



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

Processo nº 13971.005408/2010-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-004.380 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de novembro de 2014
Matéria SIMULAÇÃO E DECADÊNCIA
Recorrente VOG COMERCIAL TÊXTIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2005 a 30/06/2010

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade oriunda de obscuridade na caracterização do fato gerador e da multa.

Na decisão de primeira instância, o julgador não é obrigado a fundamentar o acórdão em todos os pontos pretendidos pela Recorrente, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. ARTS 45 E 46 LEI 8.212/1991. INCONSTITUCIONALIDADE. STF. SÚMULA VINCULANTE nº 08.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, o que dispõe o art. 150, § 4º, ou o art. 173 e seus incisos, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não, respectivamente.

No caso de lançamento por homologação, restando caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deixa de ser aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I, ambos do CTN.

O lançamento foi efetuado em 08/12/2010, data da ciência do sujeito passivo, e os fatos geradores das contribuições apuradas ocorreram nas competências 10/2005 a 06/2010. Com isso, as competências posteriores a 12/2004 não foram abarcadas pela decadência, permitindo o direito de o Fisco constituir o crédito tributário por meio de lançamento fiscal.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 142 E 149 DO CTN.

O lançamento é efetuado de ofício pelo Fisco quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou

simulação. Quando os elementos probatórios indicam a existência de duas ou mais empresas com a mesma atividade econômica, utilizando-se dos mesmos empregados e meios de produção, isso configura simulação ou fraude.

ASPECTOS SUBJETIVOS. DOLO OU CULPA NO ATO DE CONSTITUIÇÃO DA EMPRESA. NÃO ANALISADOS.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade pela obrigações tributárias independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. PRESENÇA DE INTERPOSTA PESSOA. PROCEDÊNCIA.

A multa de ofício qualificada de 150% é aplicável quando caracterizada a prática de sonegação com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco e de reduzir o montante das contribuições devidas, utilizando-se de interpostas pessoas jurídicas.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996, vencida a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis que votou pela manutenção da multa aplicada.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente

Ronaldo de Lima Macedo – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, concernente à parcela desses segurados, não recolhida em época própria, para as competências 10/2005 a 06/2010.

O Relatório Fiscal (fls. 27/54) informa que os fatos geradores das contribuições lançadas são oriundos das remunerações pagas aos segurados empregados que prestaram serviços às pessoas jurídicas Novatêxtil Ltda - ME, Patrick Malhas Ltda ME e Confecções Sevem Ltda - ME. Isso porque, em auditoria realizada na autuada e, concomitantemente, nas referidas empresas, todas optantes pelo SIMPLES, constatou-se que estas não dispunham de patrimônio e capacidade operacional necessários a realização de seu objetivo social, que foram constituídas com o propósito de abrigar a mão de obra necessária ao desenvolvimento das atividades da autuada, sendo que todos os recursos eram provenientes desta. Dessa forma, a autuada deixou de recolher a contribuição previdenciária patronal devida, incidente sobre a remuneração dos segurados, pois 95% dos empregados foram registrados nos CNPJ das empresas vinculadas.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 08/12/2010 (fls. 02).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 68/115), alegando, em síntese, que:

1. a fiscalização, na tentativa de vincular a impugnante às empresas Novatêxtil Ltda - ME, Patrick Malhas Ltda ME e Confecções Sevem Ltda - ME, inscrita no SIMPLES, se se apegou a algumas questões, valendo-se de poucas provas, sem se atentar à realidade das operações de natureza têxtil, onde é muito comum a abertura de empresas por antigos empregados, para regularmente atender aos antigos patrões, algumas vezes com caráter de exclusividade e outras não. Os depoimentos colhidos pela fiscalização não se prestam ao fim pretendido, pois são fruto de perguntas direcionadas e tendenciosas, tudo com o objetivo de montar uma realidade inexistente de fato;
2. ela mantém contratos de prestação de serviços com as empresas Patrick Malhas e Novatextil, a teor de tais instrumentos a contratada é responsável por todos os encargos trabalhistas, previdenciários e sociais, relativos aos empregados utilizados na execução dos serviços objeto deste contrato, tampouco estabelecem qualquer vínculo empregatício em relação ao pessoal que a contratada empregar para execução dos serviços ora contratados;
3. quanto às alegadas transferências de empregados de uma empresa para outra, afirma que as mesmas se deram conforme as conveniências de cada uma das empresas envolvidas, sendo que a

ausência de pagamento das verbas rescisórias decorre, única e tão-somente, da relação de confiança instalada entre elas, no sentido de que os trabalhadores não terão os seus direitos preteridos. O fato de a contabilidade de todas as empresas ser de responsabilidade do Sr. Raul de Oliveira é irrelevante, pois é dado aos profissionais desta área atender a vários clientes simultaneamente; é perfeitamente possível que a sociedade outorgue procuração para que um estranho ao quadro societário a represente;

4. no tocante as despesas, pretensamente suportadas pela impugnante, cumpre dizer que, além de não comprovadas as referidas alegações, ainda que esta situação fosse verdade, isto seria facilmente explicável, vez que as terceiras empresas, por conta das industrializações procedidas, têm créditos contra a impugnante, que poderiam ser parcialmente compensados com estas despesas;
5. no tocante ao maquinário, aduz é muito normal à cessão de uso, a título gratuito, por empresas que encomendam industrialização de terceiros, para que estes o operem; em muitos casos há máquinas "encalhadas" de um lado e pessoas interessadas em utilizá-las de outro, havendo empréstimos apenas por questões de amizade ou relações comerciais; tanto isto é verdade que a Patrick Malhas, por ex., recebeu em comodato máquinas da empresa Erdeck Comércio e Representações; além disso, consoante documentos anexos 6, comprovam que as referidas empresas também o adquirem, em seu nome, máquinas e equipamentos, o que obviamente desqualifica a pretendida vinculação patrimonial;
6. no ramo de confecções é comum a montagem apenas de um setor administrativo, para conduzir a industrialização procedida por terceiras empresas. O que vale, em tais negócios, é o *know-how* dessas pessoas; o envio de insumos, para terceiros os transformarem em produtos acabados é uma atividade tipicamente industrial e licita, não havendo motivos para lhe aplica a pecha de fraude; ao contrário do alega a fiscalização não há em ordem de serviços, mas, sim, "direito a exigir eficiência e qualidade na fabricação dos produtos";
7. inexistente prova material de pessoalidade, não-eventualidade, subordinação e nem de onerosidade entre a impugnante e os funcionários/sócios das terceiras empresas, não havendo, ao contrário do que pretende a fiscalização, como se falar em relação de emprego;
8. no que tange ao levantamento das contribuições incidentes sobre os supostos valores pagos por fora da folha de pagamento cumpre registrar que, diante da falta da lavratura do termo de apreensão dos recibos que serviram de base para a fiscalização, não foram respeitadas as formalidades inerentes ao processo previstas no art. 9º, do Decreto 70.235/1972, logo, os referidos documentos não podem ser convalidados e conseqüentemente, o levantamento padece do vício de nulidade; nos termos da teoria dos frutos podres, toda e qualquer pretensão evidência, colhida de uma prova inválida, também deve ser tida por improcedente;

9. na base de cálculo das contribuições em análise foram incluídas diversas verbas indevidas, tais como: auxilia-doença, salário-maternidade, terço constitucional de férias, férias indenizadas, aviso-prévio indenizado, 13 º salário auxílio creche e adicionais noturno, de insalubridade, de periculosidade e de horas-extras, devendo eles ser excluídos, mas como não é possível proceder de tal forma, forçosamente se conclui pela incerteza e iliquidez do débito reclamado, impondo como medida de justiça o seu cancelamento por completo. Caso não se repute totalmente nulas as notificações fiscais, então deverão ser excluídos os valores acima mencionados, mediante a formalização das diligências necessárias e reabertura de prazo para defesa;
10. o agente fiscal cometeu um grande equívoco ao fundir as duas espécies de penalidade aplica (multa isolada + multa de ofício), mediante aplicação retroativa da Lei 11.941/2009. Enquanto a multa em tese cabível neste auto de infração decorre do não recolhimento de tributo, o ilustre fiscal alterou a natureza da penalidade, tratando da multa isolada e da multa de ofício como se fossem uma única coisa, o que não subsiste, frente às regras vigentes ao tempo dos fatos geradores; assim, na remota hipótese de se entender pela subsistência de alguma das penalidades, deve ser aplicada ao caso em concreto as disposições contidas no art. 35, da Lei 8.212/1991, que como se sabe tem sua multa iniciada em 12%, progressiva no tempo, podendo chegar a até 100%;
11. o pressuposto para a aplicação da multa de ofício majorada, tanto na redação original do art. 44, da Lei 9.430/1996, como na redação atual, dada pela Lei 11.488/2007, é que esteja configurada ao menos uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73, todos da Lei 4.502/1964; da leitura dos referidos dispositivos se colhe que todas as condutas neles descritas somente podem ser consideradas como efetivamente ocorridas nos casos em que se observe ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte, no intuito de encobrir o surgimento da obrigação tributária. Imprescindível, portanto, a prova da prática dolosa dos crimes de sonegação, fraude e/ou conluio, eis que o dolo é elemento ínsito a essas condutas, sendo certo que o dolo não se presume, se prova, o que não ocorreu no caso em comento, inconcebível, portanto a sua aplicação;
12. afirma que as contribuições apuradas na competência 11/2005 e anteriores restam fulminadas pelo instituto da decadência.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Florianópolis/SC – por meio do Acórdão 07-31.809 da 6ª Turma da DRJ/FNS (fls. 238/253) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade.

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Blumenau/SC informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao CARF para processamento e julgamento.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conhecimento do recurso interposto.

A Recorrente alega que não consta no lançamento fiscal a necessária e adequada descrição dos fatos e motivação da autuação, existindo dúvidas na caracterização do fato gerador e na aplicação da multa. Assim, diante de tais irregularidades, deve ser declarado nulo o lançamento fiscal.

Tal alegação não será acatada, pois os elementos probatórios que compõem os autos são suficientes para a perfeita compreensão do fato gerador e das multas lançadas.

Tratando-se de lançamento de ofício, a multa a ser aplicada é a de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, ou a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/1996, conforme determina o art. 35-A da Lei 8.212/1991, dependendo da data do fato gerador da contribuição, haja vista as alterações da legislação pertinente, introduzida pela MP nº 449 de 04/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009. Esses fundamentos legais foram devidamente registrados nos Fundamentos Legais do Débito (FLD) e nas planilhas de cálculos comparativos da aplicação da multa.

Verifica-se ainda que o lançamento fiscal ora analisado atende aos pressupostos essenciais para sua lavratura, contendo de forma clara os elementos necessários para a sua configuração e caracterização. Com isso, não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, eis que estão estabelecidos de forma transparente nos autos (fls. 01/230) todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto 70.235/1972, tais como: local e data da lavratura; caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária (fato gerador); determinação da matéria tributável; montante da contribuição previdenciária devida; identificação do sujeito passivo; determinação da exigência tributária e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; disposição legal infringida e aplicação das penalidades cabíveis; dentre outros.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Decreto 70.235/1972:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

O Relatório Fiscal (fls. 27/54) e seus anexos (fls. 01/26 e 55/230) são suficientemente claros e relacionam os dispositivos legais aplicados ao lançamento fiscal ora analisado, bem como discriminam o fato gerador da contribuição devida. A fundamentação legal aplicada encontra-se no Relatório de Fundamentos Legais do Débito - FLD, que contém todos os dispositivos legais por assunto e competência. Há o Discriminativo Analítico de Débito (DAD), que contém todas as contribuições sociais devidas, de forma clara e precisa. Ademais, constam outros relatórios que complementam essas informações, tais como: Relatório de Lançamentos (RL); Discriminativo Sindético de Débito (DSD); planilhas de cálculos comparativos de aplicação da multa; dentre outros. Esses documentos, somados entre si, permitem a completa verificação dos valores e cálculos utilizados na constituição do crédito tributário.

Com isso, ao contrário do que afirma a Recorrente, o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, fazendo constar nos relatórios que o compõem (fls. 01/230) os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

Dentro desse contexto, a Recorrente alega que a decisão de primeira instância não examinou os itens 145 a 161 da sua peça de impugnação e, com isso, deixou de apreciar, no cálculo da multa, as GFIP's apresentadas pelas terceiras pessoas. Tal alegação não será acatada, já que a decisão de primeira instância mencionou que *"(...) os argumentos apresentados pela defendente não desqualificam o procedimento fiscal, ou porque são irrelevantes, ou porque não trouxeram aos autos nenhuma prova de suas alegações, ou porque tais não podem ser analisados isoladamente como pretende. O que prevalece, no presente caso, **é o somatório de fatos importantes**, que se fossem analisados isoladamente seriam apenas indícios, mas é o conjunto probatório, harmônico entre si e no mesmo sentido, **que conduz à inevitável conclusão de que as empresas estão intimamente interligadas, fato que não acontece em simples relações comerciais**".*

Além disso, a decisão de primeira instância registrou que apreciou as folhas de pagamento das terceiras pessoas no momento em que mencionou que *"(...) os valores constantes dos levantamentos FO, FF, FS e F7 e desdobramentos, foram extraídos das folhas de pagamento das empresas Novatêxtil Ltda - ME, Patrick Malhas LTDA. ME e Confecções Sevem LTDA. - ME, sendo por elas declaradas na Guia de Recolhimento do FGTS e*

Informações à Previdência Social - GFIP, observadas as peculiaridades devidas das rubricas declaradas”.

E, nesse caminhar, percebe-se que o julgador não é obrigado a fundamentar o voto em todos os pontos pretendidos pela Recorrente, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, conforme precedentes do STF (Embargos Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 733.596-MA).

“[...] **EMENTA:** EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ADMINISTRATIVO. CONCURSO PÚBLICO. CONTRATAÇÃO PRECÁRIA DURANTE PRAZO DE VALIDADE DO CERTAME. PRETERIÇÃO CARACTERIZADA. EXPECTATIVA DE DIREITO CONVOLADA EM DIREITO SUBJETIVO À NOMEAÇÃO. PRECEDENTE. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. EFEITOS INFRINGENTES. IMPOSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO.

1. A omissão, contradição ou obscuridade, quando incorrentes, tornam inviável a revisão em sede de embargos de declaração, em face dos estreitos limites do art. 535 do CPC.

2. O magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. (g.n.)

3. A revisão do julgado, com manifesto caráter infringente, revela-se inadmissível, em sede de embargos. (Precedentes: AI n. 799.509-AgR-ED, Relator o Ministro Marco Aurélio, 1ª Turma, DJe de 8/9/2011; e RE n. 591.260-AgR-ED, Relator o Ministro Celso de Mello, 2ª Turma, DJe de 9/9/2011). (...)

5. Embargos de declaração DESPROVIDOS. [...]” (Informativo 743/2014. EMB. DECL. NO AG. REG. NO RE N. 733.596-MA. RELATOR: MIN. LUIZ FUX).

Nesse mesmo caminho, segundo a doutrina, entende-se que há **distinção** entre **enfretamento suficiente** e **enfretamento completo** na análise das questões delineadas em peça de defesa. O julgador será, em regra, obrigado a enfrentar os pedidos, as causas de pedir e os fundamentos de defesa, mas não há obrigatoriedade de enfrentar todas as alegações feitas pelas partes a respeito de sua pretensão. Assim, o julgador deve enfrentar e decidir a questão colocada à sua apreciação, não estando obrigado a enfrentar todas as alegações feitas pela parte a respeito dessa questão – no caso em tela a utilização de terceiras pessoas na contratação de mão de obra –, bastando que contenha a decisão fundamentos suficientes para justificar a conclusão estabelecida na decisão proferida (Araken de Assis, Manual dos recursos, nota 66.2.1.3, p. 591. 2 ed. São Paulo, RT, 2008).

Com relação à alegação de que os recibos de pagamentos por fora (extrafolha) não foram entregues pela Recorrente e nem houve o termo de apreensão desses recibos, cumpre esclarecer que a Recorrente foi devidamente intimada para a apresentação das pastas referentes aos documentos dos empregados, e, junto a estes documentos, encontravam-se tais recibos de pagamentos. Os valores constante dos recibos de pagamentos não constavam da folha de pagamento, tampouco foram declarados em GFIP, conforme cópias de fls. 250/356

(processo 13971.005406/2010-23). Com isso, esses valores foram lançados como salário de contribuição (base de cálculo), sendo, portanto, correto o procedimento adotado pelo Fisco e não será acatada a alegação da Recorrente de nulidade desse procedimento.

Também não se pode esquecer que a nulidade do lançamento fiscal e da decisão de primeira instância está diretamente ligada à ocorrência de prejuízo ao direito de defesa da Recorrente, observando-se o princípio do *pás de nullité sans grief*, o que não foi demonstrado nos autos.

Logo, essas alegações da Recorrente de nulidade do lançamento fiscal e da decisão de primeira instância são genéricas, ineficientes e inócuas, não se permitindo configurar qualquer nulidade e não serão acatadas.

A Recorrente alega que seja declarada, em parte, a extinção do crédito tributário ora analisado, pois os créditos apurados até a competência 11/2005 teriam sido atingidos pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Tal alegação não será acatada pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados.

Esclarecemos que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei 8.212/1991.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante nº 08 - STF: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional 45/2004. *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo Único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Código Tributário definiu no art. 150, § 4º, o seguinte:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O lançamento fiscal em tela refere-se às competências 10/2005 a 06/2010 e foi efetuado em 08/12/2010, data da intimação e ciência do sujeito passivo (fl. 02).

Contudo, no caso ora em análise, verifica-se que a conclusão fiscal foi de que a empresa simulou ou fraudou uma situação que não aparenta a realidade dos fatos contábeis, eis que o Fisco evidenciou que, do ponto de vista formal, havia apenas uma empresa, a Recorrente, conforme os fatos delineados no Relatório Fiscal (itens 9 a 11, fls. 70/95, processo 13971.005406/2010-23). Tais fatos evidenciaram que a escrituração contábil da Recorrente não registrou o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, escampando para uma

simulação na contratação da mão de obra por meio de interpostas pessoas jurídicas (empresas Novatêxtil Ltda - ME, Patrick Malhas LTDA - ME e Confecções Sevem LTDA - ME), e serão enumerados no item seguinte.

Ao contrário do afirmado pela Recorrente e considerando que o próprio art. 150, § 4º, do CTN, excetua a sua aplicação na ocorrência dessa situação (simulação ou fraude), entende-se pela aplicação da regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN, para considerar que nenhuma competência lançada foi abrangida pela decadência tributária.

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores das contribuições não recolhidas em época determinada pela legislação vigente –, a alegação de decadência não será acatada, eis que as competências posteriores a 12/2004 não foram abarcadas pela decadência e o lançamento fiscal refere-se ao período de 10/2005 a 06/2010, fora do período decadencial, a teor do art. 173, inciso I, do CTN.

Diante disso, rejeito a alegação de decadência tributária ora examinada, e passo ao exame das demais questões.

Com relação à caracterização da relação jurídica material dos segurados empregados, constata-se que o Fisco concluiu que, durante o período fiscalizado, havia apenas uma única empresa, qual seja, a Vog Comercial Têxtil Ltda (Recorrente). E, afirma que essa relação material dos empregados era distinta da relação formal estabelecida com as empresas: Novatêxtil Ltda - ME, Patrick Malhas Ltda - ME e Confecções Sevem Ltda - ME, todas optante pelo SIMPLES a época dos fatos geradores.

No presente caso analisado, os elementos informativos apontam que não há três empresas, relativamente aos trabalhadores remunerados, mas apenas uma, a saber, a Recorrente (Vog Comercial Têxtil Ltda), pelos seguintes motivos:

1. a Recorrente iniciou suas atividades em 01/10/2002, com o nome de Novatêxtil Ltda, tendo como sócios o casal Odete e Vilmar Glasenapp (sócio da Villa Confecções Ltda., até 01/10/2002), ambos com 50% de participação e objeto social o ramo de indústria e comércio e representação de confecções em malha, com sede na Rua: Gustavo Zimmermann, número 4.075, Bairro Itupava, Blumenau/SC. Em janeiro de 2003 o sócio Vilmar foi substituído na sociedade pela sua filha menor, representada pelo pai. Odete Glasenapp passou a responder pela empresa. E em sua 5ª alteração alterou o nome empresarial para VOG COMERCIAL TÊXTIL Ltda., e o seu objeto social passou a ser "desenvolvimento de produtos da moda em malha, show room, indústria, comércio e exportação de artigos do vestuário em geral, tendo como atividade secundária o fornecimento de alimentos através de seu próprio refeitório";
2. a Novatêxtil Ltda – ME, iniciou suas atividades em 01/08/2003, tendo como sócios Alirio José Nardeli (administrador) – ex-funcionário de Villa Confecções Ltda., no período de 02/05/2000 a 30/08/2003 –, e Gisela de Souza também era funcionária da Villa Confecções Ltda. até 03/2003, e objetivo social de explorar o ramo de "indústria, comércio e fabricação de artigos do vestuário em geral. Em 20/07/2004, Alirio José Nardeli foi substituído na sociedade por Raul de Oliveira (contador) e a partir de 01/08/2004, foi registrado na própria empresa como encarregado do setor de costura. Enquanto que Gisela de Souza,

além de fazer parte do quadro societário da empresa Novatêxtil Ltda. – ME, a partir de 01/05/2008 foi registrada pela Recorrente como inspetora de qualidade de produtos oriundas das fábricas. Várias foram as alterações contratuais relativas à mudança de endereço, todas no sentido de acompanhar as mudanças de endereço da VOG COMERCIAL TÊXTIL Ltda. Atualmente os segurados empregados de ambas empresas trabalham juntos no mesmo endereço;

3. a Patrick Malhas Ltda ME iniciou suas atividades em 01/08/2003. Seu objetivo era a "industrialização de artigos têxteis, corte de malhas, estampa e embalagem de artigos em malha, tendo como sócios Nelson Stolb (administrador) que até 01/08/2003 também era funcionário da Villa Confecções Ltda., Lorimar Rohweder e René Beck. Na 3ª alteração contratual (abril de 2010), o seu objeto social passou a ser "fabricação de tecidos de malha por conta e ordem de terceiros" e novos sócios Renaldo Testoni e Bianca Testoni assumiram a sociedade. A maioria dos seus empregados também no mesmo endereço que os empregados das empresas Novatêxtil Ltda. – ME, e VOG COMERCIAL TÊXTIL Ltda;
4. A Confecções Sevem Ltda – ME, foi constituída em 01/05/1997, tendo como sócios Nilson Nivaldo de Oliveira e Rosane Fiedier de Oliveira ex-funcionária da Villa Confecções Ltda. Mas, apesar de manter 45 empregados registrados e trabalhando em um endereço fora da sede da autuada, em entrevista Rosane Fiedier de Oliveira declarou *“que o Sr. Vilmar Glasenapp é responsável pelo pagamento de salário dos seus empregados, todas as despesas, tributos, processos trabalhistas, etc..., inclusive paga um salário”* pra ela na condição de sócia gerente. Ou seja, eles são “sócios” mas não correm nenhum risco econômico;
5. as despesas como água, luz, telefone, refeitório, matérias de consumo, matéria prima, despesas operacionais e as demandas trabalhistas, incorridas pelas contratadas são todas suportadas pela Recorrente;
6. apesar de cada uma das empresas vinculadas possuírem conta em banco, existem procurações envolvendo todos os “supostos sócios”, o contador, a financeira e Vilmar Glasenapp, dando plenos poderes para estes movimentarem as referidas contas. Algumas dessas procurações são públicas e outras não, de acordo com a relevância do compromisso de modo que as contas são pagas conforme a disponibilidade do caixa e quando não pela transferência entre as contas bancárias como se pode ver nos lançamentos contábeis e extratos da autuada em anexo. Os documentos de caixa apresentados pelas empresas vinculadas em todo o período fiscalizado não enchem uma caixa de arquivo e se restringem a comprovante de contas pagas de fato pela impugnante. Dentre os poucos papéis se pode ver que o carimbo "novatêxtil" nos recibos de pagamentos é o mesmo usado para as despesas de todos os CNPJ envolvidos, seja para pagamento de advogado, padaria, oficina, combustível, vale transportes, aluguéis,

dentre outros. Os pagamentos de tributos, FGTS das empresas do Simples são identificados com o telefone 33386362 da Recorrente como responsável. Os recados da contabilidade para os pagamentos e fluxo de caixa são encaminhados para a Iracema Baer responsável pelo setor financeiro e para Vilmar Glasenapp e envolve todos os empregados. Independente de onde estejam registrados, as informações leva a marca "novatêxtil";

7. o contador deixou de apresentar a contabilidade das empresas vinculadas, justificando-se que as mesmas são optante pelo Simples. Apresentou apenas o razão da conta caixa, o qual, haja vista a discrepância existente entre os dados apresentados e as contas pagas, não serve para qualquer análise. As referidas empresas apresentam as contas como pagas por ela, sem, no entanto, registrar esses pagamentos porque na verdade foram pagos pelo caixa/financeiro da Recorrente;
8. as máquinas e equipamentos são de propriedade da Recorrente, os quais, por meio de um Contrato de Comodato e Prestação de Serviços foram transferidos para o imobilizado da empresas "simuladas", sem qualquer garantia ou fiador. No referido contrato, as empresas deixam claro que o objetivo do contrato é a prestação de serviços (locação de mão de obra para confecção) "na fabricação e risco, infesto, corte, costura, bordado, estamparia, embalagem e expedição de malha em geral". Ou seja, frise – se novamente, os empregados registrados nas empresas optante pelo SIMPLES fazem toda a parte industrial (o trabalho bruto), usando os equipamentos e as máquinas cedidas a título de comodato para a confecção dos artigos solicitados enquanto que os registrados na autuada cuidam do desenvolvimento do produto, compra, venda e administração do negócio;
9. no período fiscalizado, da análise do demonstrativo de resultado das empresas, fls. 88 e 89, verifica-se que faturamento das interpostas pessoas jurídicas não era suficiente para cobrir as despesas com as suas respectivas folhas de pagamento, enquanto que a folha de pagamento da Recorrente não chegou a 3% do seu faturamento. A Recorrente é o único cliente destas, para quem as mesmas fornecem toda a mão de obra através de contrato de prestação de serviço com exclusividade. A requerente encaminha toda a matéria-prima por meio de nota de remessa para industrialização por encomenda enquanto que as supostas prestadoras de serviço devolvem as mercadorias como serviço prestado;
10. entrevistas realizadas com os segurados das empresas arroladas e informações extraídas do sistema informatizado CNIS, extratos de fls. 214/237 demonstraram o movimento de registro de empregados entre as empresas, os quais na maioria das vezes permaneceram executando as mesmas funções no mesmo local.

Esses elementos fáticos probatórios apontados acima, no meu entendimento, caracteriza a **fraude objetiva ou simulação objetiva** da relação empregatícia em decorrência da relação obrigacional com as empresas Novatêxtil Ltda - ME, Patrick Malhas Ltda - ME e Confecções Sevem Ltda - ME ser apenas formal e não material. E, estando presentes os

requisitos da relação de emprego (pessoalidade, subordinação, não eventualidade, onerosidade e alteridade – art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, e arts. 2º e 3º da CLT), numa determinada prestação ou relação de trabalho, é indiferente para a relação empregatícia a presença ou não do *consilium fraudis* (elemento subjetivo a má-fé, o intuito malicioso de prejudicar) entre as partes ou mesmo da *conscientia fraudis* (elemento subjetivo com a consciência ou vontade de fraudar) por parte do empregador, com o consequente afastamento dos atos fraudulentos e o reconhecimento da real relação obrigacional tributária entre as partes: segurados empregados e a Recorrente.

Diz-se **objetiva a fraude nas relações empregatícias** porque, ao contrário do que ocorre no direito civil, para a sua averiguação “(...) basta a presença material dos requisitos da relação de emprego, independentemente da roupagem jurídica conferida à prestação de serviços (parceria, arrendamento, prestação de serviços autônomos, cooperado, contrato de sociedade, estagiário, representação comercial autônoma, etc.), **sendo irrelevante o aspecto subjetivo consubstanciado no animus fraudandi do empregador, bem como eventual ciência ou consentimento do empregado com a contratação irregular**, citando-se, v.g, nesta última hipótese, a irrelevância dos termos de adesão às falsas cooperativas pelos trabalhadores com vistas a alcançar um posto de trabalho dentro de determinada empresa; a inscrição, e consequente prestação de serviços, como autônomo ou representante comercial, apesar da existência de um vínculo empregatício; a exigência de constituição de pessoa jurídica (“pejotização”) pelo trabalhador para ingressar no emprego etc., posto que constituem instrumentos jurídicos insuficientes para afastar o contrato-realidade entre as partes” (artigo **Fraudes nas Relações de Trabalho: Morfologia e Transcendência**. Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, n. 36, 2010; pág. 170/171). Com esse mesmo entendimento o doutrinador **Américo Plá Rodrigues** afirma que “(...) a existência de uma relação de trabalho depende, em consequência, não do que as partes tiverem pactuado, mas da situação real em que o trabalhador se ache colocado, porque [...] a aplicação do Direito do trabalho depende cada vez menos de uma relação jurídica subjetiva do que de uma situação objetiva, cuja existência é independente do ato que condiciona seu nascimento. Donde resulta errôneo pretender julgar a natureza de uma relação de acordo com o que as partes tiverem pactuado, uma vez que, se as estipulações consignadas no contrato não correspondem à realidade, carecerão de qualquer valor” (Apud DE LA CUEVA, Mario; Princípios de Direito do Trabalho; São Paulo; LTr, 2002, pág. 340) (g.n.).

A Recorrente alega que o Fisco não poderia desconsiderar a constituição da empresas Novatêxtil Ltda - ME, Patrick Malhas Ltda - ME e Confecções Sevem Ltda - ME, nem poderia aplicar os artigos 116 e 149 do CTN.

Tal alegação não será acatada, eis que o Fisco poderá descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento fiscal, a relação real entre as empresas, identificando corretamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária, desde que haja elementos probatórios apontado o real sujeito passivo da obrigação tributária, que foi o caso dos autos.

De mais a mais, a legislação tributária, expressamente, confere atribuição à autoridade fiscal para impor “sanções” sobre os atos ilícitos e viciados verificados no sujeito passivo, permitindo a aplicação da norma tributária material, conforme regras previstas nos artigos 142 e 149, inciso VII, ambos do CTN, ainda que alheia à formalidade da situação encontrada. Portanto, é certo que a autoridade do Fisco-Previdenciário, no intuito de aplicar a norma previdenciária ao caso em concreto, detém autonomia ou poderes para caracterizar o

real sujeito passivo da relação obrigacional tributária, e, para tanto, está perfeitamente autorizada a desconsiderar atos e negócios jurídicos, em que se vislumbra manobras e condutas demonstradas ilegais, com intuítos inequivocamente evasivos.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

*Art. 149. **O lançamento é efetuado e revisto de ofício** pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

I - quando a lei assim o determine;

(...)

*VII - **quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação**; (g.n.)*

Para tanto, o Fisco informa que o lançamento fiscal tem como fundamento o fato de que as empresas vinculadas estão sendo utilizadas pela VOG Comercial Têxtil Ltda com a única finalidade de formalizar os registros dos empregados, sendo totalmente controlada por ela, e delineia, dentre outros, os seguintes motivos:

“[...] CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS

9. Introdução

9.1. A VOG mantém em torno de 280 empregados alocados nessas empresas vinculadas, constituídas para serem optantes pelo SIMPLES e com o objetivo de afastar as contribuições patronais destinadas à seguridade social. Tais empresas estão em nome de seus empregados e operam exclusivamente para a VOG em suas instalações ou em tomo dela, usando seus próprios maquinários e equipamentos, sendo administradas por ela através do seu financeiro, ou seja, ela paga todas as despesas desses CNPJ vinculados como energia elétrica, água, telefone, alimentação, tributos, folhas de pagamentos etc.

(...)

DA CONTABILIDADE BLUMECON

0 contador Raul de Oliveira é outro parceiro do Sr. Vilmar desde a Villa Confecções. É dele a responsabilidade de constituir essas ME e "sócio" da Novatêxtil. E o assessor direto do proprietário e tem procuração para administrar a VOG e as firmas vinculadas.

Curioso é que a Blumecon paralisou as suas atividades previdenciárias de abril de 2004 até fevereiro de 2010. Simplesmente não registrou ninguém, não declarou nada e não contribuiu com nada para o INSS (nem mesmo sobre o pró-labore). Mas como assessorar um negócio do tamanho da VOG, envolvendo vários CNPJ e outros pequenos terceirizados sozinho.

Simples. Utilizando a mão de obra de empregados registrados em outras ME. Alessandro Muller (o Sandro), conhecido no bairro como "sócio" do sr. Raul e responsável por todas as folhas de pagamento e GFIP geradas pela Blumecon Sandra Helena de Oliveira (esposa do sr. Raul) eram registrados na Stolle de fevereiro/2005 até março/2010; e Fabiana Jensen registrada na Confecções Seven. Só a partir de abril de 2010, esses empregados foram registrados na Blumecon.

Sobre o trabalho de Sandra Helena na Representada, na entrevista com o encarregado do setor - Sr. Nelson Stolb -, que era o "sócio" dessa firma até o final de 2009, declarou desconhecer essa empregada e que jamais trabalhou na estamparia.

(...)

DA ESTRATÉGIA DE MARKETING

Como se pode observar no organograma, no setor industrial/produção (na base da pirâmide) estão os colaboradores registrados no CNPJ das firmas do SIMPLES (que abrigou os funcionários vindos da Novatêxtil e sua filial e da Stolle) e no setor administrativo, que comprovadamente mantém o controle empresarial, estão os registrados na VOG. Enquanto que a Contabilidade Blumecon, sob a supervisão do sr. Raul de Oliveira, é a responsável pelo departamento pessoal, RH, controle de ponto, seleção e admissão do pessoal sob as ordens do Sr. Vilmar, direcionando o pessoal selecionado para os CNPJ convenientes. Recordo que até o início de 2010, a Blumecon exerceu suas atividades com a colaboração de empregados, cujos registros se deram nos CNPJ dessas firmas do Simples.

(...)

Os empregados são jogados de uma pessoal jurídica para outra, a maioria deles sem saber de nada, haja vista que não ocorre a rescisão do contrato de trabalho quando da mudança, mantendo a mesma data da sua primeira admissão. Esta prática é permitida conforme a CLT para transferências de empregados de mesmo grupo econômico, cisão e fusão de empresas. A família administra o negócio de forma única, com certeza. A partir da central telefônica – a mesma para todos os empregados –, e-mail, material de expediente, marketing, centro administrativo, loja da fábrica, mesmo endereço, mesmo refeitório, RH, financeiro, contabilidade, enfim, única empresa,

cujos diretores estão no topo do organograma e se chamam Vilmar e Odete Glasenapp – VOG.

(...)

DO REFEITÓRIO e ANIVERSARIANTES DO MÊS

Em fevereiro de 2007 - quando da 4ª . alteração contratual da empresa-mãe para incluir um segundo objetivo social "fornecer alimentação aos colaboradores..." a VOG formalizou o fornecimento de refeição para todos os seus colaboradores, registrados em diversos CNPJ (Novatêxtil e filial -, Stolle, Seven e VOG), incluindo em seu mobilizado todo o mobiliário da cozinha, sendo que o registro do pessoal da cozinha sempre esteve na Representada.

Refeições à parte, toda a despesa com alimentação do pessoal (supermercado, padaria, lanchonete etc) como podemos ver nos documentos de caixa sempre foi pago pela VOG. A lista de consumo mensal nas padarias da região vem discriminada nos valores dos recibos o nome do responsável de cada firma, por ex., Rosane da Seven, Bernadete da filial, Odete da Novatêxtil, Nelson da Estamparia (Stolle) com os recibos em nome da empresa-mãe (carimbo padrão da empresa – era Novatêxtil).

É no restaurante que a empresa também comemora o aniversário de todos os empregados que trabalham no mesmo local, cuja lista de aniversariantes é de responsabilidade da recepcionista (registrada na VOG) e que mensalmente é exposta ali.

DOS PAGAMENTOS EFETUADOS e PROCURAÇÕES

Apesar dessas empresas vinculadas terem conta em banco, entre eles existem as procurações envolvendo todos os "supostos sócios", o contador, a financeira e o sr. Vilmar para eles movimentarem as contas. Algumas dessas procurações são públicas e outras não, de acordo com o relevância do compromisso de modo que as contas são pagas conforme a disponibilidade do caixa e quando não pela transferência entre as contas bancárias como se pode ver nos lançamentos contábeis e extratos da VOG.

Os documentos de caixa apresentados pelas firmas vinculadas em todo o período fiscalizado não enchem uma caixa de arquivo e se restringem a comprovante de contas pagas de fato pela empresa-mãe.

Mesmo dentro destes poucos papéis se pode ver que o carimbo "novatêxtil" nos recibos de pagamentos é o mesmo usado para as despesas de todos os CNPJ envolvidos, seja para pagamento de advogado, padaria, oficina, combustível!, vale transportes, aluguéis, etc.

Os pagamentos de tributos, FGTS das empresas do Simples são identificados com o telefone 3338-6362 da VOG como responsável.

Os recados da contabilidade para os pagamentos e fluxo de caixa são encaminhados para a sra. Iracema e para o Sr. Vilmar e envolve todos os empregados. Independente de onde estejam registrados, as informações levam a marca "novatêxtil".

DOS PAGAMENTOS POR FORA (EXTRAFOLHA)

(...)

Solicitado a pasta de documentação dos empregados, foi constatado através de recibos de pagamentos que os funcionários de destaque recebem "por fora" quantias muito superiores às declaradas em GFIP. Esses recibos são assinados e arquivados mensalmente em suas pastas no RH. Os valores não sofrem o desconto do INSS e o FGTS vem somado a mais nos recibos.

Assim são os ordenados dos seguintes funcionários:

- 1. Iracema Baer – financeira – registrada na Novatêxtil e na VOG.*
- 2. Manfredo Baer (esposo de Iracema) – chefe do PCP – registrado na VOG.*
- 3. Gisela Krueger – inspetora de qualidade das facções – registrada na VOG e sócia da Representada.*
- 4. Astrid Litzenberger – encarregada de corte – registrada na Novatêxtil.*
- 5. Ledir Lunelli – carregada da talhação – registrada na VOG.*
- 6. Renaldo Testoni – encarregado da fiação – registrado na Stolle.*

DO CONTROLE DO VALE TRANSPORTE, DOS ALUGUEIS e VÍCIOS / ERROS SEMELHANTES

Outro exemplo que a VOG administra os empregados registrados em seus diversos CNPJ é o controle de pagamento do vale transporte encontrado nos documentos de caixa da empresa-mãe: cada qual com a guia de pagamento em cada CNPJ (em nome do Consórcio Siga) e a relação nominal discriminada acompanhando o boleto de cobrança emitido pela administração da empresa. Assim também o pagamento de quem usa o transporte por Vans.

Não é diferente o pagamento do aluguel, ele vem em planilha para a VOG, discriminando a firma, mas controlado e quitado pela VOG, embora a contabilidade procure encaminhar para o registro contábil de cada uma delas.

Os "sócios" dessas firmas de fato são empregados da VOG. Tiramos por ex. os pagamentos dos 13º salários de todo o período fiscalizado. Embora sob o título de pró-labore, a empresa faz questão de pagar o salário do "sócio -

empregadores" e é lançado na folha de pagamento de cada um desses CNPJ como para os demais funcionários.

Mais um detalhe semelhante: o contador deixou de encaminhar a GFIP e pagar o INSS do 13º salário de 2006 de todas essas firmas do SIMPLES (da Novatêxtil e sua filial, da Stolle e da Seven). Ou seja, na condição de que o que faz para uma dessas firmas, faz para as demais; quando paga um documento, paga para todas as outras, quando deixa de pagar para uma, deixa para todas. São erros (ou vícios) semelhantes de quem administra todo o negócio de forma única.

DO RELATÓRIO DE PAGAMENTO DE DUPLICATAS e OPERADOR DA CONTA

A VOG emitia um relatório apenas para controlar as duplicatas a pagar em ordem de vencimento em nome dela e no final da página anotava à mão (manuscrito) o valor do material consumido em cada um de seus CNPJ.

Outra prova da administração da VOG pelo sr. Vilmar Glasenapp são os vários protocolos de autorização de movimentação da conta Rail Bankline da empresa como sendo ele próprio o operador do sistema para o pagamento das despesas de todas as firmas.

DO COMODATO DOS EQUIPAMENTOS E MAQUINAS e PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

Como tudo é administrado pela empresa-mãe, a opção encontrada para "simular" a operação de empresa independente - dando transparência de legalidade ao ato de transferir o imobilizado para os CNPJ vinculados, sem cobrar aluguel dele mesmo -, foi o uso de "CONTRATO DE COMODATO e PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS", onde a VOG entra no negócio com todos os equipamentos, as máquinas, o pagamento de todos os custos industriais e os encargos e a Representada registra os empregados para a mão de obra da produção. Sequer garantia as empresas firmam entre elas nem fiador.

No contrato, as empresas deixam claro que o objetivo do contrato é a prestação de serviços (locação de mão de obra para confecção) "na fabricação e risco, infesto, corte, costura, bordado, estamparia, embalagem e expedição de malha em geral" (no ex. do contrato com a Novatêxtil). Significa, portanto, que os empregados registrados nessas ME fazem toda a parte industrial (o trabalho bruto), usando os equipamentos e as máquinas cedidas pela empresa-mãe a título de comodato para a confecção dos artigos solicitados enquanto que os registrados na VOG cuidam do desenvolvimento do produto, compra, venda e administração do negócio.

Numa rápida análise, percebe-se que o faturamento dessas firmas do Simples não é o suficiente para cobrir a folha de pagamento. O comodato justificaria o não pagamento dos equipamentos e das máquinas: imobilizados fundamentais para a execução dos serviços. Ou seja, os CNPJ dessas empresas vinculadas existem exclusivamente para o registro de cerca de

95% dos empregados do grupo - na prestação de serviço de mão de obra, apenas.

DA TRANSFERÊNCIA DE EMPREGADOS

Entrevistas realizadas com os funcionários e documentos do FGTS/CNIS demonstram o movimento de registros entre as empresas e esses empregados permaneceram, em sua maioria, executando suas funções no mesmo local.

O RH e a contabilidade são os mesmos para todas as firmas e usam o mesmo sistema de informação/software da VOG e trabalha com os dados de todos os empregados ao mesmo tempo como se fosse uma única empresa, dividida em departamentos (inclusive para os funcionários da Seven). Portanto tudo é gerado ali. De fato, única empresa.

Foram mais de 40 entrevistas com empregados registrados em todos esses CNPJ citados e a praticamente 100% afirmaram que "os donos disso tudo são o casal Vilmar e Odete" Glasenapp e eles quem administram.

(...)

DA ADMINISTRAÇÃO E GERENCIAMENTO FINANCEIRO

A gestão administrativo-financeira da VOG e dessas ME é exercida pelos proprietários do negócio. Seus parentes, amigos e empregados estão no contrato social dessas empresas apenas como parte figurativa do processo, isto é, a sociedade possui um único comando, independentemente de onde estejam registrados os trabalhadores.

Tudo é feito na sua administração: o atendimento, a compra, a venda, o expediente, a produção, a execução do serviço tem a marca VOG / NOVATEXTEL e são realizados sob o comando dos srs. Vilmar e Odete Glasenapp. Esses CNPJ na verdade foram utilizados para simular a terceirização de serviço de mão de obra com exclusividade.

O sr. Vilmar (e os mentores do negócio) tem procuração entre si com poderes ilimitados para gerir as firmas vinculadas e a VOG e assim movimentar suas contas conforme as suas necessidades como podemos ver nos pagamentos feitos via internet onde ele paga as contas ao mesmo tempo de todas as empresas ou nos extratos bancários onde aparecem pagamentos, DOC, TED e transferência entre as contas para todos os CNPJ envolvidos.

O objetivo da utilização dessas firmas é desenvolver a atividade com várias empresas paralelas: nas do SIMPLES estão registrados 95% dos empregados e contabilizadas os custos da mão-de-obra e na VOG (lucro presumido) registra poucos empregados e é usada exclusivamente para o faturamento. Essas ME de fato só existem para registrar os empregados, no papel.

Ela não dispõem de patrimônio e capacidade operacionais necessários à realização de seu objetivo.

Trata-se de uma "simulação" quando comprovadamente uma empresa optante pelo SIMPLES não cumpre o seu objeto social; tem massa salarial incompatível com seu faturamento; "desenvolve" suas atividades utilizando bens constantes no ativo permanente da empresa-mãe sem nenhum vínculo jurídico justificador dessa utilização; igualmente possui despesas operacionais referentes a pagamentos da manutenção desses bens etc.

Conclui-se que esses CNPJ vinculados estão sendo utilizados pela VOG Comercial Têxtil Ltda com a única finalidade de formalizar os registros dos empregados, sendo totalmente controlada por ela. [...]". (Relatório Fiscal, fls. 70/95, processo 13971.005406/2010-23)

Além da outorga de poderes explícitos ao Fisco para identificar o real sujeito passivo da relação obrigacional tributária, nos termos do art. 142 do CTN, supõe que se reconheça, ainda que por implicitude, à autoridade responsável pelo lançamento fiscal a titularidade de meios destinados a viabilizar a concretude da regra prevista no art. 149, inciso VII, do CTN, permitindo, assim, que se confira efetividade aos fins legais nessa empreitada de caracterizar a real sujeição passiva da obrigação tributária decorrente de fraude ou simulação objetiva. Se assim não fosse esvaziar-se-iam, por completo, as atribuições legais expressamente concedidas ao Fisco em sede de lançamento fiscal de ofício oriundo do fato de que o sujeito passivo agiu com fraude ou simulação, já que os elementos informativos acostados aos autos apontam para a inexistência das empresas Novatêxtil Ltda - ME, Patrick Malhas Ltda - ME e Confeções Sevem Ltda - ME, e para a efetiva contratação dos segurados empregados pela Recorrente.

Insta mencionar ainda que, ao considerar o real sujeito passivo da relação tributária, o Fisco não está aplicando a regra prevista no art. 116 do CTN – nem está realizando a desconconsideração de pessoa jurídica prevista no art. 50 do Código Civil –, já que a sua ação não está voltada para fins relacionados exclusivamente ao direito civil, mas sim ao cumprimento fiel e irrestrito da legislação previdenciária e tributária, e encontra respaldo legal nesses artigos 142 e 149, inciso VII, do CTN.

Cumprе esclarecer que as alegações da Recorrente, registradas na peça recursal e na peça de impugnação, não estão consubstanciadas em documentos probatórios e sim em meros relatos de que o Fisco não poderia desconsiderar a constituição da empresa Candói Indústria de Pasta e Papel Ltda nem aplicar os artigos 116 e 149 do CTN. Essas alegações da Recorrente, desacompanhadas de elementos subjacentes ao fato que se pretende comprovar, não constituem, por si só, elementos de prova. Além disso – visando comprovar a fidedignidade dos registros contidos nos seus documentos declaratórios do pacto firmado entre a Recorrente e as empresas Novatêxtil Ltda - ME, Patrick Malhas Ltda - ME e Confeções Sevem Ltda - ME, expostos na sua tese de defesa –, caberia à Recorrente apresentar documentos, contemporâneos à prestação de serviços, contábeis e fiscais que demonstrassem o contrário do que foi apontado e **comprovado pelo Fisco como a real inexistência das empresas** Novatêxtil Ltda - ME, Patrick Malhas Ltda - ME e Confeções Sevem Ltda - ME. Esse entendimento está consubstanciado na regra estabelecida pelo art. 333 do CPC, eis que cabe ao autor (Fisco) o ônus de provar os fatos constitutivos de seu direito – no qual entendo que foi materializado no Relatório Fiscal (fls. 70/95, processo 13971.005406/2010-23) e nos documentos acostados aos autos de fls. 96/420 –, e cabe à Recorrente comprovar a existência de qualquer fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco.

Código de Processo Civil – CPC:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. (g.n.)

Assim, uma vez ausente a autonomia organizacional das empresas intermediárias Novatêxtil Ltda - ME, Patrick Malhas Ltda - ME e Confecções Sevem Ltda - ME, e sem assunção ativa (propriedade dos meios de produção) e passiva (responsabilidade pelos riscos do empreendimento), acrescida do fato de serem os sócios da empresa Vog Comercial Têxtil Ltda (Recorrente) procuradores dessas empresas intermediárias, está-se diante de típica relação de fraude ou simulação objetiva, o que invoca a aplicação dos artigos 142 e 149, inciso VII, ambos do CTN.

É importante frisar que, para fins tributários, a comprovação da relação obrigacional não depende exclusivamente da demonstração da ocorrência de dolo, culpa ou fraude no ato de constituição das empresas Novatêxtil Ltda - ME, Patrick Malhas Ltda - ME e Confecções Sevem Ltda - ME, ao contrário do que entende a Recorrente. Não cogitou o legislador sobre o elemento volitivo que originou a relação jurídica tributária. A obrigação da empresa é recolher a contribuição social previdenciária decorrente dos segurados empregados, devidamente relacionados e caracterizados diante da realidade fática evidenciada pelo Fisco, não cabendo a este analisar os motivos subjetivos do não recolhimento dos tributos.

Vale mencionar que o art. 136 do CTN, ao eleger como regra a responsabilidade objetiva, isenta a autoridade fiscal de buscar as provas da intenção do infrator, conforme transcrito abaixo:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (g.n.)

Na peça recursal, a Recorrente alega que o Fisco não pode desconsiderar a personalidade jurídica das empresas intermediárias Novatêxtil Ltda - ME, Patrick Malhas LTDA - ME e Confecções Sevem LTDA - ME, que foram legalmente constituídas, e apurar as pretensas contribuições sociais previdenciárias. Tal argumento é impertinente ao presente processo, eis que restou demonstrado nos autos que não houve desconsideração da personalidade jurídica, sendo que a apuração das contribuições lançadas decorre dos documentos contábeis e fiscais da Recorrente e da realidade fática encontrada na atividade laboral dos prestadores de serviços, já que houve a demonstração de que as empresas Novatêxtil Ltda - ME, Patrick Malhas Ltda - ME e Confecções Sevem Ltda - ME não tinham quaisquer relação empregatícia com os segurados empregados.

Com efeito, o Fisco tem competência para afastar os efeitos de negócios jurídicos formalizados com aparência de licitude tributária, quando, de acordo com os elementos fáticos evidenciados no procedimento de auditoria fiscal, revelarem que foram celebrados com o objetivo de não possibilitar a incidência da contribuição social previdenciária no real sujeito passivo da relação obrigacional tributária, haja vista que relativamente ao plano da eficácia, tais negócios não são oponíveis ao Fisco. Nesse sentido, deve o auditor fiscal

efetuar o lançamento, constituindo o crédito tributário, como determinam os artigos 142 e 149, inciso VII.

Com relação à base de cálculo, a Recorrente afirma que houve a inclusão de verbas com caráter indenizatório e solicita a exclusão de tais verbas dos valores lançados.

Tal alegação não será acatada, eis que não houve a comprovação de que as verbas mencionadas pela Recorrente compuseram a base de cálculo dos valores lançados, tratando-se apenas de afirmações sem a devida comprovação.

Acrescenta-se a isso que as verbas pagas aos segurados empregados a título de salário-maternidade, horas-extras, bem como os adicionais noturno, de periculosidade e de insalubridade, possuem natureza salarial e compõem a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias, a teor do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Por sua vez, as verbas oriundas do auxílio-doença (15 primeiros dias), do terço constitucional de férias, do aviso-prévio indenizado, das férias indenizadas e do auxílio-creche possuem natureza indenizatória e, caso houvesse a comprovação nos autos de que tais verbas compuseram a base de cálculo, elas poderiam ser excluídas dos valores lançados, fato este não evidenciado nos autos. Além disso, as remunerações (verbas) lançadas no presente Auto Infração foram declaradas em GFIP pelas empresas vinculadas, exceto o levantamento PF “salário por fora”.

Logo, rejeita-se a pretensão recursal.

No que tange à multa qualificada de 150%, entendo que houve a demonstração dos fundamentos fáticos e jurídicos da multa agravada pelo Fisco.

A multa qualificada no percentual de 150% foi aplicada sobre os valores lançados para as competências 12/2008 a 06/2010.

Quando das infrações aqui em comento, tinha vigência a regra do art. 44 da Lei 9.430/1996 para as multas oriundas da legislação previdenciária (Lei 8.212/1991). Aplica-se a multa qualificada nos casos de evidente intuito de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. Esses fundamentos jurídicos foram esposados nos Fundamentos Legais do Débito (FLD) e no Relatório Fiscal, nos seguintes termos:

“[...] 15. Da Multa Qualificada

Nos próximos parágrafos, abordaremos os aspectos relacionados A aplicação da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96. Em suma, demonstraremos que no presente caso, é de se aplicar a multa em seu percentual duplicado, 2 x 75% = 150%, por restar caracterizada a prática de fraude prevista no art. 72 a Lei 4.502/64.

15.1. A aplicação da multa qualificada se dará a partir da competência 12/2008, tendo em vista que os dispositivos acima citados aplicam-se as contribuições previdenciárias a partir da edição da Medida Provisória nº 449 de 04/12/2008.

(...)

15.4. Devemos verificar se os fatos anteriormente narrados, que detalham a conduta da fiscalizada, se encaixam em uma das definições estampadas nos arts. 71, 72 e 73, acima transcritas.

A conduta a ser analisada no presente caso 6: simular a contratação de empregados pela VOG Comercial através de interpostas pessoas jurídicas (as três empresas vinculadas), constituídas em separado para ser optante pelo SIMPLES e com o objetivo de afastar as contribuições patronais destinadas à seguridade social.

15.5. Numa análise objetiva dos fatos aqui apurados frente aos dispositivos legais em comento, não há como não deixar de enquadrar a simulação na contratação de empregados pela VOG Comercial através de interpostas pessoas jurídicas com o objetivo de afastar as contribuições patronais sobre a folha de pagamento na definição de fraude contida no art. 72 da Lei 4.502/64, já transcrito.

15.6. Desta forma, a multa de ofício de 75% sobre as contribuições previdenciárias não recolhidas será duplicada na forma do artigo 44, §1º da Lei 9.430/96 (Redação dada pela Lei nº11.488, de 2007) para as competências 12/2008 a 06/2010.[...]"

Assim, entende-se que a multa aplicada de 150% foi tipificada legalmente nos Fundamentos Legais do Débito (FLD), conforme os tipos abstratos do art. 44 da Lei 9.430/96 combinados com os arts. 71, 72, 73 da Lei 4.502/1964.

Nesse caminhar, o Relatório Fiscal delineou que o negócio jurídico estabelecido entre a Recorrente e as empresas intermediárias (Novatêxtil Ltda - ME, Patrick Malhas Ltda - ME e Confecções Sevem Ltda - ME) ocorreu com a finalidade de simular a realidade fática, concluindo que esta foi constituída com o fim de absorver a mão de obra empregada no processo produtivo da própria Recorrente, para obter os benefícios do "Simples" na redução dos encargos tributários. Esse raciocínio decorre dos elementos fáticos registrados nos itens 9 a 11 do Relatório Fiscal (fls. 70/95), que também foram devidamente registrados na decisão de primeira instância nos seguintes termos:

"[...] Para melhor descrever a situação de fato antes transcrita vale transcrever a conclusão do auditor fiscal "os empregados são jogados de uma pessoal jurídica para outra, a maioria deles sem saber de nada, haja vista que não ocorre a rescisão do contrato de trabalho quando da mudança, mantendo a mesma data da sua primeira admissão. Esta prática é permitida conforme a CLT para transferências de empregados de mesmo grupo econômico, cisão e fusão de empresas. A família Glasenapp administra o negócio de forma única, com certeza. A partir da central telefônica – a mesma para todos os empregados, e-mail, material de expediente, marketing, centro administrativo, loja da fábrica, mesmo endereço, mesmo refeitório, RH, financeiro, contabilidade, enfim, única empresa, cujos diretores estão no topo do organograma e se chamam Vilmar e Odete Glasenapp" [...]"

Percebe-se, então, que a Recorrente utilizou-se das empresas Novatêxtil Ltda - ME, Patrick Malhas Ltda - ME e Confecções Sevem Ltda - ME para simular a realidade fática evidenciada pelo Fisco, visando esconder o fato gerador da contribuição previdenciária, já que ficou demonstrado que a Recorrente utilizou-se de interpostas pessoas jurídicas para absorver a mão de obra empregada no seu processo produtivo. Logo, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada que houve a prática de interpostas pessoas na contratação da mão de obra.

O mesmo entendimento, apenas sendo distinta a espécie de tributos, foi manifestado no enunciado da Súmula CARF nº 34: “*Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas*”.

Em relação ao pretenso aspecto confiscatório da multa lançada, melhor sorte não socorre a Recorrente, a teor do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 que positivou o princípio do não-confisco.

Constituição Federal de 1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV- utilizar tributo com efeito de confisco;

Como estampado no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), tributo é toda prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito. A sanção de ato ilícito tem na multa pecuniária uma de suas espécies. Assim, tratando-se de multa pecuniária, não há que falar em princípio não-confisco. Vê-se, claramente, que o CTN extrema os conceitos de tributo e de multa, não havendo identidade entre estes. O princípio do não-confisco (art. 150, IV) somente se aplica a tributos.

Com isso, rejeita-se a pretensão recursal.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores (art. 35 da Lei 8.212/1991¹).

¹ Lei 8.212/1991, digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

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

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

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

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempo mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Logo, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

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.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

*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). (g,n,)*

Lei 9.430/1996:

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. (...)

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

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e consequentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.** (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: 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). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o **patamar de até 100% do valor principal.** Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art.

44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso voluntário e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que, com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.