



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

Processo nº 13855.723956/2012-16
Recurso nº 002.737 Voluntário
Acórdão nº 2302-002.737 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS E ARTEFATOS DE COURO MARINER LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. LIVRE CONVENCIMENTO.

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

LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não incorre em cerceamento do direito de defesa o lançamento tributário cujos relatórios típicos, incluindo o Relatório Fiscal e seus anexos, descreverem de forma clara, discriminada e detalhada a motivação da autuação, bem como a natureza e origem de todos os fatos geradores lançados, suas bases de cálculo, alíquotas aplicadas, montantes devidos, as deduções e créditos considerados em favor do contribuinte, assim como, os fundamentos legais que lhe dão amparo jurídico, permitindo dessarte a perfeita identificação dos tributos lançados, favorecendo o contraditório e a ampla defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU DE ATO NORMATIVO. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE JURIDICA.

Escapa à competência deste Colegiado a declaração, bem como o reconhecimento, de inconstitucionalidade de leis tributárias, eis que tal atribuição foi reservada, com exclusividade, pela Constituição Federal, ao Poder Judiciário.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. SUBSUNÇÃO DO FATO À HIPÓTESE NORMATIVA.

Impera no Direito Previdenciário o princípio da primazia da realidade sobre a forma, sendo necessária e suficiente a subsunção do fato à hipótese legal prevista no art. 12, inciso I, letra "a" da Lei nº 8.212/91 para que se opere a caracterização de segurado empregado.

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

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

FRAUDE.

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

SONEGAÇÃO

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

RFFP. CABIMENTO.

A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO.

O Código Tributário Nacional imputou ao Contribuinte e/ou ao responsável tributário a obrigação pelo pagamento do tributo/penalidade pecuniária, conforme o caso, sem atribuir a este ou àquele a responsabilidade exclusiva.

Recurso Voluntário Negado

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 negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

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, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

Data da lavratura dos Auto de Infração: 05/12/2012.

Data da ciência dos Auto de Infração: 06/12/2012.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio dos Autos de Infração de Obrigação Principal nº 51.021.206-9 e 51.021.207-7, consistentes em contribuições previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a Outras Entidades e Fundos, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 206/271.

Relata a Autoridade Lançadora que durante os procedimento de Fiscalização na empresa Indústria e Comércio de Calçados e Artefatos de Couro Mariner Ltda restou constatada a utilização, no período fiscalizado (01/2008 a 12/2010), das empresas MX1 INDUSTRIA E COMERCIO DE CALÇADOS LTDA, CNPJ nº 09.125.172/0001-66, MP COMPANY CALÇADOS LTDA EPP, CNPJ nº 05.726.155/0001-23, SILVIO CEZAR TEÓFILO E CIA LTDA, CNPJ: 11.892.664/0001- 29, LUIS FERNANDO DE ARAÚJO FRANCA ME, CNPJ: 68.883.909/0001-79 E PESPONTO BELA VISTA LTDA, CNPJ: 12.329.625/0001-80, todas OPTANTES pelo SIMPLES NACIONAL - Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (doravante denominadas respectivamente por MX1, MP, SILVIO CEZAR, LUIS FERNANDO E PESPONTO, respectivamente) como INTERPOSTAS PESSOAS com a finalidade de contratar segurados com redução de encargos previdenciários, uma vez que, por serem optantes pelo SIMPLES NACIONAL, não recolhem a contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de salários e para outras entidades e fundos.

Dessarte, a Fiscalização considerou, com fundamento no princípio da primazia da realidade, que os empregados formalmente contratados pelas empresas MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto são, para fins previdenciários, segurados empregados da empresa autuada, com exceção do contador destas, que foi considerado como contribuinte individual vinculado à MARINER para fins de cálculos das contribuições sociais.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Autuado apresentou impugnação a fls. 2118/2161.

Do lançamento, foram cientificados os sócios da autuada Srs. Marco Antonio Lameirão e Paulo Roberto Nunes Coelho, conforme Termos de Responsabilização Tributária a fls. 2082/2085, respectivamente, porém, não apresentaram impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 14-40.818 – 9ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto/SP, a fls. 2204/2223, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo e os demais Responsáveis Tributários foram cientificados da decisão de 1ª Instância no dia 20/05/2013, conforme Avisos de Recebimento a fls. 2240/2242.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o Autuado interpôs recurso voluntário a fls. 2247/2283, respaldando suas resistências ao lançamento em argumentação desenvolvida nas alegações que se vos seguem:

- Que o Acórdão da DRJ não apreciou alguns itens constantes da impugnação;
- Que não houve interposição de pessoa, mas simples contratação de prestadoras de serviço terceirizadas, sob o amparo e observância do Termo Homologado com o Ministério do Trabalho;
- Inexistência de prévio procedimento administrativo de inaptidão das empresas terceirizadas;
- Que inexistente correlação entre os fatos levantados pelo Fisco e o enquadramento legal;
- Que foi necessário estabelecer procedimentos junto às empresa terceirizadas em razão de acordo firmado com o Ministério do Trabalho em que a empresa se comprometeu a cumprir uma série de obrigações de ordem trabalhista, segurança no trabalho e tributárias;
- Cerceamento de defesa, em razão da descrição imprecisa do fato gerador e falta de clareza nas provas;
- Que o FLD - Fundamentos Legais do Débito deixa de especificar os dispositivos que realmente teriam interesse frente à exigência tributária pretendida, e do seu cotejo não há qualquer que tenha relação com a alegada interposição de pessoas;
- Que as multas punitivas foram revogadas;
- Que não pode haver incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício;
- Inconstitucionalidade de contribuição previdenciária sobre verbas de natureza indenizatória;
- Que deve haver a compensação dos valores recolhidos pelas terceirizadas com o lançamento de ofício;

- Que inexistiu causa para a qualificação da multa de ofício;
- Se insurge contra a formalização da Representação Fiscal para Fins Penais;
- Que não há subsunção dos fatos e provas com o disposto no art. 135, III do CTN;

Ao fim, requerem a desconstituição integral do lançamento.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo e os demais Responsáveis Tributários foram válida e eficazmente cientificados da decisão recorrida no dia 20/05/2013. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 19 de junho do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

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

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA ALEGADA SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA

Pondera o Recorrente que o Acórdão da DRJ não apreciou alguns itens constantes da impugnação.

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).

Há que se considerar, igualmente, que o Ordenamento Jurídico Brasileiro adotou, à exceção do Tribunal do Júri, o regime processual da persuasão racional, ou do Livre Convencimento Motivado da Autoridade Julgadora, a 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.

No caso em exame, verificamos que o Órgão Julgador de 1ª Instância considerou em seu Acórdão todas as matérias de efetivo relevo para a formação da convicção permeada na decisão proferida.

Mesmo que algumas questões subjacentes não tenham sido ventiladas pela DRJ, estando a sua decisão sobre a questão nuclear do processo devidamente fundamentada no Acórdão proferido, não há que se falar em supressão de instância.

2.2. DO ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA

O Recorrente alega cerceamento de defesa, por considerar imprecisa a descrição do fato gerador e haver falta de clareza nas provas.

Sem razão.

Cabe iluminar, inicialmente, que o lançamento tributário é constituído por uma diversidade de Relatórios, Termos e Discriminativos, os quais devem ser compulsados em seu conjunto, e de cuja sinergia 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, e com o conhecimento técnico que a atividade assim exige, para que não se cometa o despropósito de se atribuir à administração tributária uma deficiência que, muita vez, não é da parte que formaliza e redige os elementos constitutivos do lançamento, mas, sim, de quem os analisa e interpreta.

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

No caso em estudo, durante os procedimentos de Fiscalização na empresa Indústria e Comércio de Calçados e Artefatos de Couro Mariner Ltda, a Fiscalização constatou a utilização da força laboral de trabalhadores formalmente registrados nas empresas MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto, todas elas figurando como optantes do SIMPLES NACIONAL, para a execução da atividade fim da Autuada, e verificou estarem presentes todos os atributos qualificadores da condição de segurado empregado desses trabalhadores com a Autuada.

Dessarte, a Fiscalização considerou, com fundamento no princípio da primazia da realidade, que os empregados formalmente contratados pelas empresas MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto são, para fins previdenciários, segurados empregados da empresa autuada, com exceção do contador destas, que foi considerado como contribuinte individual vinculado à MARINER para fins de cálculos das contribuições sociais.

O Relatório Fiscal descreve, detalhadamente, ao longo de suas 67 laudas, todo o procedimento levado a efeito pela Fiscalização, as provas e os elementos de convicção colhidos em cada empresa, os documentos investigados, a natureza e origem dos fatos geradores, a matéria tributável e a fonte de registro, bem como as obrigações acessórias descumpridas, e sua fundamentação legal.

A partir das provas colhidas, a Fiscalização procede ao exame e estruturação do raciocínio que culminou na conclusão de que as empresas MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto atuavam, de fato, como interpostas pessoas para abrigar, formalmente, o registro formal de trabalhadores utilizados na execução da atividade fim da Autuada, visando à redução de encargos previdenciários, uma vez que, por serem optantes pelo SIMPLES NACIONAL, não recolhem a contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de salários e para outras entidades e fundos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Não procede, portanto, a alegação de cerceamento de defesa por suposta imprecisão na descrição do fato gerador e falta de clareza nas provas.

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

Também se revela carente de fundamento a alegação de que o FLD - Fundamentos Legais do Débito tenha deixado de especificar quais os dispositivos que realmente teriam interesse frente à exigência tributária pretendida.

Toda a legislação mencionada nos relatórios fiscais guarda estreita relação jurídica com o lançamento ora em constituição, abrangendo os mais diversos e variados aspectos. Se o Recorrente não consegue enxergar tal relação, o defeito, certamente, não é dos relatórios.

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

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

2.3. DA ALEGADA INEXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTO DE INAPTIDÃO.

Pondera o Recorrente inexistir prévio procedimento administrativo de inaptidão das empresas terceirizadas.

... E qual seria a finalidade de tal procedimento ?

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

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

O caso ora em estudo não trata, de forma alguma, da declaração de inaptidão das empresas do SIMPLES, tampouco da inexistência da relação laboral entre os empregados em realce com as empresas MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto, muito menos da caracterização da existência de vínculo laboral destes com a Mariner. Trata-se, outrossim, a todo saber, da caracterização da condição de segurado empregado dos trabalhadores em tela com o seu real e efetivo empregador, esta sim, atribuição contida no *portfolio* de competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Adite-se que as empresas MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto foram formalmente constituídas, e validamente formalizaram opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, passando, desde então, a se sujeitar ao regime de tributação previsto na Lei Complementar nº 123/2006, situação jurídica essa que não foi alterada, de forma alguma com o presente lançamento. Os tributos a serem vertidos ao Simples Nacional por essas empresas permanecem devidos, na forma assentada na Lei de Regência do sistema simplificado de tributação em tela.

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

Diante de tal quadro, com fundamento no permissivo encartado no Parágrafo Único do art. 116 do CTN, e mediante os procedimentos estabelecidos na Lei nº 8.212/91, procederam os Fiscais à desconsideração substancial dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Anote-se que na formalização do presente lançamento, houve-se por operada, tão somente, a desconsideração substancial dos atos simulados, mas não a desconstituição formal desses atos, os quais permanecem produzindo os seus efeitos típicos no mundo jurídico. O permissivo estampado no Parágrafo Único do art. 116 do CTN apenas excluiu, para fins exclusivamente de constituição do crédito previdenciário, os efeitos jurídicos dos atos simulados, na seara previdenciária, sem, no entanto, desconstituí-los.

Em outras palavras: Apesar de os vínculos de emprego entre os trabalhadores em tela e as empresas MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto, formalmente existirem, o Parágrafo Único do art. 116 do CTN opera como se, materialmente, tais vínculos não existissem, exclusivamente, para os fins da tributação previdenciária ora em debate, porém, mantendo-se hígidos para todos os demais fins, inclusive para os fins da Lei Complementar nº 123/2006.

Por tais razões, para os fins exclusivos do presente lançamento, revela-se desnecessária a declaração de inaptidão, tampouco a exclusão formal das empresas MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte. A situação jurídica de tais empresas perante o SIMPLES permanece inalterada, malgrado o lançamento ora em debate, estando sujeitas, ainda, a todas as obrigações decorrentes da lei nº 9317/96 e da Lei Complementar nº 123/2006.

Daí a improcedência da alegação de *que deveria haver a compensação dos valores recolhidos pelas terceirizadas com o lançamento de ofício*.

A uma, porque a titularidade dos créditos decorrentes de tais recolhimentos é da MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto, conforme o caso, não podendo a Autuada realizar compensação de contribuições previdenciárias utilizando-se de créditos de terceiros.

A duas, porque os valores recolhidos pela MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto não se configuram como indevidamente recolhidos. A obrigação pelo

recolhimento em foco decorre, exclusivamente, em razão das obrigações estatuídas na Lei Complementar nº 123/2006.

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;

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

(...)

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

Repise-se que as contribuições vertidas ao Simples pelas empresas MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto independem do número, qualificação e remuneração dos segurados a elas formalmente vinculados, sendo exatamente o mesmo para um, dez, mil ou nenhum segurado. Daí a razão que motiva determinadas empresas a instituir, em nome de “*laranjas*”, empresas optantes pelo regime simplificado em tela para abrigar, formalmente, o registro trabalhista de segurados de empresas não optantes, visando a excluir-se da tributação incidente sobre a folha de salários.

No caso, a Fiscalização constatou a existência de vínculo material de segurado empregado entre os trabalhadores em tela e a Autuada, e procedeu ao lançamento das contribuições previdenciárias decorrentes desse vínculo, com fulcro no princípio da primazia da realidade, as quais contribuições, embora devidas, não haviam sido recolhidas na forma e nas épocas próprias. Nada mais.

Tal caracterização da condição de segurado empregado não implica, de forma alguma, a desconstituição do vínculo formal de tais trabalhadores com as empresas MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto. Tais vínculos permanecem inalterados. Importa, tão somente, que entre esses obreiros e a Autuada existe, materialmente, com fundamento na primazia da realidade, um vínculo de segurado empregado, uma vez que estão presentes na realidade dos fatos, todos os atributos de tal relação previdenciária previstos no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, circunstância que sujeita a Autuada e os segurados nessa condição às obrigações estabelecidas na Lei nº 8.212/91.

Não se deve olvidar que inexistente impedimento para que um 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 ...

Assim, os recolhimentos efetuados pelas empresas MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto, na sistemática do Simples, não se prestam à Recorrente para fins de compensação em razão de não se configurarem como indevidos, não se consubstanciarem em créditos de titularidade da Recorrente e não se enquadrarem na hipótese de compensação/restituição assentada no art. 89 da Lei nº 8.212/91.

2.4. DA ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE

Alega o Recorrente a inconstitucionalidade de contribuição previdenciária incidente sobre verbas de natureza indenizatória;

Grassa no seio dos que operam no *métier* do Direito do Trabalho a serôdia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas representativas de contraprestação de serviços efetivamente prestados pelos empregados. A retidão de tal concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do Decreto-Lei nº 5.452 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho.

CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO - CLT

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como

adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82). (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

§ 3º - A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)

§4º - Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de co-habitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860/94)

Todavia, como bem professava Heráclito de Ephesus, há 500 anos antes de Cristo, *Nada existe de permanente a não ser a eterna propensão à mudança*. O mundo evolui, as relações jurídicas se transformam, acompanhando..., os conceitos evoluem-se... Nesse compasso, a exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações. Ao contrário, tais são exigíveis. A sucessiva evolução na interpretação das normas já positivadas ajusta-as à nova realidade mundial, resgatando-lhes o alcance visado pelo legislador, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.

Hodiernamente, o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao empregador. Se assim o fosse, o décimo terceiro salário, as férias, o final de semana remunerado, as faltas justificadas e outras tantas rubricas frequentemente encontradas nos

contracheques não teriam natureza remuneratória, já que não representam contraprestação por serviços executados pelo obreiro.

Paralelamente, as relações de trabalho hoje estabelecidas tornaram-se por demais complexas e diversificadas, assistimos à introdução de novas exigências de exclusividade e de imagem, novas rubricas salariais foram criadas para contemplar outras prestações extraídas do trabalhador que não o suor e o vigor dos músculos. Esses ilustrativos, dentre tantos outros exemplos, tornaram o ancião conceito jurídico de remuneração totalmente *démodé*.

Antenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada passou a interpretar remuneração não como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho.

Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue os contornos delineados no contrato de trabalho no qual as partes, observado o *minimum minimorum* legal, podem pactuar livremente. No panorama atual, a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, também a sua imagem, o seu não labor nas empresas concorrentes, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, *ceteris paribus*. Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu* como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, *in natura*, e assim adiante... Mas ninguém se iluda: Mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de mera liberalidade, todas elas ostentam, em sua essência, uma nota contraprestativa. Todas elas colimam, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o obreiro estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador.

Por esse novo prisma, todas aquelas rubricas citadas no parágrafo precedente figuram abraçadas pelo conceito amplo de remuneração, eis que se consubstanciam acréscimos patrimoniais auferidos pelo empregado e fornecidas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora não representem contrapartida direta pelo trabalho realizado. Nesse sentido, o magistério de Amauri Mascaro Nascimento:

“Fatores diversos multiplicaram as formas de pagamento no contrato de trabalho, a ponto de ser incontroverso que além do salário-base há modos diversificados de remuneração do empregado, cuja variedade de denominações não desnatura a sua natureza salarial ...

(...)

Salário é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação pelo trabalho, mas, também, pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por força de lei” Nascimento, Amauri M. , Iniciação ao Direito do Trabalho, LTR, São Paulo, 31ª ed., 2005.

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo “*remuneração*” esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea “a”, estabelece:

Constituição Federal de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifos nossos)

Do marco primitivo constitucional deflui que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o *salário*, mas, sim, “*folha de salários*”, propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, pelos lançamentos efetuados em favor do trabalhador e todas as parcelas a este devidas em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS, encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

Em reforço a tal abrangência, de modo a espancar qualquer dúvida ainda renitente a cerca da real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque, o legislador constituinte fez questão de consignar no texto constitucional, de forma até pleonástica, que as contribuições previdenciárias incidiriam não somente sobre a folha de salários como também sobre os “*demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência do conceito de *SALÁRIO* (Instituto de Direito do Trabalho) aos ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

Constituição Federal de 1988

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Portanto, a contar da EC nº 20/98, todas as verbas recebidas com habitualidade pelo empregado, qualquer que seja a sua origem e título, passam a integrar, por força de norma constitucional, o conceito jurídico de *SALÁRIO* (Instituto de Direito do

Trabalho) e, nessa condição, passam a compor obrigatoriamente o *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO* (Instituto de Direito Previdenciário) do segurado, se sujeitando compulsoriamente à incidência de contribuição previdenciária e repercutindo no benefício previdenciário do empregado.

Nesse sentido caminha a jurisprudência trabalhista conforme de depreende do seguinte julgado:

TRT-7 - Recurso Ordinário:

Processo: RECORD 53007520095070011 CE 0005300-7520095070011

Relator(a): DULCINA DE HOLANDA PALHANO

Órgão Julgador: TURMA 2

Publicação: 22/03/2010 DEJT

RECURSO DA RECLAMANTE CTVA - NATUREZA SALARIAL - CONTRIBUIÇÃO A ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.

A parcela CTVA, paga habitualmente e com destinação a servir de compromisso aos ganhos mensais do empregado, detém natureza salarial, devendo integrar a remuneração para todos os fins, inclusive para o cálculo da contribuição a entidade de previdência privada.

RECURSO DO RECLAMADO CEF - CTVA. Com efeito, se referidas gratificações são pagas com habitualidade se incorporam ao patrimônio jurídico do reclamante, de forma definitiva, compondo sua remuneração para todos os efeitos. Atente-se que a natureza de tal verba não mais será de "gratificação" mas sim de "Adicional Compensatório de Perda de Função"

A norma constitucional acima citada não exclui da tributação as rubricas recebidas em espécie de forma eventual. A todo ver, a norma constitucional em questão fez incorporar ao SALÁRIO (instituto de direito do trabalho) todos os ganhos habituais do empregado, a qualquer título. Ocorre, contudo, que o conceito de SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO (instituto de direito previdenciário) é muito mais amplo que o conceito trabalhista mencionado, compreendendo não somente o SALÁRIO (instituto de direito do trabalho), mas, também, os INCENTIVOS SALARIAIS, assim como os BENEFÍCIOS.

Assim, as verbas auferidas de forma eventual podem se classificar, conforme o caso, ou como *incentivos salariais* ou como *benefícios*. Em ambos os casos, porém, integram o conceito de Salário de Contribuição, nos termos e na abrangência do art. 28 da Lei nº 8.212/91, observadas as excepcionalidades contidas em seu §9º.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo obreiro, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Advirta-se que o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o “total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título”.

Nesses termos, compreendem-se no conceito legal de remuneração os três componentes do gênero, assim especificados pela doutrina:

- 1- Remuneração Básica – Também denominada “*Verbas de natureza Salarial*”. Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro auferir de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.
- 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.
- 3- Benefícios - Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o

trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a regra de excepcionalidade encontra-se estatuída no parágrafo 9º do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual, dada a sua relevância, transcrevemos em sua integralidade:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

*§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, **exclusivamente**: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)*

a) Os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

b) As ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) A parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) As importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

e) As importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

1. Previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. Relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

3. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. Recebidas a título de incentivo à demissão;

6. Recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

7. Recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

8. Recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

9. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

f) A parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) A ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

h) As diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

j) A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

l) O abono do Programa de Integração Social - PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

m) Os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

n) A importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

o) As parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

p) O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couberem, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

q) O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

r) O valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

s) O ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos

de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

t) O valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

u) A importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) Os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) O valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Cumprir observar que, em atenção aos termos insculpidos no art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção, de sorte que, onde o legislador ordinário não dispôs de forma expressa, não pode o operador da lei estender a interpretação, sob pena de violação aos princípios da reserva legal e da isonomia.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária há pouco citada, para se excluir da regra de incidência é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto assim que as parcelas integrantes do supra-aludido §9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis, a teor do art. 214, §10 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

No presente caso, verifica-se a partir das informações consignadas no Relatório Fiscal e no Relatório de Lançamentos que foram incluídas no lançamento, além dos valores declarados nas GFIP das interpostas pessoas e de diferenças de remuneração folha de pagamento vs GFIP, as seguintes rubricas:

- Aviso Prévio Indenizado. A isenção sobre o aviso prévio indenizado não estava prevista na Lei nº 8.212/91, mas, tão somente, no RPS. Em 13/01/2009, foi publicado o Decreto nº 6.727/2009, expressamente revogando a alínea "f" do inciso V do § 9º do art. 214 do RPS.
- Abono escolar: as empresas garantiram aos empregados e aos filhos dos empregados (estudantes) um auxílio escolar para aquisição de materiais e

uniformes escolares, a ser prestado por meio de reembolso mediante nota fiscal específica a ser apresentada pelo trabalhador à empresa.

- Bônus produtividade: Trata-se de gratificação de produtividade, portanto, remuneração decorrente do trabalho, apurado nos resumos sintéticos das folhas de pagamento mensais e não declarados em GFIP.
- Décimo Terceiro - Trata-se de décimo terceiro salário proporcional pago na rescisão, paga aos funcionários desligados, conforme resumos das folhas de pagamento, integrante, portanto, do conceito jurídico de Salário de Contribuição;
- Prêmio Tempo de Serviço Mariner: Trata-se de uma gratificação por tempo de serviço paga aos empregados da Mariner, prevista Convenção Coletiva de Trabalho;
- Remuneração dos sócios declarada em GFIP;

Conforme se observa, nenhuma das rubricas aqui escalonadas tem natureza indenizatória, tampouco se encontram albergadas no campo da não incidência tributária delimitado no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Por outro eito, as rubricas de natureza indenizatória consideradas pela lei, e expressamente excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias encontram-se arroladas nas alíneas 'd' e 'e' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, as quais não contemplam nenhuma das rubricas listadas acima.

Se nos antolha auspicioso assinalar que as questões atinentes à isenção tributária constituem-se matéria de interesse público, figurando a lei *stricto sensu* como o único instrumento normativo com aptidão para determinar as hipóteses de renúncia fiscal, não previstas constitucionalmente, não irradiando efeitos na seara pública qualquer disposição pactuada entre empregador e empregado em seus contratos de trabalho, sendo inconcebível que interesses particulares venham a se sobrepor aos públicos. O contrário, sim.

O Recorrente não logrou demonstrar e comprovar que no lançamento levado a efeito pela Autoridade Lançadora estavam contidas algumas das rubricas expressamente previstas no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Alegar sem nada provar produz o mesmo efeito que nada alegar.

Por outro viés, mas ária de outra opera, apreciando a questão da inconstitucionalidade das contribuições destacadas pelo Recorrente sob um outro prisma, mostra-se imperioso destacar, de forma a nocautear qualquer dúvida porventura ainda renitente, que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Registre-se, por relevante ao deslinde da questão, que as leis e atos normativos produzidos pelos poderes competentes ostentam presunção *iuris tantum* de constitucionalidade e de legalidade, respectivamente, mesmo que decorrente de uma interpretação conforme da Constituição Federal.

Nesse contexto, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Deve-se atentar que o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, estabelece óbice intransponível aos órgãos de julgamento deste Conselho Administrativo para afastar a aplicação ou deixar de observar normas tributárias inseridas no ordenamento jurídico mediante leis, decretos, tratado ou acordos internacionais sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nas hipóteses em que os citados diplomas legislativos tenham sido declarados inconstitucionais por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na

via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo, portanto, todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Não fosse o bastante, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante para as Turmas de Julgamento, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Revela-se pertinente salientar que é vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009

Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73/93.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e propalar as declarações de inconstitucionalidade, tão veementemente defendida pelo Recorrente, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumprido de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª

Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

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

3.1. DOS FATOS GERADORES

O Recorrente alega que inexistente correlação entre os fatos levantados pelo Fisco e o enquadramento legal.

Existe !

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

Consolidação das Leis do Trabalho - CLT

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - como empregado:

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

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

- c) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em sucursal ou agência de empresa nacional no exterior;
- d) aquele que presta serviço no Brasil a missão diplomática ou a repartição consular de carreira estrangeira e a órgãos a ela subordinados, ou a membros dessas missões e repartições, excluídos o não brasileiro sem residência permanente no Brasil e o brasileiro amparado pela legislação previdenciária do país da respectiva missão diplomática ou repartição consular;
- e) o brasileiro civil que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio;
- f) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior, cuja maioria do capital votante pertença a empresa brasileira de capital nacional;
- g) o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 8.647/93)
- i) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 9.876/99).
- j) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 10.887/2004).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cumpre alertar que a sindicância da não eventualidade se apura mais em razão da atividade realizada pelo empregador do que pelo prazo de vigência do contrato ou período de execução do trabalho por um mesmo operário. Nessas circunstâncias, sendo o serviço contratado uma necessidade contínua da empresa, eis que inerente à sua atividade

econômica, ou essencial ao desempenho satisfatório do objeto social da pessoa jurídica, caracterizada estará a não eventualidade do serviço, independentemente do prazo em que cada trabalhador execute o serviço lhe foi confiado.

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

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

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

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

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

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

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

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

Dessarte, havendo prestação remunerada de serviços por pessoa física, por **mais autonomia que tenha o contratado na condução do serviço que lhe foi confiado, presente**

sempre estará, em menor ou maior grau, a subordinação jurídica do contratado ao contratante. Como exemplo meramente ilustrativo, mesmo a contratação de renomado profissional para a elaboração de um Parecer a respeito de matéria de sua notória especialidade, mesmo aqui presente estará a subordinação jurídica, eis que o aludido Parecer deverá atender os objetivos e interesses do Contratante e ser elaborado no tempo e nas condições por este especificado, sob pena de não se consolidar o contrato laboral.

A subordinação se revela às escancaras com o Recorrente 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, mesmo que pela via oblíqua e indireta das interpostas pessoas. A Autuada impõe procedimentos a serem seguidos pelos obreiros, acompanha a produção dos trabalhadores e ministra-lhes treinamento, impõe-lhes normas de segurança no trabalho, impingindo normas de comando e unidade, com total ingerência e controle técnico e administrativo. Todos trabalham, efetivamente, objetivando atingir as metas determinadas pela Autuada, ordenados pelas normas da empresa.

A remuneração foi apurada diretamente dos lançamentos registrados nas folhas de pagamento, no período de apuração, e, em alguns casos, nas GFIP, conforme descritos discriminadamente por levantamento no Relatório Fiscal e no Relatório de Lançamentos.

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

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

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

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

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses

órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

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

(...)

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

(...)

§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

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

A pessoalidade, por derradeiro, tem sua caracterização realçada nos assentamentos das folhas de pagamento e das GFIP colhidas nas empresas interpostas, utilizadas como albergue da mão de obra utilizada pela Mariner, que registram, nominalmente, um a um, todos os trabalhadores utilizados pela Autuada na execução dos serviços objeto da sua atividade empresarial, inexistindo nos autos qualquer elemento fático ou jurídico de convicção que possa desaguar na ilação de que tais trabalhadores, ao seu alvedrio único, exclusivo e próprio, e sem qualquer ingerência da empresa autuada, pudessem se fazer substituir, na execução do serviço para o qual fora contratado, por outro trabalhador qualquer, mesmo que de idêntica capacitação.

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

A resenha fiscal a fls. 86/152 é rica em detalhes acerca dos elementos de convicção que desaguem, inexoravelmente, na conclusão de que as empresas MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto foram criadas adrede visando a abrigar formalmente os

operários da Recorrente, sob os benefícios do regime tributário garantido pelo SIMPLES, trabalhadores estes que permaneceram com suas atividades inalteradas, vinculados materialmente ao mesmo empregador e subordinados substancialmente aos mesmos mandantes.

Quanto à empresa MP, a Fiscalização logrou demonstrar que:

- O sócio da MP era ex-funcionário da Mariner. Após o encerramento da empresa, em março/2011, retornou à Mariner como empregado;
- Funcionários da Mariner compareciam com frequência à empresa para acompanhar a produção e ministrar treinamento;
- Funcionários da Mariner prestavam assessoramento ao RH da MP;
- As instalações prediais eram da Mariner, que não cobrava sequer aluguel;
- A produção era exclusiva da Mariner;
- A Mariner enviava toda a matéria prima para a MP que a industrializava e a mandava de volta;
- As máquinas e equipamentos eram de propriedade da Mariner, cedidos sem ônus ou pagamento de aluguel;
- O procurador da MP, Sr. Antônio Marcos Falleiros Sampaio, era funcionário da Mariner mediante uma procuração pública.;
- Foi apresentada também uma procuração particular nomeando o Sr. Emerson Alessandro Tomazinho como procurador da MP perante a Receita Federal, que é o contador da Mariner;
- O telefone utilizado pela MP pertence à Mariner;
- O endereço de e-mail de contato utilizado pela MP na transmissão da GFIP é o mesmo usado pela Mariner;
- O IP do computador utilizado para Transmissão das GFIPS da MP é o mesmo utilizado para a transmissão das GFIP da Mariner;
- Vários empregados da MP, quando de seu fechamento, foram aproveitados pela Mariner,
- Várias notas fiscais de entrada de mercadorias da MP foram recebidas por funcionários da Mariner e MX1, inclusive apostando o carimbo da Mariner,
- Diversas faturas emitidas contra a MP têm como endereço do sacado o da Mariner.
- Os termos de rescisões de contrato de trabalho, os recibos de férias e as fichas de registro dos funcionários da Mariner e da MP foram assinados pela mesma funcionária, a Sr. Marília Meire Souza;

- A Mariner e o MP tem o mesmo contador, o Sr. Emerson Alessandro Tomazinho.
- Os documentos da empresa MP estavam todos armazenados nas dependências da empresa Mariner;
- A senhora Maria Madalena Braga, sócia administradora da MP desde sua abertura até agosto de 2005, coabita a mesma residência do sócio administrador da Mariner, o Sr. Paulo Roberto Nunes Coelho;
- Vários segurados da MP, inclusive seus sócios, usufruíram do Plano de saúde contratado pela Mariner com a UNIMED, e alguns funcionários da Mariner usufruíram do Plano de Saúde da MP, mesmo tendo cada uma plano de saúde próprio;
- O endereço da MP era bem próximo do endereço da Mariner e filiais, facilitando o transporte das matérias-primas e dos calçados elaborados, além de facilitar a administração da MP pela Mariner.
- Cláusulas contratuais estatuem que a Mariner estabelecerá padrão de qualidade, com informações técnicas detalhadas, que deverão ser rigorosamente cumpridas pela contratada, e ainda que a MP será inspecionada por um supervisor de produção, indicado pela Mariner, a quem caberá o arbítrio sobre o padrão de qualidade dos serviços realizados, podendo rejeitar no todo ou em parte os produtos apresentados”;
- A cláusula sexta diz que “Todas as despesas para a consecução do serviço objeto do contrato ficarão a cargo da contratante (mariner)”. O parágrafo primeiro traz que “Compreende-se dentre as despesas para a realização dos serviços as contribuições sociais, os encargos trabalhistas e previdenciários dos funcionários da contratada, bem como as taxas e tarifas originárias da utilização de energia elétrica, acomodações, maquinários, e outras do gênero”.
- Todas as notas fiscais emitidas pela MP tinha um só destinatário: a Mariner,
- Os pagamentos mensais efetuados pela Mariner à MP não coincidem com os valores dos serviços prestados no mês, e quase sempre antecedem uma despesa com valor semelhante, Este fato vem comprovar a dependência financeira da MP em relação à Mariner, que não recebe o valor da prestação dos serviços prestados, mas, sim, um valor semelhante a sua despesa;
- Na conta “ADIANTAMENTO DE CLIENTES”, onde são contabilizados os adiantamentos feitos pela Mariner a MP, observa-se que a MP, durante todo o período fiscalizado, manteve-se devedora de altas somas em dinheiro à Mariner, sendo que ao final do ano de 2008 devia R\$ 1.238.560,60, ao final de 2009 devia R\$ 641.106,01, e ao final de 2010 devia R\$ 691.216,01. Nos anos de 2008 a 2009, eram creditados nestas contas os adiantamentos recebidos da Mariner, e debitados a maioria dos valores das notas fiscais de prestação de serviços. Em 2010, esta conta foi utilizada somente para creditar os adiantamentos, sendo debitados apenas

poucos valores de notas fiscais de serviços. Os fatos comprovam a dependência financeira da MP em relação à Mariner, pois a primeira não conseguiria fazer frente as suas despesas sem os chamados “adiantamentos” da segunda. A MP também não podia lançar o valor dos serviços à conta de receita, senão a receita bruta anual poderia ultrapassar o limite do SIMPLES, e dessa forma, inviabilizar todo o esquema de simulação;

- O saldo da conta “ADIANTAMENTOS DE CLIENTES” foi sendo amortizado até ser zerado através de notas fiscais de prestação de serviços, dos meses 01 e 02/2011, sendo que a MP foi encerrada em 10/03/2011, conforme distrato em anexo II, porém observa-se que o valor do par de calçado industrializado saltou de R\$ 4,15 em janeiro de 2011 para R\$ 7,15 em fevereiro de 2011, e observa-se também que o número de empregados da MP caiu de 141 em 10/2010, para 66 em 01/2011 e 41 em 02/2011, entretanto a produção descrita nas notas fiscais de serviços aumentou de 46.369 pares em 10/2010, para 48.511,02 pares em 01/2011 e para 124.353 pares em 02/2011. Fica claro pelo grande aumento do valor do par (72%) e pelo aumento de produção da MP, mesmo com a diminuição drástica do número de empregados, que estas notas fiscais são um artefato utilizado para zerar a dívida que a empresa tinha com a Mariner antes de seu encerramento.
- Em reclamações trabalhistas, o reclamante peticiona contra a MP e requer que a Mariner seja considerada solidária, por tratar-se do mesmo grupo econômico, juntando aos autos documento emitido pela Mariner que orienta que o funcionário deve ser mudado da função de costurador para auxiliar de montagem, como se empregado dela fosse, mesmo sendo o reclamante empregado da MP. Assina o Laudo como encarregado do setor do reclamante o Sr. Edward Antônio Martins, que na época só tinha vínculo empregatício com a Mariner e a MX1.
- Pasta de medicina ocupacional da Mariner continha planilha de “CONTROLE COBRANÇA MEDICINA OCUPACIONAL/SESMT-2008” onde está incluída neste controle, além da Mariner, a MP e a MX1, com as respectivas faturas de cobrança; um PERFIL PROFISSIONAL PREVIDENCIÁRIO-PPP de um empregado da MP tendo o campo REPRESENTANTE LEGAL DA EMPRESA assinado pela técnica de segurança do trabalho da Mariner, Sra. Ivanete de Souza Pereira; um comunicado apresentado a UNIMED Franca para cobrança da Medicina Ocupacional, contendo o número de empregados da Mariner, da MP e da MX1, assinado pela técnica de segurança do trabalho da Mariner, Sr. Ivanete de Souza Pereira, identificada no cabeçalho deste comunicado como “RESPONSÁVEL PELO GRUPO MARINER” e uma lista de funcionário da MP e da MX1 com um aviso assinado pela Sra. Ivanete pedindo à Unimed para atualizar cadastro, fatos que comprovam a unidade de administração sobre a MP e a Mariner, sendo inclusive tratados pela Sra. Ivanete como Grupo Mariner.

Para não nos tornarmos repetitivos e enfadonhos, verificamos das resenhas consignadas nos itens 2.2, 2.3, 2.4, 2.5 do Relatório Fiscal, a fls. 107 a 129, para as quais remetemos o leitor, que a forma de atuação da Mariner em relação às empresas MX1, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto possuem quase que exatamente os mesmos elementos de controle técnico, financeiro e administrativo, confusão patrimonial, exclusividade da produção, propriedade dos bens de produção, dependência financeira, etc., circunstância que revela a existência de uma unidade administrativa, financeira, patrimonial, logística e operacional sobre todas as empresas do grupo Mariner, como assim declarado pela Sra. Ivanete de Souza Pereira, técnica de segurança do trabalho da Mariner.

Avulta da narrativa dos fatos e das provas dos autos que as empresas MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto não possuíam autonomia operacional, administrativa e financeira para se autogerir, sendo totalmente dependentes da Autuada, tendo sido constituídas com a exclusiva finalidade de contratar e abrigar formalmente os empregados responsáveis pela execução da atividade empresarial da Autuada, visando assim à redução dos encargos previdenciários em virtude da opção pelo Simples ou Simples Nacional.

Sob o prisma da primazia da realidade dos fatos sobre a forma dos atos, fácil é perceber que as empresas MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto operavam, de fato, como *extensão* da empresa autuada, como se fossem verdadeiros estabelecimentos desta, conformando Grupo Econômico de Fato, tendo a Mariner como a empresa-mãe, controladora efetiva de todo o empreendimento empresarial.

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

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

Ante tal panorama, a Fiscalização, corretamente, considerou os empregados formalmente registrados na MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto como segurados empregados da Autuada, lançando em nome desta as contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas, incidentes sobre as remunerações de tais segurados empregados, conforme valores constantes nas folhas de pagamento e GFIP das empresas interpostas.

As conclusões pautadas nos parágrafos precedentes não discrepam das vigílias assentadas no Enunciado nº 331 do Tribunal Superior do Trabalho, o qual impõe, na contratação de trabalhadores por interposta pessoa, o estabelecimento de vínculo empregatício do obreiro diretamente com o tomador dos serviços, eis que o verdadeiro empregador.

Enunciado nº 331 do TST

Contrato de Prestação de Serviços - Legalidade

***I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019/74).
(grifos nossos)***

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

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20-06-1983), de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial (art. 71 da Lei nº 8.666/93). (Alterado pela Res. 96/2000, DJ 18.09.2000)

Para tais situações, o Parágrafo Único do art. 116 do CTN estatui expressamente a competência da autoridade administrativa para desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, 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 aos procedimentos, o art. 37 da lei ordinária ora em realce estatui o poder/dever da fiscalização de lavrar *ex officio* o competente Auto de Infração, sempre que constatar o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias não declaradas nas GFIP correspondentes.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

Ainda tratando de 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;

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

Repise-se que inexiste óbice a que um trabalhador mantenha, concomitantemente, múltiplos e legítimos vínculos empregatícios com diversas empresas, sem que isso represente qualquer irregularidade. A todo saber, a condição de segurado empregado não exige exclusividade com a empresa sujeito passivo da obrigação tributária, de molde que um mesmo trabalhador pode estar vinculado previdenciariamente, nessa condição, a duas ou mais empresas, ou ser segurado empregado em relação a uma determinada entidade e segurado contribuinte individual em relação a outra distinta da primeira, e assim por diante ...

Aqui, a Autoridade Lançadora verificou a real existência de vínculo material de segurado empregado entre os trabalhadores em tela e a empresa ora Autuada e, por força de seu dever de ofício plenamente vinculado, procedeu ao lançamento das contribuições previdenciárias decorrentes desse vínculo, as quais, embora devidas, não foram devidamente recolhidas pelo Obrigado Legal, na forma e nas épocas próprias. Só.

Não procedem, portanto, as alegações de que não houve interposição de pessoa, mas simples contratação de prestadoras de serviço terceirizadas, sob o amparo e observância do Termo Homologado com o Ministério do Trabalho e a de que foi necessário estabelecer procedimentos junto as empresas terceirizadas em razão de acordo firmado com o Ministério do Trabalho em que a empresa se comprometeu a cumprir uma série de obrigações de ordem trabalhista, segurança no trabalho e tributárias.

As provas dos autos revelam a existência de uma unidade administrativa, financeira, patrimonial e operacional, concentrada na Mariner, e exercida sobre as empresas MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto, que não possuíam autonomia operacional, administrativa e financeira para se autogerir, sendo totalmente dependentes da Autuada, tendo sido constituídas com a exclusiva finalidade de contratar e abrigar formalmente os empregados responsáveis pela execução da atividade empresarial da Autuada, visando assim à redução dos encargos previdenciários em virtude da opção pelo Simples ou Simples Nacional.

Sob o prisma da primazia da realidade dos fatos sobre a forma dos atos, fácil é perceber que as empresas MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto operavam, de fato, como *extensão* da empresa autuada, como se fossem verdadeiros estabelecimentos desta, conformando Grupo Econômico de Fato, tendo a Mariner como a empresa-mãe, controladora efetiva de todo o empreendimento empresarial.

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

No que pertine ao aludido acordo entre a autuada e o Ministério do Trabalho em que empresa teria se comprometido a cumprir uma série de obrigações de ordem trabalhista, segurança no trabalho e tributárias, há que se reconhecer que tais acordos tem seu âmbito de influência, tão somente, entre as entidades pactuantes, não irradiando efeitos sobre o presente lançamento, uma vez que não possuem força jurídica para derogar as disposições emanadas diretamente da lei, especialmente quanto a fatos geradores, qualificação de segurados, sujeição passiva, simulação e fraude, dentre outras.

Como resultado, subsistem inabaladas as obrigações tributárias principais objeto dos Autos de Infração em apreço.

3.2. DA FRAUDE

A Recorrente alega não haver causa para a qualificação da multa de ofício.

O contrário extrai-se dos autos.

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

Exsurge das provas dos autos que a Autuada utilizou-se das empresas MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto, todas optantes do Simples Nacional, como interpostas pessoas, com a finalidade de contratar e acobertar, sob falso manto de legalidade, a mão de obra utilizada na execução de sua atividade fim, com redução de encargos previdenciários decorrentes da opção pelos regimes tributários simplificados acima citados, circunstância que demonstra e comprova o elemento volitivo do Recorrente de suprimir/reduzir tributo, mediante a omissão de informações à administração fazendária, fraudando assim a fiscalização tributária mediante a omissão dessas operações nas GFIP, nas folhas de pagamento e na contabilidade.

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

Integram os presentes autos, potes de provas e evidências da ingerência da Autuada em todos os segmentos das interpostas pessoas em relevo, seja no RH, no treinamento, na transferência de empregados de setor, seja na determinação do padrão de qualidade, e de estipulação de técnicas de produção, seja na inspeção da produção por um supervisor da Mariner, a quem caberá o arbítrio sobre o padrão de qualidade dos serviços realizados, podendo rejeitar no todo ou em parte os produtos apresentados;

Os contratos de prestação de serviços revelam que todas as despesas para a consecução do serviço objeto do contrato, assim compreendidas as despesas para a realização dos serviços, as contribuições sociais, os encargos trabalhistas e previdenciários dos funcionários das contratadas, as taxas e tarifas originárias da utilização de energia elétrica, acomodações, maquinários e outras do gênero, ficavam a cargo da Mariner.

Em realidade, sendo as empresas MX1, MP, Silvio Cezar, Luis Fernando e Pesponto, totalmente dependentes da Autuada, por todos os aspectos imagináveis, avulta que a responsabilidade de toda a atividade empresarial recai sobre Mariner, que detém, integralmente, o risco da atividade econômica em tela, configurando-se como o real empregador, a teor do art. 2º da Consolidação das Leis do Trabalho.

Consolidação das Leis do Trabalho

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

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

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

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

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

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

Corroborando o entendimento acima esposado o fato de a empresa-mãe proceder ao repasse cirúrgico de numerário às empresas interpostas, não coincidentes com os valores dos serviços prestados no mês, mas em datas que antecedem determinada despesa, sempre de valor semelhante ao repasse. Tais fatos demonstram a íntima dependência financeira das Interpostas em relação à Mariner, que recebem pelos valores correspondentes às suas despesas, e não pelo valor dos serviços efetivamente prestados, pois, assim, poderia ultrapassar os limites do enquadramento do Simples Nacional, fazendo naufragar todo o esquema fraudulento.

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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

(...)

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

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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

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

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

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

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

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

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

Em reforço a tal assertiva, atente-se que, em razão das irregularidades constatadas durante os procedimentos de Fiscalização nas empresas ora em trato, houve-se por formalizada a competente Representação Fiscal para Fins Penais, constituída em apartado nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 13855.724067/2012-76, representando ao órgão competente para a persecução criminal, fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária tipificado na Lei nº 8.137/91.

3.3. DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

Insurge-se o Recorrente contra a formalização da Representação Fiscal para Fins Penais.

O art. 66 do Decreto-lei nº 3.688, de 3 de outubro de 1941 - lei das contravenções penais – qualifica como “*Omissão de Comunicação de Crime*” o comportamento perpetrado por servidor público consistente na não comunicação à autoridade competente de conduta que represente, em tese, crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública.

DECRETO-LEI Nº 3.688 - DE 3 DE OUTUBRO DE 1941

OMISSÃO DE COMUNICAÇÃO DE CRIME

Art. 66. Deixar de comunicar à autoridade competente:

I - crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública, desde que a ação penal não dependa de representação;

II - crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício da medicina ou de outra profissão sanitária, desde que a ação penal não dependa de representação e a comunicação não exponha o cliente a procedimento criminal:

Pena - multa.

Calcando nas mesmas teclas, o art. 16 da Lei nº 8.137/90, a qual define os crimes contra a ordem tributária, estatui que qualquer pessoa, aqui incluídos, por óbvio, os agentes públicos, poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nessa lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990

Art. 16. Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público, nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-

lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Parágrafo único. Nos crimes previstos nesta Lei, cometidos em quadrilha ou co-autoria, o co-autor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.080, de 19.7.1995)

Nessa perspectiva, revela-se a Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP mera peça processual de informações, coletadas no curso da ação fiscal, a ser elaborada pelo agente público sempre que se deparar com conduta que represente, em tese, crime contra a ordem tributária, devendo conter, dentre outros elementos, exposição minuciosa do fato e os elementos caracterizadores do ilícito; indícios de prova material do ilícito ou qualquer outro documento sob suspeição que tenha sido apreendido no curso da ação fiscal; cópia autenticada do auto de infração e de termos fiscais lavrados; termos lavrados de depoimentos, declarações, perícias e outras informações obtidas de terceiros, utilizados para fundamentar a constituição do crédito tributário ou a apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento; a qualificação completa das pessoas físicas responsáveis; a qualificação completa da pessoa ou das pessoas físicas a quem se atribua a prática do delito, mesmo que o fiscalizado seja pessoa jurídica; A identificação completa, se for o caso, da pessoa jurídica autuada, cópia dos contratos sociais e suas alterações, ou dos estatutos e atas das assembleias; qualificação completa das pessoas que possam ser arroladas como testemunhas; cópia das declarações de rendimentos, relativas ao período em que se apurou ilícito, da pessoa ou das pessoas físicas representadas e da pessoa jurídica envolvida, no caso de crime contra a ordem tributária; etc.

No âmbito da legislação previdenciária, o art. 616 da IN SRP nº 3/2005 impõe ao auditor fiscal o dever funcional de formalizar a RFFP sempre que este, no exercício de suas atribuições institucionais, tiver conhecimento da ocorrência de comportamento omissivo ou comissivo que configure, em tese, crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça, bem como qualquer contravenção penal.

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

Art. 616. Por disposição expressa no art. 66 do Decreto-Lei nº 3.688, de 1941 (Lei de Contravenções Penais), o AFPS formalizará RFFP sempre que, no exercício de suas funções internas ou externas, tiver conhecimento da ocorrência, em tese, de:

I- crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça;

II - contravenção penal.

Parágrafo único. Considera-se, nos termos do Decreto-Lei nº 3.914, de 1941 (Lei de Introdução ao Código Penal e à Lei de Contravenções Penais):

I - crime, a infração penal a que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa;

II - contravenção, a infração penal a que a lei comina isoladamente pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente.

Art. 617. São crimes de ação penal pública, dentre outros, os previstos nos arts. 15 e 16 da Lei nº 7.802, de 1989, alterada pela Lei nº 9.974, de 2000, nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.137, de 1990, nos arts. 54 a 56, 60 e 61 da Lei nº 9.605, de 1998, e os a seguir relacionados, previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 1940 (Código Penal): (Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)

I - homicídio culposo simples ou qualificado, com previsão nos §§ 3º e 4º do art. 121;

II - exposição ao risco, com previsão no art. 132;

III - a apropriação indébita previdenciária, com previsão no art. 168-A;

IV - o estelionato, com previsão no art. 171;

V - a falsificação de selo ou de sinal público, com previsão no art. 296;

VI - a falsificação de documento público, com previsão no art. 297;

VII - a falsificação de documento particular, com previsão no art. 298;

VIII - a falsidade ideológica, com previsão no art. 299;

IX - o uso de documento falso, com previsão no art. 304;

X - a supressão de documento, com previsão no art. 305;

XI - a falsa identidade, com previsão nos arts. 307 e 308;

XII - o extravio, a sonegação ou a inutilização de livro ou documento, com previsão no art. 314;

XIII - o emprego irregular de verbas ou rendas públicas, com previsão no art. 315;

XIV - a prevaricação, com previsão no art. 319;

XV - a violência arbitrária, com previsão no art. 322;

XVI - a resistência, com previsão no art. 329;

XVII - a desobediência, com previsão no art. 330;

XVIII - o desacato, com previsão no art. 331;

XIX - a corrupção ativa, com previsão no art. 333;

XX - a inutilização de edital ou de sinal, com previsão no art. 336;

XXI - a subtração ou a inutilização de livro ou de documento, com previsão no art. 337;

XXII - a sonegação de contribuição social previdenciária, com previsão no art. 337-A.

Art. 618. São contravenções penais, entre outras: (Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)

I - recusar dados sobre a própria identidade ou qualificação, com previsão no art. 68 do Decreto-lei nº 3.688, de 1941 (Lei das Contravenções Penais);

II - deixar de cumprir normas de higiene e segurança do trabalho, com previsão no §2º do art. 19 da Lei nº 8.213, de 1991.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, apreciando pedido de concessão de liminar postulado na ADIn nº 1.571, proclamou que o art. 83 da Lei 9.430/96 não estipulou uma condição de procedibilidade da ação penal por delito tributário. Consignou o STF que tal dispositivo dirigiu-se apenas a atos da administração fazendária, prevendo o momento em que a *notitia criminis* acerca de delitos contra a ordem tributária, descritos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 deveriam ser encaminhada ao Ministério Público. (Informativo STF n. 64, 17-28 mar. 97, p. 1 e 4).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (grifos nossos)

Parágrafo único. As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

Ao contrário do tipo penal previsto no art. 2º, I, da Lei 8.137/90, consoante clássica diferenciação, pertence à categoria denominada delito formal, isto é, descreve o resultado naturalístico (supressão de pagamento de tributo), mas não o exige para a consumação formal do delito, os delitos previstos no art. 1º da Lei 8.137/90 são qualificados como crimes materiais, havendo a necessidade de se aguardar a decisão administrativa, para somente então poder ser intentada a ação penal. Dessarte, não havendo Notificação Fiscal ou Auto de Infração válido e/ou definitivo, não se pode dar, em tese, por caracterizado o crime, nem sequer excogitar sua materialidade, pois o artigo 142 do CTN estatui ser competência privativa da autoridade administrativa a constituição do crédito tributário pelo lançamento;

Por outro lado, o artigo 5º, inciso LV, da CF, garante, ademais, a todo e qualquer contribuinte o direito de impugnar o lançamento tributário; Ademais, o art. 34 da Lei 9.249/95 concede ao sujeito passivo a alternativa de pagar o tributo devido e seus acessórios antes da denuncia, para ver extinta a punibilidade dos crimes descritos nos artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137/90;

Nesse contexto, o Pretório Excelso, por maioria, acolheu e aprovou proposta de edição da Súmula Vinculante nº 24, com o seguinte teor: “*Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*”.

Diante desse quadro, constitui-se dever funcional do auditor fiscal a elaboração, ainda no curso da ação fiscal, da Representação Fiscal para Fins Penais, sempre que, no exercício de suas atribuições institucionais, tiver conhecimento da ocorrência de comportamento omissivo ou comissivo que configure, em tese, crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça, bem como qualquer contravenção penal.

No caso presente, a Fiscalização apurou conduta comissiva que representa, em tese, crime contra a ordem tributária nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Além disso, os fatos geradores objeto do vertente lançamento, ora apurados pela Fiscalização em razão única da ação fiscal, sequer houveram-se por declarados nas GFIP correspondentes, circunstância que demonstra e comprova o elemento volitivo do Recorrente de não as oferecer à tributação, mediante a omissão de tais fatos geradores nas GFIP, e, assim, suprimir/reduzir recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes.

Reforça a percepção da existência de fraude à legislação tributária o fato de o Autuado ter se utilizado de interpostas pessoas, optantes do SIMPLES, constituídas em nome de *laranjas* e sem autonomia operacional, administrativa e financeira para se autogerir, sendo totalmente dependentes da Autuada, para a contratação de trabalhadores utilizados na execução de sua atividade fim,

Mediante tal conduta, o Autuado ardilosamente omitiu fatos geradores de contribuições previdenciárias da contabilidade, da folha de pagamento e das GFIP, ao mesmo tempo em que omitiu segurados obrigatórios do RGPS das folhas de pagamento e das GFIP correspondentes, do que resultou a supressão/omissão de contribuição social previdenciária, comportamento doloso que se configura, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária, capitulado no art. 337-A do Código Penal Brasileiro.

Código Penal Brasileiro

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

A representação penal ora em debate, instruída com os elementos de prova e demais informações pertinentes, constituem de autos apartados – PAF nº 13855.724067/2012-76, e permanecerá sobrestada no âmbito da administração tributária até decisão definitiva na esfera administrativa que paute pela procedência total ou parcial do lançamento, quando, então, poderá ser encaminhada ao órgão do Ministério Público, para a devida instauração da persecução penal.

Adite-se, por derradeiro, que a súmula CARF nº 28, de observância obrigatória, exclui a competência deste Conselho para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Súmula CARF nº 28:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Cumprе ressaltar, por relevante, que a prestação da RFFP ao Ministério Público não se consubstancia em hipótese de quebra de sigilo fiscal, conforme se depreende dos termos insculpidos no art. 198, §3º, I do CTN:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

(...)

*§3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:
(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

*I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº
104, de 10.1.2001)*

Assim esculpido o arcabouço legislativo/jurisprudencial, podemos afirmar inexistir qualquer irregularidade da formalização da RFFP em destaque, eis que o seu encaminhamento ao Ministério Público somente se dará após o Trânsito em Julgado administrativo dos Autos de Infração em litígio, mesmo assim, na estrita hipótese da procedência total ou parcial do lançamento levado a efeito pela Autoridade Lançadora.

3.4. DA RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS.

Afirma o Recorrente que não há subsunção dos fatos e provas com o disposto no art. 135, III do CTN.

Sem razão.

A pedra fundamental sobre a qual se edifica a doutrina atinente à responsabilidade tributária 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, 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.

Conforme consignado no *Codex*, a responsabilidade pelo adimplemento de um tributo pode recair ou sobre o Contribuinte, ou sobre o responsável tributário, indistintamente, inexistindo qualquer dispositivo legislativo que impeça, expressa ou implicitamente, que a sujeição passiva recaia, concomitantemente, sobre os dois, Contribuinte e Responsável Tributário.

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 caso do inciso II do art. 121 acima citado, o próprio inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172/66 - CTN estabelece, expressamente, a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, sem atribuir a estes caráter de exclusividade, tampouco excluindo do Contribuinte a responsabilidade pelo pagamento dos tributos ou penalidades pecuniárias.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Do exame e análise da legislação mencionada, constata-se que o CTN atribuiu ao Contribuinte e ao responsável tributário a obrigação pelo pagamento do tributo/penalidade pecuniária, sem imputar a este ou àquele a responsabilidade exclusiva.

Nessa perspectiva, onde o Legislador Infraconstitucional, podendo fazê-lo, não dispôs de forma expressa, não pode o operador da lei restringir a sua interpretação, sob pena de violação aos princípios da reserva legal e da isonomia.

No caso dos autos, restou demonstrada a presença dos elementos objetivos e subjetivos da fraude e sonegação capitulados nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, bem como de crime contra a ordem tributária, cuja RFFP correspondentes encontra-se formalizada em apartado nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 13855.724067/2012-76, contingência que atrai ao feito a incidência do preceito inscrito no art. 135, III do CTN.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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

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

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

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

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

3.5. DOS JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA PUNITIVA

Alega o Recorrente que não pode haver incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício;

As alegações acima postadas não merecem o albergue pretendido.

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

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

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

Inerso nessa ordem constitucional, ao tratar do crédito tributário, já no âmbito infraconstitucional, o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN, topograficamente inserido no Capítulo que versa sobre a Extinção do Crédito Tributário, estabeleceu que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis:

Código Tributário Nacional

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

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Saliente-se que o percentual enunciado no parágrafo primeiro acima transcrito será o aplicável se a lei não dispuser de modo diverso. Ocorre que a lei de custeio da seguridade social disciplinou inteiramente a matéria relativa aos acessórios financeiros do crédito previdenciário em constituição e de forma distinta, devendo esta ser observada em detrimento do percentual previsto no §1º do art. 161 do CTN.

Nesse sentido já se manifestou o Tribunal Regional Federal da 4ª Região ao proferir, *ipsis litteris*: “Na esfera infraconstitucional, o Código Tributário Nacional, norma de caráter complementar, não proíbe a capitalização de juros nem limita a sua cobrança ao patamar de 1% ao mês. pois o art. 161, §1º desse diploma legal prevê que essa taxa de juros somente será aplicada se a lei não dispuser de modo contrário. Assim, não tendo o Código Tributário Nacional determinado a necessidade de lei complementar, pode a lei ordinária fixar taxas de juros diversas daquela prevista no citado art. 161, §1º do CTN, donde se conclui que a incidência da SELIC sobre os créditos fiscais se dá por força de instrumento legislativo próprio (lei ordinária) sem importar qualquer afronta à Constituição Federal” (TRF- 4ª Região, Apelação Cível 200471100006514, Rel. Álvaro Eduardo Junqueira; 1ª Turma; DJ de 15/06/2005, p. 552).

Com efeito, as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social estão sujeitas não só à incidência de multa moratória, como também de juros computados segundo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, nos termos do art. 34 da Lei nº 8.212/91 que, pela sua importância ao deslinde da questão, o transcrevemos a seguir, com a redação vigente à data dos fatos geradores.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/10/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 03/10/

2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 24/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

A matéria relativa à incidência da taxa SELIC já foi bater à porta da Suprema Corte de Justiça, que firmou jurisprudência no sentido de sua legalidade, consoante ressaí do julgado a seguir ementado:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. CABIMENTO.

1. O artigo 161 do CTN estipulou que os créditos não pagos no vencimento serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1%, ressalvando, expressamente, em seu parágrafo primeiro, a possibilidade de sua regulamentação por lei extravagante. o que ocorre no caso dos créditos tributários, em que a Lei 9.065/95 prevê a cobrança de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais (art. 13).

2. Diante da previsão legal e considerando que a mora é calculada de acordo com a legislação vigente à época de sua apuração, nenhuma ilegalidade há na aplicação da Taxa SELIC sobre os débitos tributários recolhidos a destempo, ou que foram objeto de parcelamento administrativo.

3. Também, há de se considerar que os contribuintes têm postulado a utilização da Taxa SELIC na compensação e repetição dos indébitos tributários de que são credores. Assim, reconhecida a legalidade da incidência da Taxa SELIC em favor dos contribuintes, do mesmo modo deve ser aplicada na cobrança do crédito fiscal diante do princípio da isonomia.

4. Embargos de divergência a que se dá provimento. STJ - EREsp nº 396.554/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI; 1ª SEÇÃO; DJ 13/09/2004; p. 167.

Mostra-se auspicioso esclarecer que o conceito de crédito tributário abarca não somente o principal como, também, os seus acessórios pecuniários legais, *in casu*, os juros moratórios e a multa punitiva, consolidados até a data da lavratura do Auto de Infração. Ou seja, verificado o inadimplemento do tributo, é cabível a incidência de juros moratórios sobre o principal, desde a data do vencimento da obrigação até a data da lavratura do Auto de Infração, bem como a aplicação de multa punitiva, que passam a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco.

Uma vez consolidado o crédito tributário (principal + juros + multa), ao Sujeito Passivo é concedido prazo legal para o adimplemento espontâneo da obrigação.

Não se deve perder de vista que os juros moratórios representam, efetivamente, o preço do dinheiro, isto é, o valor que o detentor da moeda (o Sujeito Passivo) paga ao seu legítimo proprietário (o Fisco) pela posse temporária do numerário que desde o vencimento da obrigação já é de sua titularidade.

No caso dos autos, a partir da data de vencimento especificado, o Sujeito Passivo passa a figurar como potencial devedor do montante consolidado objeto do lançamento tributário. Nessa perspectiva, os juros de mora são devidos para compensar a demora do Sujeito Passivo no pagamento do crédito tributário consolidado. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do crédito tributário consolidado, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.

Com efeito, o caso em tela espelha a jurisprudência firmada por ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, conforme se depreende dos seguintes julgados adiante ementados:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

- 1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.*
- 2. Recurso especial provido. (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009).*

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

- 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*
- 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 – PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ de 10/12/2012)*

Adite-se que a matéria em questão já se houve por decidida pela 1ª Seção do STJ, no REsp 879.844/MG, DJe de 25/11/2009, julgado sob o regime do art. 543-C do CPC, com eficácia vinculativa desse precedente, que deverá ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força do preceito insculpido no art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO PARA TRIBUTOS ESTADUAIS DIANTE DA EXISTÊNCIA DE LEI AUTORIZADORA. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 879.844/MG, DJE DE 25/11/2009, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO

CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, §7º), QUE IMPÕE A ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE. PRECEDENTE DA 2ª TURMA DO STJ. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010).

Regimento Interno do CARF

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

3.6. DAS MULTAS PUNITIVAS

O Recorrente alega que as multas punitivas foram revogadas. Aduz que os fatos geradores se deram anteriormente à eficácia da Lei nº 11.941/2009, e que o art. 79 é expresso ao revogar as penalidades.

Será alguma “pegadinha”???

O art. 35-A da Lei nº 8.212/91, que trata da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício, recebida pela lei 9.430/96 o nome de batismo de “*multa de ofício*”, foi inserido na Lei de Custeio da Seguridade Social em 03/12/2008, por força do art. 24 da MP nº 449/2008, Instrumento Normativo com força de lei ordinária, nos termos do art. 62, *caput*, da CF/88, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, sem solução de continuidade.

Portanto, a partir da vigência da citada MP nº 449/2008, diga-se, 04/12/2008, a penalidade pecuniária decorrente do atraso objetivo no recolhimento de contribuições previdenciárias, formalizada mediante lançamento de ofício, é calculada de acordo com o critério fixado no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, que remete ao art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela MP nº 449/2008).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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

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

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

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

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

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

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.48/2007)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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

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

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

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

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

No caso ora em debate, ao contrário do que revela o calendário utilizado pelo Recorrente, todas as obrigações tributárias objeto do vertente lançamento decorrem de fatos geradores ocorridos a partir de janeiro/2009, inclusive, ou seja, já sob a égide da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, circunstância que as torna sujeitas ao regramento fixado no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008.

4. CONCLUSÃO:

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

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva