



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

Processo n° 11065.003468/2010-06
Recurso n° 002.918 Voluntário
Acórdão n° **2302-002.918 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de janeiro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente INDÚSTRIA DE CALÇADOS GONÇALVES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/04/2010

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.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. INTERPOSTA PESSOA OPTANTE DO SIMPLES. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE.

O procedimento administrativo de caracterização de segurado empregado tem por fundamento o princípio da primazia da realidade dos autos sobre a formalidade dos atos, e escora-se na existência ostensiva dos elementos caracterizadores da condição de segurado empregado previstos no art. 12, I da Lei nº 8.212/91, sendo irrelevante qualquer procedimento de desconstituição, inaptidão ou exclusão da pessoa jurídica do SIMPLES.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. LIVRE CONVENCIMENTO.

O julgador não é obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. Cabe a ele decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não incorre em cerceamento do direito de defesa o lançamento tributário cujos relatórios típicos, incluindo o Relatório Fiscal e seus anexos, descreverem de forma clara, discriminada e detalhada a motivação da

autuação, bem como a natureza e origem de todos os fatos geradores lançados, suas bases de cálculo, alíquotas aplicadas, montantes devidos, as deduções e créditos considerados em favor do contribuinte, assim como, os fundamentos legais que lhe dão amparo jurídico, permitindo dessarte a perfeita identificação dos tributos lançados, favorecendo o contraditório e a ampla defesa.

FRAUDE.

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

SONEGAÇÃO

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

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

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

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

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

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

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos na votação os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Leo Meirelles do Amaral e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições

Processo nº 11065.003468/2010-06
Acórdão n.º **2302-002.918**

S2-C3T2
Fl. 935

introduzidas pela MP nº 449/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96).

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, Leo Meirelles do Amaral, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/04/2010

Data da lavratura dos Auto de Infração: 21/12/2010.

Data da ciência dos Auto de Infração: 21/12/2010.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio do Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.316.958-2, consistente em contribuições previdenciárias a cargo da empresa, destinadas a Outras Entidades e Fundos, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 68/96, e anexos a fls. 97/232.

Relata a Autoridade Lançadora que durante os procedimento de Fiscalização na empresa Indústria de Calçados Gonçalves Ltda restou constatada a utilização, no período fiscalizado (01/2007 a 04/2010), das empresas s ADEMIR GOMES GONÇALVES ATELIER, CNPJ nº 01.385.802/0001-20, doravante denominada ADEMIR e VITRYA CALÇADOS LTDA, CNPJ nº 10.924.001/0001-86, doravante denominada VITRYA, ambas OPTANTES pelo SIMPLES NACIONAL - Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, como INTERPOSTAS PESSOAS com a finalidade de contratar segurados com redução de encargos previdenciários, uma vez que, por serem optantes pelo SIMPLES NACIONAL, não recolhem a contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de salários e para outras entidades e fundos.

A partir dos elementos de convicção coletados durante o procedimento fiscal, a Fiscalização constatou que as empresas Ademir e Vitrya, optantes pelo SIMPLES, a partir de 01/2007, foram utilizadas para criar uma situação jurídica com vistas à dissimulação do fato gerador das contribuições previdenciárias relativas à empresa Gonçalves, concluindo tratar-se, na realidade dos fatos, de uma única empresa. A Gonçalves se utilizava da mão de obra formalmente registrada na Ademir e Vitrya para reduzir a tributação sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados utilizados na produção de calçados.

Dessarte, a Fiscalização considerou, com fundamento no princípio da primazia da realidade, que os empregados formalmente contratados pelas empresas Ademir e Vitrya são, para fins previdenciários, segurados empregados da empresa autuada, para fins de cálculos das contribuições sociais.

Configuram-se fatos geradores do crédito previdenciário ora lançado as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais caracterizados pela Fiscalização como segurados da INDÚSTRIA DE CALÇADOS GONÇALVES LTDA, doravante denominada GONÇALVES, apuradas por aferição indireta com base nas Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP e respectivas folhas de pagamento das empresas Ademir Gomes Gonçalves Atelier, e Vitrya Calçados Ltda.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Autuado apresentou impugnação a fls. 234/284.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 10-40.579 – 7ª Turma da DRJ/POA, a fls. 879/896, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Devidamente cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 08/10/2012, e inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador a quo, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário a fls. 898/933, respaldando sua resistência ao lançamento em argumentação desenvolvida nas alegações que se vos seguem:

- Violação à ampla defesa e ao contraditório, por falta de fundamentação;
- Que o Auto de Infração em apreço se sustenta no art. 32 da Lei nº 8.212/91 e seus parágrafos, os quais não mais podem produzir efeitos, pois revogados;
- Que a sujeição passiva indicada está incorreta. Aduz que o lançamento deveria ter sido imputado à empresa Vitrya Calçados Ltda., e à Recorrente na qualidade de sucessora, em face da incorporação ocorrida;
- Que o relatório fiscal e os valores apurados referem-se a outras empresas da qual o Recorrente não tem qualquer conhecimento;
- Que os negócios praticados pelo Recorrente foram desconsiderados, sob alegação de planejamento tributário;
- Que as empresas objeto de análise possuem endereços distintos, quadro societário diferente e foram constituídas em períodos diferentes;
- Que a incorporação de empresas é um procedimento legal e previsto no Código Civil Brasileiro;
- Que deve ser afastada a alegação de sonegação;
- Que inexistiu qualquer omissão ou ação dolosa da Recorrente perante o Fisco;
- Que a multa punitiva foi majorada indevidamente;
- Que o Recorrente tem direito à compensação dos valores recolhidos pelas empresas incorporadas;
- Que estão sendo cobradas duas multas (isolada e de ofício) sobre um mesmo fato, o que é vedado, sob pena de *bis in idem*;
- Que a única multa passível de ser aplicada é a prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, pois, além de ser posterior e mais benéfica, é específica para o presente caso;
- O Recorrente reitera o pedido de perícia;

Ao fim, requer a declaração de nulidade do Auto de Infração ou, alternativamente, a declaração de improcedência do lançamento.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 08/10/2012. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 22 do mesmo mês e ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

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

2. DAS PRELIMINARES

*Quanta gente quer ter a coisa sem ter jeito...
Quantos, jeito querem dar pra ter a coisa !
Certo haverá quem tenha a coisa sem ter jeito
mas, que adianta sem o jeito ter a coisa ?*

*Nada melhor que ter a coisa e ter o jeito,
sendo tão raro ter-se uma e outra coisa,
conformar-se com uma só coisa é o jeito,
pois, bem pior é não ter jeito nem a coisa...*

*Quantos, não tendo nem a coisa nem o jeito,
dariam tudo para a jeito ter a coisa,
mas sem a coisa se conformam só com o jeito?*

*Quantos já sem jeito ainda lutam pela coisa ?
Quantos, ao sentir que a coisa não tem jeito
vão se agarrando a todo jeito a qualquer coisa ?*

Francisco Jugurtha Rocha

2.1. DO ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA

Pondera o Autuado a ocorrência de violação à ampla defesa e ao contraditório, por falta de fundamentação.

Cabe iluminar, inicialmente, que o lançamento tributário é constituído por uma diversidade de Relatórios, Termos e Discriminativos, os quais devem ser compulsados em

seu conjunto, e de cuja sinergia emergem as condições de contorno específicas do crédito tributário em constituição.

Dada à complexidade do procedimento, cada elemento constitutivo do lançamento há que ser interpretado e digerido com o olhar clínico que o seu propósito finalístico assim demanda, e com o conhecimento técnico que a atividade assim exige, para que não se cometa o despropósito de se atribuir à administração tributária uma deficiência que, muita vez, não é da parte que formaliza e redige os elementos constitutivos do lançamento, mas, sim, de quem os analisa e interpreta.

Com efeito, por se tratar o lançamento de um procedimento administrativo de cunho eminentemente jurídico, nada mais natural e exigível que os termos que o compõem obedeçam à lógica e ao jargão jurídico. Tal característica, logicamente, não o invalida. Ao contrário, lhe confere a precisão terminológica adequada à sua perfeita compreensão e alcance. Fosse um documento médico, de literatura, ou de engenharia, exigíveis seriam os jargões médico, literário ou de engenharia, respectivamente, não o jurídico.

No caso em estudo, durante os procedimentos fiscais na empresa Indústria de Calçados Gonçalves Ltda, a Fiscalização constatou a utilização da força laboral de trabalhadores formalmente registrados nas empresas Ademir Gomes Gonçalves Atelier e Vitrya Calçados Ltda, ambas figurando como optantes do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, para a execução da atividade fim da Autuada, e verificou estarem presentes todos os atributos qualificadores da condição de segurado empregado desses trabalhadores com a Autuada.

Como prova de tais constatações, fez a Fiscalização acostar as autos extensa narrativa dos elementos de convicção, cortejada por pletora documental que, em seu conjunto, bem demonstra a utilização de interpostas pessoas optantes do Simples Nacional como abrigo da mão de obra utilizada pela Autuada para a consecução de seu objeto social, com vistas à dissimulação da ocorrência do fato gerador de contribuições previdenciárias, para reduzir a tributação sobre as remunerações pagas, creditadas ou devidas aos segurados.

Dessarte, a Fiscalização considerou, com fundamento no princípio da primazia da realidade, que os empregados formalmente contratados pelas empresas Ademir e Vitrya são, para fins previdenciários, segurados empregados da empresa autuada para fins de cálculos das contribuições sociais.

O Relatório Fiscal descreve, detalhadamente, ao longo de suas 30 laudas, todo o procedimento levado a efeito pela Fiscalização, as provas e os elementos de convicção colhidos em cada empresa, os documentos investigados, a natureza e origem dos fatos geradores, a matéria tributável e a fonte de registro, bem como a sua fundamentação legal.

Mediante discriminativos detalhados constantes no Relatório Fiscal a nos anexos I a IV-b, a fls. 97/232, a Fiscalização expôs com clareza e precisão o objeto social constante no Contrato Social, a localização física dos estabelecimentos empresariais, a organização societária das empresas envolvidas, a migração dos segurados entre as empresas em foco, o faturamento das empresas em tela ao longo do período de apuração, bem como o respectivo número de empregados em cada competência, o registro contábil do ativo imobilizado de cada empresa e sua evolução no tempo, a receita de cada uma das empresas no período de 2005 a 2009, os aportes financeiros efetuados pela Autuada às empresas interpostas, os gastos com energia elétrica, água, telefone e transporte de funcionários das empresas, a fundamentação legal do lançamento, além da remuneração individual de cada segurado, em cada competência, apurada por aferição indireta com base nas folhas de pagamento das empresas interpostas, dentre tantos outros elementos de prova e convicção.

A partir das provas colhidas, a Fiscalização procedeu ao exame e estruturação do raciocínio que culminou na conclusão de que as empresas Ademir e Vitrya atuavam, de fato, como interpostas pessoas para abrigar, formalmente, o registro formal de trabalhadores utilizados na execução da atividade fim da Autuada, visando à redução de encargos previdenciários, uma vez que, por serem optantes pelo SIMPLES NACIONAL, não recolhem a contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de salários e para outras entidades e fundos.

O Relatório Fiscal e os demais relatórios integrantes do lançamento indicam com precisão o sujeito passivo da obrigação tributária, o fato gerador do tributo, a matéria tributável, o montante do tributo devido, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento das obrigações tributárias objeto do lançamento, bem como as disposições legais infringidas.

Todas as informações postadas nos parágrafos precedentes encontram-se devidamente relatadas no Relatório Fiscal, e nos demais relatórios que integram o lançamento *sub examine*, em cumprimento aos requisitos de precisão e clareza da descrição dos fatos geradores e do período a que se referem.

Como pode ser sindicado, os Relatórios Fiscais suso referidos informam de maneira clara e precisa a matéria tributável e as bases de cálculo da exação em apreço, assim como os procedimentos adotados pela Autoridade Lançadora na condução da ação fiscal. Informam igualmente os documentos analisados e os fatos geradores apurados, as bases de cálculo e as alíquotas correspondentes a cada uma das contribuições sociais ora lançadas, destacando, ainda, os códigos de levantamento associados.

De outro eito, as informações pertinentes às contribuições sociais objeto do presente lançamento encontram-se dispostas no Discriminativo de Débito, de forma discriminada por levantamento, rubricas, alíquota, valor absoluto, base de cálculo, competência e estabelecimento, de molde que sua correção e consistência podem ser sindicadas a qualquer tempo e oportunidade pelo sujeito passivo.

O documento descrito no parágrafo precedente informa também, de forma individualizada por levantamento e rubrica, os valores de eventuais créditos de titularidade do contribuinte que foram considerados no presente lançamento, os valores de dedução legal, se houver e as diferenças a recolher, assim como os códigos do Fundo de Previdência e Assistência Social, de terceiros e a Classificação Nacional de Atividades Econômicas a que se enquadra a empresa recorrente.

O Relatório de Lançamentos relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo, com observações, quando necessárias, sobre sua natureza ou fonte documental. Ele registra de forma discriminada por estabelecimento, competência e levantamento, dentre outras informações, a natureza jurídica e o montante absoluto da base de cálculo do tributo lançado, o código e natureza da contribuição, assim como as deduções a que faz jus o contribuinte.

De forma idêntica, guardadas as devidas particularidades, os preceitos normativos que fornecem sustentação jurídica ao lançamento então operado foram devidamente especificados no corpo dos relatórios fiscais acima desfraldados, assim como no relatório intitulado Fundamentos Legais do Débito – FLD.

Há que se registrar que o relatório Fundamentos Legais do Débito é elaborado de maneira extremamente individualizada por lançamento, sendo estruturado de forma atomizada por tópicos específicos condizentes com os mais diversos e variados aspectos relacionados com procedimento fiscal e o crédito tributário ora em apreciação, descrevendo, pormenorizadamente, em cada horizonte temporal, todos os instrumentos normativos que dão esteio às atribuições e competências do auditor fiscal, às contribuições sociais lançadas e seus acessórios pecuniários, às substituições tributárias, aos prazos e obrigações de recolhimento, às obrigações acessórias pertinentes ao caso espécie, dentre outras, especificando, não somente o Diploma Legal invocado, mas, igualmente, os dispositivos normativos correspondentes, permitindo ao notificado a perfeita compreensão dos fundamentos e razões da autuação, sendo-lhe garantido, dessarte, o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Não há dúvidas de que o relatório intitulado Fundamentos Legais do Débito, por vezes, se revela amplo e vasto, característica decorrente da complexidade da matéria em apreço e da circunstância de o período de apuração do presente lançamento abranger várias competências, sendo certo que a legislação pertinente experimentou diversas alterações nesse interregno.

No caso em apreço, os relatórios fiscais que integram o presente lançamento foram elaborados dentro do escopo especificamente desenhado adrede para cada deles, não se afastando nem omitindo as informações que deles se esperam, permitindo ao autuado a perfeita compreensão dos fundamentos e razões da autuação, sendo-lhe dessarte garantido o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Não procede, portanto, a alegação de suposta violação à ampla defesa e ao contraditório por falta de fundamentação.

Os fatos geradores encontram-se perfeitamente descritos nos Relatórios Fiscais do lançamento, e as provas foram coletadas nas empresas fiscalizadas, apreciadas e valoradas nos exatos lindes fixados no art. 29 do Decreto nº 70.235/72.

Também se revela carente de fundamento a alegação de que “o presente lançamento não indica as circunstâncias em que foi praticada a infração em que extensão, muito menos possui em seu corpo os supostos anexos mencionados naquela peça”.

E digam os itens 16 e 17 do Relatório Fiscal, a fls. 95/96.

“16. Integram este Auto de Infração, além dos relatórios e documentos discriminados na folha de rosto, os seguintes ANEXOS:

1- Anexo 1 - Remuneração apurada por aferição indireta com base na folha de pagamento da empresa individual Ademir Gomes Gonçalves Atelier;

2- Anexo 2 - Remuneração apurada por aferição indireta com base na folha de pagamento da empresa Vitrya Calçados Ltda;

3- Anexo 3 - Relação de Empregados que migraram entre as empresas Ademir, Vitrya e Gonçalves;

4- Anexo 4 A - Planilha com a Comparação das Condutas para a Lavratura dos AIOP e AIOA Competências até 11/2008;

5- Anexo 4 B - Planilha com a Comparação das Multas para a Lavratura dos AIOP e AIOA”.

17. Os elementos de prova deste auto de infração estão anexados ao Processo nº 11065.003466/2010-17 no ANEXO DOCUMENTOS

DE PROVA”. MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Tais anexos encontram-se acostados aos autos imediatamente após o Relatório Fiscal, conforme se vos segue:

Relatório Fiscal: folhas 68 a 96;

Anexo 1: folhas 97 a 197;

Anexo 2: folhas 198 a 220;

Anexo 3: folhas 221 a 230;

Anexo 4A: folha 231;

Anexo 4B: folha 232;

Anexo Documentos de Prova: folhas 283 a 688 o PAF nº 11065.003466/2010-17;

Conforme demonstrado, a deficiência certamente não é dos relatórios que integram o vertente lançamento. Talvez dos olhos que os leem.

O lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, além dos relatórios já citados, o TIPF, MPF, TIF, TEPF, dentre outros, havendo sido o Sujeito Passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, favorecendo, assim, a contradita dos termos do lançamento e o devido processo legal.

Inexiste, pois, qualquer vício na formalização do débito a amparar a alegação de prejuízo à defesa erguida pelo sujeito passivo, razão pela qual impende repelir peremptoriamente a preliminar de cerceamento de defesa tão veementemente sustentada pelo Recorrente.

2.2. DA BASE LEGAL DO LANÇAMENTO

Argumenta o Autuado que a base legal que suporta o lançamento é o art. 32 da Lei nº 8.212/91. Aduz que o Auto de Infração em apreço se sustenta no art. 32 da Lei nº 8.212/91 e seus parágrafos, os quais não mais podem produzir efeitos, pois revogados;

Se nos antolha que as aulas de Direito Tributário eram ministradas no último tempo do turno da noite das sextas-feiras.

Em primeiro lugar, o Recorrente precisa ser apresentado, com a máxima urgência, e com requintes de intimidade, ao preceito inscrito no art. 144 do CTN.

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. (grifos nossos)

§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.

Ilumine-se ao Recorrente 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.

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 jurídico impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

Em segundo lugar, deve-se esclarecer ao Recorrente que a base legal que suporta o vertente Auto de Infração não se encontra assentada no art. 32 da Lei nº 8.212/91. Este dispositivo legal trata, apenas, das obrigações tributárias acessórias da empresa, sendo que o presente lançamento, conforme devidamente esclarecido no item 1 do Relatório Fiscal, tem por objeto “*contribuições previdenciárias da empresa sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, apuradas por aferição indireta, correspondente à parte patronal e para o financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho apurada por aferição indireta*”. Ou seja, Obrigação tributária Principal.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

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

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

III - prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de

interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§1º O Poder Executivo poderá estabelecer critérios diferenciados de periodicidade, de formalização ou de dispensa de apresentação do documento a que se refere o inciso IV, para segmentos de empresas ou situações específicas. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).

§2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.52/97).

§4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528/97).

<i>0 a 5 segurados</i>	<i>1/2 valor mínimo</i>
<i>6 a 15 segurados</i>	<i>1 x o valor mínimo</i>
<i>16 a 50 segurados</i>	<i>2 x o valor mínimo</i>
<i>51 a 100 segurados</i>	<i>5 x o valor mínimo</i>
<i>101 a 500 segurados</i>	<i>10 x o valor mínimo</i>
<i>501 a 1000 segurados</i>	<i>20 x o valor mínimo</i>
<i>1001 a 5000 segurados</i>	<i>35 x o valor mínimo</i>
<i>acima de 5000 segurados</i>	<i>50 x o valor mínimo</i>

§5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).

§6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).

§7º A multa de que trata o § 4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).

§ 8º O valor mínimo a que se refere o § 4º será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).

§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.

§10. O descumprimento do disposto no inciso IV do caput deste artigo impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se referam. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

2.3. DO SUJEITO PASSIVO

Pondera o Recorrente que a sujeição passiva indicada está incorreta. Aduz que o lançamento deveria ter sido imputado à empresa Vitrya Calçados Ltda., e à Recorrente na qualidade de sucessora, em face da incorporação ocorrida.

Razão não lhe assiste.

Em primeiro lugar, cabe esclarecer que a Fiscalização tributária não promoveu qualquer desenquadramento de pessoas jurídicas do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte. As empresas optantes do SIMPLES permanecem nessa mesma condição de antes, mantendo suas obrigações tributárias perante os fiscos federal, estadual e municipal, incidente sobre a sua receita bruta anual, na forma prevista nas legislações de regência dos sistemas simplificados em realce.

Em segundo lugar, é de se alertar que a Fiscalização não desprezou qualquer situação jurídica, tampouco declarou a inexistência de vínculo empregatício entre os segurados objeto do presente lançamento e as empresas optantes do Simples ora em trato.

O caso ora em estudo não trata, de forma alguma, da declaração de inaptidão das empresas do SIMPLES, muito menos da inexistência da relação laboral entre os empregados em realce com as empresas Ademir e Vitrya, tampouco da caracterização da existência de vínculo laboral destes trabalhadores com a Gonçalves.

Trata-se, a todo saber, da caracterização da condição de segurado empregado (Instituto de Direito Previdenciário) dos trabalhadores em tela com o seu real e efetivo empregador, esta sim, atribuição contida no *portfolio* de competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

No caso em apreço, durante os procedimentos de Fiscalização, os auditores da RFB constataram a presença ostensiva de todos os elementos caracterizadores da relação de segurado empregado, previstos no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, entre os trabalhadores abrangidos no presente lançamento e a empresa ora Autuada.

Diante de tal quadro, com fundamento no permissivo encartado no Parágrafo Único do art. 116 do CTN, e mediante os procedimentos estabelecidos na Lei nº 8.212/91, procederam os Auditores Fiscais à desconsideração substancial dos 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.

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, os quais permanecem produzindo os seus efeitos típicos no mundo jurídico.

O permissivo estampado no Parágrafo Único do art. 116 do CTN apenas excluiu, para fins exclusivamente de constituição do crédito previdenciário, os efeitos jurídicos dos atos simulados, na seara previdenciária, sem, no entanto, desconstituí-los.

Em outras palavras: Apesar de os vínculos de emprego entre os trabalhadores em tela e as empresas Ademir e Vitrya formalmente existirem, o Parágrafo Único do art. 116 do CTN opera como se, materialmente, tais vínculos não produzissem efeitos, exclusivamente, para os fins da tributação previdenciária ora em debate, porém, mantendo-se hígidos, todavia, para todos os demais fins, inclusive para os fins da Lei Complementar nº 123/2006.

Registre-se, por relevante, 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 de inaptidão, tampouco a exclusão formal das empresas Ademir e Vitrya do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte. A situação jurídica de tais empresas perante o SIMPLES permanece inalterada, malgrado o lançamento ora em debate, estando sujeitas, ainda, a todas as obrigações decorrentes da Lei Complementar nº 123/2006.

O fundamento do lançamento ora em debate assenta-se na efetiva existência de vínculo de segurado empregado (Instituto de Direito Previdenciário), revelado pela constatação da presença de todos os elementos caracterizadores de tal qualificação jurídica previstos no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, circunstância que sujeita a Autuada e os segurados em apreço às obrigações previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Avulta, portanto, que no presente lançamento, o contribuinte de fato é a própria Indústria de Calçados Gonçalves Ltda, pois é a pessoa jurídica que, no universo da realidade dos fatos, tem a efetiva relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da contribuição social ora em debate, contingência que joga por terra a alegação de suposto erro na identificação do Sujeito Passivo.

Anote-se que a eleição do sujeito passivo a figurar no polo devedor da obrigação tributária, na ocasião do lançamento, é prerrogativa privativa da autoridade fiscal, consoante dessai das letras que conformam o art. 142 do *codex*:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento

*administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, **identificar o sujeito passivo** e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

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

Nessa perspectiva, fulgura improcedente o argumento de que o lançamento tributário deveria ter sido imputado à empresa Vitrya Calçados Ltda e à Recorrente na qualidade de sucessora, em face da incorporação ocorrida.

Conforme demonstrado, o lançamento houve-se por emitido em face do Contribuinte de fato (a Autuada), em razão da efetiva relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da contribuição social ora em debate, e não em virtude de sucessão decorrente de eventual incorporação de empresas.

De outro giro, atente-se que as empresas Ademir e Vitrya foram formalmente constituídas, e validamente formalizaram opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, passando, desde então, a se sujeitar ao regime de tributação previsto na Lei Complementar nº 123/2006, situação jurídica essa que não foi alterada, de forma alguma, com o presente lançamento. Os tributos a serem vertidos ao Simples Nacional por essas empresas permanecem devidos, na forma assentada na Lei de Regência do sistema simplificado de tributação em tela.

Não procede, portanto, a alegação de que “*quem recolheu as contribuições previdenciárias de forma equivocada foi a empresa Vitrya, que, segundo entendimento da autoridade fiscal, não poderia estar no SIMPLES e ser tributada segundo tal sistemática*”.

Por tais razões, mostra-se igualmente improcedente a alegação de que o Recorrente teria direito à compensação dos valores recolhidos pelas empresas incorporadas optantes do Simples Nacional.

A uma, porque a titularidade dos créditos decorrentes de tais recolhimentos é da Ademir e Vitrya, conforme o caso, não podendo a Autuada realizar compensação de contribuições previdenciárias utilizando-se de créditos de terceiros.

A duas, porque os valores recolhidos pela Ademir e Vitrya não se configuram como indevidamente recolhidos. A obrigação pelo recolhimento em foco decorre, exclusivamente, em razão das obrigações estatuídas na Lei Complementar nº 123/2006.

Note-se que o parágrafo segundo do art. 89 da Lei nº 8.212/91 dispõe que somente pode restituído ou compensado pela empresa, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, o valor decorrente das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço e as incidentes sobre o seu salário-de-contribuição dos trabalhadores.

As parcelas vertidas ao SIMPLES não têm como fatos geradores a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, mas, sim, a receita bruta anual da empresa, de acordo com a faixa de enquadramento assentada na lei.

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;*

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

§2º Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 desta Lei.

Repise-se que as contribuições vertidas ao Simples pelas empresas Ademir e Vitrya independem do número, qualificação e remuneração dos segurados a elas formalmente vinculados, sendo exatamente o mesmo para um, dez, mil ou nenhum segurado. Daí a razão que motiva determinadas empresas a instituir, em nome de "terceiros", empresas optantes pelo regime simplificado em tela para abrigar, formalmente, o registro trabalhista de segurados de empresas não optantes, visando a excluírem-se da tributação incidente sobre a folha de salários.

Assim, os recolhimentos efetuados pelas empresas Ademir e Vitrya na sistemática do Simples não se prestam à Recorrente para fins de compensação em razão de não se configurarem como indevidos, não se consubstanciarem em créditos de titularidade da Recorrente e não se enquadrarem na hipótese de compensação/restituição assentada no art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Tal caracterização da condição de segurado empregado não implica, de forma alguma, a desconstituição do vínculo formal de tais trabalhadores com as empresas Ademir e Vitrya. Tais vínculos permanecem inalterados. Importa, tão somente, que entre esses obreiros e a Autuada existe, materialmente, com fundamento na primazia da realidade, um vínculo de segurado empregado, uma vez que estão presentes na realidade dos fatos, todos os atributos de tal relação previdenciária previstos no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, circunstância que sujeita a Autuada e os segurados nessa condição às obrigações estabelecidas na Lei nº 8.212/91.

Não se deve olvidar que inexistente impedimento para que um mesmo trabalhador mantenha, concomitantemente, múltiplos e legítimos vínculos empregatícios com diversas empresas, sem que isso represente qualquer irregularidade. Decerto, a condição de segurado empregado não exige exclusividade com a 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 uma determinada entidade e segurado contribuinte individual em relação a outra empresa distinta da primeira, e assim por diante ...

No caso, com fulcro no princípio da primazia da realidade sobre a forma, a Fiscalização constatou a existência de vínculo material de segurado empregado entre os trabalhadores em tela e a Autuada, bem como a ocorrência de fatos geradores, em relação aos quais não houve o correto recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, e procedeu ao lançamento das contribuições previdenciárias decorrentes desse vínculo em nome do Contribuinte de fato, tudo em conformidade com os ditames legais, no exercício da atividade plenamente vinculada que lhe é típica, sem promover qualquer vínculo trabalhista (Instituto de Direito do Trabalho) entre os trabalhadores em tela e a Autuada, ora Recorrente.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

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

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as 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.

3.1. DOS FATOS GERADORES

O Recorrente alega que os negócios por ele praticados foram desconsiderados, sob alegação de planejamento tributário.

Sem razão.

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; (Alinea acrescentada pela Lei nº 8.647/93)

i) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 9.876/99).

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 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 sobre a formalidade dos atos. 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 trabalhador pessoa física ao contratante e mediante remuneração.

A não eventualidade encontra-se patente não somente no prolongado período em que os trabalhadores prestaram serviços ao Recorrente, mas, sobretudo, pela espécie de serviços prestados, os quais são inerentes ao atuar típico da Empresa Autuada.

Cumpra alertar que a sindicância da não eventualidade se apura mais em razão da atividade realizada pelo empregador do que pelo prazo de vigência do contrato ou período de execução do trabalho por um mesmo operário. 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 trabalhador execute o serviço lhe foi confiado.

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

No caso em debate, os trabalhadores considerados como segurados empregados pela Fiscalização inserem-se na dinâmica regular da empresa autuada, que necessita do trabalho por eles desempenhado para atender às obrigações contratuais com terceiros e às múltiplas demandas inerentes ao seu objetivo social.

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

Sob tal prisma, revela-se 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.

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 que lhe foi confiado, 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 um 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 remuneração foi apurada diretamente dos lançamentos registrados nas folhas de pagamento das interpostas pessoas, no período de apuração, conforme descritos discriminadamente por levantamento no Relatório Fiscal e no Relatório de Lançamentos, e por segurado, nos anexos 1 e 2, a fls. 97/220.

Nesse específico particular, mostra-se alvissareiro destacar que a legislação previdenciária impinge ao Contribuinte o dever jurídico de registrar em suas folhas de pagamento, em títulos próprios da sua contabilidade e nas respectivas GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de sua responsabilidade.

Por outro viés, o art. 33 da Lei nº 8.212/91 estatui que a apresentação deficiente de documentos/informações ou a constatação, pelo exame de documentos ou escrituração fiscal, de que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, constituem-se motivos justos, bastantes, suficientes e determinantes para que a Fiscalização apure, mesmo que por aferição indireta da base de cálculo, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

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

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

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização;

IV-declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

Art.33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11, as contribuições incidentes a título de substituição e as devidas a outras entidades e fundos.

(...)

§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, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

(...)

§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.

No caso presente, a contabilidade, as folhas de pagamento e as GFIP da Autuada mostraram-se deficientes, em razão do não registro dos trabalhadores em realce que efetivamente lhe prestaram serviços no período de apuração, restando configurado que a contabilidade da Autuada não registrava o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço. Por tal razão, com fulcro no permissivo encartado nos §§3º e 6º do art. 33 da Lei de Custeio da Seguridade Social, as bases de cálculo houveram-se por coletadas diretamente dos assentamentos registrados nas folhas de pagamento das interpostas pessoas.

A personalidade, por derradeiro, tem sua caracterização realçada nos assentamentos das folhas de pagamento e das GFIP colhidas nas empresas interpostas, utilizadas como albergue da mão de obra utilizada pela Gonçalves, que registram, nominalmente, um a um, todos os trabalhadores utilizados pela Autuada na execução dos serviços objeto da sua atividade empresarial, inexistindo nos autos qualquer elemento fático ou

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.

Corroborava, insofismavelmente, a natureza *intuitu personae* dos serviços pactuados, a circunstância de os pagamento salariais serem efetuados diretamente à conta pessoal do prestador de serviços pessoa física consignado nas folhas de pagamento.

A resenha fiscal a fls. 68/96, cortejada pelos Anexos a fls. 97/232, é rica em detalhes acerca dos elementos de convicção que desaguam, inexoravelmente, na conclusão de que as empresas Ademir e Vitrya foram utilizadas ou criadas adrede visando a abrigar formalmente os operários da Recorrente, sob os benefícios do regime tributário garantido pelo SIMPLES, trabalhadores estes que permaneceram com suas atividades inalteradas, vinculados materialmente ao mesmo empregador e subordinados substancialmente aos mesmos mandantes.

- Quanto ao objeto social, a atividade econômica principal, conforme Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, é a mesma e/ou derivadas nas 3 empresas, qual seja, código 15.31.9.01 - Fabricação de calçados de couro e 15.31.9.02 - Acabamento de calçados de couro sob contrato;
- A empresa Ademir foi constituída em 15/08/1998, sendo optante do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte desde 01/07/2007, como assim revela consulta ao Simples Nacional, no *site* <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SIMPLESNACIONAL/aplicacoes.aspx?id=21>.
- A empresa Vitrya foi constituída em 26/06/2009, sendo optante pelo SIMPLES NACIONAL, desde a sua constituição, até a data de 31/08/2010, quando foi excluída por Ato Administrativo praticado pela Receita Federal do Brasil;
- A Vitrya é sucessora da Ademir. Na cláusula quinta do Contrato Social da Vitrya, onde é descrito o objeto social da empresa, consta que o sócio Ademir Gomes Gonçalves subscreve suas quotas mediante transferência do acervo patrimonial do empresário individual que opera sob o nome empresarial de Ademir Gomes Gonçalves Atelier EPP.
- O endereço da Gonçalves é Rua Santos Dumont, nº 20 - Centro - Rolante - RS e da Ademir/Vitrya é Av. Borges de Medeiros, nº 805 - Centro - Rolante - RS. Apesar de os endereços serem aparentemente distintos, em realidade, o conjunto industrial encontra-se localizado em um terreno de esquina formada por esses dois logradouros, com total interligação e comunicação entre si. Os prédios são contínuos e de livre circulação entre si, sendo indiferente entrar por um endereço ou pelo outro, que se chega ao mesmo conjunto de prédios;
- O prédio no qual se encontra instalada a administração da Gonçalves é ligado a um pavilhão onde funcionavam várias linhas de produção de calçados. Questionado, o empregado que acompanhava a Fiscalização respondeu que as linhas de produção pertenciam, primeiramente, à

Ademir, e depois à Vitrya (sucessora da Ademir), e que atualmente tinham sido incorporadas à Gonçalves. Respondeu, ainda, que a fábrica era da Gonçalves e que ela alugava para a Ademir/Vitrya. Entretanto, na contabilidade destas empresas não há registros de pagamento de aluguéis de máquinas para a fiscalizada. Tal constatação demonstra que as empresas interpostas operavam integralmente nas dependências da Autuada, utilizando-se de seu maquinário e instalações, e atuam como se fossem uma única empresa;

- A Gonçalves foi constituída em 08/02/2006, com sede social localizada na Rua Ver. Delmar Pula Altnetter, nº 705, Bairro Rio Branco, Rolante, RS. Em 22/06/2006, a sede social da Ademir foi alterada para a Rua Ver. Delmar Pula Altnetter, nº 691, Bairro Rio Branco, Rolante, RS.
- Em 01/07/2007, a Ademir formalizou sua opção para o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, na condição de EPP;
- Em 01/10/2007, a sede da Gonçalves foi transferida para a Av. Borges de Medeiros, nº 805, Centro, Rolante, RS. Esse prédio foi alugado da Massa Falida David Ernesto Fleck S/A, o qual foi arrematado em leilão, em 02/06/2008, pela empresa individual MM Gonçalves Atelier, de Maria Madalena Gonçalves, cônjuge de Ademir Gomes Gonçalves, que o vendeu para a Gonçalves em 25/09/2008. Antes, porém, em 02/07/2008, a Gonçalves já havia transferido a sua sede para a Rua Santos Dumont, nº 20 onde permanece até o momento. Como já mencionado anteriormente (mapa), essa rua fica situado em esquina com a Av. Borges de Medeiros, nº 850 e os prédios são ligadas entre si. Em 07/07/2008, ainda na propriedade de MM Gonçalves Atelier, a sede da Ademir passou a ser na Av. Borges de Medeiros, nº 850;
- O exame da evolução do quadro societário das empresas envolvidas revela que os sócios das empresas Gonçalves, Ademir, Vitrya, Citera Gonçalves Ltda, MM Gonçalves Atelier e Alenir Gomes Gonçalves têm forte vínculo familiar e são ou foram vinculadas a todas essas empresas.
- A Gonçalves tem por sócios Alenir Gomes Gonçalves (9%) e André Alberto Morschel (91%). A Vitrya tem por sócios Vera Márcia Morschel e Ademir Gomes Gonçalves. A Ademir Gomes Gonçalves Atelier é uma empresa individual de titularidade de Ademir Gomes Gonçalves.
- Alenir Gomes Gonçalves e Ademir Gomes Gonçalves são irmãos. Maria Madalena Gonçalves e Ademir Gomes Gonçalves são cônjuges e Leonardo Emmanuel Gonçalves e Maíke Ademir Gonçalves são seus filhos. André Alberto Morschel e Vera Márcia Morschel são cônjuges.
- A sócia da Vitrya, Vera Márcia Morschel, foi empregada da empresa Ademir no período de 03/03/2008 à 31/07/2009 na função de CBO 471 - Auxiliar de Escritório, percebendo o salário de R\$ 896,40 no último mês de vínculo, em 07/2009. Em 26/06/2009, tornou-se sócia da Vitrya e retirava um Pró-Labore de R\$ 1.000,00. Todavia, quando a Fiscalização

compareceu à sede da Gonçalves para entregar o Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF, em 30/08/2010, foi atendida por Vera Márcia Morschel, na época sócia da Vitrya, que assinou o recebimento do referido TIPF;

- Em 01/09/2010, com a incorporação da Vitrya pela Gonçalves, Vera Márcia Morschel foi admitida como empregada da Gonçalves, no CBO 1421 - Gerente Administrativo, com salário de R\$ 2.300,00.
- A Fiscalização constatou que na constituição das empresas, sempre foi observado com cuidado para que o sócio da empresa optante pelo SIMPLES nunca ultrapassasse o limite de 10% de participação no capital de outra empresa, em razão da vedação de opção pelo Simples contida no art. 9º, inciso IX, da Lei nº 9.317/96. Assim, Alenir Gomes Gonçalves, titular da empresa individual do mesmo nome, tinha participação de 9% no capital da Gonçalves, Maria Madalena Gonçalves, titular da empresa individual MM Gonçalves, participa com 1% no capital da Citera Gonçalves Ltda e Ademir Gomes Gonçalves participou com 1% no capital da Vitrya;
- A Fiscalização apurou na contabilidade das empresas, que a partir de 22/06/2006, quando a sede da Ademir foi transferida para a Rua Delmar Pula Altnetter, nº 691 (no mesmo endereço da Gonçalves), que as despesas de aluguel eram suportadas integralmente pela Gonçalves, conforme demonstrativo a fls. 72/73, comprovando assim que havia somente um contrato de aluguel e uma única empresa;
- As empresas Ademir e Gonçalves utilizam-se do mesmo número de telefone para implementar seus negócios, o qual consta, inclusive, nas notas fiscais de ambas as empresas;
- As notas fiscais da Gonçalves e da Ademir são emitidas pela mesma pessoa;
- A Fiscalização apurou a ocorrência de intensa migração de empregados entre as empresas Gonçalves, Ademir e Vitrya, conforme ilustrado no Anexo 3, a fls. 221/230, o qual registra mais de 250 ocorrências.
- A maioria dos funcionários da Ademir tiveram a data de demissão em 01/08/2009, sendo admitidos na então nova empresa Vitrya. Entretanto, a data de admissão continuou sendo a mesma data de admissão na Ademir caracterizando a sucessão de empresas. Da mesma forma, todos os empregados da Vitrya tiveram a suas demissões registradas em 01/09/2010 e admitidas na Gonçalves, sendo que a data de admissão na Gonçalves permaneceu a mesma data de admissão na Ademir.
- O item 4.5.11 do Relatório Fiscal expõe o faturamento e o número de empregados da Gonçalves, Ademir e Vitrya nos exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010;
- A Gonçalves, nos anos 2007 e 2008, possuía apenas um funcionário, na função de modelista, para atender todo o funcionamento de uma empresa com faturamento mensal superior a um milhão de reais, como produção, administrativo, recursos humanos, almoxarifado, vendas, etc.

- A Gonçalves, com apenas um empregado, obtinha faturamento mensal, em regra, superior a um milhão de reais, enquanto que a Ademir, com cerca de 150 empregados, e a Vitrya, com cerca de 115, poucas vezes ultrapassaram o faturamento mensal de 150 mil reais. Isso é mais um indício de que a Gonçalves se vale dos funcionários registrados na Ademir/Vitrya para implementar seus negócios, haja vista ser a empresa de maior faturamento do grupo, e com apenas um único empregado;
- Os demonstrativos de faturamento e nº de empregados deixam claro que a Vitrya é sucessora da Ademir. Na competência 08/2009, os empregados da Ademir passaram para a Vitrya encerrando suas atividades. Na sequência, em 09/2010, todos os empregados da Vitrya foram transferidos para a Gonçalves, evolução que demonstra o reconhecimento da Gonçalves de que os empregados cadastrados nas empresas Ademir e Vitrya, de fato, sempre foram de sua responsabilidade;
- O exame dos registros e balanços contábeis de 2006 a 2009 revela que a empresa Ademir manteve o mesmo valor contábil de Formas, Navalhas e Matriz de R\$ 13.523,70; Máquinas e Equipamentos de R\$ 336.876,61; Móveis e Utensílios de R\$ 29.613,35; veículos: zero; imóveis: zero. Por outro lado, a Gonçalves, que supostamente não possui linha de produção própria, teve aumento considerável desses bens de produção a cada ano, conforme sintetizado no quadro abaixo:

ATIVO IMOBILIZADO - CALÇADOS GONÇALVES				
	2006	2007	2008	2009
Formas, navalhas, matriz	10.624,91	236.762,26	537.349,31	1.079.537,26
máquinas e equipamentos		31.405,00	199.655,57	339.525,17
móveis e utensílios		11.768,00	14.539,26	45.737,66
veículos		55.897,52	112.292,16	85.882,16
prédios			527.000,00	846.371,15
TOTAL	10.624,91	335.832,78	1.390.836,30	2.397.053,40

- Os demonstrativos de receita das empresas em tela expostos no item 4.7 do Relatório Fiscal demonstram que a partir de 2006, a receita da Gonçalves teve um crescimento expressivo, e com apenas um único empregado, indo de R\$ 156.534,53 em 2006 para R\$ 7.012.248,39 em 2007, R\$ 14.116.099,28 em 2008 e 21.135.900,71 em 2009. O mesmo não ocorreu com a Ademir/Vitrya cujo somatório de receita nesse mesmo período foi de R\$ 1.353.060,84 (2006); R\$ 1.247.252,45 (2007); R\$ 1.870.808,45 (2008) e R\$ 1.931.635,76 (2009), porém com mais de cem empregados;

- Os serviços prestados pela Ademir à fiscalizada aumentavam a cada ano. Note-se que em 2006, quando a Ademir ainda era optante do simples, o seu faturamento foi de R\$ 1.353.060,84, sendo que a fatia referente aos “*serviços prestados*” à Gonçalves representou meros 1,38%. Já em 2007, com a opção pelo Simples Nacional e a transferência da empresa para as mesmas instalações da Gonçalves, o seu faturamento caiu para R\$ 1.247.252,45, contudo, a fatia referente aos “*serviços prestados*” à Gonçalves subiu para de 57%, indo para 83% em 2008, até chegar em 100% em 2009. Nota-se no demonstrativo a fl. 81 que a partir de 2007 a Ademir passou a prestar serviços significativamente à Gonçalves, coincidentemente, quando passaram a ter suas respectivas sedes no mesmo endereço e após a opção da Ademir ao Simples Nacional. Com a substituição da Ademir pela Vitrya, essa prática continuou ocorrendo. Toda a receita da Vitrya é decorrente de serviços prestados à Gonçalves.
- Apurou a Fiscalização que a partir de 01/2007 a Gonçalves passou a dar adiantamentos à Ademir para equilibrar o seu Caixa, fato que evidencia a dependência econômica desta em relação à Autuada. Durante os anos de 2007 e 2008 não houve o acerto desse adiantamento, o que demonstra mais uma vez que se trata de uma única empresa (Gonçalves) que está fracionada em duas. Com a constituição da Vitrya, esta herdou o débito daquela e ainda continuou recebendo adiantamentos, conforme ilustrado nos demonstrativos a fls. 82/83, elaborados a partir dos lançamentos contábeis extraídos da contabilidade da Ademir e Vitrya. Com a incorporação da Vitrya pela Gonçalves, tal débito houve-se por zerado, fato que corrobora a compreensão de que, de fato, a única empresa no comando é a Indústria de Calçados Gonçalves Ltda.
- Até 01/2007 as despesas com energia elétrica eram contabilizadas na Ademir. A partir 02/2007, tais despesas passaram a ser contabilizadas na Gonçalves, o que é muito estranho, pois ela não tem industrialização de produtos que justifique valores tão expressivos. O comprovante de pagamento do mês 04/2007 consta o endereço Rua Delmar Pula Altneter, nº 691 como endereço da Gonçalves, mas no cadastro este é o endereço da Ademir. Isso mostra que as duas empresas, em realidade, eram uma só. O consumo de 08/2008 e 03/2009 também consta como endereço a Av. Borges de Medeiros, nº 805 como o da Gonçalves. Ocorre que nessas competências esse endereço já era da Ademir.
- A Fiscalização constatou a existência de despesas com transporte de funcionários da Gonçalves incompatível com a quantidade de funcionários que possuía na época. – 01 único funcionário, entre 2007 e 2008. O discriminativo a fls. 85/86 demonstra que as despesas de transporte de funcionários eram contabilizadas somente na Ademir, de jan/2007 a julho/2007; A partir de agosto/2007, as despesas de transporte desapareceram da contabilidade da Ademir, sendo então lançadas, tão somente, na contabilidade da Gonçalves, coincidindo com a data de opção da Ademir no Simples Nacional. A partir de ago/2009 tais despesas foram lançadas somente na contabilidade da Vitrya;
- As despesas de água, que até julho/2007 eram contabilizadas somente como despesas da Ademir, a partir de agosto/2007 passaram a ser

contabilizado na Gonçalves, coincidindo com a época em que a Ademir formalizou a opção pelo Simples Nacional.

- Em diversas competências, faturas de serviços públicos contabilizados somente na Gonçalves tinham como endereço o da sede social da Ademir;
- A Fiscalização apurou na contabilidade da Ademir, que faturas de serviços relativas ao telefone (51) 3547-1052, em nome de Ademir Gomes Gonçalves Atelier, consta como endereço de instalação o da sede social da Gonçalves. Além disso, esse número de telefone consta nas Notas Fiscais da própria Ademir e também da Gonçalves.
- Da receita da Gonçalves, apenas 0.39% eram revertidos em pagamento de salários de empregados. Na Ademir, tal percentual sob para 77% em 2007, 60,5% em 2008 e 47,9 % até julho/2009. Já na Vitrya, o percentual do faturamento revertido em salário alcança a cifra de 74,1%.

Com efeito, as circunstâncias e os fatos acima reproduzidos, quando apreciados e interpretados em seu conjunto, conduzem ao entendimento de que Indústria de Calçados Gonçalves Ltda. é, de fato, a única e real empregadora dos trabalhadores que, formalmente, têm seus registros trabalhistas assentados nos Livros de Registro de Empregados das empresas Ademir Gomes Gonçalves Atelier e Vitrya Calçados Ltda., as quais atuaram como interpostas pessoas na contratação da mão-de-obra necessária à execução da atividade empresarial da Autuada.

Avulta da narrativa dos fatos e das provas dos autos que as empresas Ademir e Vitrya não possuíam autonomia operacional, administrativa e financeira para se autogerir, sendo totalmente dependentes da Autuada, tendo sido constituídas ou utilizadas com a exclusiva finalidade de contratar e abrigar formalmente os empregados responsáveis pela execução da atividade empresarial da Autuada, visando assim à redução dos encargos previdenciários em virtude da opção pelo Simples ou Simples Nacional.

Sob o prisma da primazia da realidade dos fatos sobre a forma dos atos, fácil é perceber que as empresas Ademir e Vitrya operavam, de fato, como *extensão* da empresa autuada, como se fossem verdadeiros estabelecimentos desta, conformando Grupo Econômico de Fato, tendo a Gonçalves como a empresa-mãe, controladora efetiva de todo o empreendimento empresarial.

Há que se atentar que esta modalidade de utilização fraudulenta de empresas optantes do Simples Nacional como caserna de mão de obra de empresas passou a ser objeto de Fiscalização intensa por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil no final da 1ª década deste século XXI, sendo registrada elevada recorrência de autuações de mesma natureza por parte dos Auditores Fiscais da RFB, com a aplicação de juros moratórios à taxa SELIC, além de multa de ofício de 150% do valor do tributo não recolhido, em razão da ocorrência de fraude e simulação.

Nesse contexto, o que até então, sob a alcunha de “*planejamento tributário*”, era uma saída engenhosa contra a elevada carga tributária previdenciária, passou a se apresentar como um problema fiscal sério a demandar urgente solução.

Coincidentemente, a partir de 2010 o assim denominado pelo Recorrente “*planejamento tributário*” sofreu drástica solução de continuidade, na medida em que a empresa Vitrya houve-se por *incorporada* pela Gonçalves, havendo a migração dos empregados registrados naquela para esta, conforme ilustrado nos demonstrativos expostos no Relatório Fiscal.

Com efeito, em agosto de 2010 a Vitrya possuía 117 empregados e no mês seguinte tal contingente foi zerado, e assim permanecendo adiante. Em contrapartida, A Gonçalves, que possuía 15 empregados em agosto/2010, teve seu quadro de pessoal elevado abruptamente para 137 em setembro/2010 e 141 em outubro do mesmo ano.

O Recorrente alega que a força motriz de tal incorporação foi “*motivos econômicos*”. Tal motivação não se mostra coerente uma vez que, mesmo quase decuplicando o número de empregados, o faturamento da empresa sofreu redução.

A 4ª Alteração contratual da Gonçalves revela que a Vitrya houve-se por avaliada e *incorporada* por R\$ 1.172,00.

Uma empresa que, em apenas 8 meses de existência, faturou R\$ 569.883,00 foi avaliada e incorporada por R\$ 1.172,00. Talvez tenha sido um bom negócio para a sua sócia majoritária Vera Márcia Morschel, que na Vitrya recebia um *pro labore* de R\$ 1.000,00 e, após a *incorporação*, foi contratada pela incorporadora, como Gerente Administrativo, com salário de R\$ 2.300,00.

A evolução histórica do faturamento da Ademir demonstra que o faturamento anual dessa empresa, sempre crescente a contar de 2007 (R\$ 1.247.252,45 em 2007, R\$ 1.870.808,45 em 2008 e R\$ 1.224.737,90 até junho/2009), tendia a ultrapassar o limite superior previsto na Lei Complementar nº 123/2006, (R\$ 2.400.000,00) para a manutenção da empresa como optante do Simples Nacional.

Coincidentemente, em junho/2009, já tendo a Ademir ultrapassado a metade do faturamento permitido pela LC nº 123/2006 para a sua manutenção no Simples Nacional, houve-se por constituída a empresa Vitrya, tendo como sócios o próprio Ademir Gomes Gonçalves (1%)(irmão de Alenir Gomes Gonçalves – sócio da Gonçalves) e Vera Marcia Morschel (99%)(esposa de André Alberto Morschel – sócio da Gonçalves) optante pelo SIMPLES NACIONAL desde a sua constituição, a qual, a partir de agosto/2007 absorveu os empregados e as operações que até então eram da Ademir, desaparecendo esta do cenário corporativo, ficando só a Vitrya, prestando serviços integralmente para a Gonçalves.

Coincidentemente, também, nessa mesma época, o quadro societário da Gonçalves sofreu significativa alteração, na medida em que o sócio Alenir Gomes Gonçalves vende por R\$ 9.000,00 todas as suas cotas da Gonçalves para seu irmão Ademir Gomes Gonçalves (ex-dono da Ademir e sócio minoritário (1%) da Vitrya), que adquiriu também, por R\$ 57.667,00 , 63,37% das cotas do outro sócio da Gonçalves, André Alberto Morschel.

Em outras palavras, por R\$ 66.667,00 o Sr. Ademir Gomes Gonçalves adquiriu 2/3 de uma empresa que no ano de 2008 havia faturado mais de 14 milhões de reais, com um único empregado, e em 2009, mais de 21 milhões de reais com custo de mão de obra de, apenas, 0,39% do seu faturamento, sendo certo que esse tipo de empreendimento faz uso intensivo de mão de obra (Na Ademir, tal percentual foi de 77% em 2007, 60,5% em 2008 e 47,9 % até julho/2009. Já na Vitrya, o percentual do faturamento revertido em salário alcança a cifra de 74,1%).

Isso, sim, é um bom negócio.

Agora sim passa a fazer sentido o nome da Empresa Indústria de Calçados Gonçalves Ltda, uma vez que 2/3 do seu capital social passa a ser da família Gonçalves. Antes não ... Nunca consegui entender porque o sócio majoritário, com 91% das cotas, não emprestava seu nome para a empresa, a qual carregava o nome do sócio minoritário (9%).

Coincidentemente, também, o encerramento da utilização de interpostas empresas optantes do Simples Nacional para abrigo de mão de obra da Gonçalves, e a reestruturação societária dessa empresa aconteceram, justamente, na mesmíssima época em que a Secretaria da Receita Federal do Brasil apertou o cerco no combate a esse tipo de operação.

Como dizia a saudosa filósofa lusitana Deolinda Costa, “*coincidência demais é muita coincidência*”.

Diante de tal quadro fático, não ressobram dúvidas quanto à unidade de comando e de desígnios concentrada no âmbito de direção da Gonçalves, responsável por toda a articulação fictícia composta por empresas interpostas optantes do Simples Nacional, subordinadas à empresa-mãe, abrigando o registro formal de trabalhadores utilizados na execução da atividade fim da Autuada, além de outras ações arquitetadas com a finalidade única de dissimular e encobrir fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Sob o olhar realístico da primazia da realidade dos fatos sobre a forma dos atos, tais trabalhadores se apresentam como segurados empregados do Recorrente, e não das interpostas pessoas propositalmente constituídas ou utilizadas para o registro formal dos contratos de trabalho.

Não procede, portanto, a alegação de que o relatório fiscal e os valores apurados pela Fiscalização referem-se a outras empresas das quais o Recorrente não tem qualquer conhecimento.

Ante tal panorama, a Fiscalização, corretamente, considerou os empregados formalmente registrados na Ademir e Vitrya como segurados empregados da Autuada, lançando em nome desta as contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas, incidentes sobre as remunerações de tais segurados empregados, conforme valores constantes nas folhas de pagamento das empresas interpostas.

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 empregatício do obreiro diretamente com o tomador dos serviços, eis que o verdadeiro empregador.

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 6.019/74). (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 personalidade 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). (Alterado pela Res. 96/2000, DJ 18.09.2000)

Para tais situações, o Parágrafo Único do art. 116 do CTN estatui expressamente a competência da autoridade administrativa para 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.

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;

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. (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

No caso ora em foco, a lei ordinária nº 8.212/91 qualifica como segurado empregado a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado, e como segurado contribuinte individual, a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego.

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;*

(...)

V - *como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

(...)

g) *quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876/99).*

(...)

O mesmo Diploma Legal acima invocado estabelece obrigações tributárias principal e acessórias às empresas, decorrentes da prestação de serviços que lhe forem fornecidos por segurados empregados e por segurados contribuintes individuais, assim dispondo:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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

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

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

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

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

No que pertine a procedimentos e competências, o art. 33 da Lei de Custeio da Seguridade Social outorgou à Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previdenciárias, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos, atribuindo aos seus auditores fiscais a prerrogativa de examinar a 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.

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 serventuário 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, de 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).

§4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário. (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.

§7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).

Ainda em relação aos procedimentos, o art. 37 da lei ordinária ora em realce estatui o poder/dever da fiscalização de lavrar *ex officio* o competente Auto de Infração, sempre que constatar o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias não declaradas nas GFIP correspondentes.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

Encontram-se presentes, portanto, os elementos essenciais caracterizadores da condição de *segurado empregado* inculpidos no art. 12, I da Lei nº 8.212/91, circunstância que deságua, como consequência inafastável, na observância das normas de custeio inscritas no supracitado diploma legal.

Repise-se que inexiste óbice a que um trabalhador mantenha, concomitantemente, múltiplos e legítimos vínculos empregatícios com diversas empresas, sem que isso represente qualquer irregularidade. A todo saber, a condição de *segurado empregado* não exige exclusividade com a 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 uma determinada entidade e *segurado contribuinte individual* em relação a outra distinta da primeira, e assim por diante ...

Aqui, a Autoridade Lançadora verificou a real existência de vínculo material de *segurado empregado* entre os trabalhadores em tela e a empresa ora Autuada e, por força de seu dever de ofício plenamente vinculado, procedeu ao lançamento das contribuições previdenciárias decorrentes desse vínculo, as quais, embora devidas, não foram devidamente

recolhidas pelo Obrigado Legal, na forma e nas épocas próprias, tampouco declaradas nas GFIP correspondentes. Só.

Adite-se que a incorporação da Vitrya pela Gonçalves, mencionada pelo Recorrente como ocorrida em 31 de agosto de 2010, ou seja, fora do período de apuração do vertente lançamento, apenas conferiu formalidade à situação de fato constatada pela Fiscalização, cuja ação fiscal teve início, exatamente, em 30 de agosto de 2010.

Como resultado, subsiste inabalada a obrigação tributária principal objeto do Auto de Infração em apreço.

3.2. DA FRAUDE E SIMULAÇÃO

A Recorrente alega não haver causa para a qualificação da multa de ofício, e que deve ser afastada a alegação de sonegação.

Aduz que inexistiu qualquer omissão ou ação dolosa da Recorrente perante o Fisco e que a multa punitiva foi majorada indevidamente.

O contrário extrai-se dos autos, porém.

Reitere-se que os fatos geradores ora em trato houveram-se por apurados mediante procedimento de caracterização de segurados empregados formalmente vinculados a interpostas pessoas optantes do SIMPLES, com fundamento no princípio da primazia da realidade sobre a forma, uma vez que se mostraram presentes, entre os trabalhadores e a Autuada, todos os elementos da condição de segurado empregado previstos no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Exsurge das provas dos autos que a Autuada utilizou-se das empresas Ademir e Vitrya, ambas optantes do Simples Nacional, como interpostas pessoas, com a finalidade de contratar e acobertar, sob falso manto de legalidade, a mão de obra utilizada na execução de sua atividade fim, com redução de encargos previdenciários decorrentes da opção pelos regimes tributários simplificados acima citados, circunstância que demonstra e comprova o elemento volitivo do Recorrente de suprimir/reduzir tributo, mediante a omissão de informações à administração fazendária, fraudando assim a fiscalização tributária mediante a omissão dessas operações nas GFIP, nas folhas de pagamento e na contabilidade.

Conforme demonstrado, deflui das provas dos autos a existência insofismável de uma unidade administrativa, financeira, patrimonial e operacional, concentrada na Autuada, e exercida sobre as interpostas empresas, as quais não possuíam autonomia operacional, patrimonial, administrativa e financeira para se autogerir, sendo totalmente dependentes da Autuada, configurando-se, sob o signo da primazia da realidade sobre a forma, nada mais do que meros estabelecimentos materiais da Empresa-mãe, a Autuada, apesar de formalmente constituídas sob a forma de sociedade empresária autônoma e independente.

Integram os presentes autos, potes de provas e evidências da ingerência da Autuada em todos os segmentos das interpostas pessoas em relevo, migração de funcionários entre as diversas empresas, utilização das mesmas dependências físicas prediais, instalações,

maquinários, insumos e demais fatores de produção, confusão patrimonial e aportes financeiros, etc.

Em realidade, sendo as empresas Ademir e Vitrya totalmente dependentes da Autuada, por todos os aspectos imagináveis, avulta que a responsabilidade de toda a atividade empresarial recai sobre Gonçalves, que detém, integralmente, o risco da atividade econômica em tela, configurando-se como o real empregador, a teor do art. 2º da Consolidação das Leis do Trabalho.

Consolidação das Leis do Trabalho

Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

Considerando que a Empresa é conceituada juridicamente como o exercício organizado de atividade econômica, na forma de unidade econômico-social, integrada por elementos humanos, materiais, técnicos e logísticos, para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, não refuga aos olhos que o grupo formado pela Gonçalves, Ademir e Vitrya constitui-se uma única entidade empresarial, haja vista que todas as empresas interpostas gravitam diretamente em torno da empresa-mãe – a Gonçalves.

A fraude se manifesta na volitiva e consciente utilização de empregados formalmente vinculados a empresas optantes do Simples Nacional, para a execução das tarefas inerentes à atividade econômica da Autuada, com vistas a impedir, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do tributo devido ou a evitar o seu pagamento.

Estivessem tais trabalhadores formalmente vinculados à Autuada, esta teria que arcar com os encargos previdenciários e trabalhistas incidentes sobre a folha de salários de tais obreiros. De outro canto, estando tais operários registrados, mediante vínculo formal de emprego, a empresas optantes do Simples Nacional, não haveria a ocorrência de tais fatos geradores de contribuições previdenciárias, uma vez que, na sistemática do Simples Nacional, a tributação não incide sobre a folha de pagamento, mas, sim, sobre a receita bruta anual, independentemente do quantitativo, da qualificação legal ou da remuneração dos trabalhadores a ela vinculados.

Não procede, portanto, a alegação de inexistência de qualquer omissão ou ação dolosa da Recorrente perante o Fisco, tampouco a de inexistência de sonegação.

No dizer típico da Lei, “*Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente*”.

Ao registrar nos Livros de Registro de Empregados, nas folhas de pagamento, na contabilidade e nas GFIP das empresas interpostas optantes do Simples Nacional os segurados utilizados na execução da sua atividade empresarial típica, a Autuada volitivamente

omitiu da Fazenda Pública o conhecimento da ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias de sua responsabilidade, afetando pela exclusão total a obrigação tributária principal incidente sobre a remuneração de tais segurados e o crédito tributário correspondente.

Conforme demonstrado anteriormente, a partir das provas coligidas, mediante o controle adequado dos registros contábeis de receitas, manipula-se o faturamento anual das empresas interpostas, de molde a mantê-las nos lindes de enquadramento do Simples Nacional, e descarrega-se em seus Livros de Registro de Empregados todos os vínculos trabalhistas, para que, dessa forma, a empresa não optante, e efetiva consumidora da mão de obra acima referida, mantenha-se ao largo da tributação previdenciária incidente sobre o montante das remunerações pagas aos segurados em foco.

Reforça a compreensão acerca da existência de fraude o fato de a empresa-mãe constituir empresas *optantes do simples*, totalmente dela dependentes, com capital social irrisório, e em nome de familiares e cônjuges, sem autonomia técnica, administrativa, financeira, patrimonial e operacional, procedimento que demonstra o cuidado da empresa-mãe de buscar conferir, artificialmente, um ar de total independência jurídica e econômica entre tais empresas, como se fossem unidades empresariais totalmente autônomas e independentes, assumindo cada uma o risco da atividade econômica.

Corroborando o entendimento acima esposado o fato de a Gonçalves proceder ao repasse de aportes financeiros às empresas interpostas, de modo a equilibrar seus caixas, em relação aos quais não houve qualquer acerto pelas beneficiárias, sendo, ao fim, reabsorvidos pela Empresa-mãe quando da incorporação da Vitrya. Tais fatos demonstram a íntima dependência financeira das Interpostas em relação à Gonçalves.

A sonegação também se mostra patente, na medida em que, ao se utilizar dos serviços de interpostas pessoas para a execução das tarefas inerentes à sua atividade econômica, a Autuada não efetua a declaração de tais obreiros e suas respectivas remunerações em suas GFIP, excluindo dessarte da Administração Fazendária o conhecimento a respeito da ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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

(...)

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

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

Não procede, portanto, a alegação de inexistência de causa para a qualificação da multa de ofício.

Conforme acima elucidado, presentes estão na conduta descrita nos autos os elementos objetivos e subjetivos qualificadores da fraude e da sonegação, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Em reforço a tal assertiva, atente-se que, em razão das irregularidades constatadas durante os procedimentos de Fiscalização nas empresas ora em trato, houve-se por formalizada a competente Representação Fiscal para Fins Penais, constituída em autos apartados, representando ao Ministério Público Federal para eventual propositura de ação penal, fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária tipificado na Lei nº 8.137/91.

Tais constatações esvaziam a alegação recursal de que os negócios praticados pelo Recorrente foram desconsiderados sob alegação de planejamento tributário. Não ... Os negócios praticados pelo Recorrente foram desconsiderados porque foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, bem como a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária principal, com fundamento no Parágrafo Único do art. 116 do CTN, e de acordo com os procedimentos fixados na Lei nº 8.212/91.

3.3. DA MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL FORMALIZADA MEDIANTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Alega o Recorrente ser “no mínimo incongruente o lançamento, já que um mesmo fato ocorrido durante todo o período fiscalizado tem parte tomada com a imputação da majoração em face da simulação e parte não”.

Conforme já salientado anteriormente, vigora no Direito Tributário 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.

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.

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.

A questão ora em apreciação trata de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal aplicada 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).

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 no Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.316.958-2, referente a fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro/2007 a abril/2010.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante o Auto de Infração de Obrigação Principal acima indicado 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.

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 encontram-se 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. De outro eito, 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.

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 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, na razão variável de 24% a 50%, enquanto não inscrito em dívida ativa.
- b) Tratando-se de fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que promoveu a inserção do art. 35-A na Lei de Custeio da Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio, em que tal percentual é duplicado.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2008, exclusive, o cotejo entre as hipóteses acima elencadas revela que a multa de mora aplicada nos termos do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, sempre se mostrará menos gravoso ao contribuinte do que a multa de ofício prevista no art. 35-A do mesmo Diploma Legal, inserido pela MP nº 449/2008, contingência que justifica a não retroatividade da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a penalidade por ela imposta se revela mais ofensiva ao infrator.

Dessarte, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, o cálculo da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser efetuado com observância aos comandos inscritos no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99, o qual não prevê majoração da multa.

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 qual prevê a majoração da multa para 150%, nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

Inexiste, portanto, incongruência alguma. A majoração da multa em razão da fraude/simulação decorre, unicamente, do regime jurídico vigente à data da prática da infração, em atenção ao princípio *tempus regit actum* plasmado no art. 144 do CTN.

No caso dos autos, considerando haver sido verificada a presença dos elementos objetivos e subjetivos de conduta que, em tese, qualifica-se como fraude e sonegação, tipificadas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, a multa de ofício aplicada no período de vigência da MP nº 449/2008 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. artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Compulsando os autos, constatamos haver sido aplicada a multa de 24% em todas as competências anteriores a dezembro/2008, exclusive, de acordo com regime jurídico aplicável ao caso, diga-se, no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, e a multa de 150% a contar da competência dezembro/2008, inclusive, nos termos do 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, inexistindo arestas a serem aparadas.

Não tem qualquer fundamento a alegação recursal de que “*Analisando o AI ora em debate, vemos que estão sendo cobradas duas multas (isolada e de ofício) sobre um mesmo fato, o que é vedado, sob pena de bis in idem*”.

No caso em realce, está sendo lançada, tão somente, a penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal aplicada mediante lançamento de ofício, calculada na forma do inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, para as competências até novembro/2008, e nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, para as competências a partir de dezembro/2008. Nenhuma outra.

Também não procede a alegação de que “*Não havendo tributo a ser lançado, a única multa passível de lançamento é a prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, pois, além de posterior e mais benéfica, é específica para o presente caso*”.

A uma, porque há tributo a ser lançado, nos termos consignados no Discriminativo de Débito a fls. 07/14, e com ele, os acessórios legais consistentes em juros e multa pelo atraso no recolhimento.

A duas, porque a penalidade pecuniária prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, é específica para Auto de Infração de Obrigação Acessória, Código de Fundamentação Legal 78, e o vertente processo trata de Auto de Infração de Obrigação Principal, que comporta, somente, o principal acrescido dos juros e multa moratórios.

3.4. DA PERICIA

Pondera o Recorrente que “*o pedido de perícia é um direito do Recorrente, o qual deve ser deferido se obedecido ao previsto no PAF*”.

Mas, no caso, o pedido de perícia houve-se por denegado sem qualquer desobediência ao PAF.

Cumprido de plano ressaltar, de molde a nocautear qualquer dúvida, que a perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a solução da controvérsia objeto do litígio.

Nesse panorama, a produção de prova pericial revela-se apropriada e útil somente nos casos em que a verdade material não puder ser alcançada de outra forma mais célere e simples. Por tal razão, as autoridades a quem incumbe o julgamento do feito frequentemente indeferem solicitações de diligência ou perícias sob o fundamento de as informações requeridas pelo Contribuinte não serem necessárias à solução do litígio ou já estarem elucidadas, por outros meios, nos documentos acostados aos autos.

Estatisticamente, constata-se que grande parte dos requerimentos de perícia avariados no processo administrativo fiscal versa sobre o exame de assentamentos registrados em documentos e/ou na escrita fiscal do sujeito passivo, cujo teor já é do conhecimento do auditor fiscal no momento da formalização do lançamento, eis que sindicado e esclarecido durante todo o curso da ação fiscal. Diante desse quadro, o reexame de tais informações por outro especialista somente se revelaria necessário se ainda perdurasse dúvidas quanto ao convencimento da autoridade julgadora quanto às matérias de fato a serem consideradas no julgamento do processo.

Por óbvio, nada impede que o contribuinte venha aos autos demonstrar a questão que se queira discutir no levantamento fiscal, e o motivo pelo qual a prova não possa ser trazida diretamente aos autos, já que os julgadores administrativos têm, como requisito para o exercício de suas funções, o conhecimento da matéria tributária. Nada obstante, a palavra final acerca da conveniência e oportunidade da produção da prova pericial caberá sempre à autoridade julgadora, a teor do preceito inscrito *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

Nesse contexto, conforme expressamente consignado na Decisão ora desafiada, o órgão julgador *a quo* entendeu ser prescindível a perícia requerida. Assentado que o Processo Administrativo Fiscal é permeado pelo Princípio da Livre Convicção da autoridade julgadora, não detém este Colegiado competência para sindicarem as razões de conveniência e oportunidade de conduzirem a autoridade de 1ª instância a considerar prescindível a realização da perícia requerida pelo Contribuinte.

“Deve ser indeferido o pedido de perícia formulado na impugnação, pois o exame dos documentos integrantes dos autos revela-se suficiente para a formação de convicção e consequente julgamento do feito, sendo prescindível a realização da perícia requerida pelo interessado.

Desta forma indefiro a perícia solicitada por ser prescindível”.

Repise-se que, no que tange à apreciação da prova, o Direito Processual Brasileiro adotou, à exceção do Tribunal do Júri, o sistema da persuasão racional do juiz,

também designado por sistema do livre convencimento motivado do Julgador, o qual detém a prerrogativa de livremente apreciar a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes, mas indicando, na decisão, os motivos que lhe formaram o convencimento.

No caso vertente, corroborando o entendimento da DRJ/POA, não vislumbramos a necessidade de perícia, uma vez que o processo encontra-se instruído com todos os elementos de prova necessários para a formação da convicção da Autoridade Julgadora.

Chamamos a atenção para o fato de o Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil ser, por força de lei, a autoridade pública competente para apreciar a documentação do sujeito passivo, aqui inserida sua escrita contábil, e dela extrair eventuais débitos previdenciários não devidamente adimplidos em suas épocas próprias, circunstância que mostra ser despicienda a chamada de eventual perito, para auditar, em paralelo à autoridade em foco, o objeto do seu dever de ofício.

Não se mostra despiciendo lembrar que a legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o foro 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 Processo Administrativo Fiscal, a disciplina do rito processual em tela restou a cargo do 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 quarto, pesando em desfavor do Recorrente o ônus da devida comprovação.

Cite-se, por relevante, que as matérias não expressamente impugnadas pelo sujeito passivo em sede de defesa administrativa em face do lançamento serão consideradas para todos os fins de direito como não contestadas, a teor do art. 17 do mesmo diploma processual acima aludido.

Ademais, verificamos que o exame a ser empreendido pelo perito pauta-se em documentação já presente nos autos ou reproduzidas nos Relatórios Fiscais que integram o presente processo, e se referem a questões que já se encontram devidamente elucidadas e consolidadas nos autos ou que são irrelevantes para o deslinde do litígio nesta Instância Administrativa.

Por derradeiro, compulsando as peças do processo, concluímos, igualmente, pela desnecessidade da produção de prova pericial, em razão de o processo se encontrar satisfatoriamente instruído, permitindo ao julgador a perfeita compreensão do caso concreto e a sua livre convicção quanto ao desfecho justo.

Por tais razões, considero ser desnecessária a instauração da perícia pretendida pelo Recorrente, com fulcro no preceito inscrito no art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

4. CONCLUSÃO:

Processo nº 11065.003468/2010-06
Acórdão n.º **2302-002.918**

S2-C3T2
Fl. 959

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.