



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

Processo nº 11634.720052/2011-27
Recurso nº 003.107 De Ofício
Acórdão nº 2302-003.107 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de abril de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente HAKME INDUSTRIA E COMERCIO DE ROUPAS LTDA E OUTRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2006 a 30/11/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CERCEAMENTO DE DEFESA. RELATÓRIO FISCAL. 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 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 na notificação fiscal.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. APRECIACÃO DA PROVA. CRITÉRIO DO LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO.

A autoridade julgadora tem liberdade para apreciar livremente as provas produzidas nos autos e decidir a lide de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto, ressalvados as hipóteses irradiadoras de efeitos vinculantes previstas na Lei Maior e em leis específicas.

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.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA SOLIDÁRIA.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes estabelecidas na Lei de Custeio da Seguridade Social, ausente o benefício de ordem, nos termos do art. 124 do CTN c.c. art. 30, IX da Lei nº 8.212/91.

Recurso de Ofício Provido

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 ao Recurso de Ofício para afastar a declaração de nulidade proferida pela DRJ/CTA, e determinar o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento para que sejam devidamente apreciadas as questões de mérito suscitadas pelos Sujeitos Passivos em sede de impugnação administrativa.

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), André Luís Mársico Lombardi, Maria Alselma Coscrato dos Santos, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/05/2006 a 30/11/2008.

Data da lavratura dos Autos de Infração: 28/06/2011.

Data da Ciência dos Autos de Infração: 30/06/2011.

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR, em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância por esta proferida que declarou nulo o lançamento tributário aviado nos Autos de Infração nº 37.214.589-2 e 37.272.923-1, de 28 de junho de 2011.

Entendeu a DRJ em Curitiba/PR que o lançamento em debate encontrava-se eivado de vícios formais consistentes na imprecisão na descrição dos fatos e na qualificação do sujeito passivo, requisitos formais do lançamento conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/72, o que representavam hipótese de nulidade, por efetiva preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72.

O processo originário COMPROT nº 11634.720052/2011-27 foi inicialmente constituído pelos Autos de Infração nº 37.214.589-2, 37.214.590-6, 37.272.922-3 e 37.272.923-1, formalizados em face da empresa HAKME INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA, doravante HAKME. Os AIOP 37.214.590-6 e 37.272.922-3 foram formalizados, também, em face de responsável solidária VEST HAKME INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA, doravante VEST HAKME),

Nessa prumada, por força do Despacho nº 5, de 05 de abril de 2012, da 5ª Turma da DRJ/CTA, a fls. 9298/9299, o processo originário acima referido houve-se por desmembrado em dois Processos Administrativos Fiscais distintos, a saber:

- a) PAF nº 11634.720052/2011-27: Tem por objeto o Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.272.923-1, referente às contribuições sociais devidas a outras entidades e fundos – terceiros, bem como o Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.214.589-2, CFL 68, relativo à multa decorrente da apresentação de Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, ambos lavrados em desfavor da empresa HAKME INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA;
- b) PAF nº 10930.723290/2012-68: resultante do desmembramento do PAF originário 11634.720052/2011-27. Tem por objeto os Autos de Infração de Obrigação Principal nº 37.214.590-6 e nº 37.272.922-3, que formalizam o lançamento tributário de contribuições previdenciárias a cargo da empresa destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (AIOP nº

37.214.590-6) e as contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados (AIOP nº 37.272.922-3), ambos lavrados em desfavor das empresas HAKME INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA e VEST HAKME INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA, por solidariedade passiva tributária decorrente da constatação de grupo econômico de fato, com a emissão dos respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária.

Portanto, a contar do desmembramento do processo originário nº 11634.720052/2011-27, levado a efeito pelo Despacho nº 5, de 05 de abril de 2012, da 5ª Turma da DRJ/CTA, o presente Processo Administrativo Fiscal passa a ter por objeto, unicamente, o Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.272.923-1, referente às contribuições sociais devidas a outras entidades e fundos e o Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.214.589-2, CFL 68, relativo à multa decorrente da apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, ambos lavrados em desfavor da empresa Hakme Indústria e Comércio de Roupas Ltda, inexistindo qualquer imputação de solidariedade à empresa Vest Hakme Indústria e Comércio de Roupas Ltda.

De acordo com o Relatório Fiscal a fls. 76/129, a Autuada procedeu à constituição das empresas NKF, FAMI, TADI e HPD, todas optantes do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, com patrimônio irrisório (R\$ 5.500,00 em conjunto), para o abrigo da mão de obra por ela utilizada na execução das atividades inerentes ao seu objeto social.

As empresas Hakme e Vest Hakme apresentaram impugnação conjunta a fls. 3884/3926, subscrita por advogados constituídos por ambas as empresas, atacando igualmente todos os Autos de Infração acima indicados.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR determinou o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de origem, para que o órgão preparador procedesse ao desmembramento do processo originário PAF nº 11634.720052/2011-27, neste sendo mantido o crédito tributário constituído pelos autos de infração nº 37.214.589-2 e 37.272.923-1, ora em julgamento, e sendo transferidos para o Processo Administrativo Fiscal nº 10930.723290/2012-68 os Autos de Infração nº 37.214.590-6 e 37.272.922-3, conforme Despacho nº 5 - 5ª Turma da DRJ/CTA, de 05 de abril de 2012, a fls. 9298/9299.

Devidamente cientificada do teor do Despacho e do desmembramento acima referidos, nos termos do Comunicado nº 974/2012 a fl. 9304, as empresas Hakme e Vest Hakme apresentaram manifestação conjunta a fls. 9307/9310.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR proferiu decisão administrativa textualizada no Acórdão nº 06-39.219 – 5ª Turma da DRJ/CPR, a fls. 9317/9332, julgando nulo o lançamento aviado nos Autos de Infração nº 37.214.589-2 e 37.272.923-1, por vício formal, com fulcro no art. 59, II do Decreto nº 70.235/72, recorrendo de ofício de sua decisão.

Houve-se por constatado no Acórdão nº 06-39.876 – 5ª Turma da DRJ/CPR, todavia, erro de inexatidão material decorrente de lapso manifesto e erro de escrita. Assim, com esboço no art. 32 do Decreto nº 70.235/72 e art. 21, §1º da Portaria MF nº 341/2011, a

Processo nº 11634.720052/2011-27
Acórdão n.º **2302-003.107**

S2-C3T2
Fl. 9.345

Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR proferiu decisão administrativa textualizada no Acórdão nº 06-39.876 – 5ª Turma da DRJ/CPR, a fls. 9334/9336, ratificando o dispositivo sintético do Acórdão nº 06-39.219 – 5ª Turma da DRJ/CPR, para que refletisse o dispositivo analítico e o especificado na Ata da Sessão de Julgamento de 15 de fevereiro de 2013.

O Autuado Hakme Indústria e Comércio de Roupas Ltda foi intimado da decisão proferida pelo Órgão Julgador de 1ª Instância em 15/05/2013, conforme Comunicado nº 185/2013 e Avisos de Recebimento a fls. 9338 e 9339, respectivamente.

Decorrido o prazo normativo, o Sujeito Passivo não se manifestou nos autos do processo.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

Presentes os requisitos de admissibilidade do Recurso de Ofício, dele conhecido.

2. DO LANCAMENTO

O presente processo tem por objeto o lançamento tributário de contribuições previdenciárias formalizado mediante o Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.272.923-1, referente às contribuições sociais devidas a outras entidades e fundos – terceiros, bem como o Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.214.589-2, CFL 68, relativo à multa decorrente da apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, ambos lavrados em desfavor da empresa fiscalizada Hakme Indústria e Comércio de Roupas Ltda.

A Fiscalização apurou que a Autuada procedeu à constituição das empresas NKF, FAMI, TADI e HPD, todas optantes do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, com patrimônio irrisório (R\$ 5.500,00 em conjunto), para o abrigo da mão de obra por ela utilizada na execução das atividades inerentes ao seu objeto social, com redução de encargos previdenciários e fiscais, uma vez que tais empresa prestadoras foram constituídas com o intuito exclusivo de a Autuada não recolher integralmente as contribuições sociais destinadas à Seguridade Social (parcela patronal e terceiros - outras entidades), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados.

Consoante demonstração aviada nos tópicos que se vos seguem, a Fiscalização demonstrou a presença ostensiva e determinante de todos os elementos caracterizadores da relação de segurado empregados entre a Autuada e os trabalhadores formalmente registrados nas interpostas pessoas – empresas prestadoras de serviço, bem como a existência de grupo econômico de fato composto pelas empresas Hackme, Vest Hackme, NKF, FAMI, TADI e HPD, circunstância que deságua na responsabilidade solidária de todas as empresas do grupo pelo adimplemento das contribuições previdenciárias ora lançadas, nos termos do art. 124 do CTN c.c. art. 30, IX da Lei nº 8.212/91.

2.1. DO LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR

Revela-se oportuno salientar *ab initio* que, consoante jurisprudência assente nos tribunais superiores, o julgador não é obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão.

Por outro viés, a leitura das razões de fato e de direito dispostas no processo não se presta a satisfazer a tese defendida pelo Contribuinte ou sob sua ótica, tampouco àquelas esposadas pelo Fisco, sendo imperioso, outrossim, que o julgador se atenha à *mens lege*.

Nesse sentido:

O Tribunal de origem não precisaria refutar, um a um, todos os argumentos elencados pela parte ora agravante, mas apenas decidir as questões postas. Portanto, ainda que não tenha se referido expressamente a todas as teses de defesa, as matérias que foram devolvidas à apreciação da Corte a quo estão devidamente apreciadas.

É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.

Ressalte-se, ainda, que cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Nessa linha de raciocínio, o disposto no art. 131 do Código de Processo Civil: "Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento." (AgRg no REsp nº 1.130.754, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 13.04.2010).

Ou ainda:

"o magistrado não é obrigado a responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem é obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados " (REsp 684.311/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 18.4.2006).

Cabe enfatizar que o Direito Processual Brasileiro adotou, à exceção do Tribunal do Júri, o sistema da persuasão racional do juiz, também designado como 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. Mesmo no Processo Administrativo Fiscal, o sistema do livre convencimento motivado constitui-se garantia do órgão julgador administrativo, conforme estatuído no art. 29 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Nessa prumada, compete ao Julgador da causa proceder à adequada subsunção do caso concreto ao regime jurídico devido, em função das condições de contorno específicas da causa em debate, conjugadas aos elementos de prova constantes dos autos, os quais devem ser valorados com ampla liberdade, desde que tal operação intelectual seja realizada motivadamente, com o que se permite a aferição dos parâmetros de legalidade e de razoabilidade adotados pela Autoridade Julgadora.

Notório o escólio de Gomes Filho (*in* Direito à Prova no Processo Penal. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1997, p. 162): “*Se de um lado, em oposição ao critério das provas legais, o livre convencimento pressupõe a ausência de regras abstratas e gerais de valoração probatória, que circunscreveriam a solução das questões de fato a standards legais, por outro implica a observância de certas prescrições tendentes a assegurar a correção epistemológica e jurídica das conclusões sobre os fatos debatidos no processo*”.

Com efeito, na formação do convencimento da Autoridade Julgadora, devem aliar-se liberdade e responsabilidade na atividade de identificação da subsunção do fato concreto à norma jurídica de regência, de valoração das provas, sob a ótica que demanda a controvérsia em exame. Sendo a finalidade do processo a revelação da verdade real, ainda que utópica, então as questões de fato e de direito demonstradas e comprovadas nos autos têm por desígnio propiciar ao Julgador a convicção sobre a ocorrência de um fato, não somente em relação sua existência, mas, também, quanto às circunstâncias substanciais pertinentes ao evento em análise, e a sua sujeição à norma jurídica de regência.

2.2. DA CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS

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

Consolidação das Leis do Trabalho - CLT

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - como empregado:

- a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;*
- b) aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, definida em legislação específica, presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal regular e*

permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços de outras empresas;

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

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

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

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

g) o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais; (Alinea acrescentada pela Lei nº 8.647, 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 abrangida nos incisos do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

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

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

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

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

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

O Relatório Fiscal a fls. 76/129 e o conjunto probatório coligido aos autos é abundante nessa caracterização:

- As empresas NKF CONFECÇÕES LTDA, FAMI CONFECÇÕES LTDA, TADI - CONFECÇÕES LTDA e HPD CONFECÇÕES LTDA, doravante denominadas Prestadoras), foram todas constituídas em abril/2006, com um capital social que, juntas, alcançam a cifra de R\$ 5.500,00;

- Em março/2006, antes da constituição das Prestadoras, as Autuadas Hakme e Vest Hakme mantinham registrados em seu quadro de pessoal, em conjunto, quase 890 segurados empregados, lotados principalmente no setor de produção;
- Nos três meses seguintes, o contrato de trabalho de 95% dos trabalhadores das Autuadas (Hakme e Vest Hakme) foram transferidos para as empresas NKF, FAMI, TADI e HPD, empresas interpostas optantes pelo SIMPLES, utilizadas para contratar segurados empregados com redução de encargos previdenciários;
- Em julho/2006, o quadro de funcionário caiu para 40 funcionários, no total, sem reflexos na produção;
- As mesmas datas de admissão dos segurados empregados nas empresas HAKME e VEST HAKME foram mantidas nas Prestadoras, conforme se verifica nas GFIP dessas empresas;
- O quadro societário das Prestadoras é constituído por ex-segurados empregados e suas respectivas esposas, ou ainda, por parentes dos sócios das empresas HAKME e VEST HAKME;
- As Prestadoras operam nas mesmas dependências físicas das Autuadas, não possuem ativo imobilizado, máquinas, equipamentos, utensílios, móveis ou veículos necessários à execução de suas atividades empresariais;
- As Prestadoras foram constituídas com atividade semelhante a das Autuadas, e prestam serviços exclusivamente para as empresas HAKME e VEST HAKME;
- Nos processos trabalhistas interpostos contra as Prestadoras, em sua grande maioria, figurava no polo passivo da lide como RECLAMADAS, juntamente com as Prestadoras, a empresa HAKME ou a VEST HAKME ou ambas;
- O próprio sócio-administrador da HPD CONFECÇÕES LTDA, Sivaldo José Nunes Porto, intimado mediante TIF a apresentar documentos, apresentou uma carta endereçada à Receita Federal do Brasil alegando que não poderia atender à intimação, pois NÃO era o verdadeiro proprietário da empresa, mas, sim, o Sr. ELIE YOUSSEF HAKME. Informou ser mero empregado do grupo empresarial comandado por ELIE YOUSSEF HAKME, e foi obrigado a integrar a pessoa jurídica HPD CONFECÇÕES LTDA sob pena de perder o emprego;
- Posteriormente, Sivaldo José Nunes Porto ajuizou reclamação trabalhista (autos 08860-2009-018-09-00-7) alegando fraude na constituição da empresa HPD CONFECÇÕES LTDA;

- O Sr. ELIE YOUSSEF HAKME é o verdadeiro proprietário das demais empresas (TADI CONFECÇÕES LTDA, FAMI CONFECÇÕES LTDA e NKF CONFECÇÕES LTDA), sendo sócio oculto, pois elas se encontram em nome dos filhos, da esposa e de uma sobrinha.

Nesse panorama, muito embora os assentamentos contratuais apontem no sentido que os trabalhadores em foco figurem como segurados empregados das empresas HPD, FAMI, TADI e NKF, as condições reais em que os serviços foram efetivamente prestados por esses obreiros subsumem-se à hipótese genérica e abstrata das de segurado empregado das empresas autuadas (HAKME e VEST HAKME) estabelecida no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, eis que presentes todos os ingredientes atávicos à receita típica dessa categoria de segurado obrigatório do RGPS.

A não eventualidade encontra-se patente no prolongado período em que os obreiros prestaram serviços aos Autuados, combinado com a espécie de serviços prestados, os quais são inerentes ao atuar típico da empresa fiscalizada. Registre-se que os contratos são firmados com cláusulas de prorrogação automática, sendo alguns, inclusive, assinados por prazo indeterminado.

Ademais, a sindicância da não eventualidade se apura mais em razão da atividade realizada pelo tomador do que pelo prazo de vigência do contrato. Nessas circunstâncias, sendo o serviço contratado uma necessidade contínua da empresa, eis que inerente à sua atividade econômica, ou essencial ao desempenho satisfatório do objeto social da pessoa jurídica, caracterizada estará a não eventualidade do serviço, independentemente do prazo em que cada empregado permaneça na execução do serviço para o qual foi contratado.

No que pertine à subordinação, esta tem que ser averiguada em seu aspecto jurídico, não apenas no hierárquico. O conceito geral de subordinação foi elaborado levando-se em consideração a evolução social do trabalho, com sua 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 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, com certeza o contrato será imediatamente rescindido, com fundamento em justa causa decorrente do descumprimento, por parte do oblato, das determinações contidas no liame ajustado.

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

A remuneração foi apurada diretamente dos lançamentos registrados nas GFIP das interpostas empresas.

A personalidade, por derradeiro, se revela inconteste na medida em que os trabalhadores, inicialmente contratados pelos sujeitos passivos em foco, foram, de uma só tacada, transferidos para as interpostas pessoas. Tal transferência circunscreveu-se, tão somente, à vinculação formal do trabalhador à nova empresa contratante – interposta pessoa -, sem irradiar efeitos na materialidade da prestação laboral, na medida em que o trabalhador continuou a realizar, sem solução de continuidade, suas mesmas tarefas, subordinados às mesmas ordens e pessoas, sob a mesma remuneração, no mesmo lugar de trabalho, 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, circunstância que revela o caráter *intuitu personae* dos serviços prestados pelos trabalhadores em foco.

A evidência da simulação se revela incontestável na medida em que, ao se realizar a transferência formal de empregador, as mesmas datas de admissão dos segurados empregados nas empresas HAKME e VEST HAKME foram mantidas nas empresas prestadoras de serviços - interpostas pessoas -, conforme apurado pela fiscalização nas GFIP dessas empresas.

Ante tal quadratura, a fiscalização constatou a existência dos elementos qualificadores da condição de segurado empregados existente entre a empresa autuada e as pessoas físicas contratualmente vinculadas às interpostas pessoas em realce, contingência que deságua na inafastável submissão das Autuadas e desses trabalhadores, na qualidade de *segurado empregado*, às obrigações fixadas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Registre-se, por relevante, que o lançamento das contribuições sociais ora em exame não tem o condão de estabelecer qualquer vínculo empregatício (instituto de Direito do Trabalho) entre os trabalhadores em destaque e as empresas autuadas. Tampouco detém o auditor fiscal notificante competência para tanto. A questão é meramente tributária não irradiando qualquer espécie de efeito sobre a esfera trabalhista das Autuadas.

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 as Autuadas.

No caso em tela, observa-se que empresas foram criadas adrede visando a abrigar formalmente os operários das Autuadas, 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.

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

As conclusões pautadas nos parágrafos precedentes não discrepam das vigílias assentadas no Enunciado nº 331 do Tribunal Superior do Trabalho, o qual impõe, na contratação de trabalhadores por interposta pessoa, o estabelecimento de vínculo 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, de 03.01.1974). (grifos nossos)

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

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

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

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

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

De forma semelhante, 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, fazendo prevalecer, repise-se, para fins unicamente de incidência de contribuições previdenciárias, os efeitos da condição de segurado empregado verificada no caso concreto.

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

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 exhibir 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 estatui 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).

Versando também sobre procedimentos, o inciso IX do art. 30 do Pergaminho Previdenciário determina a identificação e o lançamento do crédito tributário constituído, em desfavor das empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, em razão da responsabilidade solidária nele prevista.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620/93)

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

Não se deve olvidar que inexistente impedimento para que um 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 a uma determinada entidade e segurado contribuinte individual em relação a outra distinta da primeira, e assim por diante ...

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

Nesse cenário, dúvidas não mais existem de que os Sujeitos Passivos se utilizaram de formas irregulares de contratação de profissionais para se esquivar dos rigores dos encargos tributários e trabalhistas.

2.3. DO GRUPO ECONÔMICO DE FATO

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

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, ao tratar da responsabilidade tributária, o CTN honrou prescrever, com propriedade, que a lei pode atribuir a terceira pessoa vinculada ao fato gerador a responsabilidade pelo crédito tributário, *ad litteris et verbis*:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

No ramo do Direito Tributário, o instituto da solidariedade alicerçou suas escoras no art. 124 do CTN, o qual reconheceu a existências de duas modalidades de solidariedade aplicáveis ao direito tributário, a saber, a solidariedade de fato, verificada entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e a solidariedade legal, a qual se avulta nas hipóteses taxativamente previstas na lei.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Em ambos os casos acima ponteados, o CTN honrou estatuir que o instituto da solidariedade tributária não se confunde com o da subsidiariedade, eis que excluiu expressamente, de maneira preempatória, o benefício de ordem.

Como é cediço, a solidariedade não se presume. Ela decorre da vontade das partes, ou diretamente de disposição legal, como é o presente caso.

Nesse viés, com fundamento de validade nos dispositivos constitucional e legal revisitados, o legislador ordinário honrou dispor no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 que as empresas integrantes de grupo econômico, de qualquer natureza, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações tributárias inseridas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30 ...

*IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza **respondem entre si, solidariamente**, pelas obrigações decorrentes desta Lei;* (grifos nossos)

Nesse sentido, assim dispõe a Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, sob cuja égide se deu a autuação em exame:

Instrução Normativa SRP Nº 03, de 14/07/2005:

Art. 748. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Art. 749. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212, de 1991, serão científicas da ocorrência.

§1º Na ciência a que se refere o caput, constará a identificação da empresa do grupo e do responsável, ou representante legal, que recebeu a cópia dos documentos constitutivos do crédito, bem como a relação dos créditos constituídos.

§2º É assegurado às empresas do grupo econômico, científicas na forma do §1º deste artigo, vista do processo administrativo fiscal.

A caracterização do grupo econômico legal decorre da conformação fixada no §2º do art. 2º do Decreto-Lei nº 5.452/43 - CLT.

Consolidação das Leis do Trabalho - CLT

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

(...)

*§2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a **direção, controle ou administração** de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.*
(grifos nossos)

Registre-se, por relevante, que a jurisprudência pátria, hodiernamente, evoluiu de uma interpretação meramente gramatical do §2º do art. 2º da CLT para o reconhecimento do grupo econômico, ainda que não haja subordinação a uma empresa controladora principal. Admite, portanto, mesmo nas ordens do Poder Judiciário, a configuração de grupo econômico de fato, também denominado "*grupo composto por coordenação*", em que as empresas atuam horizontalmente, no mesmo plano, participando todas do mesmo empreendimento independente do controle jurídico, com base apenas na organização comum da atividade econômica, conforme dessa dos julgados a seguir ementados, perfeitamente aplicáveis ao caso em apreciação:

GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO.

Consoante a melhor doutrina, a personalidade jurídica é o substrato da autonomia dos sujeitos plúrimos que constituem o grupo empresário, podendo-se dizer que a autonomia é uma das facetas do grupo econômico, o que, antes de caracterizá-lo, constitui-se em nota marcante de sua definição.

Quanto à exigência de controle pelo acionista majoritário, tal entendimento encontra-se superado pela doutrina e jurisprudência. Admite-se, hoje, a existência de grupo econômico independente do controle e fiscalização pela chamada empresa líder.

Evoluiu-se de uma interpretação meramente literal do artigo 2º, §2º, da CLT, para o reconhecimento do grupo econômico, ainda que não haja subordinação a uma empresa controladora principal. É o denominado "grupo composto por coordenação" em que as empresas atuam horizontalmente, no mesmo plano, participando todas do mesmo empreendimento.

No direito do Trabalho impõe-se, com maior razão, uma interpretação mais elastecida da configuração do grupo econômico, devendo-se atentar para a finalidade de tutela ao empregado perseguido pela norma consolidada (artigo 2º, §2º, da CLT). Grupo Econômico - Caracterização. (TRT-RO-19827/97 - 4ª T. - Rel. Juiz Ronan Neves Cury - Publ. MG 22.07.98).

GRUPO ECONÔMICO.

Empresas que embora tenham situação jurídica distinta, são dirigidas pelas mesmas pessoas, exercem suas atividades no mesmo endereço e uma delas presta serviços somente à outra, formam um grupo econômico, a teor das disposições trabalhistas, sendo solidariamente responsáveis pelos legais direitos do empregado de qualquer delas. (TRT 3ª Região. 2T—RO/1551/86 Rel. Juiz Édson Antônio Fiúza Gouthier).

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

O §2.º do art. 2º da CLT deve ser aplicado de forma mais ampla do que seu texto sugere, considerando-se a finalidade da norma, e a evolução das relações econômicas nos quase sessenta anos de sua vigência. Apesar da literalidade do preceito, podem ocorrer, na prática situações em que a direção, o controle ou a administração não estejam exatamente nas mãos de uma empresa, pessoa jurídica. Pode não existir uma coordenação, horizontal, entre as empresas, submetidas a um controle geral, exercido por pessoas jurídicas ou físicas, nem sempre revelado nos seus atos constitutivos, notadamente quando a configuração do grupo quer ser dissimulada. Provados fartamente, o controle e a direção por determinadas pessoas físicas que, de fato, mantém a administração das empresas, sob um comando único, configurado está o grupo econômico, incidindo a responsabilidade solidária. (TRT/15ª REGIÃO. Decisão Nº 061975/2005-PATR., Relatora: MARIANE KHAYAT, publicado em 19/12/2005)

O grupo econômico de fato se caracteriza, portanto, pela reunião de várias pessoas, físicas ou jurídicas, cada uma com personalidade jurídica e patrimônio formalmente distintos e próprios, que combinam efetivamente recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou para participar de atividades ou empreendimentos comuns, conforme assim preconizado no inciso I do art. 124 do CTN.

No caso da responsabilidade solidária de fato prevista no inciso I do art. 124 do CTN, assentado que a expressão *interesse comum* utilizada pelo legislador acomoda um conceito jurídico indeterminado, mostra-se alvissareiro procedermos a uma exegese mais atenta do texto legal de molde a se determinar o real conteúdo e o alcance da norma *in abstracto*.

Autores de nomeada de há muito prelecionam que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam os “*sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível*”.

A respeito do tema, o eminente Paulo de Barros Carvalho (*in* Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220) fez verter sucintas palavras, não obstante profícuas, conforme se vos seguem: “... *o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador*”.

Na mesma linha de raciocínio segue o escólio de Rubens Gomes de Sousa sobre a matéria, em sua renomada obra Compêndio de Legislação Tributária, Edições Financeiras, 3ª ed., pag. 67, *in verbis*: “*São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras pessoas, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem a tributação*”.

O entendimento acima esposado não se atrita com o magistério do mestre Hugo de Brito Machado (*in* Curso de Direito Tributário, Ed. Melhoramentos, 27ª edição, 2006, p.165), que preleciona: “... *o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação, cuja presença cria a solidariedade, não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico. Interesse que decorre de uma situação jurídica*”

No caso vertente, os fatos concretos e documentos que caracterizam o Grupo Econômico de Fato ora em debate encontram-se descritos, de maneira bem detalhada, nos relatórios e demais documentos que integram presente Auto de Infração, cujos fatos mais relevantes resumimos a seguir:

- A HAKME INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA possui em seu quadro societário o Sr. ELIE YOUSSEF HAKME, CPF 323.363.149-91, investido na função de administrador da sociedade. Este sócio também pertence ao quadro societário da empresa VEST HAKME INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA, onde é, igualmente, investido na função de administrador;
- As empresas autuadas Hakme e Vest Hakme têm a mesma localização, funcionando num grande galpão (prédio), com a administração do Sr. Elie Youssef Hakme;
- As empresas NKF Confecções Ltda, FAMI Confecções Ltda, TADI - Confecções Ltda e HPD Confecções Ltda foram todas constituídas em abril/2006, com um capital social que, juntas, alcançam a cifra de R\$ 5.500,00;
- Em março/2006, antes da constituição das Prestadoras, as Autuadas Hakme e Vest Hakme mantinham registrados em seu quadro de pessoal, em conjunto, quase 890 segurados empregados, lotados principalmente no setor de produção;
- Nos três meses seguintes, o contrato de trabalho de 95% dos trabalhadores das Autuadas (Hakme e Vest Hakme) foram transferidos para as empresas NKF, FAMI, TADI e HPD, empresas interpostas optantes pelo SIMPLES, utilizadas para contratar segurados empregados com redução de encargos previdenciários;
- Em julho/2006, o quadro de funcionário caiu para 40 funcionários, no total, sem reflexos na produção;
- As mesmas datas de admissão dos segurados empregados nas empresas HAKME e VEST HAKME foram mantidas nas Prestadoras, conforme se verifica nas GFIP dessas empresas;
- O quadro societário das Prestadoras é constituído por ex-segurados empregados e suas respectivas esposas, ou ainda, por parentes dos sócios das empresas HAKME e VEST HAKME, mantendo-se, assim, indiretamente, a subordinação aos dirigentes das empresas principais.
- Em visitas efetuadas aos endereços das Prestadoras, a Fiscalização constatou que as empresas HPD e TADI não funcionam no endereço descrito em seus Contratos Constitutivos Já as empresas FAMI e NKF funcionam no mesmo local e mesmo prédio que as empresas HAKME e VEST HAKME, apesar de possuírem endereços diferentes.
- O telefone informado nas GFIP das empresas HPD e TADI é o mesmo (3326-240), enquanto que o telefone informado nas GFIP das empresas

TADI, FAMI e NKF é o mesmo das empresas HAKME e VEST HAKME (3339-3300);

- As Prestadoras operam nas mesmas dependências físicas das Autuadas, não possuem ativo imobilizado, máquinas, equipamentos, utensílios, móveis ou veículos necessários à execução de suas atividades empresariais;
- As Prestadoras foram constituídas com atividade semelhante a das Autuadas, e prestam serviços exclusivamente para as empresas HAKME e VEST HAKME;
- A produção das Empresas Prestadoras era voltada exclusivamente para as empresas HAKME e VEST HAKME;
- A responsável pela transmissão das GFIP das empresas FAMI e NKF é a Sra. Adriana Regina Sola Garcia, que é, também, a pessoa responsável pela transmissão das GFIP das empresas HAKME e VEST HAKME. A Sra. Adriana Regina é lotada como funcionária da empresa NKF CONFECÇÕES LTDA;
- O responsável pela transmissão das GFIP das empresas HDP e TADI é o Sr. Sivaldo José Nunes Porto, sócio-Administrador da empresa HPD CONFECÇÕES LTDA;
- O contador das Empresas FAMI CONFECÇÕES LTDA e NKF CONFECÇÕES LTDA, Sr. Irineu Bezerra de Melo, CPF 466.228.459-72, é também o Contador das empresas HAKME e VEST HAKME;
- Nos processos trabalhistas interpostos contra as Prestadoras, em sua grande maioria, figurava no polo passivo da lide como RECLAMADAS, juntamente com as Prestadoras, a empresa HAKME ou a VEST HAKME ou ambas;
- A equipe de advogados que defende as empresas HAKME e VEST HAKME é a mesma que defende as EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS nos processos trabalhistas;
- O próprio sócio-administrador da HPD CONFECÇÕES LTDA, Sivaldo José Nunes Porto, intimado mediante TIF a apresentar documentos, apresentou uma carta endereçada à Receita Federal do Brasil alegando que não poderia atender à intimação, pois NÃO era o verdadeiro proprietário da empresa, mas, sim, o Sr. ELIE YOUSSEF HAKME. Informou ser mero empregado do grupo empresarial comandado por ELIE YOUSSEF HAKME, e foi obrigado a integrar a pessoa jurídica HPD CONFECÇÕES LTDA sob pena de perder o emprego;
- O Sr. ELIE YOUSSEF HAKME é o verdadeiro proprietário das demais empresas (TADI CONFECÇÕES LTDA, FAMI CONFECÇÕES LTDA e

NKF CONFECÇÕES LTDA), sendo sócio oculto, pois elas se encontram em nome dos filhos, da esposa e de uma sobrinha;

- As testemunhas em todos os contratos sociais das Prestadoras são funcionários da Vest Hakme ou da Hakme;
- O imóvel onde passou a funcionar a empresa da HPD CONFECÇÕES LTDA pertence ao Sr. ELIE YOUSSEF HAKME. A produção de roupas era voltada exclusivamente para as empresas HAKME e VEST HAKME;
- Todas as despesas da pessoa jurídica HPD CONFECÇÕES LTDA eram pagas pelo Sr. ELIE YOUSSEF HAKME;
- Eventuais ações trabalhistas promovidas contra a empresa HPD CONFECÇÕES LTDA eram pagas pelo Sr. ELIE YOUSSEF HAKME;
- O departamento jurídico da HAKME e da VEST HAKME é que fazia as defesas e advocacia preventiva da empresa HPD CONFECÇÕES LTDA;
- Em 04/04/2009 o Sr. ELIE YOUSSEF HAKME promoveu a transferência da empresa HPD CONFECÇÕES LTDA de volta para a estrutura da Rodovia Carlos João Strass, onde funcionam todas as empresas do grupo HAKME, fechando o estabelecimento da Rua Amapá;
- O Sr. ELIE YOUSSEF HAKME transferiu novamente todos os funcionários da empresa HPD CONFECÇÕES LTDA para a HAKME e para a VEST HAKME em 02/05/2009, e deixou o Sr. SIVALDO sem função, até que em 15/05/2009 demitiu-o definitivamente;
- Posteriormente, Sivaldo José Nunes Porto ajuizou reclamação trabalhista (autos 08860-2009-018-09-00-7) alegando fraude na constituição da empresa HPD CONFECÇÕES LTDA;
- O valor do aluguel no importe de R\$ 1.000,00 (mil reais) pago pela HPD CONFECÇÕES LTDA à HAKME é irrisório por um imóvel de 581,25 m2, com 88 cadeiras, 93 banquetas, 90 cavaletes e 12 mesas de revisão, para uma empresa que empregaria mais de 200 empregados;
- O contrato de locação de máquinas e equipamentos firmados pela HPD com a empresa HAKME, no valor de R\$ 1.100,00 (mil e cem reais), para 64 máquinas, é igualmente irrisório. Ou seja, cada máquina teria sido alugada por um preço médio de R\$ 17,18 (dezesete reais e dezoito centavos);
- O contrato de locação de máquinas e equipamentos firmados pela HPD com a empresa VEST HAKME, no valor de R\$ 900,00 (novecentos reais) para 63 máquinas, é também irrisório. Ou seja, um preço médio R\$ 14,28 (quatorze reais e vinte e oito centavos) por unidade;

A prova dos autos não deixa dúvidas de que as diversas empresas do grupo tinham como sócios pessoas que não tinham sequer condições financeiras para tanto, tampouco

conhecimento técnico para administrá-las. Eram, na realidade, pessoas colocadas a frente das empresas, com o objetivo de manter seus verdadeiros donos no anonimato.

Também as empresas criadas para figurar como contribuintes de direito, concentrando a responsabilidade tributária direta por toda a sorte de fatos geradores de contribuições previdenciárias, foram constituídas com capital social irrisório (R\$ 5.500,00 no total geral), se comparado com o volume de operações do grupo, de maneira que qualquer eventual execução fiscal resultaria improfícua, como murros n'água, ante a ausência total de patrimônio próprio.

Ademais, todas as empresas Prestadoras houveram-se por constituídas como optantes do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, visando a se aproveitar do tratamento tributário diferenciado e, assim, abrigar toda a mão de obra utilizada na área operacional do grupo.

As provas dos autos não dão margem a dúvidas de que as empresas Prestadoras houveram-se por constituídas com o propósito único de abrigar a mão-de-obra necessária ao desenvolvimento das atividades da Autuada Hakme, sendo que todos os recursos e insumos eram fornecidos pelas empresas tomadoras dos serviços, as efetivas consumidoras da mão de obra em questão. Pretendeu-se, com esse procedimento, conforme inferiu a fiscalização, elidir-se da incidência da contribuição previdenciária patronal, exação essa que, a partir de então, seria de responsabilidade de empresas optantes pelo SIMPLES, cujos valores não incidem sobre a folha de pagamentos.

Soma-se a isso o fato de os autuados serem defendidos pelo mesmo Patrono e as defesas administrativas e demais manifestações nos autos haverem sido interpostas em conjunto, num mesmo instrumento, circunstância que *de per se* já denota a efetiva e real existência de uma unidade de comando e de desígnios.

Tais condições conduzem, inexoravelmente, à caracterização de grupo econômico de fato, eis que tais empresas – Autuadas e Prestadoras -, embora atuando horizontalmente, no mesmo plano, e sem interdependência jurídica, participam todas do mesmo empreendimento, comandadas por um mesmo grupo de pessoas, com base na organização comum da atividade econômica e na fruição dos mesmos meios de produção.

As provas constantes dos autos são eloquentes, precisas e convergentes. Eloquentes, porque revelam, de maneira detalhada, todo o mecanismo arquitetado pelos seus idealizadores para a consecução dos fins pretendidos, consubstanciados no proveito das pessoas ora arroladas, em detrimento da arrecadação tributária; Precisas, porque delas avulta, de maneira inequívoca, a participação intensiva e essencial das empresa HAKME e VEST HAKME na condução das operações representativas de fatos geradores de contribuições previdenciárias e na direção das empresas interpostas, como seus verdadeiros donos e controladores, acobertados por “laranjas”; e são convergentes porque todas as provas documentais, depoimentos e indícios conduzem a essa mesma ilação.

Do exame da documentação coligida aos autos pela fiscalização, ante todos os elementos de prova então presentes, avulta existir entre as empresas autuadas e as demais empresas prestadoras não apenas um mero interesse econômico, mas, com precisão, um interesse jurídico, haja vista que todas as empresas arroladas pela fiscalização envidaram

esforços significativos na atividade empresarial comum do grupo, e na realização da situação jurídica que constitui o fato gerador da obrigação principal objeto deste lançamento, de onde se extrai a solidariedade entre eles, por força do preceito inscrito no inciso I do art. 124 do CTN.

Nessas circunstâncias, são solidárias as pessoas que realizaram conjuntamente a situação que constitui o fato gerador, ou as que, em comum com outras pessoas, possuam relação econômica com o ato, fato ou negócio que deu origem à tributação, a teor do inciso I do art. 124 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

2.4. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A pedra fundamental sobre a qual se edifica a doutrina atinente à responsabilidade solidária encontra-se assentada na Constituição Federal de 1988, cujo art. 146, topograficamente inserido no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, fixou a competência da lei complementar para o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, dentre outros, sobre fatos geradores, obrigação e crédito tributários, e contribuintes, conforme se vos segue:

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;

Bailando em sintonia com os tons alvissareiros orquestrados pelo Constituinte Originário, sob a batuta do seu regente Ulisses Guimarães, o art. 121 do CTN, em performance *pa de deux* normativa harmônica com o regramento acima ponteadado, ao escolher os atores da obrigação tributária principal, reservou o papel do sujeito passivo à figura do contribuinte ou, a critério da lei, do responsável tributário.

Código Tributário Nacional

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Imerso em tal contexto constitucional, o instituto da solidariedade alicerçou suas escoras no art. 124 do CTN, o qual reconheceu a existências de duas modalidades de solidariedade aplicáveis ao direito tributário, a saber, a solidariedade de fato, verificada entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e a solidariedade legal, a qual se avulta nas hipóteses taxativamente previstas na lei.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Em ambos os casos acima ponteados, o CTN honrou estatuir que o instituto da solidariedade tributária não se confunde com o da subsidiariedade, eis que excluiu expressamente, de maneira peremptória, o benefício de ordem.

No que pertine às contribuições previdenciárias, a matéria em realce tem sua disciplina estruturada no art. 30 da Lei nº 8.212/91, cujo inciso IX confere as condições de contorno específicas à solidariedade tributária das empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, pelas obrigações tributárias previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

Nesse panorama, verificando o auditor fiscal a existência de grupo econômico de fato, nos termos abrigados no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 c.c. inciso II do art. 124 do CTN, estabelece-se definitivamente a solidariedade em estudo entre as empresas integrantes do grupo econômico, podendo o fisco, ante a inexistência do benefício de ordem, efetuar o lançamento do crédito tributário em face de qualquer das empresas do grupo, em face das empresas controladoras do grupo, ou, ainda, em desfavor de todas as empresas em foco, indistintamente, sendo certo que o pagamento efetuado por um aproveitam os demais.

Merece ser enaltecido que a mera constatação da existência de grupo econômico não implica que o lançamento tenha que ser formalizado, obrigatoriamente, em face de todas as empresas do grupo.

O instituto da responsabilidade solidária apenas confere ao Credor o direito potestativo de formalizar a cobrança do seu crédito em desfavor de um único devedor solidário, de um grupo de devedores solidários ou de todos os devedores solidários, indistintamente, ao seu inteiro alvedrio.

Diante dos aludidos dispositivos, avulta, por decorrência lógica, que a eleição do sujeito passivo a figurar no polo passivo da obrigação tributária, na ocasião do lançamento, é prerrogativa privativa da autoridade fiscal, que detém a discricionariedade para indicar qual ou quais os devedores solidários irão figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária, consoante dessa 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.

Diante de tal panorama, inexistente qualquer irregularidade no fato de a Fiscalização ter lavrado os Autos de Infração nº 37.214.589-2 e 37.272.923-1 tão somente em desfavor da empresa Hakme Indústria e Comércio de Roupas Ltda, não possuindo este Colegiado competência para sindicar as razões de conveniência e oportunidade de tal eleição.

Assim, inexistindo qualquer viés de ilegalidade no ato administrativo praticado pela Fiscalização, porquanto o devedor indicado a figurar no polo passivo do lançamento configura-se como a empresa-mãe do grupo econômico em exame, não possui o Julgador competência para interferir no mérito do ato.

A solidariedade tributária não constitui simples forma de eleição de responsável tributário, mas hipótese de garantia que colima, como objetivo precípuo, assegurar a arrecadação e a auxiliar a administração tributária na satisfação de seus interesses. Confere-se dessa sorte, poder ao Fisco de exercer sua ação fiscalizatória diretamente sobre aquele que melhor lhe aprouver, pautando-se, por óbvio, nos princípios da legalidade, eficiência, entre outros, inafastáveis da atuação estatal.

O Instituto da solidariedade justifica-se, portanto, pelo propósito de resguardar o adimplemento do crédito tributário, criando mecanismos para que o Estado Arrecadador possa indicar, com exclusividade, em face de quem promoverá o lançamento tributário, não havendo que se falar em benefício de ordem e nem em condições para o exercício desse direito, que não estejam previstas em lei.

Com efeito, sob a ótica da garantia, da eficiência e da agilidade da atuação da Administração Tributária na recuperação de créditos previdenciários, exigir-se o lançamento primeiramente em face do contribuinte e, subsidiariamente, em face do devedor solidário, configurar-se-ia como um contrassenso, esvaziando por completo o sentido teleológico do instituto em análise, tornando-o inócuo. De outro eito, sob a ótica legal, tal procedimento

representaria negativa de vigência aos preceitos inscritos no art. 30, IX da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 124, Parágrafo Único do CTN, ferindo os mais comezinhos princípios de Direito.

Tal compreensão não se atrita com as orientações pautadas no Parecer CJ/MPAS nº 2.376/2000, de cuja redação deflui não haver impedimentos legais para se constituir o crédito tributário tanto em face do contribuinte, como em desfavor do responsável tributário, conforme se depreende dos excertos transcritos a seguir, para uma perfeita compreensão de seus fundamentos.

Parecer CJ/MPAS nº 2.376/2000

(...)

10. No caso em tela, com a ocorrência do fato gerador, fica o Fisco autorizado a proceder o lançamento, constituindo o devido crédito tributário. Este crédito tributário, obviamente, pode ser constituído tanto em face do contribuinte, como do responsável tributário. Pode ser feito em relação ao contribuinte e depois em relação ao responsável, ou ainda, somente em função do responsável tributário.

11. Isto porque o contribuinte e o responsável tributário são solidários em relação à obrigação tributária, não cabendo, nos termos do parágrafo único do artigo 124 do CTN, benefício de ordem. Cabe, portanto, ao credor escolher de quem irá cobrar, dentre os sujeitos passivos, a satisfação da obrigação tributária. E obviamente poderá fazê-lo em relação a todos os co-obrigados, ou em relação a apenas um deles. (grifos nossos)

12. Havendo responsabilidade solidária, o INSS deve cobrar o seu crédito tanto do contribuinte, quanto do responsável tributário. Deve negar a expedição de CND para os dois e deve inscrever o nome de um e do outro no cadastro de inadimplentes, pois ambos são responsáveis solidários pelo valor total da obrigação.

13. Por outro lado, a lei não veda a existência de mais de um crédito tributário em relação à mesma obrigação tributária. Pode o fisco lançar o tributo (constituir o crédito tributário) e depois anular o lançamento, seja de ofício, seja por ordem judicial, e constituir outro crédito. Por outro lado, pode ainda ser constituído um crédito parcial e depois, verificando tal situação, lançar o crédito restante, tudo incidente sobre a mesma obrigação. Pode ainda constituir um crédito contra o responsável e um outro contra o contribuinte, pois o crédito tributário não se confunde com a obrigação tributária que, neste caso, será sempre a mesma.

14. O que não pode haver é a cobrança de uma obrigação já paga ou negociada, ou seja, se um dos sujeitos passivos do tributo extinguir a obrigação pelo pagamento ou se ocorrer uma das hipóteses previstas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não poderá o INSS cobrar, ou continuar cobrando, a obrigação do outro sujeito passivo.

15. *Veja-se, portanto, que sobre uma mesma obrigação tributária podem existir diversos créditos tributários, sem que com isso se possa afirmar que esteja havendo bis in idem. Este só ocorreria se houvesse duplicidade de pagamento. Até a ocorrência deste, ou a negociação da dívida, através de um contrato de parcelamento, por exemplo, não há que se falar em bis in idem.*

16. *Desta forma, temos que o ordenamento jurídico não veda a possibilidade de existência de mais de um crédito sobre a mesma obrigação tributária. O que não pode ser admitido é a cobrança de um débito já pago.*

17. *Nos casos de responsabilidade solidária, o credor pode escolher, dentre os co-responsáveis solidários, contra quem irá exigir a satisfação da obrigação. A escolha de um deles não exclui a responsabilidade dos demais até mesmo quando a Certidão de Dívida Ativa não contempla o nome do responsável tributário. Nestes casos, a Jurisprudência vem admitindo que a execução fiscal seja direcionada ao responsável, mesmo quando o nome deste não esteja na CDA.*

18. *Vejamos a propósito o seguinte precedente do Eg. Superior Tribunal de Justiça:*

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE - DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE - FRAUDE À EXECUÇÃO - CARACTERIZAÇÃO.

Sócio-gerente que dissolve irregularmente a sociedade, deixando de recolher os tributos devidos, infringe a lei e se torna responsável pela dívida da empresa.

Mesmo não constando da CDA o nome dos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado, podem ser citados, e ter seus bens penhorados para o pagamento de dívidas da sociedade da qual eram sócios.

Para a caracterização da fraude à execução basta que a alienação seja posterior à existência de pedido de executivo despachado pelo juiz, não sendo necessária e efetivação da citação. (STJ, 1ª Turma, REsp 193226/SP, Relator Min. GARCIA VIEIRA, julgado em 14.12.1998, publicado no DJ de 08.03.1999).

19. *Portanto, não há "bis in idem". O que há é a possibilidade, para o credor, de escolher, dentre os devedores solidários, contra qual deles irá forçar o cumprimento da obrigação tributária. Esta cobrança, portanto, pode se dar em relação a um dos co-obrigados, em relação a todos ou em relação apenas ao responsável. Não há, portanto, nenhuma vedação legal a isso e nem haverá cobrança em duplicidade.*

Pintado nessas cores o quadro fático e jurídico em questão, concluiu a fiscalização, com acerto, que a situação assim retratada caracterizava-se grupo econômico de fato, em razão da existência de interesse comum na construção e situação que constituiu os fatos geradores das contribuições previdenciárias patronais em destaque. Assim, diante da inexistência de benefício de ordem, e considerando que as empresas Prestadoras NKF, FAMI, TADI e HPD possuíam patrimônio irrisório (R\$ 5.500,00 em conjunto) para satisfazer a sede

do crédito tributário em realce, a Fiscalização Previdenciária, no exercício da prerrogativa privativa que lhe é assegurada pela art. 142 do CTN, formalizou o lançamento em desfavor da empresa fiscalizada – Hakme Indústria e Comércio de Roupas Ltda.

3. DO RECURSO DE OFÍCIO

Entendeu a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR que o lançamento em debate encontrava-se eivado de vícios formais consistentes na imprecisão na descrição dos fatos e na qualificação do sujeito passivo, o que representavam hipótese de nulidade, por efetiva preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72.

Não vislumbramos, todavia, a presença de tais vícios.

3.1. DA IMPRECISÃO DOS FATOS GERADORES

Inexiste, no caso, qualquer imprecisão na descrição dos fatos geradores.

O Relatório Fiscal a fls. 76/129 descreve, detalhadamente, toda a dinâmica e o mecanismo utilizado pela Autuada para contratar trabalhadores, com redução de encargos trabalhistas e previdenciários, mediante a criação de interpostas pessoas, todas optantes do Simples Nacional, constituídas em nome de ex-empregados e suas respectivas esposas, ou ainda, por parentes dos sócios da Autuada.

Para tais empresas interpostas, a Autuada promoveu a transferência de mais de 90% de seus empregados, sem tal ocorrência representasse qualquer solução de continuidade nos serviços por eles prestados.

O Relatório Fiscal e o conjunto probatório acostado aos autos são pródigos em demonstrar a efetiva existência de grupo econômico de fato e da presença ostensiva e determinante de todos os elementos caracterizadores da relação de segurado empregado entre a Autuada e os trabalhadores formalmente registrados nas empresas interpostas integrante do Grupo Econômico de Fato em realce.

Firmada a convicção a respeito do vínculo de segurado empregado entre a Autuada e os segurados em tela, a matéria tributável houve-se por apurada, diretamente, a partir das remunerações desses trabalhadores declaradas nas GFIP das empresas prestadoras de serviços NKF, FAMI, TADI e HPD, integrantes do grupo econômico em apreço.

Sendo o lançamento tributário constituído por uma diversidade de Relatórios, Termos e Discriminativos, estes devem ser compulsados em seu conjunto, de cuja sinergia emergirão 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.

Os Documentos 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 valores de dedução legal considerados, assim como os códigos de levantamento associados.

Conforme exigência legal, o vertente Processo Administrativo Fiscal encontra-se instruído com os Autos de Infração mediante os quais se formalizou o crédito tributário ora em constituição, ornados com todas as formalidades legais, a qualificação do Autuado por razão social, CNPJ e endereço comercial, o valor do crédito tributário pelo valor atualizado e seus acréscimos legais (juros e multa moratórios), a data e hora de lavratura do lançamento, bem como o nome, o cargo, a assinatura e o número de matrícula da autoridade fiscal notificante, além do endereço do órgão responsável pelo recebimento de defesa administrativa em face do lançamento em questão.

Em complemento, o relatório intitulado Instruções para o Contribuinte - IPC informa ao sujeito passivo o prazo de impugnação, os documentos necessários e as instruções para o oferecimento de contestação aos termos do lançamento, depósito facultativo e/ou pagamento da exigência fiscal. Informa igualmente os percentuais de multa de mora e respectivos valores absolutos, os quais, nos termos da lei, são fixados em função do estágio processual em que se encontra o Processo Administrativo Fiscal na ocasião do pagamento.

De outro eito, as informações pertinentes às contribuições sociais objeto do presente lançamento encontram-se dispostas no Discriminativo de Débito, de forma discriminada por 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 rubrica lançada, os valores dos créditos de titularidade do contribuinte que foram considerados no presente lançamento, os eventuais valores de dedução legal e as diferenças a recolher, assim como os códigos de cada levantamento que integra o presente lançamento e os códigos do Fundo de Previdência e Assistência Social, de terceiros e a Classificação Nacional de Atividades Econômicas a que se enquadra a empresa Autuada.

O Relatório de Lançamentos relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo, com observações, quando necessárias, sobre sua natureza ou fonte documental. Ele registra de forma discriminada por estabelecimento, competência e levantamento, dentre outras informações, a natureza jurídica e O VALOR DA REMUNERAÇÃO MENSAL DE CADA SEGURADO EMPREGADO, NOMINALMENTE IDENTIFICADO, beirando à galhofa a alegação da DRJ/CTA de que há imprecisão na descrição dos fatos geradores.

De forma idêntica, guardadas as devidas particularidades, os preceitos normativos que fornecem sustentação jurídica ao lançamento então operado foram devidamente especificados no relatório intitulado Fundamentos Legais do Débito – FLD, o qual se houve por 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 Autuado a perfeita compreensão dos fundamentos e razões da autuação.

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

No pertine ao Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.214.589-2, o Relatório Fiscal descreve, detalhadamente a conduta praticada pelo Autuado representativa de violação à obrigação acessória instituída na Lei de Custeio da Seguridade Social, bem como sua subsunção à conduta típica prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

O Relatório Fiscal de Aplicação da multa expõe a memória de cálculo conduzida pela Autoridade Fiscal, em cada competência, no seu mister de cálculo da multa a ser aplicada ao Infrator.

A Folha de Rosto do Auto de Infração nº 37.214.589-2 assinala o número do Documento Fiscal de constituição do crédito tributário, a qualificação completa e o endereço fiscal do Autuado, o valor absoluto da penalidade pecuniária efetivamente aplicada ao sujeito passivo, a data, hora e o local da lavratura do Auto de Infração, a descrição sumária da infração, o dispositivo legal infringido e o dispositivo legal de graduação da multa, bem como a assinatura do auditor fiscal autuante, com a fiel indicação de seu cargo e o número de matrícula, assim como a indicação dos relatórios fiscais que integram o lançamento em formalização.

A folha de rosto do Auto de Infração nº 37.214.589-2 em conjunto com o IPC - Instruções para o Contribuinte contém a determinação da exigência fiscal e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, tudo em perfeita sintonia com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Além disso, o vertente processo encontra-se devidamente instruído com cópias dos documentos comprobatórios e demais elementos de prova que dão esteio fático ao lançamento que ora se opera.

Como visto, verifica-se que o lançamento em relevo foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o Agente Autuante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência dos fatos geradores da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Autuação, de forma discriminada por estabelecimento, levantamento e competência, os fatos geradores da exação, as destinações de cada tributo, os montantes apurados, bem como as diferenças a serem recolhidas.

O Relatório Fiscal expõe todos os elementos que motivaram a lavratura dos mencionados Autos de Infração, bem como os elementos de convicção que amparam os procedimentos adotados no curso da ação fiscal.

O lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, além dos relatórios já citados, os MPF, TIPP, TIF, TCCPF e TEPF, dentre outros, havendo sido os Sujeitos Passivos cientificados de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, restando garantido dessarte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao Autuado.

Inexiste, pois, qualquer vício na formalização do débito a amparar as alegações de imprecisão na descrição dos fatos geradores e de cerceamento de defesa erguidas pela DRJ/CTA.

3.2. DA QUALIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Inexiste, igualmente, qualquer vício na qualificação do Sujeito Passivo.

Conforme demonstrado nos tópicos que a este antecedem, a Fiscalização demonstrou a efetiva existência de Grupo Econômico de Fato e a consequente responsabilidade solidária entre todas as empresas dele integrantes pelo adimplemento das obrigações tributárias previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social, nos termos assentados no art. 124 do CTN c.c. art. 30, IX da Lei nº 8.212/91.

Reitere-se que a mera constatação da existência de grupo econômico e a consequente solidariedade tributária das empresas dele integrantes não implica que o lançamento tenha que ser formalizado, obrigatoriamente, em face de todas as pessoas jurídicas que constituem o grupo econômico.

Repise-se que o instituto da responsabilidade tributária solidária apenas confere ao Credor – o Fisco - o direito potestativo de formalizar o lançamento das contribuições previdenciárias em desfavor de um único devedor solidário, de um grupo de devedores solidários ou de todos os devedores solidários em conjunto. A eleição da pessoa jurídica devedora solidária a figurar no polo passivo da obrigação tributária, na ocasião do lançamento, é prerrogativa privativa da Autoridade Fiscal, que detém a discricionariedade para indicar qual ou quais os devedores solidários irão figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária, consoante dessa das letras que conformam o art. 142 do CTN.

No caso em apreço, o Grupo Econômico de Fato apurado pela Fiscalização é constituído pelas pessoas jurídicas Hackme, Vest Hackme, NKF, FAMI, TADI e HPD, todas estas responsáveis solidárias pelas obrigações tributárias estabelecidas na Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, ostentando as empresa Hackme, Vest Hackme, NKF, FAMI, TADI e HPD legitimidade para figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária em destaque, a Fiscalização poderia, consoante seu íntimo juízo de conveniência e oportunidade, promover o lançamento em desfavor de uma única, de algumas ou de todas as empresas acima indicadas, sem que tal eleição represente qualquer vício na formalização do lançamento.

No presente episódio, a Autoridade Lançadora formalizou o lançamento diretamente em face da empresa na qual se houveram por desenvolvidos todos os procedimentos formais de Fiscalização.

Nessa esteira, considerando a existência de Grupo Econômico de Fato, considerando a responsabilidade tributária solidária das empresas integrantes desse grupo, considerando a inexistência do benefício de ordem, e considerando que a empresa Hakme Indústria e Comércio de Roupas Ltda tem legitimidade para figurar no polo passivo da presente relação jurídico-tributária, não vislumbramos a existência de qualquer irregularidade a amparar a alegação da DRJ/CTA de vício na qualificação do Sujeito Passivo.

Conforme demonstrado, não procede a conclusão da DRJ/CTA de que não haveria coerência interna ao Relatório Fiscal, marcado por contradições e omissões:

A uma, porque não especifica quais seriam tais contradições/omissões, apenas divaga sobre quem poderia figurar no polo passivo da relação tributária em relevo.

A duas, porque não existe imputação de relação de emprego, mas, sim, caracterização da relação de segurado empregado, com fulcro no princípio da primazia da realidade sobre a forma.

A três, porque uma vez constatada a existência de grupo econômico formado pelas pessoas jurídicas Hakme, Vest Hakme, NKF, FAMI, TADI e HPD, e, por consequência, a solidariedade entre tais empresas, a competência para a eleição de qual ou quais devedores solidários irão figurar no polo passivo é privativa e discricionária da Autoridade Lançadora, fugindo à DRJ/CTA a competência para interferir no mérito do ato administrativo

Também se mostra à calva de fundamento a alegação da DRJ/CTA a respeito da suposta *“incompatibilidade do Relatório Fiscal com a forma de lavratura dos quatro Autos de Infração e com a contraditória formalização dos quatro Autos de Infração em um único processo administrativo fiscal.”*

A uma, porque, uma vez mais, não aponta que incompatibilidade seria essa.

A duas, porque inexistente óbice a que um mesmo Processo Administrativo Fiscal seja constituído por diversos lançamentos tributários, podendo estes se referir a Autos de Infração de Obrigação Acessória ou a Autos de Infração de Obrigação Principal, ou a ambos em conjunto.

A três, porque foi a própria 5ª Turma da DRJ/CTA quem determinou o desmembramento do PAF originário nº 11634.720052/2011-27, conforme Despacho nº 5, de 05 de abril de 2012.

A quatro, porque o julgamento da DRJ/CTA, no presente caso, deve ater-se às questões atávicas ao Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.272.923-1, referente às

contribuições sociais devidas a outras entidades e fundos, bem como ao Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.214.589-2, CFL 68, relativo à multa decorrente da apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, ambos lavrados em desfavor da empresa Hakme Indústria e Comércio de Roupas Ltda, isoladamente.

Se nos antolha, portanto, que o vertente Processo Administrativo Fiscal encontra-se perfeitamente instruído e apto a consolidar a convicção da Autoridade Julgadora.

Não se loriga, pois, qualquer irregularidade formal ou material que pudesse configurar hipótese de preterição ao direito de defesa do Autuado.

Quanto ao exame da decadência, não há arestas a serem reparadas na decisão de 1ª Instância, eis que a DRJ/CTA fez incidir com precisão o preceito inscrito no art. 173, I do CTN.

Como resultado, subsistem inabaladas as obrigações tributárias destacadas nos Autos de Infração em apreço, os quais não demandam reparos, devendo ser afastada de pronto a declaração de nulidade proferida indevidamente pela DRJ/CTA.

Nesse contexto, considerando que a DRJ/CTA, ao declarar a nulidade do lançamento, deixou de apreciar as questões de mérito suscitadas pelo Impugnante, há o consenso deste Colegiado em determinar o retorno dos autos ao Órgão Julgador *a quo*, para que este as aprecie devidamente, de molde a se evitar qualquer espécie de supressão de instância.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso de ofício para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO para, afastando a declaração de nulidade proferida pela DRJ/CTA, determinar o retorno dos autos a essa mesma Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento para que sejam devidamente apreciadas as questões de mérito suscitadas pelos Sujeitos Passivos em sede de impugnação administrativa.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.