



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

Processo n° 10640.003657/2010-27
Recurso n° 001.886 Voluntário
Acórdão n° **2302-01.886 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de junho de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente COMPANHIA INDUSTRIAL CATAGUASES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

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 descon sideração 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.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE TITULARIDADE DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE.

A iniciativa e condução do procedimento de compensação são prerrogativas exclusivas do titular do crédito tributário decorrente do recolhimento indevido ou a maior das contribuições previdenciárias referidas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 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, inexistindo 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.

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 maioria de votos, em conceder provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei nº 8212/91 para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449 de 2008.

MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA - Presidente.

ARLINDO DA COSTA E SILVA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liège Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Jhonatas Ribeiro da Silva e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

Data da lavratura do AIOP: 01/12/2010.

Data da ciência do AIOP: 01/12/2010.

Trata-se de Auto de Infração de cobrança de Obrigação Principal — AIOP lavrada em face do empresa em referência, tendo por objeto contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social a cargo dos segurados empregados, incidentes sobre os seus respectivos Salários de Contribuição, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 31/53.

De acordo com o Relatório Fiscal, a exigência fiscal decorreu da cobrança de diferenças das contribuições previdenciárias a cargo de segurados empregados, incidentes sobre a remuneração auferida pelos segurados Eufrazio Carvalho Martins, Antonio Pinto de Almeida, Belmiro Esteves, Antonio Alberto Lopes Machado, Carlos Manoel Castro de Mattos e Gabriel Inácio Peixoto, contratados pela empresa como pessoas jurídicas, todavia, com a plena existência dos requisitos legais inerentes à condição de segurados empregados, quais sejam personalidade, natureza não eventual, subordinação e onerosidade.

Informa o auditor fiscal notificante que, para a fixação da multa de ofício de 75%, foi feito quadro comparativo com vistas a apurar qual era a mais vantajosa ao

contribuinte, conforme disposto no CTN, art. 106, inciso. II, "c", se a multa de mora imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador (24%) ou a de ofício (75%) fixada pela legislação superveniente.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 293/322.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz De Fora/MG lavrou decisão administrativa textualizada no Acórdão a fls. 864/883, julgando procedente em parte o lançamento, para dele excluir as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos nas competências alcançadas pela decadência, mantendo o crédito tributário na forma assinalada no Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fls. 884/902.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 04/01/2012, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 905.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 907/929, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que o auditor fiscal não possui competência para desconstituir relação comercial e para constituir relação de emprego;
- Que inexistente vínculo empregatício entre a empresa recorrente e os sócios das pessoas jurídicas elencadas pela fiscalização;
- Que a atividade da contabilidade não se insere dentre as atividades-fim do Recorrente, empresa do ramo da indústria têxtil;
- Requer a compensação, na qualidade de substituta tributária, das contribuições recolhidas por Beto Instalações Ltda em favor de Antonio Alberto Lopes Machado.

Ao fim, requer o recebimento do recurso e a declaração de nulidade da do lançamento.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 04/01/2012. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 30 do mesmo mês e ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Estando cumpridos os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL DA RFB.

Em recurso interposto a fls. 907/929, o Recorrente reage preliminarmente à competência do auditor fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil para desconstituir relação comercial e para constituir relação de emprego;

A rogativa acima postada não merece o abrigo pretendido.

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, de 13.4.93)

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

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

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

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

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

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

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

Não se deve olvidar que, tal qual no ramo do Direito do Trabalho, aplica-se igualmente no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade sobre a Forma, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições ajustadas numa determinada relação jurídica e as verificadas em sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em assentamentos públicos, documentos ou acordos, prevalece a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

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

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

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

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 fiscalizada. Registre-se que os contratos são firmados com cláusulas de prorrogação automática, sendo alguns, inclusive, assinados por prazo indeterminado.

Ademais, a sindicância da não eventualidade se apura mais em razão da atividade realizada pelo tomador do que pelo prazo de vigência do contrato. Nessas circunstâncias, sendo o serviço contratado uma necessidade contínua da empresa, 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 que pertine à subordinação, esta tem que ser averiguada em seu aspecto jurídico, não apenas no hierárquico. O conceito geral de subordinação foi elaborado levando-se em consideração a evolução social do trabalho, com sua conseqüente democratização, passando da escravidão e da servidão para o trabalho contratado, segundo a vontade das partes.

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

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

Podemos identificar no conceito de subordinação jurídica duas vestes de uma mesma nudez: de um lado figura a faculdade do contratante de utilizar-se da força de trabalho do contratado pessoa física, como um dos fatores da produção, sempre no interesse do empreendimento cujos riscos assumiu, e do outro, a obrigação do empregado de sujeitar a execução do seu serviço à direção do empregador, no poder de ordenar o que fazer e como fazê-lo, dentro dos fins a que este se propõe a alcançar.

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

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

Dessarte, havendo prestação remunerada de serviços por pessoa física, por mais autonomia que tenha o contratado na condução do serviço a ser prestado, presente sempre estará, em menor ou maior grau, a subordinação jurídica do contratado ao contratante. Como exemplo meramente ilustrativo, mesmo a contratação de renomado profissional para a elaboração de Parecer a respeito de matéria de sua notória especialidade, mesmo aqui presente estará a subordinação jurídica, eis que o aludido Parecer deverá atender os objetivos e interesses do contratante e ser elaborado no tempo e nas condições por este especificado, sob pena de não se consolidar o contrato laboral.

A subordinação se revela às escancaras com o tomador em foco, que detém todo o poder de chefia, de comando de como, o que, quando e quanto do serviço será executado, além do poder de dispensa do trabalhador. Todos trabalham, efetivamente, objetivando atingir as metas determinadas pela contratante, ordenados pelas normas da empresa.

No vertente caso, observa-se em várias cláusulas contratuais a obrigação do contratado em cumprir determinadas rotinas, demonstrando a subordinação jurídica dos serviços prestados. Tal subordinação também se mostra evidente nos documentos relativos à prestação de contas de despesas. Os contratados preenchem relatórios de despesas, os quais tem que ser aprovados por funcionários da Recorrente. Observa-se, ainda, a existência de valores pagos a título de adiantamento de viagem, procedimento que é normal para empregados da empresa, e não para prestadores de serviços terceirizados. Registre-se que o pagamento das remunerações é realizado em dia certo, normalmente, no mês seguinte a prestação dos serviços; O pagamento de despesas do contratado segue as normas internas da empresa; A maioria dos cargos exercidos por tais segurados faz parte da estrutura organizacional da empresa e, conseqüentemente, as atividades desempenhadas estão subordinadas à política administrativa/produziva/econômica da CIC, constando, inclusive seus nomes no cargo, sendo apurado, inclusive que tais trabalhadores assinam documentos contratando e demitindo empregados, juntamente com aprovação de outros segurados da administração da CIC.

A remuneração foi apurada diretamente dos lançamentos registrados na contabilidade e nas notas fiscais de prestação de serviços, nas quais tais trabalhadores figuravam como sócios ou procuradores pessoas jurídicas, não como pessoas físicas.

Corroborando na caracterização da não eventualidade e na representatividade salarial da remuneração auferida pelos obreiros o fato de estes receberem salários fixos, com data certa de recebimento, independente de qualquer mensuração do serviço prestado, com elevado padrão de regularidade de montante e de periodicidade e com cláusulas contratuais de reajustes. Além disso, tais trabalhadores auferiam, além da remuneração direta, remuneração indireta na forma de benefícios sociais, férias, etc.

A personalidade, por derradeiro, tem sua caracterização realçada na análise de cada caso particular, as quais serão expostas adiante, as quais revelam a prestação exclusiva dos serviços ao contratante, a natureza *intuitu personae* dos serviços pactuados, a disponibilização de benefícios sociais os quais só podem ser usufruídos por pessoa física, tal como planos de saúde, a referência de tais profissionais na estrutura organizacional da empresa, ocupando cargos de gerência, dentre outros.

No caso em tela, observa-se que tais empresas foram contratadas visando à prestação do serviço exclusivamente pela pessoa do sócio, do procurador ou do titular identificada em cada contrato, caracterizando assim, a Pessoaalidade. Diga-se ainda que tais segurados estão incluídos no rol dos beneficiários de plano de saúde custeado pela empresa, sendo que o nome de alguns dos segurados consta no organograma da CIC.

Registre-se que nas prestações de contas de despesas, para fins de reembolso, fica evidenciado o nome da pessoa que prestou o serviço e não a empresa prestadora.

Reportamo-nos, então, ao Relatório Fiscal.

Os cargos exercidos pelos segurados empregados contratados fazem parte da estrutura organizacional da empresa e, conseqüentemente, as atividades por eles desempenhadas estão subordinadas à política administrativa, produziva e econômica da Contratante. Acentue-se que os Senhores Eufrazio Carvalho Martins, Antônio Pinto de

Almeida e Antônio Alberto Lopes Machado, ocupam respectivamente as gerências de Informática, Controladoria, e Engenharia de Manutenção do Recorrente, figurando, inclusive, no organograma da empresa com a indicação de "gerências ocupadas por terceiros".

Além disso, as funções desempenhadas atendem à necessidade permanente da auditada, na atividade fim da empresa. Adite-se que os serviços executados apresentam a qualidade "*intuitu personae*" do pacto laboral, eis que os contratados deveriam pessoalmente prestar seus serviços. Nesse empreendimento, os contratados preenchiam relatórios de despesas, sendo necessário que esses relatórios fossem aprovados por funcionários da auauada.

Mas não é só. Há mais. Registre-se que o Recorrente fornecia àqueles contratados como pessoas jurídicas, benefícios típicos de segurados empregados, tais como férias, plano de assistência médica, cursos, treinamentos, reembolso de despesas. Cite-se, em adito, que as "pessoas físicas", contratadas como "pessoas jurídicas", se apresentavam a terceiros como representantes da empresa, assinando documentos que pactuaram obrigações e direitos entre as partes.

No caso do Sr. Eufrazio Martins, Sócio-gerente da empresa ECM Consultoria & Informática Ltda, o contrato firmado desde novembro/98 é *intuitu personae*, na medida em que determina que o "*serviço de consultoria*" seria prestado, com exclusividade, pelo sócio acima indicado (pessoalidade), com dedicação direta de 20 dias mensais (não eventualidade).

O liame contratual acima referido especifica que "*todo desenvolvimento dos serviços aqui tratados se dará em estreito relacionamento com a direção, gerências e equipe técnica da CIC*", o que deixa às claras a subordinação da pessoa física em pauta ao contratante.

Item 2.1 - A CONTRATADA disponibilizará para prestação dos serviços objeto do presente contrato exclusivamente seu Consultor - Sócio Eufrazio Carvalho Martins.

Item 3.1 - O prazo total de vigência do presente contrato é de 14 (quatorze) meses, equivalente ao período compreendido entre 01/11/98 e 31/12/99.

Item 3.2 - O presente contrato será prorrogado de forma automática por sucessivos períodos semestrais, desde que as partes assim concordem.

Item 7.1 - Pela prestação dos serviços objeto do presente contrato a SOCIEDADE pagará mensalmente à CONTRATADA a quantia total de R\$ 6.776,00 (seis mil setecentos e setenta e seis Reais) correspondentes aos serviços mensais previstos na cláusula 1.1. (Contrato assinado em novembro/98. Revela a não eventualidade na prestação do serviço e a onerosidade, com pagamentos mensais e de mesmo valor, ostentando pompas típicas da natureza jurídica de salário).

Item 7.5 - A CIC arcará com as despesas de viagens, hospedagens e alimentação em caso de prestação de serviços fora da cidade de Cataguases. Tal circunstância demonstra que é o Recorrente que assume o risco e os custos da atividade exercida pelo contratado.

A prestação de serviço se revela exclusiva para o Recorrente, na medida em que é faturada com Notas Fiscais sequenciais. Além disso, Sr. Eufrazio Carvalho Martins

consta no organograma da empresa como GERENTE DE INFORMÁTICA. Em diversos documentos internos da empresa o segurado assinou como responsável e ocupante do cargo, como, por exemplo:

- Ficha de Movimentação de Recursos Humanos da Gerência de Informática, aprovando a contratação de empregados;
- Adiantamento e prestação de contas de viagem a serviço (assinou como empregado);
- Autorização para compra de passagem para prestadores de serviços da empresa;
- Assinou como testemunha e rubrica todas as folhas dos contratos firmados com empresas prestadoras de serviços na área de informática, como por exemplo: Contrato firmado entre a autuada e a empresa LG INFORMATICA LTDA, CNPJ 01.468.594/0001-22;

Em Diligência realizada na empresa ECM CONSULTORIA & INFORMÁTICA LTDA, foi constatado que a prestação de serviços é exclusiva para a autuada, não havendo inclusive nenhum segurado empregado contratado desde sua constituição.

Cumprido frisar que, no relatório de recomendações emitido em 31/12/2001, elaborado pela empresa de Auditoria / Consultoria externa BRK Lopes, Machado S/C, contratada pelo contribuinte, consta, dentre diversas outras, a seguinte recomendação: *"Verificamos que a empresa mantém contrato de prestação de serviços para implantação do plano de tecnologia da informação com a empresa ECM - Consultoria & Informática Ltda. Através do Sr. Eufrásio Carvalho que se disponibiliza 20 dias mensais a Companhia para implantação do referido projeto. Verificamos ainda que os honorários mensais são pagos mediante apresentação de nota fiscal de serviços da ECM. Porém, estas notas fiscais vêm sendo enviadas com sua numeração de forma sequencial, o que permite a caracterização de prestação de serviços única e contínua e, conseqüentemente, o vínculo empregatício.*

Existem ainda outros contratos com características similares, mas cujas notas fiscais correspondentes não são sequenciais".

No caso do Sr. Antonio Pinto de Almeida, sócio gerente da empresa Apacon Contabilidade Ltda, o contrato especifica que os serviços seriam realizados preferencialmente pelo sócio gerente da contratada, acima identificado e qualificado, que se fará presente nas dependências da contratante, sempre que se fizer necessário, circunstância que revela a pessoalidade e a não eventualidade da contratação, eis que o Sr. Antonio Pinto deveria estar sempre à disposição do Recorrente, sempre que se fizesse necessário.

O Recorrente se compromete a proporcionar ao Sr. Antonio, *"a participação em um curso de especialização profissional, a cada trimestre, nas áreas contábil, financeira ou administrativa, visando principalmente à obtenção de técnicas mais modernas de gestão a serem utilizadas no âmbito da empresa. Todas as despesas com a realização desses cursos, tais como: inscrição, veículo para deslocamento, passagens terrestres ou aéreas, hospedagem e alimentação, correrão por conta da CONTRATANTE e serão reembolsadas CONTRATADA, mediante a apresentação dos respectivos comprovantes".* CURSOS DE ESPECIALIZAÇÃO PARA PESSOA JURÍDICA !!!!????

Tem mais. “Duas vezes por ano, em meses de sua escolha, o **Sócio Gerente da CONTRATADA** se ausentará por um prazo não superior a 15 dias (quinze) dias para fins de descanso, condição esta que a CONTRATANTE concorda, desde agora. **Parágrafo Único:** A ausência prevista nesta Cláusula será comunicada previamente à CONTRATANTE que, em caso de real necessidade, poderá vetá-la. Ocorrendo tal situação as partes negociarão uma nova data que atenda a seus recíprocos interesses”. O que é isso senão férias anuais de 30 dias ??? Por outro lado, ilumine-se a estrita pessoalidade na prestação do serviço !!!!

É de R\$ 10.025,00 (Dez mil e vinte e cinco reais) o valor do presente contrato, de acordo com Planilha de formação de preço pactuada entre as partes e que serão pagos mensalmente pela CONTRATANTE à CONTRATADA, sempre até o penúltimo dia útil de cada mês, no qual os serviços foram prestados. O prazo de validade deste contrato é de 12 (meses) meses, a contar da data de sua assinatura e será renovado automaticamente caso as partes não se manifestem em sentido contrário. Contrato assinado em março/98. Revela a não eventualidade na prestação do serviço e a onerosidade, com pagamentos mensais e de mesmo valor, ostentando pompas típicas da natureza jurídica de salário.

Há ainda mais evidencias. O Sr. António Pinto de Almeida consta no organograma da empresa como GERENTE DE CONTROLADORIA. Em diversos documentos internos da empresa o segurado assina como responsável e ocupante do cargo, como, por exemplo:

- *Ficha de Movimentação de Recursos Humanos da Gerência de Controladoria, aprovando a contratação de empregados;*
- *Correspondências com prestadores de serviços;*
- *Adiantamento e prestação de contas de viagem a serviço (assina como empregado);*
- *Possui cartão de visita da empresa, onde consta, além de telefones e endereço, também e-mail corporativo. O mesmo foi entregue ao Auditor fiscal durante ação fiscal citada no item 4.4.6, nas dependências da empresa, em 14/06/07, quando deu ciência no Termo de Intimação Para Apresentação de Documentos - TIAD.*

Dados extraídos do Cadastro Nacional de Informações Sociais - CNIS, através de acesso aos sistemas internos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, revelam que o segurado em tela era empregado do Recorrente, na mesma função, contador, com demissão datada de 13/03/98. O Contrato de prestação de serviço foi assinado em 10/03/98, três dias antes da demissão.

Cabe esclarecer que o fato de o serviço de contabilidade não integrar a atividade fim do contratante não modifica as condições de contorno do lançamento, eis que tal circunstância é irrelevante para a caracterização do vínculo previdenciário de segurado empregado. Conforme já salientado alhures, qualifica-se como segurado empregado a pessoa física que presta serviços de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado. Inexiste, pois,

qualquer relação de dependência entre a caracterização de segurado empregado e a atividade fim da empresa contratante.

Quanto à ação judicial invocada pelo Recorrente, as alegações a ela correlatas não poderão ser contempladas por este Colegiado, eis que desprovidas de esteio probatório.

Limitou-se o Recorrente a transcrever no bojo de seu Recurso Voluntário excertos de suposta sentença proferida no curso da ação judicial nº 1999.38.01.000083-2, em trâmite 3ª Vara de Justiça Federal em Juiz de Fora/MG, sem no entanto instruir suas alegações com cópia autenticada da aludida decisão.

Tal providência poderia ser dispensada caso o acesso ao conteúdo do *decisum* em tela fosse possível por outros meios. Nada obstante, pesquisa ao *site* da Justiça Federal – Seção Judiciária do Estado de Minas Gerais (www.jfmg.jus.br) revelou que o número do aludido processo é inválido.

Por outro lado, mesmo pesquisando pelo nome das partes não logramos sucesso em localizar o referido processo, circunstância que tornou inviável a sindicância de sua existência, e, se existente, a abrangência da decisão nele proferida e se tal decisão houve-se por ratificada ou reformada pelo Tribunal *ad quem*, e se já transitou em julgado.

Assim, estando à calva de provas materiais, tais alegações não poderão ser consideradas por esta Corte. Alegar sem provar é o mesmo que nada alegar.

Por outro viés, as decisões proferidas no âmbito da ação judicial em realce, em princípio, teriam seu campo de influência adstrito aos efeitos da NFLD nº 32.576.065-9, de 21/10/1998, não irradiando efeitos sobre o presente lançamento, eis que se refere a causa de pedir distinta.

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 tributária 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 negócio 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 a prerrogativa de proceder à requalificação jurídica formal da relação, fazendo-a coincidir com a realidade substancial, trazendo a consequência ao plano do fato gerador do tributo.

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

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.

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.

No que pertine ao Sr. Belmiro Esteves, Sócio-gerente da empresa Inova Consultoria & Negócios Ltda, O segurado foi empregado do contribuinte, no cargo de Gerente de Vendas, tendo sido admitido na empresa em 10/10/78, e com demissão datada de 18/08/2006 - sexta-feira. Já o Contrato de prestação de serviço foi assinado em 21/08/06, segunda-feira seguinte.

Cabe enfatizar que, no relatório de recomendações emitido em 31/12/2001, elaborado pela empresa de Auditoria / Consultoria externa BRK Lopes, Machado S/C, contratada pelo contribuinte, consta, dentre diversas outras, a seguinte recomendação: "*Objetivando resguardar a empresa de possíveis questionamentos trabalhistas no futuro, recomendamos que não sejam mais aceitas a apresentação de notas fiscais com numeração sequencia, para estes casos e também que todos os demais contratos mencionados sejam reavaliados pela assessoria jurídica da empresa, solicitando um parecer relativo aos riscos trabalhistas envolvidos.*"

Comentários do executivo responsável (Sr. Antônio Pinto): "*Apesar das constantes cobranças, alguns fornecedores de serviços não atualizam seus contratos junto à Companhia, motivo pelo qual também consideramos importante efetuar a consulta à assessoria jurídica*".

Seguindo tal orientação, o contrato tenta dissuadir a condição de segurado empregado ao dispor em sua cláusula primeira que "*a prestação de serviço e consultoria técnica na área comercial, de caráter não exclusivo, por parte da CONTRATADA em favor da CONTRATANTE*". Outras provas, no entanto, revelam de forma indubitável a existência de todos os elementos da condição de segurado empregado.

A empresa disponibiliza e paga plano de saúde da AGF Saúde para o segurado e seus 3 (três) dependentes. Plano de saúde para pessoa jurídica ??????. Avulta em tal benefício a existência da personalidade na prestação laboral e a não eventualidade.

Em Diligência realizada na empresa Inova Consultoria & Negócios Ltda, houve-se por constatado que a prestação de serviços é exclusiva para a autuada, não havendo inclusive nenhum segurado empregado contratado desde sua constituição. Corrobora tal constatação, a verificação que todas as Notas Fiscais foram emitidas em sequência numérica.

O preço certo a ser pago pela CONTRATANTE à CONTRATADA, sempre no primeiro dia útil de cada mês, pelos serviços indicados na Cláusula Primeira, é de R\$ 21.700,00 (vinte e um mil e setecentos reais). Registre-se que as partes elegeram o INPC como índice de atualização do presente contrato, ficando acertado que a sua aplicação dar-se-ia anualmente, na data de aniversário do presente contrato. O contrato foi assinado em

Agosto/2006. Revela a não eventualidade na prestação do serviço e a onerosidade, com pagamentos mensais de mesmo valor, com previsão contratual de reajuste automático, ostentando pompas típicas da natureza jurídica de salário.

Além disso, a contratada faz jus ao reembolso das despesas com passagens, refeições, hospedagem, ligações telefônicas e reembolso de quilometragem pelo uso de veículo próprio na proporção de 1/3 do valor do litro de gasolina, por quilometro rodado. Tais despesas serão reembolsadas à CONTRATADA, mediante a apresentação de relatório detalhado, demonstrando e comprovando tais gastos. Afinal, de quem é o risco e custo da atividade econômica?? Não seria da pessoa jurídica que exerce a atividade, *in casu*, a contratada ???

Há que se registrar que o contrato, embora firmado por prazo indeterminado, poderá ser rescindido a qualquer tempo, bastando que a parte interessada comunique a outra parte, por escrito, com uma antecedência mínima de 90 (noventa) dias. Mais uma vez se revela a não eventualidade dos serviços e o direito de cada uma das partes de rescindir a relação contratual, unilateralmente, mesmo que de forma imotivada, sem direito a qualquer espécie de indenização típica do direito privado, como sói ocorrer nas relações de emprego.

No que tange ao Sr. Antonio Alberto Lopes Machado, esse segurado manteve vínculo empregatício com a empresa autuada, tendo sido admitido em 09/10/59, na função aprendiz de mecânico, e desligado do quadro de empregados em 04/04/94. Foi readmitido em 05/04/94, na função de Supervisor Técnico de Instalações Mecânicas, e desligado em 05/08/97, sendo que em 01/08/97 (04 dias antes do desligamento) assinou contrato de prestação de serviços com a Recorrente;

A empresa Machado Eletro- Mecânica Ltda, aberta em 02/06/97, e tendo como sócios os senhores Antônio Alberto Lopes Machado (gerente), e Domingos Lopes dos Santos Machado (filho do Sr. Alberto), foi na época a empresa utilizada para a prestação dos serviços contratados. Em 21/10/98, foi constituída outra empresa: Beto Instalações Refrigeração e Motores Ltda, tendo como sócio gerente o Sr. Alberto dos Santos Lopes Machado (filho do Sr. Antonio Alberto), e a Sra. Ana dos Santos Machado, esposa do Sr. Antonio Alberto.

Em 01/08/03 foi assinado o contrato de N° 039/2003, entre a empresa Beto Instalações Refrigeração e Motores Ltda e a empresa autuada, para prestação de serviços de manutenção mecânica em máquinas, tendo havido uma transferência da empresa utilizada para a prestação de serviços pelo Sr. Antonio Alberto Lopes Machado, com possível intuito de confundir a fiscalização quanto à personalidade da prestação dos serviços pelo mesmo, já que ele não pertence ao quadro societário e de empregados da mesma. Tal fato se evidencia pela assinatura aposta no contrato citado acima, onde quem assina pelo Sócio-gerente da empresa (Sr. Alberto dos Santos Lopes Machado – filho do Sr. Antonio), é o próprio Sr. Antonio Alberto Lopes Machado. A situação relatada se repete nos Termos aditivos do mesmo contrato, de números 01/2004, 01/2005, 01/2006 e 01/2007, e também em outros contratos firmados, como, por exemplo, o de N° 056/2001.

Com relação ao contrato de N° 039/2003, formalmente firmado com a empresa Beto Instalações Refrigeração e motores ltda, no primeiro aditivo ao contrato, de N° 01/2004, em documento anexado ao mesmo, o setor Gerência de Recursos Humanos, autoriza o reajuste do contrato 039/2003, o qual é transcrito o tópico na íntegra: "***Contrato 039/2003 (Toninho Machado) vencto abr/04: reajuste índice de variação INPC (6,62%) 9,42% (mérito/enquadramento política salarial da CIC). Total do valor do contrato será R\$***

10.500,00". Importante observar que a parcela do índice de reajuste de 9,42% houve-se por concedido a título de "*mérito/enquadramento política salarial da CIC*", circunstância que revela o efetivo vínculo do segurado em tela com a empresa.

Além disso, a referência expressa entre parênteses a "Toninho Machado" demonstra que o trabalhador executor dos serviços contratados não era outro senão o Sr. Antonio Alberto Lopes Machado.

O contrato em foco foi assinado com vigência até março de 2004, podendo ser renovado, com base de reajuste o índice da variação do INPC do período de março de 2003 a março de 2004. O preço certo e ajustado para o presente contrato era inicialmente de R\$ 9.000,00 (nove mil reais) mensais, que deveria ser pago até o 5º (quinto) dia útil de cada mês subsequente ao vencido, circunstâncias que demonstram a não eventualidade na prestação do serviço e a onerosidade, com pagamentos mensais de mesmo valor, com previsão contratual de reajuste automático, ostentando pompas típicas da natureza jurídica de salário.

Noticie-se por relevante que o nome do segurado consta no organograma da empresa, ocupando a Gerência de Engenharia de Manutenção e Segurança (Mecânica), com a seguinte observação destacando: "Cargo de gerência ocupado por terceiro". Nessa condição, ele assina/Rubrica documentos internos da empresa, como por exemplo as Fichas de Movimentação de Recursos Humanos, aprovando a contratação e demissão de empregados da empresa autuada, juntamente com outros administradores de hierarquia superior.

Além disso, a prestação de serviços ao Recorrente é exclusiva, condição que se depreende do fato de as notas fiscais emitidas pela contratada serem sequenciais.

No caso do caso do Sr. Carlos Manoel Castro de Mattos, Procurador da empresa Catriz Agroindustrial Ltda, as circunstâncias não se mostram diferentes. Trata-se de empresa de vínculo familiar com o segurado nomeado procurador, uma vez que os sócios Sr. Carlos Henrique Peixoto de Mattos e a Sra. Beatriz Peixoto de Mattos são filhos do Sr. Carlos Manoel Castro de Mattos.

Contrato firmado em 01/03/1997 dispõe que o CONTRATANTE se responsabiliza pelo pagamento mensal ao CONTRATADO, no primeiro dia útil de cada mês, tendo como a data de início dos serviços, o dia 01/03/97, o valor de R\$ 4.000,00. Note-se que o referido contrato houve-se por assinado por prazo indeterminado, sendo que caso haja interesse na rescisão do mesmo, a parte interessada deveria comunicar a outra por escrito com 60 dias de antecedência. Tais circunstâncias demonstram a não eventualidade na prestação do serviço e a onerosidade, com pagamentos mensais de mesmo valor, com previsão contratual de reajuste automático, ostentando pompas típicas da natureza jurídica de salário.

Dispõe ainda que o CONTRATANTE se responsabiliza em reembolsar o CONTRATADO de todas as despesas que o mesmo venha a ter com a prestação dos serviços. Entre estas despesas estão incluído Telefone, o valor mensal de R\$ 150,00 referente a aluguel, passagens, refeições, hotel, quilometragem quando utilizado veículo particular. Ora, nos termos da lei, o risco da atividade econômica e os custos decorrentes de sua execução são da pessoa jurídica, *in casu*, a Catriz Agroindustrial Ltda, resultante da alteração da Razão Social, em 30/03/2004, da Amarulla Indústria e Comércio Ltda. Aqui, quem arca com os custos é a empresa contratante.

Por outro viés, em razão de cláusula contratual, o CONTRATADO se comprometia a executar todos os serviços solicitados pelo CONTRATANTE referente à área comercial da empresa. Não limitado aos serviços aqui, dado a amplitude do assunto, estão Marketing, Vendas, levantamento de mercado, análise de clientes, análise e gerenciamento da equipe de vendas, análise dos representantes de vendas, previsão de vendas, promoção e publicidade, Gerenciamento de Produto, dentre outros. Ou seja, a “*pessoa jurídica*” foi contratada não para a prestação de um serviço específico, mas, sim, para a execução de todos os serviços inerentes à atividade empresarial, sem limites, abrangência essa que somente se pode esperar de pessoa física à inteira disposição, temporal e intelectual, da empresa.

Tal conclusão se avulta de maneira notória ao se verificar que o segurado em apreço assinava documentos internos da empresa na condição de empregado, no Cargo de Gerente de Vendas, como por exemplo, adiantamento e prestação de contas de viagem a serviço, cumprindo norma interna da empresa.

Além disso, a empresa disponibiliza e pagava plano da AGF SAÚDE para o segurado e seus 2 (dois) dependentes, benefício que só pode ser disponibilizado a pessoa física, nunca a pessoa jurídica.

Como se não bastasse, ao segurado foi disponibilizado cartão de crédito corporativo da operadora Visa - Banco do Brasil, fornecido pela atuada, outro benefício que só pode ser disponibilizado a pessoa física, nunca a pessoa jurídica.

Adite-se que a prestação de serviços ao Recorrente é exclusiva, condição que se depreende do fato de as notas fiscais emitidas pela contratada serem sequenciais.

Por derradeiro, na hipótese do Sr. GABRIEL INÁCIO PEIXOTO, Sócio-gerente da empresa Zoom Consultoria & Negocios Ltda, a situação apurada pela fiscalização não se mostra diversa. O segurado foi empregado do contribuinte, tendo sido admitido na empresa em 01/05/98, e com demissão datada de 30/05/06, no cargo de Assessor de Vendas. O Sr. Gabriel acumulou a função de Conselheiro do Conselho de Administração da empresa até a competência 05/2004, na qualidade de segurado contribuinte individual - Diretor não empregado.

O contrato firmado em 02/01/2007 houve-se por firmado por prazo indeterminado, podendo ser rescindido a qualquer tempo, bastando que a parte interessada comunique a outra parte, por escrito, com uma antecedência mínima de 90 (noventa) dias, circunstância que revela a não eventualidade dos serviços e o direito de cada uma das partes de denunciar a relação contratual, unilateralmente, mesmo que de forma imotivada, sem direito a qualquer espécie de indenização típica do direito privado, como sói ocorrer nas relações de emprego.

Muito embora o contrato estipule que a prestação de serviço e consultoria técnica na área comercial, tenha caráter não exclusivo, por parte da CONTRATADA em favor da CONTRATANTE, tal estipulação se revela, tão somente, de fachada. Em realidade, a prestação de serviços ao Recorrente é exclusiva, condição que se depreende do fato de as notas fiscais emitidas pela contratada serem sequenciais.

Por outro viés, o preço certo a ser pago pela CONTRATANTE à CONTRATADA, sempre no primeiro dia útil de cada mês, pelos serviços indicados na Cláusula Primeira, é de R\$ 13.266,59 (Treze mil, duzentos e sessenta e seis reais e cinquenta e nove centavos), tendo as partes elegido o INPC como índice de atualização do presente

contrato, ficando acertado que a sua aplicação dar-se-á anualmente, na data de aniversário do aludido contrato. Tais condições demonstram a não eventualidade na prestação do serviço e a onerosidade, com pagamentos mensais de mesmo valor, com previsão contratual de reajuste automático, ostentando pompas típicas da natureza jurídica de salário.

Adite-se que a CONTRATADA, por força de cláusula contratual, faz jus ao reembolso das despesas com passagens, refeições, hospedagem, ligações telefônicas e reembolso de quilometragem pelo uso de veículo próprio, na proporção de 1/3 do valor do litro de gasolina por quilometro rodado, as quais seriam reembolsadas à CONTRATADA, mediante a apresentação de relatório detalhado, demonstrando e comprovando tais gastos. Ora, nos termos da lei, o risco da atividade econômica e os custos decorrentes de sua execução são da pessoa jurídica, *in casu*, a Zoom Consultoria & Negócios Ltda. Aqui, quem arca com os custos é a empresa contratante.

Além disso, a empresa disponibiliza e pagava plano da AGF SAÚDE para o segurado e seu dependente, benefício que só pode ser disponibilizado a pessoa física, nunca a pessoa jurídica.

Cumprir trazer à baila, neste comenos, que o serviço de *assessoria*, de maneira bem genérica, constitui-se atividade de apoio profissional à empresa, prestada por pessoa que detém conhecimento especializado e experiência profissional em determinados campos da atividade econômica, atuando em áreas as mais variadas, tais como, planejamento estratégico, elaboração de fluxo de caixa do negócio, consultoria em gestão empresarial, análise de cenários, cronograma de atividades, gestão de projetos, acompanhamento dos processos de tomada de decisão e implementação de atividades econômicas, dentre várias outras.

Nesse cenário, qualquer que seja a área de atuação, o serviço de assessoria constituir-se-á, sempre, atividade meio nas empresas contratantes, auxiliando-a tecnicamente na elaboração de projetos e na execução de serviços. O que não se concebe como *serviço de assessoria* é o exercício contínuo e não eventual das atividades fins da contratante, máxime na função gerencial, atividade essa que tem que ser exercida por profissionais contratados diretamente pela empresa.

Nesse panorama, muito embora os assentamentos contratuais apontem para a celebração de contrato com pessoa jurídica, as condições em que os serviços contratados foram prestados ao Recorrente subsumem-se à hipótese genérica e abstrata das de segurado 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 segurado empregado.

Ante tal quadratura, a fiscalização constatou a existência dos elementos qualificadores da condição de segurado empregados existente entre o Recorrente e as pessoas físicas dos sócios das pessoas jurídicas contratadas, importando na submissão de contratante e prestador de serviços, na qualidade de *segurado empregado*, às obrigações fixadas na aludida Lei de Custeio da Seguridade Social.

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 notificada**.

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

Nas últimas duas décadas, passou-se a observar neste País, uma tendência, capitaneada por grandes empresas, máxime as de comunicação, de se exigir que seus empregados se transformem em empresa individual ou pessoa jurídica para contratá-los como prestadores de serviços, 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 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.

Como consequência imediata dessa mudança de *status* (de pessoa física e empregado para pessoa jurídica e prestador de serviços), o ex empregado 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 vindo 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 de incidência de contribuições previdenciárias, os efeitos da condição de segurado empregado verificada no caso concreto.

A atuação fiscal acima abordada 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)

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 ex empregado, agora prestador de serviço, 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, de 21.06.1993). (Alterado pela Res. 96/2000, DJ 18.09.2000)

Encontram-se presentes, portanto, 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.

Cumpra-se enfatizar que no, caso dos Sres. Gabriel Inácio Peixoto e Belmiro Esteves, a mera disposição contratual de que a contratação de serviços teria “*caráter não exclusivo*” não é suficiente para afastar a pessoalidade e a subordinação desses profissionais na prestação dos serviços ao contratante, atributos esses que foram apurados por outros meios de prova, conforme acima detalhado, em cada caso.

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 ser *segurado empregado* em relação a uma determinada entidade e *segurado contribuinte individual* em relação a outra distinta da primeira, e assim por diante ...

Diante da pleora probatória acostada aos autos, firma-se a convicção de que os fatos trazidos pela fiscalização não deixaram dúvida quanto à real situação dos trabalhadores mencionados, os quais se ajustam *taylor made* na categoria de *segurados empregados*, visto que presentes todos os pressupostos elencados no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Como resultado, subsistem inabaladas as obrigações tributárias destacadas no AIOP em apreço, o qual não demanda reparos.

Vencidas as questões preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra-se 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.

3.1. DA COMPENSAÇÃO PRETENDIDA

O sujeito passivo requer a compensação, na qualidade de substituta tributária, das contribuições recolhidas por Beto Instalações Ltda em favor de Antonio Alberto Lopes Machado.

Tal apelo, todavia, não poderá ser objeto de apreciação por este Colegiado eis que, em seu louvor, nos vertentes autos, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

No capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre crédito tributário, dentre outras.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o Código Tributário Nacional - CTN conferiu ao instituto da compensação os contornos jurídicos de modalidade de extinção do crédito tributário da fazenda pública em face do sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos dos seus artigos 156, II ; 170 e 170-A.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

II - a compensação;

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Artigo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)

Note-se que, ao estabelecer normas gerais em matéria de crédito tributário, através do regramento de uma de suas modalidades de extinção, o art. 170 do CTN estatuiu que

a lei poderia, nas condições e sob as garantias que estipulasse, ou cuja estipulação em cada caso atribuisse à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Dessarte, o instituto da compensação, no Direito Tributário, depende pois de previsão legal.

Atendendo ao comando do CTN, no âmbito federal, o instituto da compensação de tributos federais foi regulamentado pela Lei 8.383/91, cujo Art. 66 dispôs que, nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderia efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. Ao mesmo tempo, o parágrafo único do referido dispositivo legal impôs uma restrição à compensação tributária ao dispor que a compensação, no âmbito tributário, só poderia ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

LEI N° 8.383, de 30 de dezembro de 1991

*Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, **contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá** efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. (com Redação dada pela Lei n° 9.069, de 29.6.199)*

*§1° **A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.** (grifos nossos)*

§2° É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§3° A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§4° As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Em se tratando de contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social, o instituto da compensação tributária foi regulamentado pelo Art. 89 da Lei N° 8.212/91, o qual reproduzimos, *in totum*, a seguir :

LEI N° 8.212, de 24 de julho de 1991

*Art. 89. **Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido.** (Redação dada pela Lei n° 9.129, de 20.11.1995) (grifos nossos)*

*§1° **Admitir-se-á apenas a restituição ou a compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao INSS, que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade.** (Redação dada pela Lei n° 9.129, de 20.11.1995)*

*§2° **Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, o valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único***

do art. 11 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§3º Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§4º Na hipótese de recolhimento indevido, as contribuições serão restituídas ou compensadas atualizadas monetariamente. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§5º Observado o disposto no § 3º, o saldo remanescente em favor do contribuinte, que não comporte compensação de uma só vez, será atualizado monetariamente. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§6º A atualização monetária de que tratam os §§ 4º e 5º deste artigo observará os mesmos critérios utilizados na cobrança da própria contribuição. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§7º Não será permitida ao beneficiário a antecipação do pagamento de contribuições para efeito de recebimento de benefícios. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

§8º Verificada a existência de débito em nome do sujeito passivo, o valor da restituição será utilizado para extingui-lo, total ou parcialmente, mediante compensação. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

A redação do *caput* do Art. 89 da lei 8212/91 é de uma clareza solar ao dispor que somente os créditos do sujeito passivo em face da fazenda pública, decorrentes de pagamento ou recolhimento indevido de contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social, é que podem ser objeto de compensação ou de restituição.

Para tornar esse entendimento o mais livre de dúvidas possível, o parágrafo segundo do mesmo art. 89 complementou o respectivo *caput* dispondo que somente pode ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, o valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do Art. 11 da Lei Nº 8.212/91, ou seja, as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social:

- a) A carga da empresa, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, nos termos do Art. 22, I, II e III da Lei Nº 8.212/91.
- b) As contribuições sociais a cargo dos empregadores domésticos, de acordo com o Art. 24 da Lei Nº 8.212/91.
- c) As contribuições sociais a cargo dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição, conforme Art. 20 da Lei Nº 8.212/91.

LEI Nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

- a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;*
- b) as dos empregadores domésticos;*
- c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;*

A compensação tributária, a ser realizada nas condições de contorno fixadas na lei, é um direito subjetivo do sujeito passivo. Trata-se de uma faculdade de que dispõe o titular de um crédito tributário em face da fazenda pública para extinguir um débito que lhe é imposto pelo fisco.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no *caput* do art. 66 da Lei nº 8.383/91, o qual reza que, nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte **poderá** efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

Outra não é a linguagem do direito legislado na Instrução Normativa SRP nº 3/2005, sob cuja égide se sucederam os fatos geradores objeto do presente lançamento.

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

Art. 192. Compensação é o procedimento facultativo pelo qual o sujeito passivo se ressarce de valores pagos indevidamente, deduzindo-os das contribuições devidas à Previdência Social.

Diante dos aludidos dispositivos, avulta, por decorrência lógica, que a iniciativa e condução do procedimento de compensação são prerrogativas exclusivas do titular do crédito tributário decorrente do recolhimento indevido ou a maior das contribuições previdenciárias referidas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91.

Nessa vertente, não se mostra possível atender ao pedido formulado pelo Recorrente.

A uma, porque o Recorrente não figura como o titular do crédito tributário alegado, eis que se houve recolhido pela empresa Beto Instalações Refrigeração e Motores Ltda, CNPJ nº 02.831.791/0001-27 e em seu favor, de molde que somente esta pessoa jurídica detém a prerrogativa de pleitear qualquer espécie de compensação, nos casos e nas condições previstos em lei.

A duas, porque a empresa Recorrente não é substituta tributária da empresa Beto Instalações Refrigeração e Motores Ltda, CNPJ nº 02.831.791/0001-27. As contribuições previdenciárias ora lançadas em relação ao segurado Antonio Alberto Lopes Machado decorreram da responsabilidade direta da Recorrente, na condição de contribuinte e não na de responsável tributário.

A três, porque, mesmo que por hipótese a Recorrente tivesse direito a se compensar dos valores pretendidos, o que não é o caso, repise-se, a iniciativa do procedimento de compensação teria que ser exercida diretamente pelo titular do direito perante o órgão competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, consoante o rito estabelecido na legislação tributária.

Por certo, a apreciação de questões dessa estirpe escapa à competência desta Corte Administrativa, a qual se cinge à atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância de processos de exigência de tributos ou de contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil bem como recursos de natureza especial.

Registre-se por relevante que, no rito do Processo Administrativo Fiscal, a fase litigiosa do procedimento é instaurada mediante o oferecimento tempestivo de Impugnação à exigência fiscal, cujo instrumento de bloqueio deve mencionar, no mérito, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta bem como os pontos de discordância.

Nessa perspectiva, para que se instaure o litígio, é imperioso o confronto de posições entre o fisco e o sujeito passivo, sendo, por tal motivo, consideradas como não impugnadas as matérias que não tenham sido expressamente contestadas pelo impugnante.

Também não se instaura litígio entre questões trazidas à baila unicamente pelo Recorrente e que não sejam objeto da exigência fiscal nem tenham relação direta com os fundamentos do lançamento, como se consubstanciam, exatamente, os pedidos ora deduzidos pelo Recorrente.

3.2. DA MULTA DE OFÍCIO

Malgrado não tenha sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à incidência da multa de ofício de 75% às competências anteriores à data de vigência da MP nº 449/2008..

Conforme enaltecido no tópico que a este antecede, vigora no Direito Tributário o princípio *tempus regit actum*, nos termos assinalados no 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.

Acontece que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias sofreram profundas alterações 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, estatuidando 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 multa de ofício de 75%,

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, de 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, de 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, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

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

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

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

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 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, de 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, de 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.

Nessa perspectiva, o regramento da penalidade pecuniária a ser aplicada ao recolhimento espontâneo feito a destempo e ao 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, o art. 35 da Lei nº 8.212/91, agora se encontram dispostos em separado, respectivamente nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, 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.

Dispensando um enfoque, exclusivamente, ao lançamento de ofício, que é a matéria posta em apreciação no vertente caso, observamos que a novel legislação severizou a penalidade a ser aplicada ao descumprimento total ou parcial da obrigação tributária principal.

Com efeito, enquanto que a legislação anterior previa multa pecuniária variando de 24% a 50%, em função da fase processual em que se encontrar o correspondente Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário, a legislação atual prevê, em qualquer caso, a multa de ofício no valor fixo de 75%, circunstância que demonstra que a novel legislação sempre se mostrará mais gravosa ao sujeito passivo do que a legislação então revogada.

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

Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Entendo que, no caso, o exame da retroatividade benigna deve adstringir-se ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação principal, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária acessória. *Cada macaco no seu galho.*

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

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

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

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

Uma vez que as disciplinas acerca da imposição de penalidades pelo descumprimento de obrigações acessória e principal encontram-se previstas em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é pai pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, *in casu*, a lei formal, e assim extrapolar os

limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

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

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 um tratamento mais gravoso ao contribuinte, inexistindo 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.

Assim, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, deve-se observância aos comandos inscritos no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na sequência, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, incide a regra estampada nos artigos 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo o regramento a ser observado no cômputo da penalidade pecuniária aplicada ao lançamento de ofício decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, *in casu*, art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

CÓPIA