



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

Processo nº 11251.000056/2009-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.018 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente TRANSPORTES E TURISMO EROLES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/10/2003

CARACTERIZAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.
COMPETÊNCIA DA RFB. PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS
SOBRE A FORMA DOS ATOS. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO
CTN.

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

CARACTERIZAÇÃO DA CONDIÇÃO 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, alínea "a", da Lei nº 8.212/91 para que se opere a caracterização da condição de segurado empregado.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ATIVIDADE PROBATÓRIA.
ÔNUS DA PROVA.

O Sujeito Passivo tem, por disposição legal, que produzir as provas do Direito por si alegado, de forma concentrada, já em sede de impugnação, colacionadas juntamente na peça de defesa, sob pena de preclusão.

No Processo Administrativo Fiscal a voz de defesa do Sujeito Passivo em matéria tributária se propaga em ondas documentais, falando ao vácuo as alegações recursais não acompanhadas pelos indícios de prova material que lhes forneçam o devido esteio probatório.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª TO/4ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Maria Cleci Coti Martins – Presidente-Substituta de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Maria Cleci Coti Martins (Presidente-substituta de Turma), Luciana Matos Pereira Barbosa, Carlos Henrique de Oliveira, Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/10/2003

Data da lavratura da NFLD: 25/02/2004.

Data da Ciência da NFLD: 01/03/2004.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela Seção de Análise de Defesas e Recursos do Instituto Nacional do Seguro Social em Guarulhos/SP que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº 35.545.006-2, consistente em contribuições sociais previdenciárias a cargo dos segurados, incidentes sobre os seus respectivos Salários de Contribuição, bem como as Contribuições Sociais de responsabilidade da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações pagas, creditadas ou devidas a segurados empregados, irregularmente contratados por intermédio de interposta pessoa – cooperativa de trabalho, estando presentes na prestação dos serviços todos os atributos caracterizadores da relação jurídica de segurado empregado, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 41/44.

De acordo com o Relatório Fiscal, a Notificada procedeu à contratação de trabalhadores para o desenvolvimento de sua atividade fim – motoristas e cobradores -, por intermédio de interposta pessoa (cooperativa de trabalho), estando presentes na prestação dos serviços todos os atributos caracterizadores da relação de segurado empregado previstos no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Sujeito Passivo apresentou contestação administrativa em face do lançamento, nos termos da Impugnação a fls. 52/61.

A Seção de Análise de Defesas e Recursos do Instituto Nacional do Seguro Social em Guarulhos/SP lavrou Decisão Administrativa aviada na Decisão-Notificação nº 21.425-4/097/2004, a fls. 103/107, julgando procedente o lançamento e mantendo o Crédito Tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 12/05/2004, conforme Aviso de Recebimento a fl. 109.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 111/121, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Que a contratação de cooperativas de trabalho foi regular;
- Que o Fisco Federal não tem competência para estabelecer relação de emprego, a qual é da justiça do trabalho;

- Que da autuação devem ser descontadas o total recolhido pela cooperativa;

Ao fim, requer a declaração de improcedência da NFLD.

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 12/05/2004. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 14/06/2004, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto, conforme Resolução 154/INSS/DCPRES, de 08/06/2004, que suspendeu o prazo para interposição de recursos no período de paralização dos servidores.

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

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

2. DO MÉRITO

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

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito referentes a matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

2.1. DA CARACTERIZAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.

O Recorrente alega que a contratação de cooperativas de trabalho foi regular, e que o Fisco Federal não tem competência para estabelecer relação de emprego, a qual é da justiça do trabalho.

Preliminarmente, deve ser enaltecido que não consta no Relatório Fiscal qualquer menção acerca de suposta regularidade das cooperativas de trabalho contratadas pela

Notificada. Ademais, a regularidade ou não das citadas cooperativas é irrelevante para o deslinde da questão, uma vez que o presente lançamento tem por fundamento o princípio da primazia da realidade dos fatos sobre a forma aparente dos atos.

Assim, o cerne da questão não se concentra no debate acerca da regularidade das cooperativas de trabalho, mas, sim, na caracterização dos “cooperados” contratados pela Notificada, como segurados empregados desta, em virtude de estarem presentes, na nua realidade dos fatos, todos os atributos caracterizadores da condição de segurado empregado fixados no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, eis que se trata da prestação de serviços remunerados de natureza não eventual, prestados com pessoalidade por pessoa física, com sob subordinação jurídica à empresa contratante.

Atente-se, também, que não se está aqui a investigar eventual existência de vínculo empregatício (Instituto de Direito do Trabalho), mas, tão somente, a possível existência da relação jurídica de segurado empregado (Instituto de Direito Previdenciário) entre a empresa autuada e os trabalhadores que lhe prestaram serviços remunerados de natureza não eventual, com pessoalidade e mediante subordinação jurídica, por intermédio de empresa interposta constituída na forma de sociedade cooperativa, bem como o consequente lançamento das contribuições previdenciárias devidas pela empresa autuada em decorrência da prestação remunerada de serviços por tais trabalhadores, prerrogativas privativas contidas no *portfolio* de competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo por fundamento o princípio da primazia da realidade dos fatos sobre a forma dos atos.

Dessarte, o lançamento das contribuições sociais ora em exame não tem o condão de estabelecer qualquer vínculo empregatício entre os trabalhadores em destaque e a empresa recorrente. Tampouco detém o auditor fiscal notificante competência para tanto. A questão é meramente tributária não irradiando qualquer espécie de efeito sobre a esfera trabalhista da empresa notificada.

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

Muito embora semelhantes em alguns pequenos aspectos, as legislações trabalhista e previdenciária não se confundem. Tendo como assentada tal premissa, fácil é perceber que o segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social - RGPS qualificado com “segurado empregado” não é aquele definido no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, mas, sim, a pessoa física especificamente conceituada para fins previdenciários no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em seguimentos rememorados a seguir para facilitar a compreensão da questão posta em debate.

Consolidação das Leis do Trabalho - CLT

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

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

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

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

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

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

g) o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 8.647, de 13.4.93)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O episódio em pauta é um caso típico de intermediação fraudulenta de pessoa jurídica constituída na forma de cooperativa de trabalho, para o fornecimento de mão de obra para o desenvolvimento da atividade fim da empresa Contratante, mediante uma aparente, mas só aparente, relação formal de pessoa jurídica x pessoa jurídica, mas, substancialmente, mediante a uma relação fática em que figuram ostensivamente presentes a prestação remunerada de serviços de natureza não eventual, com pessoalidade, e subordinação jurídica do trabalhador à Contratante, visando a frustrar o recolhimento das Contribuições Sociais incidentes sobre as remunerações dos segurados a serviço desta última.

Na estrutura idealizada de tal mecanismo, formalmente a empresa contrata uma outra pessoa jurídica para a prestação de serviços, porém, na realidade nua e crua dos fatos, quem efetivamente presta o serviço remunerado é o “*cooperado*”, isto é, a pessoa física simuladamente associada à cooperativa de trabalho, de maneira não eventual, sob subordinação jurídica e em caráter *intuitu personae*.

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

Pode-se perceber a não eventualidade, ainda, no elevado volume de dezenas de contratações conforme espelhado, nominalmente, a fls. 45/46.

Ademais, a sindicância da não eventualidade se apura mais em razão da atividade econômica desenvolvida pelo Tomador dos serviços que pelo prazo de vigência do contrato de cada trabalhador isoladamente considerado. 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 contratado, independentemente do prazo em que cada trabalhador o prestou à Contratante.

No caso em litígio, a não eventualidade diz respeito à contratação de motorista e cobradores, para a prestação de serviços relacionados com a atividade fim da Autuada, para trabalharem nos itinerários determinados pela Contratante e nos horários ditados por esta.

Os *Motoristas e Cobradores*, caracterizados como segurados empregados pela Fiscalização, inserem-se na dinâmica regular da Eroles, que necessita do trabalho por eles desempenhado para atender às múltiplas demandas inerentes ao seu objetivo social e à sua atividade fim.

A natureza do trabalho desenvolvido pelo profissional em relação à natureza do trabalho a que a Autuada se propõe executar em favor de seus clientes, bem como à necessidade permanente dessas categorias de profissionais para a realização de seu objeto social evidenciam, com contundência e de maneira inequívoca, a não eventualidade do serviço executado pelos trabalhadores irregularmente contratados por intermédio de interposta pessoa.

As condições em que os serviços são prestados revelam, ainda, o atributo da alteralidade do serviço contratado, quintessência suprallegal da relação de emprego, na medida em que, na realidade dos fatos, o trabalhador assim contratado não atua em nome próprio, mas, sim, como *longa manus* da Autuada, ou seja, em nome da própria Eroles.

No que pertine à subordinação, esta tem que ser averiguada em seu aspecto jurídico, não apenas no hierárquico ou técnico.

O conceito geral de subordinação foi elaborado levando-se em consideração a evolução social do trabalho, com sua consequente democratização, passando da escravidão e da servidão para o trabalho contratado, segundo a vontade das partes.

Sob tal prisma, revela-se inconteste 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, este no poder de ordenar o que fazer e como fazê-lo, dentro dos fins a que este se propõe a alcançar, em contrapartida à remuneração que irá auferir.

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

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

Dessarte, havendo prestação remunerada de serviços por pessoa física, por mais autonomia que tenha o contratado na condução do serviço a ser prestado, presente sempre estará, em menor ou maior grau, a subordinação jurídica do contratado ao contratante.

Como exemplo meramente ilustrativo, mesmo a contratação pela Arquidiocese do Rio de Janeiro de renomado escritor, v.g. o Paulo Coelho, para a elaboração de uma compilação dos pronunciamentos do Papa Francisco em sua visita ao Brasil na Jornada Mundial da Juventude, mesmo aqui presente estará a subordinação jurídica, eis que a aludida Compilação deverá atender aos objetivos e interesses do Contratante e ser elaborado no tempo e nas condições por este especificado, sob pena de não se celebrar o liame jurídico. Dessarte, caso o citado escritor, sob o pálio de suposta autonomia funcional plena e de ausência de subordinação, resolva unilateralmente focar o seu trabalho nos pronunciamentos da Dercy Gonçalves, certamente o contrato será imediatamente rescindido, com fundamento em justa causa decorrente do descumprimento, por parte do oblato, das determinações contidas no liame ajustado.

No caso ora em apreciação, a Fiscalização apurou que serviços são prestados sempre apoiados na estrutura da empresa Contratante, sempre e tão somente como um dos fatores de produção no desenvolvimento da atividade fim da Autuada.

Os segurados contratados como cooperados utilizam-se de toda a infraestrutura empresarial da Contratante, dos seus veículos, vestem o uniforme da empresa, alimentam-se nos refeitórios da Eroles, utilizam seus ambulatórios, etc...

Cabia à empresa contratante à direção integral dos serviços realizados, a definição dos itinerários, a estipulação dos horários a serem cumpridos, assim como a fixação das normas de conduta de trabalho de cada um dos trabalhadores em tela, circunstâncias que denotam a subordinação jurídica dos “cooperados” ao poder diretivo da Contratante.

Cite-se que tais motoristas e cobradores prestavam serviços exclusivos à Notificada.

O poder de controle e dispensa também se revela presente na medida em que a Eroles, quando insatisfeita com o desempenho do “cooperado”, impunha o seu desligamento imediato do quadro de trabalhadores, não aceitando mais os seus serviços, operando tal decisão como verdadeira rescisão de contrato de trabalho, haja vista ter a Fiscalização apurado que tal trabalhador dificilmente é recolocado pela Cooperativa intermediadora em outra empresa tomadora de serviços.

A atuação efetiva da Eroles também se manifestava na admissão do trabalhador, haja vista que todos os obreiros listados nominalmente a fls. 45/46, listagem fornecida pela empresa Autuada, antes de serem admitidos para lhe prestar serviço de forma exclusiva, passavam por critérios de aprovação aplicados pela própria Transportes e Turismo Eroles Ltda. e, na falta ao trabalho de algum deles, a substituição se realizava da mesma forma que a falta de um empregado registrado formalmente na empresa, fato que revela o Poder de Controle na admissão e dispensa do trabalhador.

Merece ser citado que a empresa ora Autuada não é primária neste tipo de irregularidade de contratação de segurados através de Cooperativas, tendo em vista já ter sido notificada, pelas mesmas razões, em ações fiscais anteriores realizadas em 28/02/2002 e 28/10/2002, as quais geraram os lançamentos de débito consubstanciados nas NFLD nº 35.039.516-0 e NFLD nº 35.430.974-9, com decisão administrativa definitiva e com inscrição do débito em Dívida Ativa, em 27/11/2001 e 09/09/2002, respectivamente.

Alias, frise-se que o próprio acordo coletivo de trabalho firmado em 01/06/2002 com o Sindicato dos Trabalhadores em Empresas de Transportes Rodoviários e Anexos de Mogi das Cruzes, Suzano, Guararema, em sua cláusula quadragésima oitava, determina que *“Fica vedada a contratação de mão de obra, através de cooperativa de trabalho ou diretamente por terceirização, nas atividades fins do tomador de serviços, conforme jurisprudência cristalizada no Enunciado 331, do Tribunal Superior do Trabalho”*, circunstâncias que revelam que tal prática é corriqueira no âmbito da Notificada

Como visto, a subordinação se revela às escancaras com o Contratante em foco, que detém todo o poder de chefia, de comando de como, o quê, quando e quanto do serviço será executado, além do poder de controle sobre o serviço. Todos trabalham, efetivamente, objetivando atingir as metas determinadas pela Eroles, e ordenados pelas normas da empresa. Os fatos demonstrados pela Fiscalização ilustram a verdadeira relação jurídica entre a Notificada e os trabalhadores irregularmente contratados na condição de *“cooperados”*: Segurados empregados da empresa Transportes e Turismo Eroles Ltda.

A onerosidade materializada no presente lançamento foi apurada a partir dos registros constantes nas Folhas de Produtividade, as quais registram o controle dos valores a serem pagos aos trabalhadores, indicando os salários devidos a cada um, em função das horas trabalhadas, horas normais, horas extras, adicional noturno e desconto de faltas, etc.

Tais Folhas de Controle são intermediadas entre a Notificada e a Cooperativa interposta para a emissão das respectivas Notas Fiscais de serviço.

A pessoalidade, por derradeiro, se revela incontestável na medida em que todos os trabalhadores constantes na listagem fornecida pela Notificada a fls. 45/46, antes de serem aceito para lhe prestar serviços de maneira exclusiva, passam por critérios de aprovação aplicados pela própria empresa Contratante, 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, contingência que expõe a natureza *intuitu personae* dos serviços prestados pelos *“cooperados”* à Autuada.

As circunstâncias e as provas acostadas pela Fiscalização aos autos bem demonstram o *modus operandi* da Organização em tela. A Transportes e Turismo Eroles Ltda, necessitando permanentemente de motorista e cobradores para a execução e desenvolvimento de sua atividade econômica fim, seleciona no mercado de trabalho o profissional que melhor atende às suas expectativas, mas só os contrata se for na condição de *“cooperado”*. Diante de tal quadro, ou o profissional se ajusta ao requerido e se associa a uma das cooperativas envolvidas no esquema para prestar serviços, na condição simulada de *“cooperado”*, ou se sujeita a permanecer no ostracismo no mercado de trabalho.

Os ditos *“cooperados”* são, na verdade, profissionais pessoas físicas, que em caráter não eventual, e sob subordinação jurídica ao contratante, executam pessoalmente os trabalhos remunerados, visando a atender as atividades normais da empresa Contratante, relacionadas diretamente com os fins do seu empreendimento econômico.

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

Nas últimas décadas, passou-se a observar neste País, uma tendência, capitaneada por grandes empresas de contratar trabalhadores, por intermédio de interpostas pessoas, aparentemente sem relação de empregos, com o fito de esquivar-se do recolhimento de encargos trabalhistas e previdenciários, sob o rótulo de “*planejamento tributário*”.

Nessa nova arquitetura, o trabalhador ao associar-se a cooperativa de trabalho para prestar serviços remunerados de natureza não eventual, com pessoalidade e subordinação jurídica ao Contratante, deixa de ser formalmente empregado da empresa e passa a ser um mero prestador de serviços, mas continua cumprindo horário, recebendo ordens e exercendo as mesmas atividades de antes, nas dependências do contratante ou nas de terceiros.

Como consequência imediata dessa mudança de *status* (de pessoa física e empregado para cooperado e prestador de serviços), o ex empregado perde os direitos trabalhistas e previdenciários assentados na CLT e na Lei nº 8.213/91, respectivamente, enquanto que a empresa contratante, por seu turno, além de poder contar com a prestação ininterrupta de serviços pelos 12 meses do ano - cooperados não tem direito a férias na empresa -, se exclui dos encargos trabalhistas e previdenciários inerentes à relação de emprego e à condição de segurado empregado.

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

Tal poder encontra-se plasmado no Enunciado nº 331 do Tribunal Superior do Trabalho, o qual impõe, na contratação de trabalhadores por interposta pessoa, o estabelecimento de vínculo do obreiro diretamente com o contratante, tomador dos serviços.

Enunciado nº 331 do TST

Contrato de Prestação de Serviços -Legalidade

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

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

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20-06-1983), de conservação e limpeza, bem como a de serviços

especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a personalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial (art. 71 da Lei nº 8.666, de 21.06.1993). (Alterado pela Res. 96/2000, DJ 13.09.2000)

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

A atuação fiscal acima abordada encontra lastro jurídico nas disposições inscritas no Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que confere à Autoridade Notificante a competência para desconsiderar os efeitos de atos e negócios jurídicos praticados com o fito de ocultar a ocorrência do fato gerador tributário 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, de 10.1.2001)

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

“AREsp 323.808-SC

Rel. Min. Humberto Martins

DJe: 27/05/2013

EMENTA:

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

[...]

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

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

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

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

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

[...]"

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

AgRg no REsp 1.070.292 - RS

Rel. Min. Humberto Martins

DJe: 23/11/2010

EMENTA:

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

[...]

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

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

[...]

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

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

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

inalterado em face da nova Ordem Jurídica, tivessem que ser recriadas para continuarem a estabelecer normas jurídicas de conduta da Sociedade.

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

A consagração de tal princípio jurídico na seara tributária encontra amparo na Jurisprudência dos Tribunais Superiores, mormente no Superior Tribunal de Justiça, conforme se depreende dos seguintes julgados:

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

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

DECISÃO

[...]

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

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

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

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

[...]

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

[...]
(grifos nossos)

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

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

Nesse quadro, 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 a procedimentos, o art. 37 da lei ordinária ora em realce estatuiu o poder/dever da fiscalização de lavrar *ex officio* a competente notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, sempre que constatar o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

§1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa,

observado o disposto em regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

§2º Por ocasião da notificação de débito ou, quando for o caso, da inscrição na Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, a fiscalização poderá proceder ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo, conforme dispuser aquela autarquia previdenciária, observado, no que couber, o disposto nos §§ 1º a 6º, 8º e 9º do art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

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

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

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

Diante da pleora probatória acostada aos autos, firma-se a convicção quanto à real situação dos trabalhadores mencionados, os quais se ajustam *taylor made* à categoria de *segurado empregado*, visto que presentes todos os pressupostos elencados no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, circunstância que deságua, como consequência inafastável, na observância compulsória das normas de custeio inscritas no supracitado diploma legal.

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

Nesse cenário, dúvidas não mais existem de que o Autuado se utilizou de formas irregulares de contratação de trabalhadores para se esquivar dos rigores dos encargos tributários e trabalhistas.

Como resultado, subsistem inabaladas as obrigações tributárias destacadas na NFLD em apreço, o qual não demanda reparos.

2.2. DAS DEDUÇÕES

A Recorrente alega que da autuação devem ser descontadas o total recolhido pela cooperativa.

A pretensão do Recorrente, todavia, esbarra no óbice de a Autuada não ter trazido aos autos qualquer elemento de prova de que ela tivesse, efetivamente, efetuado algum recolhimento de Contribuições Previdenciárias que fosse decorrente dos mesmos fatos geradores objeto do vertente lançamento.

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

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

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

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

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, *indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis*, observando o disposto no art. 28, *in fine*. (Redação dada pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)

Avulta, nesse panorama jurídico, que o Recorrente tem, por disposição legal, que produzir as provas do Direito por si alegado, de forma concentrada, já em sede de impugnação, colacionadas juntamente na peça de defesa, sob pena de preclusão.

Como é cediço, no Processo Administrativo Fiscal a voz de defesa do sujeito passivo em matéria tributária se propaga em ondas documentais, falando ao vácuo as alegações recursais não acompanhadas pelos indícios de prova material que lhes forneçam o devido esteio probatório.

Allegatio et non probatio, quasi non allegatio.

Não se contenta, portanto, o Processo Administrativo Fiscal com meras alegações de recolhimento, de titularidade do Sujeito Passivo, supostamente realizados em

favor do INSS, sem estarem corteadas pelas respectivas provas documentais, consistentes em GRPS, GPS, LDC, etc.

Até porque, de onde se extrairia o montante já alegadamente recolhido ???

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva. Relator.