



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

Processo nº	13971.003489/2010-16
Recurso nº	002.443 Voluntário
Acórdão nº	2302-002.443 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	18 de abril de 2013
Matéria	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente	INDÚSTRIA DE MALHAS ISENSEE LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FASE PREPARATÓRIA DO LANÇAMENTO. NATUREZA INQUISITIVA. CONTRADITÓRIO INEXISTENTE.

O procedimento administrativo do lançamento é inaugurado por uma fase preliminar, de natureza eminentemente inquisitiva, na qual a autoridade fiscal promove a coleta de dados e informações, examina documentos, procede à auditagem de registros contábeis e fiscais e verifica a ocorrência ou não de fato gerador de obrigação tributária aplicando-lhe a legislação tributária.

Dada à sua natureza inquisitorial, tal fase de investigação não se submete ao contraditório nem à ampla defesa, direito reservados ao sujeito passivo somente após a ciência do lançamento, com o oferecimento de impugnação, quando então se instaura o contencioso fiscal.

AIOP. RELATÓRIO FISCAL. NÃO REPRODUÇÃO DOS DOCUMENTOS. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não incorre em cerceamento do direito de defesa o lançamento tributário cujo Relatório Fiscal deixar de reproduzir os documentos de onde foram coletados os fatos geradores lançados, nas hipóteses em que estes forem apurados a partir do exame das informações prestadas pelo sujeito passivo, ou por este declaradas em documentos públicos, elaborados pela própria empresa, confeccionados sob sua orientação, comando, domínio e responsabilidade, uma vez que são do seu inteiro conhecimento.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CERCEAMENTO DE DEFESA. RELATÓRIOS FISCAIS. INEXISTÊNCIA.

Não incorre em cerceamento do direito de defesa o lançamento tributário cujos fatos geradores tenham sido apurados, diretamente, nos documentos da empresa, e cujos relatórios típicos, incluindo o Relatório Fiscal e seus anexos, descrevam de forma clara, discriminada e detalhada a natureza e origem de todos os fatos geradores lançados, suas bases de cálculo, alíquotas aplicadas,

montantes devidos, as deduções e créditos considerados em favor do contribuinte, assim como, os fundamentos legais que lhe dão amparo jurídico, permitindo dessarte a perfeita identificação dos tributos lançados na autuação fiscal.

REPRESENTAÇÃO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE FATO DA PESSOA JURÍDICA. SUSPENSÃO E BAIXA DO CNPJ.

Poderá ser baixada de ofício a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica inexistente de fato, assim entendida aquela que não dispuser de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, inclusive a que não comprovar o capital social integralizado, devendo o procedimento administrativo de baixa ser iniciado por representação fiscal circunstanciada, assegurado o contraditório da Representada.

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.

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.

SEGURADOS EMPREGADOS. CONTRATAÇÃO POR INTERPOSTA PESSOA. FRAUDE.

A contratação de empregados por interposta pessoa jurídica é conduta ilícita, formando-se o vínculo previdenciário diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário, sendo possível à fiscalização efetuar o lançamento de ofício, conforme previsão no art. 149, inciso VII do CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE E LEGALIDADE. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Tendo em vista o consagrado atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, gênero do qual o Auto de Infração é espécie, opera-se a inversão do encargo probatório, repousando sobre o Autuado o ônus de desconstituir o lançamento ora em consumação. Havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor desta presunção.

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

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

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio

tempus regit actum, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2^a TO/3^a CÂMARA/2^a SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa aplicada deve obedecer ao disposto no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores até a competência 11/2008, inclusive, e no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, para as competências de 12/2008, inclusive, em diante.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Wilson Antonio de Souza Correa André Luis Mársico Lombardi, Bianca Delgado Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2009

Data da lavratura do AIOP: 30/07/2010.

Data da Ciência do AIOP: 30/07/2010

Trata-se de auto de infração lançado em desfavor da empresa acima identificada, mediante o qual se formaliza o lançamento tributário de contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados registrados na empresa Deth Malhas Ltda, empresa optante do SIMPLES, caracterizados pela auditoria como segurados empregados da sociedade de Malhas Isensee Ltda, e sobre as remunerações pagas por fora ao administrador contratado Charles Edouard Koehler, registrado na Malhas Isensee Ltda, reconhecido como tal pela ré em processo trabalhista, relativas ao período de 08/2005 a 12/2009, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 055/072.

De acordo com Relatório Fiscal, foram realizadas auditorias na autuada e, concomitantemente, na empresa Deth Malhas Ltda.

Informa a Autoridade Lançadora que a empresa Deth Malhas ltda não dispunha de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objetivo social, e foram criadas com o propósito único de abrigar a mão-de-obra necessária ao desenvolvimento das atividades da empresa Autuada, sendo que todos os recursos e insumos eram por esta fornecidos. Pretendeu-se, com esse procedimento, conforme infere a fiscalização, elidir-se da incidência da contribuição previdenciária patronal, que recairia, a partir de então, sobre a folha de pagamento da Deth Malhas, empresa optante pelo SIMPLES.

Segundo a resenha fiscal, a empresa autuada mantém em torno de 140 empregados seus (90%) alocados na Deth Malhas. Tal empresa opera exclusivamente para a primeira, em suas instalações físicas, usando seus maquinários e compartilhando os demais elementos operacionais e fatores de produção (Energia Elétrica, Água, Telefone. Etc.) por ela cedidos, tendo sido criada em nome de parentes e empregados da Indústria de Malhas Isensee ltda e tendo sua sede social registrada no mesmo endereço físico daquela.

Relata ainda a autoridade fiscal que os departamentos de controle empresarial estão ligados ao CNPJ da Malhas Isensee e a produção no CNPJ da Deth Malhas, que a responsabilidade pela área financeira das empresas Malhas Isensee e da Representada é dos funcionários da empresa-mãe.

Segundo a autoridade lançadora, foram realizados contratos de comodato e prestação de serviço, como propósito de dar aparência de legalidade aos atos praticados pelos gestores, no qual se estabeleceram a prestação de serviços da Deth Malhas para Isensee, firmado com a característica de exclusividade, com preço estabelecido, sendo que a matéria-prima para a produção das mercadorias correriam por conta da contratante, bem como seriam disponibilizados todas as máquinas e equipamentos necessários a confecção dos produtos.

Houve-se por constatada intensa migração de funcionários da Malhas Isensee para a Deth Malhas, sem, contudo, terem deixado de executar as mesmas funções e nos mesmos locais. Os colaboradores do grupo são unânimes em afirmar que os donos das empresas são o casal Otávio e Maria Bernadete Isensee, como também os seus reais administradores.

A responsável pelo RH das duas empresas, Roberta Simas, administra o departamento identificando a Malhas Isensee como unidade 1 e a Deth malhas como unidade 2. A seleção de pessoal, admissão e a demissão de ambas as empresas é realizada pelo RH, encaminhando-os para os encarregados dos setores, no caso de contratação. O pagamento de pessoal é efetuado pelos funcionários da administração, Sr. Otávio, Roberta Simas, Antônio Simas e Maria Bernardete.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Autuado apresentou impugnação a fls. 99/104.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC lavrou Decisão Administrativa textualizada n o Acórdão a fls. 224/231, julgando procedente o lançamento em debate e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1^a Instância no dia 04 de julho de 2011, conforme Avisos de Recebimento – AR, a fl. 234.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 235/243, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que é parte ilegítima para figurar no polo passivo, uma vez que toda a fiscalização realizada se deu sobre empresa distinta (Deth Malhas), possuidora de outro CNPJ, não possuindo qualquer relação com a Impugnante;
- Cerceamento de defesa, uma vez que a Recorrente, em momento algum, teve disponibilizado pelo Auditor Fiscal os documentos utilizados para subsidiar os autos de infração, fazendo mera referência, ou seja, até no momento da entrega dos referidos autos de infração a Recorrente, não teve acesso a tal documentação, impedindo assim, o exercício do pleno direito de defesa, alijando a fruição dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa;
- Que a empresa Deth Malhas Ltda teve seu CNPJ suspenso de ofício, verdadeira arbitrariedade, onde princípio do contraditório e ampla defesa foram alijados, expurgados, em busca do interesse único da Recorrida;
- Recorrida tem o poder de fiscalização, Entretanto, tal poder de polícia não pode prejudicar a manutenção e a viabilidade do próprio funcionamento da atividade, em respeito ao princípio da preservação da empresa, que, como visto, foi erigido ao nível de garantia constitucional;
- Que a criação do CNPJ se deu através do Decreto nº 3.000/99 e que somente um ato normativo de hierarquia igual ou superior poderia modificá-lo. Aduz que a decretação de suspensão do CNPJ, instituída por Instrução Normativa, extrapola os limites impostos pelo Decreto instituidor do CNPJ, que nada dispôs quanto a isso;
- Que é inconcebível atribuir a existência de grupo econômico diante de pessoas jurídicas distintas e que possuem vínculos distintos.

Ao fim, requer o cancelamento do Auto de Infração.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi validamente e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 04/07/2011. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 02 de agosto 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. DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Alega o Recorrente o cerceamento do seu direito de defesa, uma vez que não lhe foi disponibilizado pelo Auditor Fiscal os documentos utilizados para subsidiar os autos de infração, fazendo mera referência. Afirma que, até o momento da entrega dos presentes autos de infração, ele Recorrente não teve acesso a tal documentação, impedindo assim, o exercício do pleno direito de defesa, alijando a fruição dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

A razão, todavia, não lhe sorri.

Em primeiro plano, mostra-se auspicioso destacar que o lançamento tributário se configura legalmente como um procedimento administrativo, privativo da autoridade fiscal competente, com o objetivo de apurar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O procedimento administrativo delineado no parágrafo precedente é inaugurado, em regra, por uma fase preliminar, de natureza eminentemente inquisitiva, na qual a autoridade fiscal promove a coleta de dados e informações, examina documentos, procede à auditagem de registros contábeis e fiscais e verifica a ocorrência ou não de fato gerador de obrigação tributária aplicando-lhe a legislação tributária.

Durante a fase oficiosa, os atos *ex officio* praticados pelo agente fiscal bem como os procedimentos que antecedem o ato de lançamento são unilaterais da fiscalização, sendo juridicamente inexigível a presença do contraditório na fase de formalização do lançamento.

A fase oficiosa ou não contenciosa encerra-se com a ciência do contribuinte do lançamento tributário levado a cabo, se for o caso, podendo ele, aquiescendo, nada alegar, vindo a pagar ou a parcelar o que lhe é exigido, ou, numa atitude diametralmente oposta, discordando da exigência, impugnar o lançamento, exercendo assim o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, inaugurando, assim, a fase litigiosa do Processo Administrativo Fiscal, a teor do art. 14 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Nessa perspectiva, tanto as provas coletadas diretamente pela fiscalização quanto àquelas obtidas por intermédio dos trabalhos complementares de investigação não se submetem ao contraditório e à ampla defesa nessa fase inquisitorial, mas, sim, posteriormente, com a impugnação ao lançamento pelo sujeito passivo, quando então se instaura o contencioso fiscal.

Ao contrário do que entende o Recorrente, em virtude de sua natureza inquisitiva, a ausência do contraditório na fase preparatória do lançamento não o nulifica. Anote-se que o auditor fiscal possui a prerrogativa, mas não a obrigação, de exigir do sujeito passivo a prestação de esclarecimentos e informações de interesse da fiscalização. O contribuinte, sim, encontra-se jungido pelo dever jurídico de prestar à autoridade fiscal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, conforme assim preceitua o inciso III do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

O Recorrente, de fato, demonstra total desconhecimento do rito utilizado no Processo Administrativo Fiscal. Com efeito, o forum próprio, específico e único, no âmbito administrativo, para o exercício do contraditório e da ampla defesa em face de lançamento tributário da natureza do presente é exatamente este, no qual ora nos encontramos, cuja fase litigiosa, conforme já salientado, se inaugura com o oferecimento de impugnação à exigência fiscal, no prazo de trinta dias contados da data da intimação da exigência, devendo ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, sendo certo que a matéria que não for expressamente contestada pelo Impugnante será tida, para todos os efeitos, como verdadeira, nos termos dos artigos 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72.

Processo Administrativo Fiscal

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

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Não procede a alegação de cerceamento de defesa aviada pelo Recorrente, ao fundamento de não lhe terem sido disponibilizados, pelo Auditor Fiscal, os documentos utilizados para subsidiar os autos de infração, fazendo mera referência.

Tem-se observado nos últimos tempos a banalização da alegação de “cerceamento de defesa” por aqueles que, não dispondo de argumentos substanciais para a impugnação do Auto de Infração, a levantam de maneira infundada, como se fosse uma panaceia universal hábil a afastar todos os efeitos decorrentes do lançamento tributário.

Mas não é bem nesse tom que a banda toca.

O cerceamento de defesa se configura quando ocorre uma limitação ilegal na produção de provas de uma das partes no processo, que acaba por prejudicar a parte em relação ao seu objetivo processual.

Assim, qualquer obstáculo que impeça uma das partes de se defender, na forma e nas condições de contorno legalmente permitidas pela lei processual correspondente e fixa o rito processual específico em questão, gera o cerceamento da defesa, causando a nulidade do ato e dos que se seguirem, por violação ao devido processo legal.

No caso dos autos, a autuação ora em debate decorreu das constatações verificadas *in loco*, fisicamente, pelo auditor fiscal; de entrevistas diretas com segurados das empresas Malhas Isensee e Deth Malhas; e do exame da documentação fornecida pelo próprio Autuado e pela empresa Deth Malhas, confeccionadas sob sua responsabilidade, orientação e domínio, beirando ao escárnio a alegação de que “*a Recorrente, em momento algum teve disponibilizado pelo Auditor Fiscal, os documentos utilizados para subsidiar os autos de infração, fazendo mera referência, ou seja, até no momento da entrega dos referidos autos de infração a Recorrente, não teve acesso a tal documentação, impedindo assim, o exercício do pleno direito de defesa, alijando a fruição dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa*”.

O Relatório Fiscal descreve, de maneira clara e precisa os fatos geradores que compõem o presente lançamento, assim como as fontes documentais de onde foram coletados. Descreve, também, de maneira extremamente detalhada a motivação do lançamento em desfavor da empresa autuadas, discorrendo pausadamente sobre todos os elementos de convicção da autoridade fiscal para a imputação sobre a qual ora nos debruçamos.

Adite-se que o Relatório Fiscal, em seu item 18, elenca todos os documentos examinados pela fiscalização e que forneceram esteio fático ao presente lançamento:

18. Documentos examinados

18.1. Para apuração dos valores lançados neste AI, foram analisados os seguintes documentos:

- a) Folha de pagamento;*
- b) Documentos de caixa;*
- c) Livros contábeis da Deth Malhas;*
- d) Livros contábeis de 2005 da Malhas Isensee;*
- e) Fichas de Registro de Empregados e Documentos Anexos;*
- f) GFIP;*
- g) GPS, DARF e DAS;*
- h) Contratos Sociais e Alterações.*

OBS. Não foram apresentados pela Malhas Isensee os livros contábeis de 2006 a 2009 e autuada por isso.

É de pueril percepção que os fatos geradores lançados pela fiscalização houveram-se por apurados a partir de documentos da titularidade da Autuada, apresentados pelo sujeito passivo à fiscalização, elaborados sob o seu domínio e responsabilidade, e confeccionados sob seu comando e orientação.

Nesse contexto, sendo do conhecimento do Recorrente a origem e materialidade dos fatos geradores que constituem o lançamento, e estando os documentos de apuração em sua posse e responsabilidade, despicienda se revela a reprodução de tais elementos de prova no corpo do Relatório Fiscal, sendo bastante e suficiente a mera referência.

O Relatório Fiscal suso referido informa igualmente os procedimentos adotados pela Autoridade Lançadora na condução da ação fiscal, os documentos de fundamentação do procedimento administrativo assim desencadeado, os documentos exigidos

para exame da fiscalização, bem como aqueles analisados e considerados na apuração do débito.

De outro eito, as informações pertinentes às contribuições sociais objeto do presente lançamento encontram dispostas no Discriminativo Analítico de Débito, de forma discriminada por competência e estabelecimento, sendo especificadas as rubricas lançadas, os fatos geradores apurados, suas bases de cálculo, valores absolutos e as alíquotas correspondentes a cada uma das contribuições sociais exigidas, de molde que sua correção e consistência podem ser sindicadas a qualquer tempo e oportunidade pelo sujeito passivo.

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

O Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA realiza de maneira discriminada por lançamento, estabelecimento e competência, a exposição de como os créditos em favor do contribuinte, constituídos segundo os seguintes documentos: GRPS, GPS, LDC, CRED (créditos diversos) e DNF (valores destacados em nota fiscal ainda não recolhidos), houveram-se por apropriados pelo sistema informatizado da Secretaria da Receita Federal do Brasil e distribuídos pelos diversos documentos de constituição de crédito tributário lavrados pela fiscalização (autos de infração e notificações de lançamento), indicando para cada documento os valores apropriados para cada item de apuração e código de levantamento, assim como a prioridade de apropriação.

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

Não se mostra prolixidade destacar que o lançamento fiscal é constituído por uma diversidade de Termos, Relatórios e Discriminativos, sendo certo que a captação e compreensão das condições de contorno que individualizam e modelam a exação exigida decorrem não de um único relatório, mas, sim, da interpretação conjunta, sistemática e teleológica de todos os documentos que integram o lançamento de ofício, apreciados à luz da legislação de regência, atividade essa que exige profissionais capacitados e com conhecimento específico sobre o tema, como assim sói ocorrer em toda e qualquer área da atividade governamental, econômica e intelectual da era pós-moderna. A complexidade e a sinergia dos diversos ramos do conhecimento assim exigem.

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

O relatório intitulado “Instruções para o Contribuinte – IPC” instrui o sujeito passivo quanto ao seu exercício de defesa, salientado, expressamente, que esta deve ser “*formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamenta ou com as razões porque não os apresenta, especificando as provas que se pretenda produzir*”. Especifica, ainda, o prazo legal para a impugnação, bem como o local para a sua apresentação, bem como os elementos essenciais à instrução de defesa.

Inexiste, portanto, qualquer óbice procedural da parte da fiscalização ao pleno exercício de defesa pelo Autuado.

Malgrado as alegações apostas nesta preliminar de mérito, a empresa demonstrou, tanto em sua impugnação ao lançamento como no recurso em face da decisão de primeira instância, ter compreendido como perfeição os motivos ensejadores da vertente notificação de lançamento. Com efeito, os Diplomas Jurídicos e os preceitos normativos sobre os quais se alicerça a exação ora atacada foram enfrentados pelo Recorrente com precisão cirúrgica, da mesma forma que o fora a descrição dos fatos jurígenos tributários apurados pelo fisco, não se vislumbrando nos instrumentos de bloqueio acima delineados qualquer argumentação desvinculada ou alheia ao lançamento que tornasse verossímil a alegação de que, concretamente, houve por cerceado o direito de defesa do sujeito passivo recorrente, fato que revela terem os relatórios fiscais integrantes deste Processo Administrativo Fiscal cumprido fielmente o papel que lhe fora atribuído pela lei.

2.2. DA LEGITIMIDADE PASSIVA

O Recorrente alega ser parte ilegítima para figurar no polo passivo, uma vez que toda a fiscalização realizada se deu sobre empresa distinta (Deth Malhas), possuidora de outro CNPJ, não possuindo qualquer relação com a Impugnante.

Tal alegação beira à galhofa.

Logo de plano, o Relatório Fiscal relata que “*Em auditoria realizada na autuada e, concomitantemente, na empresa DETH MALHAS LTDA ME constatou-se que esta não dispunha de patrimônio e capacidade operacional necessários a realização de seu objetivo social, concebida com o propósito de abrigar mão de obra necessária ao desenvolvimento das atividades da autuada, sendo que todos os recursos eram provenientes da autuada. Pretendeu desta forma elidir-se da incidência da contribuição previdenciária patronal que recairia sobre a folha de pagamento dos empregados e contribuintes individuais da autuada alocando-os na DETH MALHAS, empresa optante pelo SIMPLES*”. (os grifos são nossos)

Por outro lado, o Termo de Início de Procedimento Fiscal a fls. 49/50, houve-se lavrado em face da empresa Indústria de Malhas Isensee Itda, CNPJ 83.107.714/0001-20, intimando esta a apresentar uma miríade de documentos, havendo sido assinado, inclusive, pelo Sr. Otavio Isensee, diretor / sócio-gerente, CPF 309.040.809-00.

Além disso, o Termo de Intimação Fiscal a fls. 51/52, igualmente foi lavrado em face da empresa Indústria de Malhas Isensee Itda, CNPJ 83.107.714/0001-20, intimando esta a apresentar uma série de outros documentos, havendo sido assinado pela Sra. Roberta Baptista Simas, Auxiliar de Recursos Humanos, CPF 003.696.229-52.

Como se não bastasse, o Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal, a fl. 54, foi lavrado em louvor à empresa Indústria de Malhas Isensee Itda, CNPJ 83.107.714/0001-20, estando assinado, pelo Sr. Otavio Isensee, diretor / sócio-gerente, CPF 309.040.809-00.

Alguém saberia dizer quem são essas pessoas?

Com efeito, conforme constatado e demonstrado pela fiscalização, as duas empresas encontram-se sediadas no mesmo endereço físico, compartilhando os mesmos recursos, instalações, insumos e equipamentos. Todavia, os documentos acostados aos autos demonstram que a empresa ora autuada foi, de fato, aquela objeto da fiscalização, e os fatos geradores houveram por apurados na documentação sindicada nas dependências da empresa.

As provas acostadas aos autos pela fiscalização são contundentes e não deixam dúvidas que os trabalhadores formalmente contratados pela Deth Malhas Ltda eram, na realidade fria dos fatos, segurados empregados substancialmente vinculados à Indústria de Malhas Isensee Itda, eis que presentes na espécie todos os elementos caracterizadores da relação de segurado empregado previstos no art. 12, I da Lei nº 8.212/91.

Os itens 9 a 11 do Relatório Fiscal do Processo Administrativo Fiscal nº 13971.003489/2010-16, a fls. 56/69, reportam um vultoso espectro de evidências fáticas que não deixam margem a questionamentos sobre a real vinculação material previdenciária dos “empregados” formalmente contratados pela Deth Malhas Ltda à Indústria de Malhas Isensee Itda, sua efetiva empregadora.

Conforme detalhamento no item 3.1. adiante, vigora no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade sobre a Forma, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições ajustadas numa determinada relação jurídica e as verificadas em sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em assentamentos públicos, documentos ou acordos, prevalece a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

Adite-se que as provas acostadas pela fiscalização não foram sequer contestadas pelo Recorrente, ao pálio argumento de que este não dispunha de todos os documentos utilizados pelo auditor fiscal para subsidiar os autos de infração:

“e no mérito, impossível de ingressá-lo, diante da indisponibilidade do fornecimento de todos os documentos pelo Auditor Fiscal da Recorrida, utilizados para subsidiar os autos de infrações, ...”

Ora... conforme destacado no tópico anterior, os documentos examinados pela fiscalização e que forneceram esteio fático ao presente lançamento foram:

- a) Folha de pagamento;
- b) Documentos de caixa;
- c) Livros contábeis da Deth Malhas;
- d) Livros contábeis de 2005 da Malhas Isensee;
- e) Fichas de Registro de Empregados e Documentos Anexos;
- f) GFIP;
- g) GPS, DARF e DAS;
- h) Contratos Sociais e Alterações.

OBS. Não foram apresentados pela Malhas Isensee os livros contábeis de 2006 a 2009 e autuada por isso.

Exsurge que os fatos geradores lançados pela fiscalização houveram-se por apurados a partir de documentos da titularidade da Autuada, apresentados pelo sujeito passivo à fiscalização, elaborados sob o seu domínio e responsabilidade, e confeccionados sob seu comando e orientação. Tais documentos não foram apreendidos pela fiscalização, ficando durante todo o curso do procedimento fiscal na posse e sob a responsabilidade da Indústria de Malhas Isensee Ltda, circunstância que joga às cordas a alegação de defesa de que não se pronunciou sobre o mérito porque não dispunha dos documentos de onde foram apurados os fatos geradores.

Revela-se às escancaras, portanto, a legitimidade da Indústria de Malhas Isensee Ltda para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária ora em relevo.

2.3. DA SUSPENSÃO DE OFÍCIO DE CNPJ

Pondera o Recorrente que a empresa Deth Malhas Ltda teve seu CNPJ suspenso de ofício, verdadeira arbitrariedade, onde princípio do contraditório e da ampla defesa foram alijados, expurgados, em busca do interesse único da Recorrida.

Aduz que a Secretaria da Receita Federal tem o poder de fiscalização, mas que tal poder de polícia não pode prejudicar a manutenção e a viabilidade do próprio funcionamento da atividade, em respeito ao princípio da preservação da empresa, que foi erigido ao nível de garantia constitucional.

Acrescenta que a criação do CNPJ se deu através do Decreto nº 3.000/99 e que somente um ato normativo de hierarquia igual ou superior poderia modificá-lo. Aduz que a decretação de suspensão do CNPJ, instituída por Instrução Normativa, extrapola os limites impostos pelo Decreto instituidor do CNPJ, que nada dispôs quanto a isso.

Não procede a cantilena.

Realmente, de acordo com o item 4 do Relatório Fiscal, os fatos apurados nos procedimento de fiscalização motivaram a Representação Fiscal, nos termos do artigo 38, inciso III da IN RFB nº 1.005, de 8 de fevereiro de 2010, para a imediata suspensão, com posterior baixa de ofício, da inscrição da Deth Malhas Ltda ME no CNPJ a partir de 01/08/2005.

O Inciso I do §1º do art. 80 da Lei nº 9.430/96, Diploma Normativo de hierarquia superior à do Decreto nº 3.000/99, determina que poderão ter a inscrição no CNPJ baixada as pessoas jurídicas que não existam de fato, nos termos e nas condições definidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 80. As pessoas jurídicas que, estando obrigadas, deixarem de apresentar declarações e demonstrativos por 5 (cinco) ou mais exercícios poderão ter sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ baixada, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, se, intimadas por edital, não regularizarem sua situação no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da publicação da intimação. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§1º Poderão ainda ter a inscrição no CNPJ baixada, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, as pessoas jurídicas: (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009) (grifos nossos)

I - que não existam de fato; ou (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009) (grifos nossos)

II - que, declaradas inaptas, nos termos do art. 81 desta Lei, não tenham regularizado sua situação nos 5 (cinco) exercícios subsequentes. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§2º No edital de intimação, que será publicado no Diário Oficial da União, as pessoas jurídicas serão identificadas pelos respectivos números de inscrição no CNPJ. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§3º Decorridos 90 (noventa) dias da publicação do edital de intimação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil publicará no Diário Oficial da União a relação de CNPJ das pessoas jurídicas que houverem regularizado sua situação, tornando-se automaticamente baixadas, nessa data, as inscrições das pessoas jurídicas que não tenham providenciado a regularização. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil manterá, para consulta, em seu sítio na internet, informação sobre a situação cadastral das pessoas jurídicas inscritas no CNPJ. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

Exercendo a competência que lhe foi outorgada pelo Legislador Ordinário no aludido parágrafo primeiro, o Secretário da Receita Federal do Brasil fez editar a Instrução Normativa RFB nº 1.005/2010, dispondo sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica e cujos artigos 28 e 30 assim determinam:

Instrução Normativa RFB nº 1.005, de 8 de fevereiro de 2010

Art. 28. Poderá ser baixada de ofício a inscrição no CNPJ da entidade:

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

Autenticado digitalmente em 26/04/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 26/04/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 28/04/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 02/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - omissa contumaz: a que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos por 5 (cinco) ou mais exercícios, se, intimada por edital, não regularizar sua situação no prazo de 60 (sessenta) dias, contados da data da publicação da intimação;

II - inexistente de fato, assim entendida aquela que:

a) não disponha de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, inclusive a que não comprovar o capital social integralizado; (grifos nossos)

b) não for localizada no endereço informado à RFB, bem como não forem localizados os integrantes de seu QSA, o responsável perante o CNPJ e seu preposto; ou c) se encontre com as atividades paralisadas, salvo se enquadrada nas hipóteses dos incisos I, II e VI do caput do art. 38;

III - inapta: a que tendo sido declarada inapta não tenha regularizado sua situação nos 5 (cinco) exercícios subsequentes, exceto na hipótese prevista no inciso III do art. 39;

IV - com registro cancelado: a que esteja extinta, cancelada ou baixada no respectivo órgão de registro.

Art. 30. Na hipótese de pessoa jurídica inexistente de fato, de que trata o inciso II do art. 28, o procedimento administrativo de baixa será iniciado por representação, consubstanciada com elementos que evidenciem qualquer das pendências ou situações mencionadas no referido inciso. (grifos nossos)

§1º O titular da unidade da RFB com jurisdição para fiscalização de tributos internos ou sobre comércio exterior, acatando a representação referida no caput, suspenderá a inscrição da pessoa jurídica no CNPJ, intimando-a, por meio de edital publicado no DOU, a regularizar, no prazo de 30 (trinta) dias, sua situação ou contrapor as razões da representação, observado o disposto no art. 9º. (grifos nossos)

§2º Na falta de atendimento à intimação referida no §1º, ou quando não acatadas as contraposições apresentadas, a inscrição no CNPJ será baixada por meio de ADE do Delegado da DRF, da Derat, da Deinf, da Demac Rio de Janeiro ou do titular da ALF ou IRF, publicado no DOU, no qual serão indicados o nome empresarial e o número de inscrição da pessoa jurídica no CNPJ. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.097, de 13 de dezembro de 2010)

§3º A pessoa jurídica que teve sua inscrição baixada conforme o §2º poderá restabelecê-la mediante prova em processo administrativo:

I - de que dispõe de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, no caso da alínea "a" do inciso II do art. 28;

II - de sua localização ou da localização dos integrantes de seu QSA, do responsável perante o CNPJ ou do seu preposto, no caso da alínea "b" do inciso II do art. 28; e III - do reinício de suas atividades, no caso da alínea "c" do inciso II do art. 28.

4º O restabelecimento da inscrição da pessoa jurídica baixada, na forma do §2º, será realizado mediante publicação de ADE no DOU, pelo respectivo Delegado da DRF, da Derat, da Deinf, da Demac Rio de Janeiro ou pelo titular da ALF ou IRF, no qual serão indicados o nome empresarial e o número de inscrição no CNPJ. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.097, de 13 de dezembro de 2010)

No caso em estudo, o Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em auditoria realizada na Autuada e, concomitantemente, na empresa DETH MALHAS LTDA ME constatou-se que esta não dispunha de patrimônio e capacidade operacional necessários a realização de seu objetivo social.

... E diga a Autoridade Fiscal:

“2. Em auditoria realizada na autuada e, concomitantemente, na empresa DETH MALHAS LTDA ME constatou-se que esta não dispunha de patrimônio e capacidade operacional necessários a realização de seu objetivo social, concebida com o propósito de abrigar mão de obra necessária ao desenvolvimento das atividades da autuada, sendo que todos os recursos eram provenientes da autuada. Pretendeu desta forma elidir-se da incidência da contribuição previdenciária patronal que recairia sobre a folha de pagamento dos empregados e contribuintes individuais da autuada alocando-os na DETH MALHAS, empresa optante pelo SIMPLES”.

Diante de tal constatação, em atenção ao dever de ofício assinalado no art. 30 da IN RFB nº 1.005/2010, lavrou a competente Representação, consubstanciada com os elementos evidenciadores da inexistência de fato da Empresa Deth Malhas Itda, ancorado no art. 80, §1º, I da Lei nº 9.430/96.

Não procede, portanto, a alegação de que IN RFB nº 1.005/2010 teria extrapolado os limites impostos pelo Decreto instituidor do CNPJ. Deveria o Recorrente ter pesquisado, com mais cuidado, a legislação tributária que rege a matéria.

A Recorrente alega, também, que “*As Instruções Normativas explicitam leis e decretos e possuem como destinatários os servidores públicos em seus relacionamentos com os contribuintes em geral. Logo, as Instruções Normativas limitam-se a "explicitar" as leis e decretos. Nunca, contudo, poderão inovar ou extrapolar seus limites, sob pena de grassar a ilegalidade*”.

A perspicácia do Recorrente é surpreendente!

Note-se que, no presente caso, a IN RFB nº 1.005/2010 apenas define os termos e as condições para a baixa da inscrição do CNPJ por inexistência de fato da pessoa jurídica, cumprindo exatamente a competência que lhe fora outorgada, expressamente, pelo §1º do art. 80 da Lei nº 9.430/96.

Registre-se, já que o Recorrente demonstra não ter percebido, que a citada Instrução Normativa não inova o ordenamento jurídico. Ela apenas explicita a norma tributária encartada no art. 80 da Lei nº 9.430/96.

Por outro lado, o auditor fiscal não determina a imediata suspensão, com posterior baixa de ofício da inscrição da Deth Malhas Ltda ME. O comando inscrito na Instrução Normativa em realce tem como destinatário o servidor público, aviando-lhe determinação para formalizar a circunstanciada Representação para que o órgão competente, acatando a Representação em relevo, suspenda a inscrição da pessoa jurídica no CNPJ, intimando-a, por meio de edital publicado no DOU, a regularizar, no prazo de 30 (trinta) dias, sua situação ou contrapor as razões da representação, favorecendo, dessarte o contraditório e a ampla defesa.

Vejam que, somente na falta de atendimento à intimação referida no parágrafo precedente, ou quando não forem acatadas as contraposições apresentadas, a inscrição no CNPJ será baixada pela Autoridade Competente, publicado no DOU, no qual serão indicados o nome empresarial e o número de inscrição da pessoa jurídica no CNPJ.

Não procede, portanto a alegação de que a empresa Deth Malhas Ltda teve seu CNPJ suspenso de ofício, verdadeira arbitrariedade, onde princípio do contraditório e da ampla defesa foram alijados e expurgados.

Cumpre registrar, igualmente, que a pessoa jurídica que teve sua inscrição baixada em razão da inexistência de fato poderá restabelecê-la mediante prova em processo administrativo de que dispõe de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, conforme assinalado nos parágrafos 3º e 4º do art. 30 da tantas vezes citada IN RFB nº 1.005/2010.

Revela-se totalmente improcedente, dessarte, a alegação de que o poder de polícia de que dispõe a Secretaria da Receita Federal do Brasil não pode prejudicar a manutenção e a viabilidade do próprio funcionamento da atividade, em respeito ao princípio da preservação da empresa.

O que o ordenamento jurídico não admite é a criação formal de empresas, constituídas adrede como optantes do SIMPLES, com o único fito de burlar a legislação tributária e, dessa forma, se elidir do pagamento de tributos a todos impostos.

E não se desdenhe do poder normativo da Instrução Normativa RFB nº 1.005/2010. Atente-se que os Incisos II, IV e VI, 'a' do art. 84 da Constituição da República afloram como fontes jurídicas de onde dimana a competência do Presidente da República para o exercício da direção superior da Administração Pública Federal, com o auxílio dos Ministros de Estado, e o poder presidencial para sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução, bem assim como dispor sobre a organização e o funcionamento da máquina do Executivo Federal.

Constituição Federal de 1988

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

II - exercer, com o auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal;

(...)

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

(...)

VI - dispor, mediante decreto, sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos;

Sintonizado nessa mesma frequência, a Suprema Lei reservou aos Ministros de Estado a competência para expedir instruções expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos.

Constituição Federal de 1988

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

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

I - exercer a orientação, coordenação e supervisão dos órgãos e entidades da administração federal na área de sua competência e referendar os atos e decretos assinados pelo Presidente da República;

II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos; (grifos nossos)

III - apresentar ao Presidente da República relatório anual de sua gestão no Ministério;

IV - praticar os atos pertinentes às atribuições que lhe forem outorgadas ou delegadas pelo Presidente da República.

Art. 3º As atribuições de que tratam os arts. 1º e 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

Depreende-se do exposto que as Instruções Normativas expedidas pelos órgãos da administração direta decorrem da competência constitucional do Presidente da República e dos Ministros de Estado, estes últimos, para complementar e concretizar a vocação presidencialista, constitucionalmente afigurada. Por via de consequência, as Instruções Normativas dos órgãos da administração direta fulguram como emanações de agentes políticos de elevada estatura – Presidente da República e Ministros de Estado – ocupantes do arquétipo fundamental de Poder, os quais, nestas circunstâncias, aliam-se para formar a vontade superior do Estado, na ordenação estrutural do Poder Executivo Federal.

Assentado que a IN suso citada encontra-se dotada de normatividade em grau necessário e suficiente à partilha *interna corporis* das atribuições da Secretaria da Receita Federal do Brasil, deflui daí que, de acordo com a norma administrativa em realce, o auditor fiscal, ao se deparar com situação que se configure inexistência de fato da pessoa jurídica, tem por dever de ofício que formalizar a competente representação fiscal visando à suspensão e, se for o caso, a superveniente baixa, do CNPJ da pessoa jurídica que não dispuser de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto.

Cumpre ainda registrar que nos autos consta apenas a iniciativa da fiscalização de formalizar a competente representação fiscal destinada à suspensão e ulterior baixa do CNPJ da interposta empresa ora em questão, não havendo o Recorrente acostado qualquer indício de prova material de que o CNPJ da Deth Malhas Ltda já tenha sido, efetivamente, suspenso ou baixado.

Por outro lado, ante a assertiva do Autuado de que não tem qualquer relação com empresa Deth Malhas Ltda, não consegue vislumbrar este Relator o porquê de tanto empenho na defesa da manutenção do CNPJ desta empresa.

Assim esculpido o arcabouço legislativo, podemos afirmar inexistir qualquer irregularidade da formalização da Representação em destaque, uma vez que se houve por realizada em estrita sintonia com a legislação tributária que rege a matéria.

2.4. DA PRESUNÇÃO DE VERACIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO

Logo de plano mostra-se relevante iluminar que os atos administrativos, assim como seu conteúdo, gozam de presunção legal *iuris tantum* de legalidade, legitimidade e veracidade.

Diferentemente do que ocorre com as pessoas jurídicas de direito privado, que se formam a partir da vontade humana, as pessoas jurídicas de direito público tem sua existência legal em razão de fatos históricos, da Constituição do país, de leis ou tratados internacionais, visando ao atingimento de certos fins de interesse da coletividade, estruturando-se juridicamente, ao influxo de uma finalidade cogente, eis que vinculada ao princípio da constitucional da finalidade.

Muito embora a Administração Pública se submeta primordialmente ao regime jurídico de direito público, nas ocasiões em que sua subsunção ao regime de direito privado se revela preponderante, a sua submissão não é absoluta, uma vez que a necessidade de satisfação dos interesses coletivos exige a outorga de prerrogativas e privilégios para a Administração pública, tanto para limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do bem estar coletivo como para a própria e eficaz prestação de serviços públicos. Tais prerrogativas e privilégios existem e subsistem mesmo quando o Ente Público se equipara ao privado, eis que inerentes à ideia de dever irremissível do Estado, bem como à supremacia dos interesses coletivos que representa em contraposição aos interesses individuais de natureza privada.

Justificam-se as prerrogativas e privilégios da Administração Pública pela circunstância de serem os atos administrativos emanações diretas do Poder Público em favor da coletividade, impondo-se-lhes a premência de serem ornados de determinados atributos que os distingam dos atos jurídicos de direito privado, o que lhes confere características intrínsecas próprias e condições peculiares de atuação na sociedade, como nessa qualidade se apresentam a presunção de legitimidade, a imperatividade e a auto-executoriedade.

Relembrando o magistério do Mestre Hely Lopes Meirelles, “os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de

legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração, que, nos Estados de Direito, informa toda a atuação governamental. Além disso, a presunção de legitimidade dos atos administrativos responde as exigências de celeridade e segurança das atividades do Poder Público, que não podem ficar na dependência da solução de impugnação dos administrados, quanto à legitimidade de seus atos, para só após dar-lhes execução". (Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 1995).

Nessa vertente, a presunção de legitimidade do ato administrativo relaciona-se aos seus aspectos jurídicos. Em consequência, presumem-se, até que se prove o contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei. No entanto, essa presunção abrange também a veracidade dos fatos contidos no ato, no que se convencionou denominar de “presunção de veracidade dos atos administrativos”, do qual decorre a circunstância de serem presumidos como verdadeiros os fatos alegados pela Administração, até a prova em sentido diverso.

Na arguta visão de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a presunção de veracidade e legitimidade consiste na “*conformidade do ato à lei. Em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei*” (Direito Administrativo, 18ª Edição, 2005, Atlas, São Paulo). Ainda de acordo com a citada autora, “*A presunção de veracidade diz respeito aos fatos. Em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração.*” (op. cit. pág. 191). Dessarte, a aplicação da presunção de veracidade tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo ao particular comprovar de forma cabal a inocorrência dos fatos descritos pelo agente público, ou circunstância que exima sua responsabilidade administrativa, nos termos dos art. 333, inciso I do Código de Processo Civil.

Nessa toada, por serem dotados os atos administrativos de prerrogativas que derrogam o direito comum perante a administração, urge serem analisados sob a luz que dimana do regime jurídico de direito público que os rege.

Em curta e superficial digressão acerca dos meios de prova admissíveis em direito, percebemos que o art. 332 do Código de Processo Civil considera como hábeis a provar a verdade dos fatos todos os meios legais, assim como aqueles moralmente legítimos, ainda que não especificados no Código.

A partir da interpretação sistemática do ora revisitado dispositivo, perante o dogma do contraditório e da ampla defesa encartado nos incisos LV e LVI do art. 5º da Carta de 1988, conclui-se ser aceitável a utilização no processo administrativo ou judicial de todos os meios de prova, desde que moralmente legítimos e colhidos, direta ou indiretamente, sem infringência às normas de direito material.

Visitando as páginas do CPC, nossas retinas são expostas ao preceito inscrito no inciso IV do art. 334, que assenta de forma expressa não depender de prova no processo os fatos em cujo favor militar presunção legal de existência ou de veracidade.

Código de Processo Civil

Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Vale lembrar que as presunções, assim como os indícios, são também conhecidas como prova indireta. Nessa perspectiva, enquanto os meios ordinários de prova fornecem ao julgador a ideia objetiva do fato que se almeja provar, na presunção, os fatos afirmados não se referem ao meio de prova apresentado, mas a um outro fato ordinário não comprovado nos autos mas conexo ao fato probante, que com ele se relaciona, e de cujo conhecimento, através de um raciocínio lógico, atrai a conclusão de ocorrência do primeiro. A estrutura do raciocínio empregado é a do silogismo, figurando como premissa menor um fato conhecido e provado nos autos e como premissa maior a verdade contida nesse fato auxiliar, cuja ocorrência se deduz pela experiência do que ordinariamente acontece.

Colhemos da melhor doutrina que, “*nesse caso, o juiz conhecerá o fato probando indiretamente. Tendo como ponto de partida o fato conhecido, caminha o juiz, por via do raciocínio e guiado pela experiência, ao fato por provar*” (Moacyr Amaral dos Santos, Primeiras Linhas de Direito Processual Civil - 2º Volume, São Paulo: Saraiva, 1995).

Consoante tal estrutura, se um determinado fato jurídico realmente vem a ocorrer, dele sucederá o fato que se deseja provar, em razão do que comumente acontece. Em hipóteses tais, quando na base do silogismo se chega a um fato que ordinariamente acontece, da conclusão se autoriza que se extraia uma presunção, eis que o fato presumido é uma consequência verossímil do fato conhecido.

Assim, as presunções legais decorrem de um raciocínio sugerido pelo ordenamento legal, devendo tal situação restar expressamente consignada na lei. Sua eficácia probatória, todavia, pode admitir ou não de prova em sentido contrário. Nesse contexto, na presunção absoluta a parte invocadora da presunção não está obrigada a provar o fato presumido, mas sim, o fato no qual a lei se assenta, não admitindo qualquer prova em contrário. De modo diverso, na presunção relativa, a lei estabelece que o fato presumido é havido como verdadeiro até que a ele se oponha prova em contrário.

No caso *sub examine*, a presunção de veracidade dos atos administrativos decorre do princípio da legalidade estatuído no *caput* do art. 37 da *Lex Excelsior*, sendo considerada, para efeitos processuais, uma presunção legal *iuris tantum* e, dessarte, um meio de prova válido no processo.

Deflui da interpretação sistemática dos dispositivos encartados nos artigos 19, II da CF/88 e 364 do CPC que os fatos consignados em documentos públicos carregam consigo a presunção de veracidade atávica aos atos administrativos, ostentando estes fé pública, a qual não pode ser recusada pela Administração Pública, devendo ser admitidos como verdadeiros até que se produza prova válida em contrário.

Constituição Federal de 1988

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - recusar fé aos documentos públicos;

(...)

Código de Processo Civil

Art. 364. O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o tabelião, ou o funcionário declarar que ocorreram em sua presença.

A Suprema Corte de Justiça já irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, sendo extremamente convergente a jurisprudência dela promanada, como se pode verificar nos julgados a seguir alinhados, cujas ementas rogamos vênia para transcrevê-las.

AgRg no RMS 19918 / SP

Relator(a) Ministro OG FERNANDES

Órgão Julgador T6 - SEXTA TURMA

Data da Publicação/Fonte: DJe 31/08/2009

MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO CONTRA ATO ADMINISTRATIVO CASSATÓRIO DE APOSENTADORIA. CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO SOBRE A QUAL PENDE INCERTEZA NÃO RECEPCIONADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO.

EXTINÇÃO DO MANDAMUS DECRETADO POR MAIORIA. VÍNCULO FUNCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO ATRAVÉS DOS ARQUIVOS DA PREFEITURA. MOTIVO DE FORÇA MAIOR. INCÊNDIO. EXISTÊNCIA DE CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO EXPEDIDA PELA PREFEITURA ANTES DO SINISTRO. DOCUMENTO PÚBLICO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

1. Esta Corte Superior de Justiça possui entendimento firmado no sentido de que o documento público merece fé até prova em contrário. No caso, o recorrente apresentou certidão de tempo de serviço expedida pela Prefeitura do Município de Itobi/SP - a qual comprova o trecho temporal de 12 anos, 3 meses e 25 dias relativos ao serviço público prestado à referida Prefeitura entre 10/3/66 a 10/2/78 - que teve firma do então Prefeito e Chefe do Departamento Pessoal e foi reconhecida pelo tabelião local.

2. Ademais, é incontroverso que ocorreu um incêndio na Prefeitura Municipal Itobi/SP em dezembro de 1992.

3. Desse modo, a certidão expedida pela Prefeitura de Itobi, antes do incêndio, deve ser considerada como documento hábil a comprovar o tempo de serviço prestado pelo recorrente no período de 10/3/66 a 10/2/78, seja por possuir fé pública - uma vez que não foi apurada qualquer falsidade na referida certidão -, seja porque, em virtude do motivo de força maior acima mencionado, não há como saber se os registros do recorrente foram realmente destruídos no referido sinistro.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

EREsp 123930 / SP

Relator(a) Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS

Órgão Julgador CE - CORTE ESPECIAL

Data da Publicação/Fonte: DJ 15/06/1998 p. 2

*PROCESSUAL - PROVA - COPIA XEROGRAFICA -
AUTENTICAÇÃO POR FUNCIONARIO DE AUTARQUIA -
EFICACIA PROBATORIA.*

Autenticada por servidor público que tem a guarda do original, a reprografia de documento público merece fé, até demonstração em contrário. Em não sendo impugnada, tal reprografia faz prova das coisas e dos fatos nelas representadas (CPC, art. 383).

EREsp 265552 / RN

Relator(a) Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA

Órgão Julgador S3 - TERCEIRA SEÇÃO

Data da Publicação/Fonte: DJ 18/06/2001 p. 113

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PREVIDENCIÁRIO. REVISÃO DE BENEFÍCIO. LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA. PLANILHA APRESENTADA PELO INSS EM QUE CONSTA PAGAMENTO ADMINISTRATIVO DAS DIFERENÇAS RECLAMADAS. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

"As planilhas de pagamento da DATAPREV assinadas por funcionário autárquico constituem documento público, cuja veracidade é presumida." (REsp 183.669)

O documento público merece fé até prova em contrário. Recurso que merece ser conhecido e provido para excluir da liquidação as parcelas constantes da planilha, apresentada pelo INSS e não impugnada eficazmente pela parte ex-adversa, prosseguindo a execução por eventual saldo remanescente.

Embargos conhecidos e acolhidos

Nessa primada, existindo no mundo jurídico um ato administrativo comprovado por documento público, passa a militar em favor do ente público a presunção de legitimidade e veracidade das informações nele assentadas. Como prerrogativa inerente ao Poder Público, presente em todos os atos de Estado, a presunção de veracidade subsistirá no processo administrativo fiscal como meio de prova hábil a comprovar as alegações do órgão tributário, cabendo à parte adversa demonstrar, ante a sua natureza relativa, por meio de documentos idôneos, a não fidedignidade dos assentamentos em realce.

Tais conclusões não discrepam do entendimento esposado pelo Mestre Hely Lopes Meirelles (*in* Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 1995), *ad litteris et verbis*:

“Os atos administrativos (...) nascem com a presunção de legitimidade (...). A presunção de legitimidade autoriza a imediata execução ou operatividade dos atos administrativos, mesmo que arguidos de vícios ou defeitos que os levem à invalidação. Enquanto, porém, não sobrevier o pronunciamento

operantes, quer para a Administração, quer para os particulares sujeitos ou beneficiários de seus efeitos (...). Outra consequência da presunção de legitimidade é a transferência do ônus da prova de invalidade do ato administrativo para quem a invoca. Cuide-se de arguição de nulidade do ato, por vício formal, ou ideológico, a prova do defeito apontado ficará sempre a cargo do impugnante e, até sua anulação, o ato terá plena eficácia".

Dante desse quadro, tratando-se o Auto de Infração de documento público representativo de Ato Administrativo formado a partir da manifestação da Administração Tributária, levada a efeito através de agentes públicos, não há como se negar a veracidade do conteúdo.

Ostentando, todavia, tal presunção eficácia relativa, esta admite prova em contrário a ônus da parte interessada, encargo este não adimplido pelo Recorrente, que não logrou afastar a fidedignidade do conteúdo do Auto de Infração em debate. Assim, havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor desta presunção.

Nesse sentido remansa a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se depreende dos seguintes julgados:

MS 12756 / DF

Relator(a) Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA

S3 - TERCEIRA SEÇÃO

Data da Publicação/Fonte: DJe 08/05/2008

MANDADO DE SEGURANÇA. ADMINISTRATIVO. PROCURADOR FEDERAL. PROMOÇÃO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE DOS CONTRACHEQUES E FOLHA DO SISTEMA SIAPE. RETIFICAÇÃO DOS ATOS DE PROMOÇÃO DO IMPETRANTE. EFEITOS RETROATIVOS DESDE A DATA EM QUE DEVERIA SER PROMOVIDO NAS CATEGORIAS APROPRIADAS.

- 1. Têm presunção de veracidade contracheques e folha do Sistema SIAPE apresentados por procurador federal que pretende ser promovido com base no enquadramento funcional previsto naqueles documentos públicos. Ausência de apresentação de prova, pelo impetrado, que afastasse a fé pública dos referidos documentos.*
- 2. Segurança concedida. Retroativos a partir da data em que deveriam ter ocorrido as promoções do impetrante.*

REsp 1059007 / SC

Relator(a) Ministro FRANCISCO FALCÃO

Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA

Data da Publicação/Fonte: DJe 20/10/2008

ESTATUTO DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE. ARTIGO 258 DA LEI Nº 8.069/90. AUTO INFRACIONAL LAVRADO POR COMISSÁRIO DE INFÂNCIA. DOCUMENTO PÚBLICO. FÉ PÚBLICA. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO IURIS TANTUM. ÔNUS DA PROVA DO ADMINISTRADO.

I - O auto de infração lavrado por Comissário da Infância, em decorrência do descumprimento do artigo 258 da Lei nº 8.069/90, constitui-se em documento público, merecendo fé pública até prova em contrário.

II - O ato administrativo goza de presunção iuris tantum, cabendo ao administrado o ônus de provar a maioridade da pessoa que se encontrava no estabelecimento comercial recorrido, haja vista a legitimidade do auto infracional.

III - Recurso especial provido.

Vencidas as preliminares, passamos a análise do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpre 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.

3.1. DOS FATOS GERADORES E DA MOTIVAÇÃO

Alega o Recorrente ser inconcebível atribuir a existência de grupo econômico diante de pessoas jurídicas distintas e que possuem vínculos distintos

Razão não lhe assiste.

Em primeiro lugar, do exame das evidências trazidas aos autos pela fiscalização deflui a inofismável existência de grupo econômico de fato, também denominado "*grupo composto por coordenação*", em que as empresas atuam horizontalmente, no mesmo plano, participando todas do mesmo empreendimento independente do controle jurídico, com base apenas na organização comum da atividade econômica, conforme dessai dos julgados a seguir ementados, perfeitamente aplicáveis ao caso em apreciação:

GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO.

Consoante a melhor doutrina, a personalidade jurídica é o substrato da autonomia dos sujeitos plúrimos que constituem o grupo empresário, podendo-se dizer que a autonomia é uma das

facetas do grupo econômico, o que, antes de caracterizá-lo, constitui-se em nota marcante de sua definição.

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

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

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

GRUPO ECONÔMICO.

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

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

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

O grupo econômico de fato se caracteriza, portanto, pela reunião de várias pessoas, físicas ou jurídicas, cada uma com personalidade jurídica e patrimônio formalmente distintos e próprios, que combinam efetivamente recursos ou esforços para a realização dos

respectivos objetos, ou para participar de atividades ou empreendimentos comuns, conforme assim preconizado no inciso I do art. 124 do CTN.

Em segundo lugar, o lançamento houve-se por efetuado em desfavor do Recorrente não em razão da existência de grupo econômico, mas, sim, pela constatação da existência material de vínculo de segurado empregado existente entre a Autuada e os trabalhadores que lhe prestavam serviços.

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

Consolidação das Leis do Trabalho - CLT

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - como empregado:

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

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

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

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

e) o brasileiro civil que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e

contratado, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Não se deve olvidar que, tal qual no ramo do Direito do Trabalho, aplica-se igualmente no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade sobre a Forma, o

qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições ajustadas numa determinada relação jurídica e as verificadas em sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em assentamentos públicos, documentos ou acordos, prevalece a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

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

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

No caso *sub examine*, o auditor fiscal acusou a presença ostensiva dos elementos caracterizadores da relação de segurado empregado (reitere-se, não a de vínculo empregatício, que é irrelevante ao caso), consubstanciados na pessoalidade, não-eventualidade, subordinação e onerosidade, nos termos assinalados no item 11 do Relatório Fiscal, os quais não forma contestados pelo Recorrente.

A fiscalização trouxe aos autos um vultoso manancial de evidências que demonstram que a empresa Deth Malhas Ltda houve-se por criada, nas condições que lhe permitiam, em tese, sua opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, com o único intento de abrigar formalmente os trabalhadores utilizados na execução dos serviços da empresa autuada.

Cite-se que no bojo de seu instrumento de impugnação, tampouco no de Recurso Voluntário, não produziu a Autuada qualquer indício de prova material, nem mesmo alegações verbais, destinadas a contrapor a plethora probatória produzida pela fiscalização, limitando-se a verter alegações repousadas no vazio, apoiando-se única e exclusivamente na fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, gravitando ao redor dos reais motivos ensejadores da presente autuação, não logrando se desincumbir, dessarte, do ônus que lhe era avesso, nem, tampouco elidir a imputação que lhe fora infligida pela fiscalização previdenciária.

Assim, a fiscalização previdenciária, diante de situação concreta nas circunstâncias acima delineadas, com esteio no princípio da Primazia da Realidade, identificando estarem presentes os elementos caracterizadores da condição de segurado empregado, impõe a incidência dos preceitos estatuídos na Lei nº 8.212/91 associados a tal condição, desconsiderando, para fins meramente tributários, o contrato formal celebrado pelos trabalhadores em operação na empresa autuada com a Deth Malhas Ltda, fazendo prevalecer, repise-se, para fins unicamente de incidência de contribuições previdenciárias, os efeitos da condição de segurado empregado verificada no caso concreto.

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

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; (grifos nossos)

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. (grifos nossos)

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 do obreiro diretamente com o contratante, tomador dos serviços.

Enunciado nº 331 do TST

Contrato de Prestação de Serviços - Legalidade

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

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

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

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial (art. 71 da Lei nº 8.666, de 21.06.1993). (Alterado pela Res. 96/2000, DJ 18.09.2000)

Encontram-se presentes, portanto, os elementos essenciais caracterizadores da condição de *segurado empregado* insculpidos no art. 12, I da Lei nº 8.212/91, fato que deságua, como consequência inafastável, na observância das normas de custeio inscritas no supracitado diploma legal. Nesse cenário, dúvidas não mais existem de que o Recorrente se utilizou de formas irregulares de contratação de profissionais para esquivar-se dos rigores dos encargos tributários e trabalhistas.

Diante do cabedal probatório acostada aos autos, firma-se a convicção de que os fatos trazidos pela fiscalização não deixaram dúvida quanto à real situação dos trabalhadores mencionados, os quais se ajustam *taylor made* na categoria de segurados empregados, visto que presentes todos os pressupostos elencados no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, os quais não foram contestados pelo Recorrente.

Como resultado, subsistem inabaladas as obrigações tributárias destacadas no AIOP em apreço, o qual não demanda reparos.

3.2. DA PENALIDADE PECUNIÁRIA PELA MORA NO RECOLHIMENTO.

Não concordamos, todavia, com o critério de aplicação da multa pelo atraso no recolhimento da obrigação principal adotado pela Autoridade Lançadora.

Malgrado não haja sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à multa de mora aplicada mediante lançamento de ofício.

Urge, de plano, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato

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

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso vertente, o lançamento tributário sobre o qual nos debruçamos promove a constituição formal do crédito tributário relativo a fatos geradores ocorridos em competências anteriores à vigência da MP nº 449/2008, ocasião em que fulgurava, vigente e eficaz, as normas atinentes à incidência de multa de mora irradiadas pelo art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Com efeito, as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo obrigado, porém, mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91, estatuindo que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por ai. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custo da Seguridade Social o art. 35-A que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de multa de ofício de 75%, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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

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

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

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

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 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, de 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, de 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 resarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Como visto, o regramento da penalidade pecuniária a ser aplicada ao recolhimento espontâneo feito a destempo e ao lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008, encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, cite-se, incisos I e II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, agora se encontram dispostos em separado, respectivamente, nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, por força dos preceitos inscritos nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Assim, coloquialmente falando, a lei que deu com uma mão, retirou com a outra. Se por um lado reduziu o percentual da multa moratória, incentivando dessarte a denúncia espontânea, pelo outro, fez inserir no ordenamento jurídico, em ádito, uma outra penalidade, assim denominada *multa de ofício*, visando a desencorajar o inadimplemento tempestivo da obrigação tributária principal.

No novo regime legislativo, em se tratando de recolhimento espontâneo, o atraso no recolhimento de contribuições previdenciárias é apenado com a multa moratória assinalada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Dispensando agora um enfoque, exclusivamente, ao lançamento de ofício, que é a matéria posta em apreciação no vertente caso, observamos que a novel legislação severizou a penalidade a ser aplicada ao descumprimento total ou parcial da obrigação tributária principal.

Com efeito, tratando-se de lançamento de ofício, como assim se configura o presente caso, enquanto que a legislação anterior à MP nº 449/2008 previa multa pecuniária variando de 24% a 50%, em função da fase processual em que se encontrar o correspondente Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário, antes da inscrição em dívida ativa, a legislação atual prevê, em qualquer caso, a multa de ofício prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 11.941/2009, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96, à razão fixa de 75%, circunstância que demonstra que a novel legislação sempre se mostrará mais gravosa ao sujeito passivo do que a legislação então revogada, enquanto não ajuizada a execução fiscal.

Diante de tal cenário, tratando-se de lançamento de ofício, o atraso objetivo no recolhimento de contribuições previdenciárias pode ser apenado de duas formas distintas, a saber:

- a) Tratando-se de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, circunstância que implica a incidência de multa de mora nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, na razão variável de 24% a 50%, enquanto não inscrito em dívida ativa.
- b) Tratando-se de fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que promoveu a inserção do art. 35-A na Lei de Custeio da Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%.

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

Dessarte, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, deve-se observância aos comandos inscritos no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na sequência, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, incide a regra estampada nos artigos 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O raciocínio acima delineado é válido enquanto não for ajuizada a correspondente ação de execução fiscal. Como se depreende do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/99, o valor da multa de mora decorrente de lançamento de ofício de obrigação principal é variável em função da fase processual em que se encontre o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

Ocorre que, após o ajuizamento da execução fiscal, a multa de mora é majorada para 80% ou 100%, circunstância que torna a multa de ofício (75%) menos ferina, operando-se, a partir de então, a retroatividade da lei mais benéfica ao infrator.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, considerando a necessidade de se observar o preceito insculpido no art. 106, II, "c" do CTN, concernente à retroatividade benigna, o novo mecanismo de cálculo da penalidade pecuniária decorrente da mora de recolhimento trazida pela MP nº 449/08 deverá operar como um limitador legal do *quantum* máximo a que a multa poderá alcançar, *in casu*, 75%, mesmo que o crédito tributário seja objeto de ação de execução fiscal.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expeditos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, observado o limite máximo de 75%, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva - Relator