



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

Processo n° 13971.722610/2011-93
Recurso n° 002.727 Voluntário
Acórdão n° 2302-002.727 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente UNICERÂMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS CERÂMICOS LTDA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

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

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

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

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

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN.

FRAUDE.

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

SONEGACÃO

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

MULTA DE OFÍCIO. AIOP. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

Não constitui confisco a incidência de multa de ofício qualificada decorrente do inadimplemento de contribuições previdenciárias, apurado pela Fiscalização em meio a condutas de fraude e simulação, e formalizada mediante lançamento de ofício.

Foge à competência deste colegiado a análise da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei nº 8.212/91 às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas no art. 150 da CF/88.

INFORMAÇÕES ECONÔMICAS DO SUJEITO PASSIVO. QUEBRA DO SIGILO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

O fornecimento de extratos bancários diretamente pela empresa à Fiscalização, em atendimento a Intimação Fiscal para Apresentação de Documentos regularmente formalizada, não constitui hipótese de quebra de sigilo fiscal eis que fornecida espontaneamente pelo sujeito passivo, e não pela instituição financeira onde a empresa realiza suas operações bancárias.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

Data da lavratura dos Auto de Infração: 29/11/2011.

Data da ciência dos Auto de Infração: 09/12/2011.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio do Auto de Infração de Obrigação Principal nº 51.002.317-7, consistente em contribuições sociais a cargo da empresa, destinadas a Outras Entidades e Fundos, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 02/45.

Relata a Autoridade Lançadora que durante os procedimento de Fiscalização na empresa Autuada restou constatado que as empresas HERTA INDÚSTRIA CERÂMICA LTDA (Herta), MORASTONI E RECH LTDA (Morastoni), DARCI POSSAMAI E CIA LTDA (Possamai) e PEREIRA E SOUZA INDÚSTRIA LTDA (Pereira), optantes do SIMPLES Federal (Lei 9.317/96) e SIMPLES Nacional (Lei Complementar nº 123/2006), foram concebidas, FORMALMENTE, com o propósito de abrigar a mão de obra necessária ao desenvolvimento das atividades das empresas CERÂMICA RAINHA LTDA (RAINHA) (desde suas constituições até o mês de 03/2010) e UNICERÂMICA IND. E COM. DE PRODUTOS CERÂMICOS LTDA (Unicerâmica) (no período a partir do mês 04/2010). Os funcionários daquelas, em seus respectivos períodos, prestavam e prestam serviços, EXCLUSIVAMENTE, para estas, utilizando-se das instalações, veículos, máquinas e equipamentos pertencentes às empresas CERÂMICA RAINHA e UNICERÂMICA.

Restou constatado, igualmente, que as empresas CERÂMICA RAINHA LTDA e UNICERÂMICA IND. E COM. DE PRODUTOS CERÂMICOS LTDA integram, de fato, um GRUPO ECONÔMICO e, portanto, solidariamente responsáveis, conforme fundamentações legais: CTN, art. 124, I e II; Lei 8.212/1991, art. 30, IX; Decreto 3.048/1999, art. 222 e Lei 8.884/1994, art. 17.

Tendo sido constatada a ocorrência dos pressupostos da relação de segurado empregado entre os trabalhadores e sócios formalmente registrados nas empresas HERTA IND. CERÂMICA LTDA e DARCI POSSAMAI E CIA LTDA e a Autuada, a Fiscalização considerou, com fundamento no princípio da primazia da realidade, que os trabalhadores formalmente contratados pelas empresas interpostas acima citadas eram, de fato, para fins previdenciários, segurados empregados da empresa Autuada, e procedeu à apuração da contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de pagamento destes, no período de 04/2010 a 12/2010.

As empresas solidariamente responsáveis Unicerâmica e Cerâmica Rainha foram devidamente cientificadas do lançamento em questão em 09/12/2011, conforme Avisos de Recebimento a fls. 1379/1381.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Autuado apresentou impugnação a fls. 1383/1461.

A sociedade empresária Cerâmica Rainha Ltda, embora devidamente intimada da lavratura do vertente Auto de Infração, não ofereceu impugnação em face do lançamento, quedando-se revel.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 07-31.055 – 5ª Turma da DRJ/FNS, a fls. 1558/1594, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo e o Responsável Tributário foram cientificados da decisão de 1ª Instância nos dias 15/05/2013 e 22/05/2013, conforme Recibo e Aviso de Recebimento a fls. 1595 e 1600.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o Autuado interpôs recurso voluntário a fls. 1602/1671, respaldando sua resistência ao lançamento em argumentação desenvolvida nas alegações que se vos seguem:

- Erro procedimental na identificação do Sujeito Passivo;
- Que deveria haver, inicialmente, a exclusão das empresas Herta, Possamai do Simples Nacional;
- Que o lançamento deveria ter sido efetuado contra o contribuinte direto, cabendo à Autuada apenas a responsabilidade solidária;
- Que a Secretaria da Receita Federal do Brasil não possui competência para reconhecer vínculo empregatício;
- Ilegitimidade da Autuada até o julgamento da representação para declaração de baixa das empresas Herta e Darci Possamai;
- Que inexistente vínculo direto para fins de recolhimento previdenciário;
- Que inexistente grupo econômico de fato entre as empresas fiscalizadas e ausência de responsabilidade solidária;
- Que houve quebra de sigilo bancário;
- Que deve ser excluído do lançamento os valores já recolhidos na sistemática do Simples;
- Inexistência dos requisitos para a aplicação da multa qualificada;
- Que a multa qualificada tem efeito de confisco;

Ao fim, requer a declaração de insubsistência e nulidade da autuação fiscal.

O responsável tributário não se manifestou nos autos do processo.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificados da decisão recorrida no dia 15/05/2013. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 04 de junho do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

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

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA INEXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES.

Pondera o Recorrente que deveria haver, inicialmente, a exclusão das empresas Herta, Possamai do Simples Nacional.

Sem razão.

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

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

O caso ora em estudo não trata, de forma alguma, da declaração de inaptidão das empresas do SIMPLES, tampouco da inexistência da relação laboral entre os empregados em realce com as empresas Herta e Darci Possamai, muito menos da caracterização da existência de vínculo laboral destes trabalhadores com a Unicerâmica.

Não procede, portanto, a alegação de que a Secretaria da Receita Federal do Brasil não teria competência para reconhecer vínculo empregatício. Inexiste no presente lançamento qualquer procedimento de constituição de vínculo empregatício (Instituto de Direito do Trabalho) dos obreiros em tela com a Autuada. Tampouco detém o auditor fiscal da RFB competência para tanto. A questão é meramente tributária não irradiando qualquer espécie de efeito sobre a esfera trabalhista da empresa Autuada.

Trata-se, a todo saber, da caracterização da condição de segurado empregado (Instituto de Direito Previdenciário) dos trabalhadores em tela com o seu real e efetivo

empregador, esta sim, atribuição contida no *portfolio* de competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

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

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

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

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

Registre-se, por relevante, que a administração tributária federal não se encontra jungida à obtenção prévia de declaração administrativa ou judicial definitiva de nulidade de atos jurídicos simulados como condição de procedibilidade para a tributação da real operação ocorrida, visto que os atos simulados são ineficazes perante o Fisco, conforme desai do preceito inscrito no art. 118 do CTN:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

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

Daí a improcedência da alegação de que deveria haver, inicialmente, a exclusão das empresas Herta, Possamai do Simples Nacional.

O fundamento do lançamento ora em debate assenta-se na efetiva existência de vínculo de segurado empregado (Instituto de Direito Previdenciário), revelado pela constatação da presença de todos os elementos caracterizadores de tal qualificação jurídica previstos no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, circunstância que sujeita a Autuada e os segurados em apreço às obrigações previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Avulta, portanto, que no presente lançamento, o contribuinte de fato é a própria Unicerâmica, pois é a pessoa jurídica que, no universo da realidade dos fatos, tem a efetiva relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da contribuição social ora em debate, contingência que joga por terra a alegação de suposto “*erro procedimental na identificação do Sujeito Passivo*”.

Sendo a Autuada a efetiva e real contribuinte das exações em realce, as demais empresas integrantes do grupo econômico de fato apurado pela Fiscalização, figuram, no presente caso, tão somente, como responsáveis tributárias pela satisfação do crédito tributário ora em constituição, em virtude da solidariedade passiva decorrente do grupo econômico, conforme previsto no art. 124 do CTN, o qual reconheceu a existências de duas modalidades de solidariedade aplicáveis ao direito tributário, a saber, a solidariedade de fato, verificada entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e a solidariedade legal, a qual se avulta nas hipóteses taxativamente previstas na lei.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

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

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

Diante dos aludidos dispositivos, avulta, por decorrência lógica, que a eleição do sujeito passivo a figurar no polo passivo da obrigação tributária, na ocasião do lançamento, é prerrogativa privativa da autoridade fiscal, consoante dessa das letras que conformam o art. 142 do *codex*:

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

Parecer CJ/MPAS nº 2.376/2000

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Com efeito, sob a ótica da garantia, da eficiência e da agilidade da atuação da Administração Tributária na recuperação de créditos previdenciários, exigir-se o lançamento primeiramente em face das interpostas pessoas (Herta e Darci Possamai) e, subsidiariamente, em face do Contribuinte de fato (a Autuada), configurar-se-ia como um contrassenso, esvaziando por completo o sentido teleológico do instituto em análise, tornando-o inócuo. De outro lado, sob a ótica legal, tal procedimento representaria negativa de vigência aos preceitos inscritos no art. 30, IX da Lei nº 8.212/91 c.c. art., 124, Parágrafo Único do CTN, ferindo os mais mezes princípios de Direito.

Nessa perspectiva, fulgura improcedente o argumento de que “o lançamento tributário deveria ter sido emitido contra o contribuinte direto, cabendo à Autuada apenas a responsabilização como coobrigada (responsável)”.

Conforme demonstrado, o lançamento houve-se por emitido em face do Contribuinte de fato (a Autuada), bem como dos responsáveis tributários eleitos pela Fiscalização, no exercício da prerrogativa privativa que lhe é assegurada pela art. 142 do CTN.

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

Também não procede a alegação de que deveria ser excluído do lançamento os valores já recolhidos na sistemática do Simples;

A uma, porque a titularidade dos créditos decorrentes de tais recolhimentos é da Herta e Darci Possamai, conforme o caso, não podendo a Autuada realizar compensação de contribuições previdenciárias utilizando-se de créditos de terceiros.

A duas, porque os valores recolhidos pela Herta e Darci Possamai não se configuram como indevidamente recolhidos. A obrigação pelo recolhimento em foco decorre, exclusivamente, em razão das obrigações estatuídas na Lei Complementar nº 123/2006.

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

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

b) as dos empregadores domésticos;

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

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

(...)

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

Repise-se que as contribuições vertidas ao Simples pelas empresas Herta e Darci Possamai independem do número, qualificação e remuneração dos segurados a elas

formalmente vinculados, sendo exatamente o mesmo para um, dez, mil ou nenhum segurado. Daí a razão que motiva determinadas empresas a instituir, em nome de “*laranjas*”, empresas optantes pelo regime simplificado em tela para abrigar, formalmente, o registro trabalhista de segurados de empresas não optantes, visando a excluírem-se da tributação incidente sobre a folha de salários.

Assim, os recolhimentos efetuados pelas empresas Herta e Darci Possamai, na sistemática do Simples, não se prestam à Recorrente para fins de compensação em razão de não se configurarem como indevidos, não se consubstanciam em créditos de titularidade da Recorrente e não se enquadram na hipótese de compensação/restituição assentada no art. 89 da Lei nº 8.212/91.

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

Por todo o exposto, mostra-se irrelevante para a eficácia do presente lançamento se as empresas interpostas foram ou não excluídas do Simples Nacional. A eventual Representação Fiscal visando à exclusão das interpostas empresas do Simples Nacional configura-se como mero procedimento paralelo que a Fiscalização há que observar ao se deparar com situações de fato como a que ora se nos apresenta, em razão do seu dever de ofício plenamente vinculado.

Pelas mesmas razões, atonam sem fundamento jurídico as alegações de ilegitimidade da Autuada, até o julgamento da representação para declaração de baixa das empresas Herta e Darci Possamai, uma vez que a baixa, a exclusão ou a declaração de inaptidão do Simples Nacional de tais empresas não irradiam efeitos sobre o vertente lançamento.

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

No caso, com fulcro no princípio da primazia da realidade sobre a forma, a Fiscalização constatou a existência de vínculo material de segurado empregado entre os trabalhadores em tela e a Autuada, bem como a ocorrência de fatos geradores, em relação aos quais não houve o correto recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, e procedeu ao lançamento das contribuições previdenciárias decorrentes desse vínculo em nome do Contribuinte de fato e dos responsáveis tributários, tudo em conformidade com os ditames legais, no exercício da atividade plenamente vinculada que lhe é típica, sem promover qualquer vínculo trabalhista (Instituto de Direito do Trabalho) entre os trabalhadores em tela e a Autuada, ora Recorrente.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

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

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

3.1. DOS FATOS GERADORES

O Recorrente alega que inexistente vínculo direto para fins de recolhimento previdenciário.

Existe !

3.1.1. DA CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO

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

Consolidação das Leis do Trabalho - CLT

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - como empregado:

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

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

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

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

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

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

g) o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 8.647/93)

i) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 9.876/99).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cumpra alertar que a não eventualidade se apura mais em razão da atividade realizada pelo empregador do que pelo prazo de vigência do contrato ou período de execução do trabalho por um mesmo operário. Nessas circunstâncias, sendo o serviço contratado uma necessidade contínua da empresa, eis que inerente à sua atividade econômica, ou essencial ao desempenho satisfatório do objeto social da pessoa jurídica, caracterizada estará a não eventualidade do serviço, independentemente do prazo em que cada trabalhador execute o serviço lhe foi confiado.

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

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

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

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

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

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

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

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

Dessarte, havendo prestação remunerada de serviços por pessoa física, por mais autonomia que tenha o contratado na condução do serviço que lhe foi confiado, presente sempre estará, em menor ou maior grau, a subordinação jurídica do contratado ao contratante. Como exemplo meramente ilustrativo, mesmo a contratação de renomado profissional para a elaboração de um Parecer a respeito de matéria de sua notória especialidade, mesmo aqui presente estará a subordinação jurídica, eis que o aludido Parecer deverá atender os objetivos e interesses do Contratante e ser elaborado no tempo e nas condições por este especificado, sob pena de não se consolidar o contrato laboral.

A subordinação se revela às escancaras com o Recorrente em foco, que detém todo o poder de chefia, de comando de como, o quê, quando e quanto do serviço será executado, além do poder de dispensa do trabalhador, mesmo que pela via oblíqua e indireta das interpostas pessoas.

A gestão de pessoal das empresas Cerâmica Rainha Ltda, Unicerâmica Indústria e Comércio de Produtos Cerâmicos Ltda, Herta Indústria Cerâmica Ltda e Darci Possamai & Cia Ltda, compreendendo a seleção, a admissão e a demissão de empregados, é realizada de forma centralizada pelo Sr. Sérgio Zeferino, que manteve vínculo empregatício com a empresa Cerâmica Rainha Ltda no período de 01/04/2003 a 02/03/2005 e, desde 02/01/2007, está vinculado à empresa Darci Possamai & Cia Ltda no cargo de analista de RH.

A jornada de trabalho é diária e definida pelo Recorrente, operando-se por turnos, com horários certos de entrada e saída, sendo controlada por meio de cartões-ponto.

Todo o trabalho é prestado nas dependências da empresa Autuada e da coobrigada.

Os poderes conferidos pelas interpostas empresas, mediante procuração, sem prazo de validade, a pessoas vinculadas à Autuada, para gerir e administrar todos os seus negócios, operações financeiras, gerência de pessoal e FGTS, ações judiciais, etc., demonstram que as empresas Herta e Darci Possamai e, conseqüentemente, todos os seus empregados e sócios, estão subordinados a Autuada.

A subordinação ora em trato aflora, igualmente, da dependência administrativa, patrimonial, econômica, financeira e operacional das empresas interpostas em relação à Autuada. Todos trabalham, efetivamente, objetivando atingir as metas determinadas pela Autuada, ordenados pelas normas da empresa.

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

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

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

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

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

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

(...)

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

(...)

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

No caso presente, a contabilidade, as folhas de pagamento e as GFIP da Autuada mostraram-se deficientes, em razão do não registro dos trabalhadores em realce que

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

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

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

A resenha fiscal a fls. 02/45 é rica em detalhes acerca dos elementos de convicção que desaguam, inexoravelmente, na conclusão de que as empresas Herta e Darci Possamai foram criadas adrede visando a abrigar formalmente os operários da Recorrente, sob os benefícios do regime tributário garantido pelo SIMPLES, trabalhadores estes que permaneceram com suas atividades inalteradas, vinculados materialmente ao mesmo empregador e subordinados substancialmente aos mesmos mandantes.

- O complexo industrial de propriedade das empresas CER. RAINHA e UNICERÂMICA está situado em uma área próxima às margens da rodovia BR 470, entre as ruas Leopoldo Kurth, Willand Kurth e Teodoro Morastoni, bairro Rainha, Rio do Sul/SC. Todos os funcionários das empresas UNICERÂMICA, HERTA e DARCI POSSAMAI e parte dos empregados da CER. RAINHA prestam serviços nestas instalações;
- O quadro social da Unicerâmica é formado por Cláudio Luís Kurth e Petra Kurth, filho e neta do casal Ralf e Iracema Kurth, sócios da Cerâmica Rainha;
- Em 27/12/2002, conforme consta em sua 9ª alteração contratual, o Capital Social da Cerâmica Rainha foi reduzido de R\$ 5.680.000,00 para R\$ 3.154.907,00, mediante a destituição de R\$ 2.525.093,00 em bens imóveis transferidos para a empresa UNICERÂMICA;
- O quadro social das empresas do grupo sempre foi objetos de constantes alterações, mas sempre sendo formado pelo mesmo grupo de pessoas e familiares;
- A sede da empresa HERTA tem localização formal na rua Willand Kurth, 790, bairro rainha, Rio do Sul/SC, conforme sua 7ª alteração contratual.

Nesse endereço, não foi localizada, ou seja, é inexistente. Na realidade, está instalada no mesmo complexo industrial da Unicerâmica.

- A sede da empresa DARCI POSSAMAI tem localização formal na rua Osvaldo Schroeder, 2229, bairro Riachuelo, Lontras/SC, conforme sua 3ª alteração contratual. Na realidade tal endereço é da residência do Sr. Darci Possamai;
- A empresa UNICERÂMICA, conforme consta em sua 12ª alteração contratual (DOC. 11) e verificado fisicamente, esta localizada no mesmo endereço da CER. RAINHA, rua Leopoldo Kurth, 780, bairro rainha, Rio do Sul/SC, desde 10/05/2004.
- Atualmente, a sede da empresa CER. RAINHA está localizada formalmente na rua Paulo Alves do Nascimento, 3030, bairro pioneiros, Lontras/SC, conforme consta na 16ª alteração contratual, de 04/04/08. Verificou-se, fisicamente, que nessas instalações são fabricados tijolos e que o Laudo Técnico das Condições Ambientais do Trabalho (LTCAT) refere-se a tal estabelecimento como, apenas, um setor da empresa.
- Os empregados e contribuintes individuais alocados nas empresas de fachada continuaram a prestar serviços, EXCLUSIVAMENTE, para a empresa Cerâmica RAINHA e, posteriormente, para empresa UNICERÂMICA (a partir de 04/2010);
- O quadro social das empresas Herta Indústria Cerâmica Ltda, Darci Possamai & Cia Ltda, Morastoni e Rech Ltda e Pereira e Souza Industrial Ltda, sempre tiveram entre seus sócios interpostas pessoas vinculadas às empresas Cerâmica Rainha Ltda e Unicerâmica Indústria e Comércio de Produtos Cerâmicos Ltda;
- Em outubro/2009 deu-se a incorporação da empresa Morastoni e Rech Ltda pela Herta Indústria Cerâmica Ltda, sendo que os empregados daquela já haviam sido incorporados por esta quatro anos e meio antes;
- Em novembro de 2009, a empresa Pereira e Souza Industrial Ltda foi incorporada pela Darci Possamai, sendo que os empregados registrados naquela já haviam sido incorporados pela Herta quatro anos e meio antes;
- A partir de 04/2010, a empresa UNICERÂMICA passou a assumir o faturamento decorrente da comercialização da produção de telhas e seus acessórios e também a prestação de serviços dos empregados e contribuintes individuais alocados nas empresas HERTA e DARCI POSSAMAI, que antes eram assumidas pela cerâmica Rainha, conforme a relação de lançamentos contábeis;
- A queda no número absoluto de empregados da Cerâmica Rainha Ltda, assim como a proporção entre as suas despesas com empregados *versus* receita bruta, ocorreu de forma concomitante ao aumento no número de empregados das empresas Herta Indústria Cerâmica Ltda, Darci Possamai & Cia Ltda, Morastoni e Rech Ltda e Pereira e Souza Industrial Ltda;
- A transferência tanto do faturamento como da prestação de serviços das empresas Herta e Darci Possamai, da empresa Cerâmica RAINHA (do

casal Ralf e Iracema Kurth) para a empresa UNICERÂMICA (de Cláudio e Petra Kurth, filho e neta), é explicada pela análise da situação destas empresas perante o Fisco Federal, uma vez que a Receita Federal do Brasil possui um crédito administrativo constituído de R\$ 11.225.182,82 com a empresa CER. RAINHA, e possui apenas um parcelamento de saldo R\$ 33.534,21 com a empresa UNICERÂMICA. A redução do patrimônio da cerâmica Rainha é providencial em caso de execução fiscal do crédito tributário;

- As despesas com as folhas de pagamento, dentre outras, das empresas Herta e Darci Possamai são pagas, de fato, pela empresa Autuada, através de transferências bancárias;
- As empresas Herta e Darci Possamai utilizando-se, gratuitamente, das instalações, máquinas e equipamentos pertencentes à Autuada;
- Nos documentos e na escrita contábeis apresentados pelas empresas HERTA e DARCI POSSAMAI, não constam pagamentos de aluguéis referentes aos contratos de locação de instalações prediais, maquinas e equipamento;
- Do exame dos documentos apresentados avulta que a Autuada concentra o faturamento decorrente da comercialização da produção, e as empresas optantes pelo SIMPLES a mão de obra utilizada na produção comercializada;
- O faturamento anual das empresas optantes do Simples Nacional era manipulado pelos sócios da Autuada de modo a não ultrapassar os limites previstos na Lei, o que jogaria por terra todo o esquema fraudulento;
- De acordo com as informações prestadas nas GFIPs dos meses 03/2005 e 04/2005, as empresas PEREIRA E SOUZA e MORASTONI E RECH paralisaram as suas atividades a partir de 04/2005 e transferiram seus empregados e contribuintes individuais para empresa HERTA, sem que houvesse qualquer rescisão trabalhista desses segurados naquelas empresas. Simplesmente, eles passaram a ser informados, a partir de 04/2005, como segurados da empresa HERTA, ou seja de um mês para outro, passaram da folha de pagamento daquelas empresas para esta. Atente-se que, nesse ano, o limite de faturamento para as empresas optantes pelo SIMPLES foi elevado de R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) para R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) e não haveria, portanto, a necessidade dispendiosa de se manter 04 empresas de fachada.
- O controle de pessoal (admissões e demissões dos empregados) das empresas CER. RAINHA, UNICERAMICA, HERTA e DARCI POSSAMAI é realizado pelo Sr. Sérgio Zeferino, o qual manteve vínculo empregatício com a empresa CER. RAINHA no período de 01/04/2003 a 02/03/2005 e, desde 02/01/2007, está vinculado a empresa DARCI POSSAMAI no cargo de Analista RH;

- O Sr. Sérgio Zeferino possuía sucessivas procurações das empresas do grupo, outorgando-lhe poderes para representá-las em assuntos administrativos relacionados aos seus empregados;
- A UNICERÂMICA efetuava pagamento de despesas de viagens realizadas por pessoas vinculadas às empresas Herta e Darci Possamai;
- A UNICERÂMICA efetuava pagamento de despesas de consultas médicas de empregados registrados nas empresas Herta e Darci Possamai, além de outras despesas diversas;
- A cerâmica Rainha efetuava pagamentos de notas fiscais/faturas emitidas em face da empresa UNICERÂMICA;
- A Cerâmica Rainha efetuou o pagamento de boletos/faturas em que a empresa Herta figurava como sacado;
- Recibos da UNICERÂMICA, bem como correspondências para o escritório de contabilidade J. Mainhardt, encaminhando extratos bancários das empresas, eram assinados por Eliane Izidio Zontag, empregada da Cerâmica RAINHA na função/cargo de auxiliar Administrativa;
- Os Laudos Técnicos das Condições Ambientais do Trabalho (LTCAT) apresentados pelas empresas do grupo, elaborados pelo mesmo Eng.º de Segurança do Trabalho, Myron Tramontini, constam como contato, a mesma técnica em segurança do trabalho, Vera Patricia Boheme, empregada da empresa HERTA;
- Procurações outorgadas pelas empresas do grupo, sem prazo de validade, para os sócios da Autuada e pessoas a eles vinculadas, atribuem-lhes poderes administrativos e financeiros em comum para gerir e administrar todos os negócios da outorgante, podendo para esse fim, assinar cheques; fazer retiradas mediante recibos; autorizar débitos; transferências e pagamentos por meio de cartas; solicitar saldos, extratos de contas e requisitar talões de cheques para uso da outorgante, etc.;
- Sentença proferida pela Juíza do Trabalho Substituta, Karin Corrêa de Negreiros, da 1ª Vara do Trabalho de Rio do Sul/SC, reconhece a formação de grupo econômico entre as empresas HERTA, DARCI POSSAMAI, CER. RAINHA e UNICERÂMICA, na Ação Trabalhista de nº 02345-2009-011-12-00-2, proposta pelo Sr. Márcio Horstmann, em 20/10/09;
- Diversas Ações Trabalhistas resultaram em acordos entre as partes, nas quais os autores afirmam que os serviços prestados eram em proveito das empresas do grupo, no mesmo local e sob o comando das mesmas pessoas;
- O exame da escrita contábil apresentada pelas empresas demonstra que as instalações, máquinas e equipamentos utilizados na produção das telhas, seus acessórios e tijolos pertencem às empresas CER. RAINHA e UNICERÂMICA, conforme as relações dos terrenos, edificações e benfeitorias, máquinas e equipamentos;

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

Sob o prisma da primazia da realidade dos fatos sobre a forma dos atos, fácil é perceber que as empresas Herta e Darci Possamai operavam, de fato, como *extensão* da empresa autuada, como se fossem verdadeiros estabelecimentos desta, conformando Grupo Econômico de Fato, tendo inicialmente a empresa Cerâmica Rainha e, em seguida, no período de apuração deste Auto de Infração, a Unicerâmica como a empresa-mãe, controladora efetiva de todo o empreendimento empresarial.

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

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

Ante tal panorama, a Fiscalização, corretamente, considerou os empregados formalmente registrados na Herta e Darci Possamai como segurados empregados da Autuada, lançando em nome desta e da responsável tributário, Cerâmica Rainha, as contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas, incidentes sobre as remunerações de tais segurados empregados, conforme valores constantes nas folhas de pagamento das empresas interpostas.

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

Enunciado nº 331 do TST

Contrato de Prestação de Serviços - Legalidade

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

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

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

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

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

Assurge das evidências e provas trazidas aos autos que os fatos geradores de contribuições previdenciárias apurados pela Fiscalização houveram-se por realizados, efetivamente, no período de apuração, pela Unicerâmica, que era a pessoa jurídica que realmente mantinha relação pessoal e direta com as circunstâncias materiais descritas legalmente como o fato gerador da contribuição em tela, figurando as empresas Herta e Darci Possamai como meras figurantes na cena idealizada e montada para encobrir sua real ocorrência.

Nessa perspectiva, diante da primazia da realidade dos fatos sobre a formalidade dos atos, de nenhuma valia são os registros formais de tais trabalhadores nos Registros de Empregados das empresas de *fachada*, uma vez que os atributos da não eventualidade, onerosidade, subordinação e personalidade se realizam materialmente com a Autuada, mas, não, com as interpostas pessoas em tela, tendo em vista que os atos simulados são ineficazes perante o Fisco, a teor do art. 118 do CTN:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

No caso ora em foco, a lei ordinária nº 8.212/91 qualifica como segurado empregado a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado, e como segurado contribuinte individual, a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - como empregado:

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

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

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

(...)

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876/99).

(...)

O mesmo Diploma Legal acima invocado estabelece obrigações tributárias principal e acessórias às empresas, decorrentes da prestação de serviços que lhe forem fornecidos por segurados empregados e por segurados contribuintes individuais, assim dispondo:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732/98).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876/99).

No que pertine a procedimentos e competências, o art. 33 da Lei de Custeio da Seguridade Social outorgou à Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previdenciárias, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos, atribuindo aos seus auditores fiscais a prerrogativa de examinar a contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

§1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

§2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da

Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

§4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

§5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

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

§7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).

Ainda em relação aos procedimentos, o art. 37 da lei ordinária ora em realce estatui o poder/dever da fiscalização de lavrar *ex officio* o competente Auto de Infração, sempre que constatar o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias não declaradas nas GFIP correspondentes.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

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

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

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

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

Não procede, portanto, a alegação de que não existe vínculo direto para fins de recolhimento previdenciário. As provas e evidências contidas nos autos denunciam a presença ostensiva de todos os parâmetros caracterizadores da relação de *segurado empregado* entre os trabalhadores em questão e a Autuada, situação jurídica que implica a sujeição de ambos às obrigações aviadas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

3.1.2. DO GRUPO ECONÔMICO DE FATO

Também não procede a alegação de inexistência de grupo econômico de fato entre as empresas fiscalizadas e ausência de responsabilidade solidária.

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

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30.

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

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

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

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

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

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

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

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

Consolidação das Leis do Trabalho - CLT

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

(...)

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

Registre-se, por relevante, que a jurisprudência pátria, hodiernamente, evoluiu de uma interpretação meramente gramatical do §2º do art. 2º da CLT para o reconhecimento do grupo econômico, ainda que não haja subordinação a uma empresa controladora principal. Admite, portanto, mesmo nas ordens do Poder Judiciário, a configuração de grupo econômico de fato, também denominado "*grupo composto por coordenação*", em que as empresas atuam horizontalmente, no mesmo plano, participando

todas do mesmo empreendimento independente do controle jurídico, com base apenas na organização comum da atividade econômica, conforme dessa dos julgados a seguir ementados, perfeitamente aplicáveis ao caso em apreciação:

GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO.

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

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

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

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

GRUPO ECONÔMICO.

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

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

O §2.º do art. 2º da CLT deve ser aplicado de forma mais ampla do que seu texto sugere, considerando-se a finalidade da norma, e a evolução das relações econômicas nos quase sessenta anos de sua vigência. Apesar da literalidade do preceito, podem ocorrer, na prática situações em que a direção, o controle ou a administração não estejam exatamente nas mãos de uma empresa, pessoa jurídica. Pode não existir uma coordenação, horizontal, entre as empresas, submetidas a um controle geral, exercido por pessoas jurídicas ou físicas, nem sempre revelado nos seus atos constitutivos, notadamente quando a configuração do grupo quer ser dissimulada. Provados fartamente, o controle e a direção por determinadas pessoas físicas que, de fato,

mantém a administração das empresas, sob um comando único, configurado está o grupo econômico, incidindo a responsabilidade solidária. (TRT/15ª REGIÃO. Decisão Nº 061975/2005-PATR., Relatora: MARIANE KHAYAT, publicado em 19/12/2005)

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

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

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

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

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

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

No caso vertente, os fatos concretos e documentos que caracterizam o Grupo Econômico de Fato ora em debate encontram-se descritos, de maneira bem detalhada, nos relatórios e demais documentos que integram presente Auto de Infração, conforme já delineado nos parágrafos precedentes.

As provas dos autos revelam a existência de uma unidade administrativa, financeira, patrimonial e operacional, concentrada nas empresas Cerâmicas Rainha e Unicerâmica, e exercida sobre as empresas Herta e Darci Possamai, que não possuíam autonomia operacional, administrativa e financeira para se autogerir, sendo totalmente dependentes da Autuada, tendo sido constituídas com a exclusiva finalidade de contratar e abrigar formalmente os empregados responsáveis pela execução da atividade empresarial da Autuada, visando assim à redução dos encargos previdenciários em virtude da opção pelo Simples ou Simples Nacional.

Sob o prisma da primazia da realidade dos fatos sobre a forma dos atos, fácil é perceber que as empresas Herta e Darci Possamai operavam, de fato, como *extensão* da empresa autuada, como se fossem verdadeiros estabelecimentos desta, conformando Grupo Econômico de Fato, tendo as empresas Cerâmica Rainha e Unicerâmica como controladoras efetivas de todo o empreendimento empresarial.

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

Adite-se que a empresa Unicerâmica foi constituída, inicialmente, com a denominação MINERAÇÃO ALIANÇA LTDA, tendo como sócios Ralf Kurth (45%), Ernestina Faiser Kurth (45%) e Wilando Sérgio Kurth (10%), com o objetivo social: “pesquisa de jazidas minerais em todo o território nacional e extração de minerais não metálicos”.

Em 05/03/2001, conforme sua 5ª alteração contratual, ingressam na sociedade o casal Ralf Kurth e Iracema Kurth, elevam o capital social da empresa de R\$ 240.000,00 para R\$ 602.900,00, mediante a incorporação de R\$ 362.000,00 em bens imóveis pertencentes à empresa Cerâmica RAINHA.

Em 25/11/2002, o capital social da empresa é elevado de R\$ 602.900,00 para R\$ 922.900,00, mediante a incorporação de R\$ 320.000,00 em bens imóveis pertencentes anteriormente a empresa Cerâmica RAINHA, conforme consta em sua 9ª alteração contratual de 02/08/2002.

Em 27/12/2002, conforme sua 9ª alteração contratual, Ralf Kurth eleva o capital social da empresa de R\$ 922.900,00 para R\$ 3.447.993,00, mediante a incorporação de R\$ 2.525.093,00 em bens imóveis pertencentes anteriormente a empresa Cerâmica RAINHA.

Em 20/06/2007, conforme sua 15ª alteração contratual, a empresa altera seu nome para UNICERÂMICA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS CERÂMICOS LTDA e seu objetivo social para: “*Industria e comércio atacadista de tijolos, telhas e pisos coloniais, exportação e prestação de serviços de troca de telhas e coberturas*”. Seu quadro social passa a ser composto por Claudio Luís Kurth (99,9%) e Petra Kurth (0,1%), filho e neta do casal Ralf Kurth e Iracema Kurth, sócios da Cerâmica Rainha.

Também as empresas criadas para abrigar a mão de obra utilizada na execução da atividade empresarial das controladoras de fato foram constituídas com capital social írisório (R\$ 30.000,00 cada), se comparado com o volume de operações do grupo (quase 19 milhões de Reais, em 2010) de maneira que qualquer eventual execução fiscal resultaria improfícua, como murros n’água, ante a ausência total de patrimônio próprio.

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

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

Do exame da documentação coligida aos autos pela fiscalização, ante todos os elementos de prova então presentes, avulta existir entre as empresas autuadas e as demais empresas interpostas não apenas um mero interesse econômico, mas, com precisão, um interesse jurídico, haja vista que todas as empresas arroladas pela fiscalização envidaram esforços significativos na atividade empresarial comum do grupo, e na realização da situação jurídica que constitui o fato gerador da obrigação principal objeto deste lançamento, de onde se extrai a solidariedade entre eles, por força do preceito inscrito no inciso I do art. 124 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

Pintado nessas cores o quadro fático e jurídico em questão, concluiu a Fiscalização, com acerto, que a situação assim retratada caracterizava-se grupo econômico de

fato, em razão da existência de interesse jurídico comum na situação que constituiu os fatos geradores das contribuições previdenciárias patronais em destaque.

Assim, diante da inexistência de benefício de ordem, e considerando que as empresas Herta e Darci Possamai possuíam patrimônio irrisório (R\$ 60.000,00 em conjunto) para satisfazer a sede do crédito tributário em realce, elegeu a Fiscalização, no exercício da prerrogativa privativa que lhe é assegurada pelo art. 142 do CTN, as empresa controladoras de fato do grupo econômico ora em destaque para figurarem no polo passivo da relação jurídico/tributária objeto do presente Processo Administrativo Fiscal, por solidariedade passiva tributária.

Como resultado, subsistem inabaladas as obrigações tributárias principais objeto do Auto de Infração em apreço.

3.2. DA FRAUDE E SONEGAÇÃO

A Recorrente alega inexistência dos requisitos para a aplicação da multa qualificada.

O contrário extrai-se dos autos.

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

Exsurge das provas dos autos que as Autuadas utilizaram-se das empresas Herta e Darci Possamai, ambas optantes do Simples Nacional, como interpostas pessoas, com a finalidade de contratar e acobertar, sob aparente manto de legalidade, a mão de obra por elas utilizada na execução de sua atividade fim, com redução de encargos previdenciários decorrentes da opção pelos regimes tributários simplificados acima citados, circunstância que demonstra e comprova o elemento volitivo do Recorrente de suprimir/reduzir tributo, mediante a omissão de informações à administração fazendária, fraudando assim a fiscalização tributária mediante a omissão dessas operações nas GFIP, nas folhas de pagamento e na contabilidade.

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

Integram os presentes autos, potes de provas e evidências da ingerência das Autuadas em todos os segmentos das interpostas pessoas em relevo, seja no RH, na administração, na transferência de empregados, seja na ordenação da incorporação de empresas do Simples Nacional por outras optantes do mesmo regime, seja na dependência financeira, operacional ou logística, seja pela exclusividade dos serviços prestados pelas interpostas pessoas.

Em realidade, sendo as empresas Herta e Darci Possamai totalmente dependentes das Autuadas, por todos os aspectos imagináveis, avulta que a responsabilidade de toda a atividade empresarial recai sobre as empresas Cerâmica Rainha e Unicerâmica, que detém, integralmente, o risco da atividade econômica em tela, configurando-se como os reais empregadores, a teor do art. 2º da Consolidação das Leis do Trabalho.

Consolidação das Leis do Trabalho

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

Considerando que a Empresa é conceituada juridicamente como o exercício organizado de atividade econômica, na forma de unidade econômico-social, integrada por elementos humanos, materiais, técnicos e logísticos, para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, não refuga aos olhos que o *Grupo Econômico de Fato ora em foco* constitui-se uma única entidade empresarial, haja vista que todas as empresas interpostas gravitam diretamente em torno das empresas-mãe – Cerâmica Rainha e Unicerâmica.

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

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

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

Reforça a compreensão acerca da existência de fraude o fato de as empresas controladoras de fato constituírem empresas de *fachada*, totalmente dela dependentes, com capital social irrisório, e em nome de *laranjas*, normalmente ex trabalhadores, sem autonomia técnica, administrativa, financeira, patrimonial e operacional, procedimento que demonstra o

cuidado das Autuadas de buscar conferir, artificialmente, um falacioso ar de total independência jurídica e econômica entre tais empresas, como se fossem unidades empresariais totalmente autônomas e independentes, assumindo cada uma o risco da atividade econômica.

Por via de tal conduta, visou a Autuada induzir o Fisco a erro mediante o artifício da celebração de atos jurídicos formais, porém divorciados da realidade dos fatos, mas aptos a conferir uma sofismática aparência de legalidade às operações levadas a efeito no seio do Grupo Econômico de Fato em *xequê*, encobrendo, dessarte, as circunstâncias materiais de Fatos Jurídicos Tributários que implicariam a incidência das obrigações tributárias estabelecidas na Lei de Custeio da Seguridade Social, bem como a responsabilidade tributária das Autuadas pelo seu adimplemento.

Colimou as Autuadas, mediante tal ardil, afastar das dependências do grupo econômico em realce os auditores fiscais da RFB, pela compreensão de “*empresa que aparentemente nada deve ao Fisco, por este não é fiscalizada in loco*”.

As operações fraudulentas levadas a efeito pelas Autuadas configuram-se, coloquialmente falando, como verdadeiros “*estelionatos tributários*”, uma vez que tem por objetivo obter vantagem ilícita, consistente na redução indevida da tributação previdenciária, em prejuízo da Seguridade Social, induzindo o Fisco Federal em erro, mediante a utilização de mão de obra formalmente registrada em empresas optantes do Simples Nacional para a execução das tarefas inerentes à atividade empresarial de empresas não optantes.

A volição e consciência das Autuadas é corroborada pelo fato de a empresa Cerâmica Rainha já ter sido autuada pela Fiscalização previdenciária, em 28/03/2003, pelas mesmas razões e fatos geradores de mesma natureza que os aviados no presente lançamento.

Com efeito, em ação fiscal desenvolvida nas empresas Cerâmica Rainha, Herta, Morastoni & Rech, Darci Possamai e Pereira & Souza, abrangendo o período de 08/2000 a 10/2002, a Fiscalização previdenciária constatou e comprovou a constituição de empresas de fachada (Herta, Morastoni & Rech, Darci Possamai e Pereira & Souza), optantes pelo SIMPLES, com a finalidade específica de sonegar a contribuição patronal sobre a remuneração dos segurados empregados da empresa Cerâmica Rainha.

Fruto da ação fiscal acima referida, foi lavrada, entre outros documentos de constituição de crédito, a Notificação Fiscal Lançamento de Débito nº 35.483.728-1, em 28/03/2003, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 13975.001133/2008-93, cujo Relatório e seus anexos demonstraram, inequivocamente, que os segurados empregados e contribuintes individuais registrados, formalmente, nas empresas optantes do SIMPLES, prestavam serviços de fato para a empresa cerâmica Rainha, sendo, então, caracterizados como segurados empregados desta.

No tramite do Processo Administrativo Fiscal em questão, destaca-se:

- em 02/04/2003, a Autuada toma ciência pessoal da NFLD;
- em 16/04/2003, a autuada apresenta impugnação;
- em 06/05/2003 o crédito é considerado procedente, conforme Decisão-Notificação (DN) nº 20.421.4/0069/2003;

- em 06/06/2003 é lavrado o Termo de Transito em Julgado Administrativo do crédito então constituído;
- em 24/09/2003, a Autuada inclui o crédito no Parcelamento Especial (PAES) instituído pela Lei 10.684/03, o qual exige, como condição básica para adesão, o reconhecimento, por parte da Autuada, do referido crédito;
- em 02/09/2008 o crédito é excluído do Parcelamento Especial (PAES);
- em 23/12/2008, o crédito é incluído em Dívida Ativa da União.

Da mesma forma que já havia sido constatado na ação fiscal acima referida, abrangendo o período de 08/2000 a 10/2002, nesta ação fiscal, abrangendo o período de 01/2006 a 12/2010, verificou-se que a empresa Cerâmica Rainha, apesar de já haver reconhecido a procedência do crédito lançado na ação fiscal anterior, e, posteriormente, a empresa UNICERÂMICA, mantiveram a mesma prática de fraude, utilizando-se de idêntico esquema de sonegação de contribuições previdenciárias, mediante a constituição formal de empresas de *fachada*, optantes do Simples Nacional, para abrigar a mão de obra utilizada na execução das tarefas inerentes à sua atividade fim, num verdadeiro descaso com a legislação tributária.

Atente-se que a empresa Unicerâmica, inicialmente constituída pelos sócios Ralf Kurth (45%), Ernestina Faiser Kurth (45%) e Wilando Sérgio Kurth (10%), com a denominação MINERAÇÃO ALIANÇA LTDA, e objetivo social de pesquisa de jazidas minerais em todo o território nacional e extração de minerais não metálicos, teve seu capital social elevado de R\$ 240.000,00 para R\$ 3.447.993,00, sempre mediante a incorporação de bens imóveis pertencentes anteriormente a empresa Cerâmica RAINHA, até que, em 20/06/2007, alterou sua denominação para UNICERÂMICA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS CERÂMICOS LTDA e seu objetivo social para: “*Industria e comércio atacadista de tijolos, telhas e pisos coloniais, exportação e prestação de serviços de troca de telhas e coberturas*”. Seu quadro social passa a ser composto por Claudio Luís Kurth (99,9%) e Petra Kurth (0,1%), filho e neta do casal Ralf Kurth e Iracema Kurth, sócios da Cerâmica Rainha.

Na sequência, após o crédito tributário da Fazenda Pública em face da Cerâmica Rainha haver sido inscrito em dívida ativa, as operações empresariais do grupo, que antes eram concentradas na Cerâmica Rainha, passaram a convergir para a Unicerâmica, de molde a drenar o patrimônio da Cerâmica Rainha, ante a iminente execução do crédito tributário da Fazenda Pública.

Note-se que parte considerável do Patrimônio da Cerâmica Rainha já havia sido vertida para a Unicerâmica, mediante a incorporação de bens imóveis daquela ao Capital Social desta, esvaziando o patrimônio imobiliário da empresa-mãe em favor da empresa-filha (ou melhor, filho e neta).

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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

(...)

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

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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

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

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

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

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

Não procede, portanto, a alegação de inexistência dos requisitos para a aplicação da multa de ofício qualificada.

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

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

Os fatos verificados motivaram igualmente a emissão de 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 das empresas HERTA IND. CERÂMICA LTDA e DARCI POSSAMAI E CIA LTDA.

3.3. DO CONFISCO

Pondera o Recorrente que a multa qualificada tem efeito de confisco.

Não !

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, no Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional assentou, em relação aos impostos, os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva do contribuinte. Nessa mesma prumada, ao tratar das limitações do poder do Estado de tributar, o inciso IV do art. 150 da Carta obstou, igualmente, a utilização de tributos com efeito de confisco, estatuidando *ipsis litteris*:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

*§1º - Sempre que possível, **os impostos** terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifos nossos)*

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;

Olhando com os olhos de ver, avulta que os Princípios Constitucionais suso realçados são dirigidos, sem sombra de dúvida, aos membros políticos do Congresso Nacional, como vetores a serem seguidos no processo de gestação de normas matrizes de cunho tributário, não ecoando nos corredores do Poder Executivo, cujos servidores auditores fiscais subordinam-se cegamente ao principio da atividade vinculada aos ditames da lei, dele não podendo se descuidar, sob pena de responsabilidade funcional.

Cite-se, ademais, que a norma constitucional tributária é expressa ao vetar o efeito confiscatório aos tributos, não a seus acessórios legais, os quais possuem natureza jurídica totalmente distinta. Tributo configura-se como a própria obrigação principal devida pelo sujeito passivo à Fazenda Pública, em razão da ocorrência real do fato gerador tributário estatuído na lei. A multa de ofício, por seu turno, possui natureza jurídica de penalidade de natureza pecuniária decorrente do descumprimento tempestivo de obrigação principal.

Justifica-se a vedação constitucional à instituição de tributos com efeito de confisco pelo fato de a prestação pecuniária dessa natureza ter caráter compulsório, em razão da ocorrência inevitável do fato gerador correspondente.

Caso o tributo fosse criado com alíquota por demais elevada, a própria ocorrência inevitável do fato gerador resultaria na extinção da matéria tributável correspondente, circunstância que representaria violação ao direito de propriedade.

O mesmo não ocorre com a multa de ofício, que não possui natureza jurídica de tributo, mas, meramente, de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

Ao contrário dos tributos, aqui o fato gerador da multa de ofício é evitável. Aliás, é extremamente desejável pela Fazenda Pública que tal fato gerador não ocorra, por isso a inflação de penalidade de tamanha onerosidade, visando a brindar a máxima efetividade às normas tributárias e a desencorajar o seu descumprimento objetivo.

Nesse viés, ao ignorar as normas tributárias cogentes, e ao empregar meios ardilosos para fugir da tributação, o Infrator volitivamente se coloca em situação de risco calculado perante o Fisco, consciente de que a constatação de tal irregularidade irá desaguar em penação condizente com a gravidade da infração perpetrada.

Imerso na Ordem Constitucional positiva e eficaz, a disciplina atinente à aplicação de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento tempestivo de obrigações tributárias principais de cunho previdenciário ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, cujos artigos 34 e 35 estatuem, de forma objetiva, que as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas a multa de mora de caráter irrelevável.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99)

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99)

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99)

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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 9.876/99).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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 9.876/99).

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 9.876/99).

§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.

§2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.

§3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o §1º deste artigo.

§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora

a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

Posteriormente, 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, a qual foi convertida na Lei nº 11.941/2009, revogando, sem solução de continuidade, o art. 34 e dando nova redação ao art. 35 ambos da Lei nº 8.212/91, estatuinto 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 aí. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A, que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de multa de ofício de 75%.

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 11.941/2009).

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).

Conforme já salientado, a onerosidade da penalidade regula-se pela gravidade da infração perpetrada pelo Obrigado. Assim, para os fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008, como é o caso dos autos, para recolhimentos espontâneos de contribuições previdenciárias, a multa aplicada obedece ao art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96, que prescreve multa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitado a vinte por cento do principal.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 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.

§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.

Na hipótese de o atraso no recolhimento ser apurado mediante lançamento de ofício, como é o caso dos autos, por se tratar de infração mais grave, mais severa será a penalidade aplicada, que deverá obedecer ao critério fixado no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c.c. art. 44, I da Lei nº 9.430/96, que prevê multa de 75% sobre o principal.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por derradeiro, se na hipótese de o atraso no recolhimento for apurado mediante lançamento de ofício, a Fiscalização constatar a ocorrência de fraude, simulação ou conluio, como é o caso dos autos, por se tratar de infração de maior gravidade e repúdio, a penalidade a ser aplicada deverá ser também ainda mais rigorosa, devendo então obedecer ao critério fixado no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c.c. art. 44, I e §1º da Lei nº 9.430/96 c.c. artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 que prevê multa de 150% sobre o principal.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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

(...)

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

(...)

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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

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

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

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

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

Conforme se observa, a imputação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias encontra-se devidamente prevista em lei formal, em observância à reserva legal determinada pelo art. 97, V do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; (grifos nossos)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Escapa, contudo, à competência deste Colegiado a sindicância da adequação das normas tributárias constantes na Lei nº 8.212/91 ao Ordenamento Jurídico a princípios constitucionais e às limitações ao poder de tributar veiculadas nos artigos 145 e 150 da Lei Maior.

Revela-se mais do que sabido por aqueles que militam com profissionalismo no Direito Pátrio que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Nesse sentido, no que é atávico ao Processo Administrativo Fiscal, determina o Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, ser vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Decreto nº 70.235/72

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2:

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

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

PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009

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

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

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

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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

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

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

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

Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo, portanto, todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e afastar a multa pela demora no adimplemento da obrigação tributária principal, formalizada mediante lançamento de ofício, e qualificada em razão das condutas de fraude e simulação perpetradas pelo Obrigada, sob alegação de inconstitucionalidade por violação ao princípio previsto no artigo 150, IV da Constituição Federal, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

3.4. DA QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO

O Recorrente alega ter havido quebra de sigilo bancário;

Mas se esqueceu de dizer quais foram as circunstâncias e os fatos ...

Afinal ... De qual instituição financeira o Fisco obteve, ilegalmente, informações bancárias do Recorrente? Quais foram as informações bancárias que o Fisco obteve diretamente de instituições financeiras, sem autorização judicial?

Não temos resposta.

Compulsando o instrumento de Recurso Voluntário percebemos que o Recorrente preferiu trazer argumentos de autoridade e narrativas de casos levados ao STF, mas não demonstra, sequer informa, quais os fatos e as circunstâncias do presente feito que representariam *quebra de sigilo bancário*.

Cumpre frisar que, no Direito brasileiro, o sigilo bancário corresponde à obrigação imposta às instituições financeiras de conservar em sigilo suas operações ativas e passivas e serviços prestados, nos termos do art. 1º da Lei Complementar nº 105/2001, configurando infração penal a sua quebra injustificada (art. 38, *caput* e §7º da Lei nº 4.595/64 e artigos 1º e 10 da Lei Complementar nº 105/2001).

Autores de nomeada acentuam que o sigilo bancário configura-se num concreto dever de conduta de conteúdo negativo por parte das instituições financeiras, consistente na abstenção de revelar a terceiros, *in casu* o Fisco, fatos captados por ela no exercício de sua peculiar atividade empresarial (COVELLO, Sergio Carlos. *O sigilo bancário*. São Paulo: Editora Universitária de Direito, 2001, p.89).

Por certo não se configura *quebra de sigilo bancário* o exame de extratos bancários ou de documentos bancários fornecidos diretamente pela empresa em razão de intimação formal da Fiscalização ocorrida no curso da ação fiscal.

Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. "QUEBRA" DO SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA. INFORMAÇÕES ESPONTANEAMENTE FORNECIDAS PELO CONTRIBUINTE. EXTRATOS DE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. SÚMULA 182 DO TFR.

1. Não há falar em reserva judiciária e, muito menos, em "quebra de sigilo bancário", quando o contribuinte, mediante solicitação do Fisco, espontaneamente entrega extratos de sua movimentação bancária.

2. A Súmula 182 do extinto TFR veda o lançamento do IRPF arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários, porque os mesmos não indicam, por si só, a existência de acréscimo patrimonial tributável. Entendimento pacífico do STJ e deste TRF, mesmo após a vigência da Lei 9.430/1996. (TRF4, AC 2003.71.08.010579-2, Segunda Turma, Relator Marcos Roberto Araujo dos Santos, DJ 09/08/2006)

4. CONCLUSÃO:

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

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

CÓPIA