sequer, os comprovantes de pagamento aos sócios.

Diante de tal quadro, fica claro que as vultosas quantias que recebiam por intermédio da Egave, sob a forma de distribuição de lucros, travam-se, em realidade, de efetiva remuneração percebida pelos serviços prestados como dirigentes das empresas contratantes.

De todo o exposto, conclui-se que os valores recebidos pelos três sócios-administradores citados, por meio de empresa interposta, a título de distribuição de lucros da Egave, são qualificados sobre o prisma da primazia dos fatos sobre os atos, como remuneração paga/creditada aos sócios-administradores do Grupo OCP, segurados contribuintes individuais na forma da lei, base de cálculo de contribuições sociais previdenciárias.

Os três sócios-administradores do Grupo OCP respondem pela administração de todas as empresas que formalmente contrataram os serviços da Egave no período fiscalizado. Por isso, foram instauradas Diligências Fiscais em nome de cada um dos três, sendo estes intimados a informar em quais empresas trabalharam enquanto sócios da Egave, com discriminação para cada empresa do período e endereço em que ocorreu a prestação dos serviços; cargo ocupado e período; descrição, de forma clara e detalhada, das atribuições do cargo ocupado e das atividades desenvolvidas; bem como o valor dos rendimentos recebidos, por mês, em cada empresa que prestou serviços na condição sócio da Egave.

Luis Fernando Machado e Silva não respondeu a intimação.

Orlando Carlos da Silva Junior afirmou que prestou serviços de consultoria para Orca, Jorlan, J-Par e Target-Honda, que não recebeu valores destes serviços das empresas relacionadas e que os lucros que recebeu da Egave estão declarados na declaração de imposto de renda.

Antonio Carlos Machado e Silva declarou que prestou consultorias na Jorlan, Orca, J-Par e Target; que não recebeu qualquer valor a título destas prestações de serviços, e que os valores que recebeu da Egave de distribuição de lucros estão declarados em seu imposto de renda.

A Fiscalização também intimou a Orca a relacionar, para cada nota fiscal emitida pela Egave, as pessoas que prestaram os serviços, com indicação do período, local e número de horas. A Egave, por seu turno, foi intimada a prestar estas mesmas informações com relação a todas as empresas contratantes. Contudo, os esclarecimentos requeridos não foram apresentados, impossibilitando a apuração direta da remuneração recebida individualmente pelos três irmãos em apreço, por intermédio da Egave.

Dessarte, diante da recusa, sonegação e apresentação deficiente de documentos e informações, a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias ora em debate houve-se por apurada mediante o procedimento de arbitramento, com amparo no permissivo encartado nos parágrafos 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991, revertendo em desfavor do Autuado o ônus da prova em contrário.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*

*§1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e*

*informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*

*§2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*

*§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*

*(...)*

*§5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.*

*§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.*

O valor tributável foi aferido indiretamente com base nas condições de contorno descritas nos itens 300 e 301 do Termo de Verificação Fiscal.

Dessarte, conforme determinado no art. 37 do mesmo Pergaminho Legal aludido no parágrafo precedente, constatado o não recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas na Lei de Custeio da Seguridade Social, a fiscalização tem por dever de ofício, plenamente vinculado, que lavrar o competente Auto de Infração de Obrigação Principal, como assim sucedeu-se no caso presente.

As constatações empreendidas *in loco* pela Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil não deixam dúvidas: Efetiva ocorrência de contratação fraudulenta de profissionais especializados pela Recorrente para o atendimento de demandas contínuas e múltiplas inerentes à sua atividade fim e ao desempenho satisfatório do seu objeto social.

Não procede, portanto, a alegação de que as recorrentes, em busca de maior competitividade no mercado, socorreram-se de mecanismo econômico e administrativo absolutamente lícito e comum, consistente na contratação de pessoa jurídica especializada para fornecimento de força de trabalho em áreas específicas.

Conforme exaustivamente demonstrado, encontram-se presentes todos os elementos essenciais caracterizadores da condição de *segurado empregado* insculpidos no art. 12, I da Lei nº 8.212/91, fato que deságua, como consequência inafastável, na observância das normas de custeio inscritas no supracitado diploma legal. Nesse cenário, dúvidas não mais existem de que o Recorrente se utilizou de formas irregulares de contratação de profissionais, quiçá para esquivar-se dos rigores dos encargos tributários e trabalhistas.

Também não procede a alegação de que “nenhuma irregularidade se verifica na constituição da pessoa jurídica da empresa interposta, cujos atos constitutivos observaram estritamente as imposições legais, tratando-se, pois, de verdadeira empresa de direito”.

A irregularidade não esta nos atos constitutivos da empresa, mas sim, na intermediação fraudulenta de trabalhadores visando a se excluir dos encargos tributários e trabalhistas.

Com efeito, nada impede que um trabalhador mantenha, concomitantemente, múltiplos e legítimos vínculos empregatícios com diversas empresas, sem que isso represente qualquer irregularidade. A condição de segurado empregado não exige exclusividade com o empresa sujeito passivo da obrigação tributária, de molde que um mesmo trabalhador pode estar vinculado previdenciariamente, nessa condição, a duas ou mais empresas, ou operar como segurado contribuinte individual em relação a outra distinta da primeira, e assim por diante ...

Registre-se, por relevante, que o lançamento das contribuições sociais ora em exame não tem o condão de estabelecer qualquer vínculo empregatício entre os trabalhadores em destaque e a empresa recorrente. 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 Autuada.

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.

Adite-se que as provas dos autos também revelam a existência de grupo econômico de fato entre as empresas Orlando Carlos Participações Societárias Ltda, OCS Investimentos AS, Jorlan Participações Societárias Ltda, Target Veículos Ltda, Parsec Corretora de Seguros Ltda, Orsa Agenciadora de Serviços e Seguros Ltda; Jorlan Administradora de Consórcio Ltda, JPAR - Distribuidora de Veículos Ltda, BR France Veículos Ltda, JORLAN SA Veículos Automotores Importação e Comércio e Torq Chevrolet, conforme se pode constatar na página do grupo OCP na internet, no endereço eletrônico [www.grupoocp.com.br](http://www.grupoocp.com.br), fato esse não contestado pelos Recorrentes.

Da existência do Grupo Econômico de Fato acima mencionado, decorre a responsabilidade solidária das empresas do grupo pelo adimplemento do Crédito Tributário ora em constituição, conforme previsto no art. 124 do CTN c.c. art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91.

## 2.2. DA MULTA APLICADA

O Recorrente alega que a multa aplicada pela Administração acaba por violar os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e, principalmente, do não confisco, previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal.

Não ...

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, estatuidando *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;*

Deflui das disposições legislativas ora revisitadas que as vedações constitucionais acima mencionadas são dirigidas aos impostos – espécie tributária do gênero *tributo*, obrigação tributária principal -, e não às penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento de obrigação tributária.

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 tributária representa sanção pela prática de ato tributário ilícito, o qual é perfeitamente evitável.

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 principio da atividade vinculada aos ditames da lei, dele não podendo se descuidar, sob pena de responsabilidade funcional.

Escapa, contudo, à competência deste Colegiado a sindicância da adequação das normas tributárias introduzidas pela Lei nº 8.212/91 ao Ordenamento Jurídico a princípios constitucionais e às limitações ao poder de tributar veiculadas nos artigos 145 e 150 da Lei Maior.

Revela-se mais do que sabido por aqueles que militam com profissionalismo no Direito Pátrio que 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.

Cumprir trazer à balha que todo ato normativo oriundo do Poder Legislativo ingressa no Ordenamento Jurídico com presunção relativa de conformidade com a Constituição ainda que decorrente de uma interpretação conforme. Dessarte, uma vez promulgada e sancionada a lei, esta passa a desfrutar de presunção *iuris tantum* de constitucionalidade, a qual somente pode ser infirmada pela declaração em sentido contrário proferida pelo órgão jurisdicional competente.

Segundo Luís Roberto Barroso (*in* **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 7ª ed. rev. São Paulo, Saraiva, 2009, p. 193), “O princípio da presunção de constitucionalidade dos atos do Poder Público, notadamente das leis, é uma decorrência do princípio geral da separação dos Poderes e funciona como fator de autolimitação da atividade do Judiciário, que, em reverência à atuação dos demais Poderes, somente deve invalidar-lhes os atos diante de casos de inconstitucionalidade flagrante e incontestável”.

Nesse sentido, no que é atávico ao Processo Administrativo Fiscal, determina o Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, ser vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

**Decreto nº 70.235/72**

*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)*

(...)

*§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)*

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, 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.*

Cumpra 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.*

Por outro viés, trigo de outra safra, porém, 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 Autuante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpra-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 sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, esta exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo, portanto, todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e afastar penalidade pecuniária aplicada nos estreitos trilhos mandamentais da lei, sob alegação de inconstitucionalidade por violação a princípios constitucionais, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

### 2.3. DA PRODUÇÃO DE PROVAS

O Recorrente alega ser possível a juntada de documentos após a apresentação de impugnação, em observância ao princípio administrativo da verdade material.

Mas com toda razão, desde que cumpridas as exigências da lei.

A legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o *forum* apropriado para a contradita aos termos do lançamento concentra-se na fase processual da impugnação, cujo oferecimento instaura a fase litigiosa do procedimento.

No âmbito do Ministério da Fazenda, a disciplina da matéria em relevo foi confiada ao Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16 assinala, categoricamente, que o instrumento de bloqueio deve consignar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de instruir a peça de defesa com todas as provas documentais, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em seu parágrafo primeiro.

**Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*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.*

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**; (Redação dada pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748/93)*

*V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)*

*§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)*

*§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)*

*§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)*

*§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532/97) (grifos nossos)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)*

**§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532/97) (grifos nossos)**

**§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)**

**Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532/97) (grifos nossos)**

**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 8.748/93) (grifos nossos)**

Avulta, nesse panorama jurídico, que o Recorrente não tem que protestar pela produção de provas documentais no processo administrativo fiscal. Tem sim, por disposição legal, que produzir as provas de seu direito, de forma concentrada, já em sede de impugnação, colacionadas juntamente na peça de defesa, sob pena de preclusão.

Nos termos expressos da lei, a juntada de novos documentos no Processo Administrativo Fiscal depende de requerimento da parte interessada à autoridade julgadora do lançamento ou do recurso, mediante petição escrita na qual reste demonstrado, com fundamentos idôneos e comprovados, a impossibilidade de sua apresentação no momento próprio e oportuno, por motivo de força maior, ou que os documentos se refiram a fato ou a direito superveniente, ou ainda, que se destinem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, pesando em desfavor do Recorrente o ônus da devida comprovação.

Diante de tal panorama, após o oferecimento da impugnação, a juntada de novos documentos há que ser requerida ao Órgão que irá apreciar e julgar o recurso eventualmente interposto, *in casu*, ao CARF, se se tratar de Recurso Voluntário, ou à CSRF, nas hipóteses de Recurso Especial, repousando aos ombros do Peticionante o encargo processual de demonstrar, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo quarto do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Nesse contexto, na hipótese de o Autuado não lograr comprovar efetivamente a ocorrência de qualquer das hipóteses autorizadas previstas no aludido §4º do art. 16 do citado Decreto nº 70.235/72, a autorização de juntada de novas provas ou a apreciação de documentos juntados em fase posterior à impugnação representaria, por parte deste Colegiado, negativa de vigência à Legislação tributária, providência que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

## 2.4. DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS

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

Autenticado digitalmente em 18/03/2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/03/

2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 20/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O Recorrente, por amor ao debate, requer o afastamento da responsabilidade dos sócios da empresa.

Cumpra, de plano, esclarecer que a responsabilidade pelas obrigações decorrentes dos vertentes Autos de Infração é da empresa, e não dos seus representantes legais arrolados no relatório intitulado "RELATÓRIO DE VÍNCULOS", não integrando estes o polo passivo da autuação.

O anexo "Relatório de Vínculos" possui apenas caráter informativo, prestando-se como mero subsídio à Procuradoria da Fazenda Nacional, caso haja a necessidade de execução judicial do crédito previdenciário, após a preclusão do contencioso administrativo, nas estritas hipóteses em que vingue configurada a responsabilidade pessoal de terceiros pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos estatuídos no inciso III do art. 135 do CTN.

Tal entendimento encontra-se consolidado no Verbete da Súmula CARF nº 88, conforme se vos segue:

**Súmula CARF nº 88:**

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

Nesse sentido, o art. 2º da Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, dispõe que, a inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações elencadas a seguir:

- I - excesso de poderes;
- II - infração à lei;
- III - infração ao contrato social ou estatuto;
- IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios, com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

De acordo com a citada Portaria, para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.

Cumprе ressaltar, por relevante, que a atividade fiscal tem caráter plenamente vinculado, característica que impinge ao Auditor Fiscal a atenção aos procedimentos de fiscalização fixados na legislação tributária. Nesse sentido, a Instrução Normativa SRP nº 3, de 14/07/2005, vigente por ocasião da lavratura da NFLD em tela, assim dispõe:

**Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005**

*Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:*

(...)

*XI - Relação de Vínculos - VÍNCULOS, que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente;"*

Avulta, portanto, que a atuação do auditor fiscal notificante, no que tange à constituição do Relatório de Vínculos, não se encontra impregnada de qualquer discricionariedade nem, tampouco, ilegalidade. Ela decorre, pura e simplesmente, da natureza vinculada do seu atuar de ofício.

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

Embora não tenha sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à penalidade pecuniária decorrente do atraso no recolhimento do tributo devido, a ser aplicada mediante lançamento de ofício.

E para fincar os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio iuris* que ora se escultura, 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 em Autos de

Infração de Obrigação Principal, referente a fatos geradores ocorridos em competências não fulminadas pela decadência.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante Autos de Infração de Obrigação Principal, 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 apenação 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 Czaczkes 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, inclusive, 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.

A conduta tipificada legalmente como “*fraude*” consubstancia-se em toda e qualquer 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.

A fraude se manifesta, no caso presente, na volitiva e consciente criação de Pessoa Jurídica visando unicamente a albergar, na condição simulada de sócio minoritário, os trabalhadores de que necessitava para a execução das tarefas e demandas inerentes à sua atividade fim, de maneira a mascarar a relação previdenciária de segurado empregado, mediante a celebração de contratos civis de prestação de serviços técnicos pelos “sócios” simuladamente incorporados ao quadro societário da prestadora, mas sem a presença da *affectio societatis*, restando presentes, todavia, entre tais “sócios” e as empresas contratantes de seus serviços todos os pressupostos de fato e de Direito caracterizadores do vínculo previdenciário na condição de segurado empregado, com a execução de trabalho de natureza não eventual, por pessoa física, com personalidade, subordinação e onerosidade.

Dessarte, considerando haver sido verificada a presença dos elementos objetivos e subjetivos de conduta que se qualifica legalmente como fraude, tipificada no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, a multa de ofício a ser aplicada na competência 12/2008 passa a ser 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. artigo 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 o preceito insculpido no art. 106, II, ‘c’, do CTN.

Da conjugação das normas tributárias acima revisitadas conclui-se que, no presente 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.
- 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.

### **3. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, em atenção ao princípio *tempus regit actum*.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.