



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

Processo nº 11065.003469/2010-42
Recurso nº 002.919 Voluntário
Acórdão nº 2302-002.919 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOA CFL 68
Recorrente INDÚSTRIA DE CALÇADOS GONÇALVES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 19/12/2010

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

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

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

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

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

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, inaptdão ou exclusão da pessoa jurídica do SIMPLES.

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.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. *BIS IN IDEM*. INOCORRENCIA.

Inexiste *bis in idem* no lançamento de multa de mora decorrente do recolhimento em atraso de tributo e na autuação por descumprimento de obrigação tributária acessória, efetuados na mesma ação fiscal.

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.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário no que se refere ao Auto de Infração de Obrigação Acessória Código de Fundamento Legal 68, para que a multa seja calculada considerando as disposições do art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Leo Meirelles do Amaral, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

Processo nº 11065.003469/2010-42
Acórdão n.º **2302-002.919**

S2-C3T2
Fl. 155

CÓPIA

Relatório

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

Data da lavratura dos Auto de Infração: 19/12/2010.

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 Acessória nº 37.316.959-0, decorrente do descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, lavrado em desfavor do Recorrente em virtude de este ter apresentado GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

CFL - 68

Apresentar a empresa GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural) - Art. 284, II na redação do Dec.4.729, de 09/06/2003.

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.

A multa aplicada houve-se por calculada na forma descrita no Relatório Fiscal da Infração a fls. 50/51 e nos anexos 4ª, 4B e 5, a fls. 52/60.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Autuado apresentou impugnação a fls. 66/94.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 10-40.580 – 7ª Turma da DRJ/POA, a fls. 126/134, 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.;
- Que a Recorrente nunca omitiu informações de suas GFIP;
- Que a Recorrente esta sofrendo a imputação de duas penalidades por um mesmo fato, o que não pode ser permitido;
- Impossibilidade de lançamento de multa formal e multa material ao mesmo tempo;
- Que deve incidir a retroatividade benigna para se aplicar a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, por ser mais benéfica ao infrator;
- 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.

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

2.1. DO ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA

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

Preliminarmente, deve ser ressaltado que o vertente Auto de Infração de Obrigação Acessória encontra-se apensado ao Processo Administrativo Fiscal nº 11065.003466/2010-17, que tem por objeto o Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.292.523-5, onde se encontram acostados todos os elementos de prova e de convicção relevantes para o deslinde do litígio tributário ora em apreciação, de maneira que será frequente a remissão neste a algum elemento de instrução processual contido naquele.

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 do Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.292.523-5, PAF nº 11065.003466/2010-17, 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. 111/282, do Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.292.523-5, PAF nº 11065.003466/2010-17, 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 a qualificação do Autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição do fato representativo de violação à legislação tributária, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, estando devidamente assinado pelo Auditor Fiscal autuante, com a indicação de seu cargo e o número de matrícula, em fiel obediência ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, c.c. art. 142 do CTN.

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 dos lançamentos conexos encontram dispostas nos Discriminativos de Débito de cada Auto de Infração de Obrigação Principal, 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 dos AIOP conexos 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 dos AIOP conexos.

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.

No caso em apreço, os relatórios fiscais que integram o presente lançamento foram elaborados dentro do escopo 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 05 a 08 do Relatório Fiscal, a fl. 50.

“5- No “ANEXO 4A - PLANILHA COM COMPARAÇÃO DAS CONDUTAS PARA LAVRATURAS DOS AIOA E AIOP COMPETÊNCIAS ATÉ 11/2008” estão discriminadas as remunerações pagas por competência. No “ANEXO 4B - PLANILHA COM COMPARAÇÃO DAS MULTAS PARA LAVRATURAS AIOA 's e AIOP's COMPETÊNCIAS ATÉ 11/2008” estão demonstrados os cálculos da multa mais benéfica para o sujeito passivo relativas ao período de 01/2007 a 11/2008.

6-Enquadra-se no objeto deste Auto de Infração a multa das competências 09/2008 e 11/2008, cujo cálculo resultou mais benéfica para o autuado.

7- Os segurados omitidos nas GFIPs constam no “ANEXO 5 - REMUNERAÇÃO APURADA POR AFERIÇÃO INDIRETA COM BASE NA FOLHA DE PAGAMENTO DA EMPRESA ADEMIR GOMES GONÇALVES - Comp. 09/2008 e 11/2008”. Trata-se de segurados que constaram nas folhas de pagamento da empresa ADEMIR GOMES GONÇALVES, CNPJ no 01.385.802/0001-20 considerados por esta fiscalização como segurados da autuada.

8- OS ANEXOS 5, 4A e 4B citados acima fazem parte deste relatório fiscal”.

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

Relatório Fiscal da Infração: folhas 50 a 51;

Anexo 4A: folha 52;

Anexo 4B: folha 53;

Anexo 5: folhas 54 a 60;

Conforme demonstrado, não se verifica qualquer omissão dos relatórios indicados pela Fiscalização.

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 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. Aduz que “...o presente AI, já no seu nascedouro, é nulo de pleno direito, pois suportado em norma legal já revogada”.

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

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

jurígeno imponível não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente, muito menos para se declarar a nulidade do lançamento.

Nulo de pleno direito ? Francamente

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.

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 Ordinária 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 dessaí 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 dessaí 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.

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 correto teria sido desenquadrar a terceira empresa do SIMPLES e, fato seguinte, exigir dela a diferença de tributação devida, nunca imputar à Recorrente esta responsabilidade”.

A uma, porque o contribuinte de fato é Gonçalves, conforme já demonstrado.

A duas, porque a caracterização dos trabalhadores em tela como segurados empregados da Recorrente não implica desenquadramento das interpostas empresas do SIMPLES. Aliás, independem da condição jurídica de tais empresas.

A relação jurídica existente na realidade dos fatos, e devidamente constatada pela Fiscalização, deu-se unicamente entre os trabalhadores em realce e a Autuada.

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 inexistir base fática para a constituição do presente lançamento.

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; (Alínea acrescentada pela Lei nº 8.647/93)

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

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

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

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

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

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

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

Cumpre 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 consequente democratização, passando da escravidão e da servidão para o trabalho contratado, segundo a vontade das partes.

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

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

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

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

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

Dessarte, havendo prestação remunerada de serviços por pessoa física, por mais autonomia que tenha o contratado na condução do serviço 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. 111/270 do PAF nº 11065.003466/2010-17, ao qual este Auto de Infração encontra-se apensado.

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 pessoalidade, 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

~~jurídico de convicção que possa desaguar na ilação de que tais trabalhadores, ao seu alvedrio~~

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

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

A resenha fiscal a fls. 81/110, cortejada pelos Anexos a fls. 111/688, todas do PAF nº 11065.003466/2010-17, 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 CB0 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. 85/86 do PAF nº 11065.003466/2010-17, 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. 271/280 do PAF nº 11065.003466/2010-17, 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 do PAF nº 11065.003466/2010-17 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 do PAF nº 11065.003466/2010-17 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. 94 do PAF nº 11065.003466/2010-17 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. 95/96 do PAF nº 11065.003466/2010-17, 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. 98/99 do PAF nº 11065.003466/2010-17 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.

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 pessoalidade e a subordinação direta.

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

Nessa vertente, restando configurado que o Recorrente é o real e efetivo empregador dos trabalhadores em tela, este deveria, necessariamente, ter declarado em suas GFIP, no período de apuração do crédito tributário ora em debate, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, bases de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS, conforme estatuído no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

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)

(...)

§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).

(...)

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

Não procede, portanto, a alegação de que “ a Recorrente nunca omitiu qualquer informação em sua GFIP, bem como as entregou fielmente no prazo previsto na legislação”.

A conduta omissiva assim perpetrada pelo sujeito passivo representou ofensa ao dispositivo legal encartado no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 225, IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Almejando brindar a máxima efetividade à obrigação acessória ora ilustrada, o §5º do art. 32 do Pergaminho Legal em foco, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, aviou norma sancionatória, prevendo a punição do obrigado, em caso de entrega de GFIP contendo incorreções ou omissões relacionadas a fatos geradores de contribuições previdenciárias, mediante a inflição de pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do mesmo dispositivo legal.

No mesmo sentido, assim dispõem os artigos 225, IV e 284, II do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Regulamento da Previdência Social.

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV-informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

(...)

II- cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes

sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Assentada que a obrigação de prestar informações mediante GFIP se renova mensalmente, deduz-se de forma hialina que cada apresentação de GFIP com omissões/incorrecções representa uma infração independente, a qual sofrerá a punição prevista na lei de forma isolada das demais.

Assim, ainda que a sanção a todas as infrações representativas de cada uma das competências apuradas pela fiscalização seja lançada mediante um único Auto de Infração, o valor da multa a ser estipulada para cada infração (competência) tem que ser calculada mediante a aplicação, na íntegra, da memória de cálculo estabelecida no §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, e, ao fim, devidamente somadas.

É de sabença universal que inexiste neste Globo economia forte o suficiente capaz de manter sua Moeda Corrente a salvo da corrosão imposta pela inflação. Ante a iminência de tal fenômeno econômico, pautou por bem o Legislador Ordinário prover o texto legal com um mecanismo arquitetado adrede, visando a minimizar os efeitos devastadores de tal ocorrência.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13/2001).

§1º O disposto neste artigo não se aplica às penalidades previstas no art. 32-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

Revela-se auspicioso salientar que o CTN não inclui em sua reserva legal a atualização do valor monetário das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, as quais não se qualificam, por expressa disposição legal, como majoração de tributos. Nessa perspectiva, autoriza o *Codex Tributário* que a atualização monetária possa ser levada a efeito por qualquer outro instrumento normativo aquilatado no conceito de legislação tributária estatuído no art. 100 do *Pergaminho Tributário em realce*.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Na hipótese ora tratada, os índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social são estabelecidos, anualmente, pelo Ministério da Previdência Social, mediante Portaria expedida pelo Sr. Ministro de Estado, no exercício das atribuições que lhe confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal.

Constituição Federal de 1988

Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.

Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:

(...)

II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos;

Nesse contexto, em 30 de junho de 2010 foi publicada no Diário Oficial da União a Portaria MPS/MF nº 333, de 29 de junho de 2010, que atualizou o valor mínimo da penalidade pecuniária previsto no art. 92 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 283, *caput*, do

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, conforme informado no Relatório Fiscal de Aplicação da multa a fl. 04.

PORTARIA MPS nº 333, de 29 de junho de 2010

Art. 8º A partir de 1º de janeiro de 2010:

(...)

V - o valor da multa pela infração a qualquer dispositivo do RPS, para a qual não haja penalidade expressamente cominada (art. 283), varia, conforme a gravidade da infração, de R\$ 1.431,79 (um mil quatrocentos e trinta e um reais e setenta e nove centavos) a R\$ 143.178,02 (cento e quarenta e três mil cento e setenta e oito reais e dois centavos);

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

3.2. DA ALEGADA DUPLICIDADE DE APENAMENTO

A Recorrente alega estar sofrendo a imputação de duas penalidades por um mesmo fato, o que não pode ser permitido.

Sem razão, nem coerência.

Conforme já abordado alhures, colimando conferir efetividade às disposições adjetivas aviadas na Lei de Custeio da Seguridade Social, pautou-se politicamente o legislador ordinário pelo estabelecimento, na mesma lei, de cominações pecuniárias de caráter punitivo àquele que, objetivamente, infringir qualquer dos dispositivos contidos na Lei nº 8.212/91, mediante imposição de multa de caráter variável em função da gravidade da infração, na forma assentada em regulamento.

No caso presente, a conduta omissiva perpetrada pelo sujeito passivo representou violação à obrigação acessória fixada no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, sendo o infrator penalizado com a multa prevista no §5º do mesmo art. 32 acima citado, c.c. o art. 225, IV e §4º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

No caso paradigma apontado pelo Recorrente, o Auto de Infração nº 37.316.960-4 houve-se por lavrado em razão de o Recorrente não ter incluído nas folhas de pagamentos das competências de 01/2007 a 04/2010 as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços em cada mês, conforme assim o inciso I do art. 32 da Lei nº 8.212/91, ofensa que importa na aplicação da penalidade pecuniária prevista no art. 283, I, 'a' do Regulamento da Previdência Social.

Conforme se observa, as imputações em relevo ostentam origem e natureza jurídica distintas, circunstância que joga por terra, por completo, qualquer alegação de *bis in idem* ainda renitente.

Cumpra salientar que, numa mesma ação fiscal, a lavratura de um Auto de Infração decorrente de uma infração tributária não afasta a possibilidade da lavratura de quantos outros, desde que fundados em infrações de natureza distinta, como se revela, exatamente, o presente caso.

3.3. DA MULTA DE MORA E DA MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

O Recorrente defende a impossibilidade de lançamento de multa formal e multa material ao mesmo tempo.

Melhor sorte não lhe aguarda.

A Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988, outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, nas cores desenhadas em seu art. 146, III, 'b', *in verbis*:

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

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

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar das obrigações tributárias, já no âmbito infraconstitucional, o art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, topograficamente inserido no Título que versa sobre as Obrigações Tributárias, estabeleceu o discrimen entre obrigações tributárias principal e acessórias, assim conformando seus traços definidores:

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Realçada a norma legal supracitada, cumpre chamar atenção, na sequência lógica da demonstração de raciocínio, ao fato de que a natureza jurídica das obrigações em destaque são absolutamente distintas e inconfundíveis. A primeira, consistindo numa obrigação de dar. A segunda, aperfeiçoada numa obrigação de fazer, não fazer ou permitir, sempre estipulada no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária. Aquela, sendo criada necessariamente por lei formal, esta, requerendo para sua instituição mera previsão na legislação tributária, nos moldes engendrados no art. 96 do CTN.

A inobservância do cumprimento da obrigação principal até a data do seu vencimento, sujeita o sujeito passivo ao pagamento de penalidade pecuniária pela demora no pagamento, batizada na Lei de Custeio da Seguridade Social, em sua redação de berço, de “*multa de mora*”, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei, a teor do art. 161 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

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

Realçadas as normas legais supracitadas, cumpre chamar atenção, na sequência lógica da demonstração de raciocínio, ao fato de as naturezas jurídicas das parcelas pecuniárias em destaque serem absolutamente distintas e inconfundíveis.

Muito embora se consubstanciem a obrigação tributária principal, a multa de mora e os juros moratórios numa obrigação de dar, elas não se confundem. A primeira consiste na própria obrigação principal representada pelo tributo devido pelo sujeito passivo, em razão da ocorrência real do fato gerador estatuído na lei. A multa moratória, por seu turno, se configura como uma penalidade de natureza pecuniária decorrente do descumprimento tempestivo de obrigação principal, enquanto que os juros representam o preço do dinheiro, isto é, o valor que o detentor da moeda paga ao seu legítimo proprietário pela posse temporária do numerário.

O mesmo *codex* tributário estabelece que o descumprimento da obrigação acessória, pelo simples fato de sua ocorrência objetiva, converter-se em obrigação de dar, relativamente à penalidade pecuniária aplicada.

Saliente-se que os preceitos normativos supra anunciados não se conflitam com as diretrizes vertidas na Lei Orgânica da Seguridade Social, a qual estabelece as sanções aplicáveis ao descumprimento de obrigação principal, assim como ao descumprimento de obrigações tributárias acessórias, senão vejamos:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, e 2 pagas de com 2 atraso, objeto ou não de

parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Artigo restabelecido, com nova redação dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528/97). (grifos nossos)

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.

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

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

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

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

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

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

Lei nº 9.876/99).

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

§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcèlement, 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 reparcèlement 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).

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Deflui das regras matrizes acima desfraldadas que a incidência de multa moratória em lançamento de ofício e a penalidade pecuniária *stricto sensu* incidem não sobre os fatos jurídicos associados, mas, sim, em razão do descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, respectivamente, independentemente dos fatos jurídicos *de per se* considerados, que podem, até, dar ensejo a uma e a outra, simultaneamente.

No caso em consideração, pelo descumprimento de obrigação principal, houve-se por lançada em desfavor da empresa recorrente penalidade pecuniária pelo não recolhimento de tributos, mediante lançamento de ofício, nos termos assentados no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, até a competência 11/2008, e art. 35-A do mesmo Diploma Legal, incluído pela MP nº 449/2008, a contar da competência 12/2008.

Simultaneamente, pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, a Recorrente foi autuada com a penalidade pecuniária prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/91, até a competência 11/2008, e com a penalidade pecuniária fixada no art. 32-A dessa mesma Lei, inserido pela MP nº 449/2008, a contar da competência 12/2008.

Dessarte, o fato de a empresa ter sido apenada, numa mesma ação fiscal, com multa de mora pelo descumprimento de obrigação tributária principal não impede que ela seja igualmente castigada, nos termos da lei, pelo descumprimento de uma ou mais obrigações tributárias acessórias, sem que tal multiplicidade de autuações represente *bis in idem*.

Inexiste, portanto, qualquer irregularidade nas autuações constantes do vertente processo:

- a) Os fatos geradores são diversos. Uma se refere à multa moratória pelo descumprimento de obrigação principal, a outra, pelo descumprimento de obrigação acessória.
- b) Uma obrigação é totalmente autônoma, distinta e independente da outra;
- c) As referidas obrigações são regidas por normas jurídicas totalmente apartadas;
- d) Inexiste qualquer interdependência entre as obrigações autuadas;
- e) Et. Etc. etc.

O alegado *bis in idem* jamais pode existir na espécie ora em debate eis que as naturezas jurídicas dos fatos que dão ensejo aos castigos impostos pela lei são absolutamente distintas.

Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, não requerendo áurea mestria do exegeta.

Conforme defendido pelo Recorrente, “*Em sendo entendido que a Recorrente deixou recolher os tributos devidos, deve a ela ser imputada multa sobre esse comportamento, que é a chamada multa moratória ou de ofício*”. E assim o foi.

Analogamente, na mesma linha de raciocínio defendida pelo Recorrente, sendo constatado que a Recorrente deixou de declarar em suas GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, deve a ela ser imputada a multa sobre esse comportamento omissivo, a qual se encontra prevista no §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 e no art. 32-A dessa mesma lei, inserido pela MP nº 449/2008. E assim o foi.

3.4. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Conforme já ressaltado 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.

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o específico 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.

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por*

cento), observado o disposto no §3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009). (grifos nossos)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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

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

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de

*outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
(Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

cominar ao Sujeito Passivo uma penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência da infração.

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

3.5. DA PERÍCIA

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.

Cumpra 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 perdurassem dúvidas quanto ao convencimento da autoridade julgadora quanto às matérias de fato a serem consideradas no julgamento do processo.

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

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

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

Nesse contexto, 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 sindicar as razões de conveniência e oportunidade de conduziram 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 relembrar 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:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo ser recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna encartado no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.