



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

Processo n° 15504.729943/2012-66
Recurso n° 003.200 Voluntário
Acórdão n° 2302-003.200 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2014
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias - AIOP
Recorrente FUNDAÇÃO DOM CABRAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

FATO GERADOR DISSIMULADO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGOCIO JURÍDICO. POSSIBILIDADE.

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.

PERSONALIDADE JURÍDICA DE EMPRESA TERCEIRIZADA. DESCONSIDERAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Estando presentes todos os elementos caracterizadores da relação de segurado empregado, impõe-se a incidência imperativa das normas tributárias inscritas na Lei nº 8.212/91 sobre a empresa tomadora e sobre o segurado, sem que tal sujeição implique a desconsideração da personalidade jurídica da empresa terceirizada, a qual permanece produzindo todos os demais efeitos no mundo jurídico.

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.

É prerrogativa da autoridade administrativa a desconsideração de 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, a teor do Parágrafo Único do art. 116 do CTN.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DOCUMENTAÇÃO DEFICIENTE. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

A constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real

das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, é motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

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

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

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

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação previdenciária, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE OU SONEGAÇÃO. MAJORAÇÃO.

Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições sociais de que tratam as alíneas 'a', 'b' e 'c' do Parágrafo Único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, será aplicada a multa de 75% 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, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007, a qual será duplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

FRAUDE.

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

SONEGAÇÃO

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

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

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos na votação os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP nº 449/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96). Quanto ao mérito, o Conselheiro Leo Meirelles do Amaral acompanhou pelas conclusões.

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), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

Data de lavratura dos Autos de Infração: 21/12/2012

Data da ciência dos Autos de Infração: 21/12/2012

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Belo Horizonte/MG que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio dos Autos de Infração de Obrigação Principal nº 37.312.864-9 e 37.312.865-7, consistentes em contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre os valores pagos a pessoas físicas que prestaram serviços à empresa com todos os requisitos da figura do segurado empregado, porém, indevidamente tidos pela empresa como contratos civis com pessoas jurídicas, conforme descrito no relatório fiscal de fls. 1832/1915.

De acordo com a Resenha Fiscal, restou apurado que a Fundação Dom Cabral, doravante FDC, nos anos calendários de 2008 e 2009, mantinha em seus quadros técnicos e administrativos centenas de trabalhadores laborando na instituição com todas as características e pressupostos fáticos habitualmente existentes nas relações entre empregadores e segurados empregados, embora acobertados sob o manto de contratações celebradas entre pessoas jurídicas.

Os segurados caracterizados como empregados foram identificados através da relação dos representantes legais das pessoas jurídicas supostamente contratadas pela FDC e informadas pela própria Autuada, das pessoas físicas prestadoras de serviços designadas nos registros contábeis da FDC (Conta de despesas nº 4102 – Rec. Humanos Externos PJ), dos responsáveis pelas assinaturas dos contratos de prestação de serviço celebrados com a FDC, e informações prestadas pelas próprias pessoas físicas em depoimentos e diligências fiscais realizadas pela fiscalização. Estas identificações foram ainda objeto de confronto e confirmação com dados extraídos dos sistemas do banco de dados da Receita Federal do Brasil.

Os salários-de-contribuição dos segurados empregados, cuja contratação irregular ocorreu como pessoas jurídicas, foram apurados por aferição indireta, e são equivalentes às importâncias mensais constantes nas notas fiscais emitidas para justificar as remunerações auferidas pelo seu trabalho, cujos valores encontram-se registrados nos lançamentos contábeis da escrituração da FDC e confirmados nas declarações à RFB através da DIRF (Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte).

O crédito tributário apurado decorre de valores pagos a segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de segurados empregados, cujas contribuições previdenciárias não foram devidamente recolhidas em suas épocas próprias.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Sujeito Passivo ofereceu impugnação administrativa a fls. 1917/1966.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 02-44.773 - 6ª Turma da DRJ/BHE, a fls. 2111/2127, julgando procedente o lançamento tributário, e mantendo crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 18/06/2013, conforme Termo de Abertura de Documento a fl. 2134.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o Sujeito Passivo interps Recurso Voluntário a fls. 2136/2197, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que o Acórdão é nulo, pois não foi apreciado requerimento de produção de provas;
- Impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica pela Fiscalização;
- Ausência de requisitos da relação de emprego;
- Ausência de fraude a atrair a incidência de multa de ofício em duplicidade;

Ao fim, requer a declaração de nulidade da Decisão de Primeira Instância Administrativa e autuação fiscal.

Contrarrazões a fls. 2203/2244.

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 valida e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 18/06/2013. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 17/07/2013, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário, dele conheço.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DAS ALEGAÇÕES DE NULIDADE

Alega o Recorrente ser nulo o Acórdão de 1ª Instância, pois não teria apreciado requerimento de produção de provas.

Não !

A legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o *forum* apropriado para a contradita aos termos do lançamento concentra-se na fase processual da impugnação, cujo oferecimento instaura a fase litigiosa do procedimento.

No âmbito do Ministério da Fazenda, a disciplina da matéria em relevo foi confiada ao Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16 assinala, categoricamente, que o instrumento de bloqueio deve consignar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de instruir a peça de defesa com todas as provas documentais, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em seu parágrafo primeiro.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

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

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Art. 18. **A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.** (Redação dada pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)*

Avulta, nesse panorama jurídico, que o Recorrente não tem que protestar pela produção de provas documentais no processo administrativo fiscal. Tem sim, por disposição legal, que produzir as provas de seu direito, de forma concentrada, já em sede de impugnação, colacionadas juntamente na peça de defesa, sob pena de preclusão.

Nos termos expressos da lei, a juntada de novos documentos no Processo Administrativo Fiscal depende de requerimento da parte interessada à autoridade julgadora do lançamento ou do recurso, mediante petição escrita na qual reste demonstrado, com fundamentos idôneos e comprovados, a impossibilidade de sua apresentação no momento próprio e oportuno, por motivo de força maior, ou que os documentos se refiram a fato ou a direito superveniente, ou ainda, que se destinem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, pesando em desfavor do Recorrente o ônus da devida comprovação.

Diante de tal panorama, após o oferecimento da impugnação, a juntada de novos documentos há que ser requerida não ao Órgão Julgador de 1ª Instância, como assim procedeu o Recorrente, mas, sim, ao Órgão que irá apreciar e julgar o recurso eventualmente interposto, *in casu*, ao CARF, se se tratar de Recurso Voluntário, ou à CSRF, nas hipóteses de Recurso Especial, repousando aos ombros do Peticionante o encargo processual de demonstrar, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo quarto do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, o que não foi demonstrado pelo Sujeito Passivo.

Nesse contexto, na hipótese de o Autuado não lograr comprovar efetivamente a ocorrência de qualquer das hipóteses autorizadoras previstas no aludido §4º do art. 16 do citado Decreto nº 70.235/72, a autorização de juntada de novas provas ou a apreciação de documentos juntados em fase posterior à impugnação representaria, por parte deste Colegiado, negativa de vigência à Legislação tributária, providência que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Cabível neste ponto o esclarecimento de que o processo administrativo fiscal é precedido de uma fase inquisitiva, na qual a autoridade fiscal pratica todos os atos de ofício de sua competência, aplicando a legislação tributária à situação de fato, cujo resultado pode ou não desaguar na formalização de lançamento tributário. Nessa fase preliminar, conhecida como oficiosa ou não contenciosa, a autoridade administrativa procede à coleta de informações, dados e elementos de prova, à audita de testemunhas, ao exame de documentos, à auditoria dos registros contábeis e fiscais, tendentes ao apuro de eventual ocorrência de fatos geradores de obrigação tributária principal e/ou acessória.

Sublinhe-se que, tanto as provas coletadas diretamente pela fiscalização quanto àquelas obtidas por intermédio dos trabalhos complementares de investigação não se submetem, nesta fase do procedimento, ao crivo do contraditório e da ampla defesa, direito constitucional este que se abrirá ao sujeito passivo com a notificação do lançamento, momento processual próprio em que o Notificado, desejando, pode impugnar os termos do lançamento, oportunidade em que se instaura a fase contenciosa do Processo Administrativo Fiscal, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72, quando então o contribuinte tem ao seu inteiro dispor o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

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

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

Tal compreensão é corroborada pelos termos consignados no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal que assegura aos litigantes, nos processos judiciais e administrativos, o contraditório e a ampla defesa, sendo certo que só se há que falar em litígio após a impugnação do lançamento, se assim desejar o Autuado, uma vez que, ao tomar ciência de eventual lançamento tributário, o notificado tem a faculdade de nada contestar, anuindo com a exigência fiscal, vindo a pagar ou a parcelar o que lhe está sendo exigido (caso em que não é instaurada a fase contraditória) ou, exercendo o direito de defesa e do exercício do contraditório, poderá impugnar o lançamento, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento fiscal.

Constituição Federal de 1988

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

*LV - aos **litigantes**, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; (grifos nossos)*

Como visto, verifica-se que o Auto de Infração em relevo foi lavrado em harmonia com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, os fatos geradores das contribuições previdenciárias devidas e os períodos a que se referem, constando ainda no Auto de Infração em relevo, a qualificação do Autuado e seu CNPJ, o local, a data e a hora da sua lavratura, a descrição do fato jurígeno tributário, as disposições legais infringidas e a penalidade aplicada, a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, bem como a assinatura da Autoridade Lançadora e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Conforme demonstrado, inexistente qualquer vício na formalização do débito a amparar as alegações de cerceamento de defesa ou de nulidade erguidas pelo Recorrente, motivo pelo qual rejeitamos a preliminar de mérito interposta.

2.2. DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Defende o Recorrente a impossibilidade de se desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços intelectuais pela Fiscalização.

Sem razão.

Não há no presente lançamento qualquer procedimento de desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços. De maneira alguma. A personalidade jurídica de tais empresas permanece hígida, produzindo todos os efeitos que lhe são de estilo, tal como no momento de sua constituição.

O que há, de fato, no presente caso, é a caracterização da condição de segurado empregado de pessoas físicas laborando para a empresa autuada sob condições reais de não

eventualidade, pessoalidade, subordinação jurídica e onerosidade, disfarçada e encoberta por um falacioso formalismo de Pessoa Jurídica.

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 dos fatos sobre a Forma Jurídica dos atos, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições efetivamente levadas a efeito numa determinada relação jurídica e as forma dos atos jurídicos hipoteticamente concebidos em seus registros e idealizados para a sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos em detrimento da formalidade dos atos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em assentamentos públicos, documentos ou acordos, prevalecerá a realidade dos fatos. A pedra de toque não é a qualificação contratual ou a concepção idealizada dos atos, 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*, consubstanciados na prestação de serviço de natureza urbana a empresa, em caráter *intuitu personae*, de natureza não eventual, sob subordinação jurídica do contratado pessoa física ao contratante e mediante remuneração pelos serviços prestados.

Nessa esteira, uma vez constatada prestação remunerada de serviços à empresa por pessoa física na condição de *segurado empregado*, a Fiscalização, por força da natureza plenamente vinculada do seu dever de ofício, e com fulcro no art. 37 da Lei de Custeio da Seguridade Social, verificado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições previdenciárias decorrentes de tal prestação laboral, lavrou o competente auto de infração ora em debate.

Assim, com fundamento no permissivo encartado no Parágrafo Único do art. 116 do CTN, e mediante os procedimentos estabelecidos na Lei Ordinária nº 8.212/91, procederam os Auditores 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, mas não da personalidade jurídica das empresas prestadoras.

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 desconsiderou, 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 contratos de prestação de serviços haverem sido FORMALMENTE celebrados com pessoas jurídicas, a prestação dos serviços contratados se deu MATERIALMENTE sob os mantos caracterizadores da relação de segurado empregado. Diante desse quadro, a norma tributária que afluí do Parágrafo Único do art. 116 do CTN opera como se, juridicamente, tais contratos formais não produzissem os efeitos que lhes são típicos, 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 nº 11.196/05.

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 dessai 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 desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços intelectuais. A situação jurídica de tais empresas perante o Ordenamento Jurídico permanece inalterada, malgrado o lançamento ora em debate.

O fundamento do lançamento em questão, reitere-se, 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.

Não se deve olvidar que inexistente impedimento legal para que uma mesma pessoa física seja sócia de uma empresa prestadora de serviços intelectuais e, concomitantemente, mantenha múltiplos e legítimos vínculos empregatícios com diversas outras empresas. Decerto, a condição de segurado empregado não exige exclusividade do trabalhador 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, e ser segurado contribuinte individual em relação a uma outra empresa 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 previdenciário, 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.

Por tais razões, rejeitamos a preliminar de suposta descon sideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços.

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 questões de fato e de Direito referentes a 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. DA CARACTERIZAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO

O Recorrente alega ausência dos requisitos da relação de emprego, bem como a ausência de fraude a atrair a incidência de multa de ofício em duplicidade.

Sem razão, contudo.

Em primeiro lugar, há que se deixar claro que o presente caso não trata da caracterização de vínculo empregatício (instituto de Direito do Trabalho), mas, sim, da caracterização da condição de segurado empregado (instituto de Direito Previdenciário) e do lançamento das contribuições previdenciárias devidas pela empresa autuada em decorrência da prestação remunerada de serviços por tais trabalhadores.

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;

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 jurídica e mediante remuneração.

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

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 ao Recorrente, em caráter não eventual, sob subordinação jurídica do contratado pessoa física ao contratante e mediante remuneração.

O episódio em pauta é um caso típico de relação jurídica conhecida no mercado pelo neologismo “*pejotização*”, em que profissionais especializados são levados a constituir pessoas jurídicas para prestar serviços a empresas, não numa relação formal de pessoa jurídica x pessoa jurídica, mas substancialmente mediante uma relação fática em que figuram ostensivamente presentes a personalidade, a não eventualidade do serviço, a subordinação jurídica e, obviamente, a onerosidade.

Na estrutura de tal mecanismo, formalmente a empresa contrata uma outra pessoa jurídica, porém, na realidade dos fatos, quem efetivamente presta o serviço remunerado é o “*pejotizado*” (sem qualquer viés pejorativo, por favor), isto é, a pessoa física do sócio da pessoa jurídica artificialmente contratada, de maneira não eventual, sob subordinação jurídica e em caráter *intuitu personae*.

A não eventualidade encontra-se patente no prolongado período em que os obreiros prestaram serviços ao Recorrente, combinado com a espécie de serviços prestados, os quais são inerentes ao atuar típico da empresa Autuada.

Pode-se perceber a não eventualidade do serviço, ainda, no elevado volume de operações contínuas e de rotina, originárias desta relação entre a FDC e seus contratados PJ, comprovadas às centenas no período de apuração, conforme arrolados no Anexo 04 a fls. 1795/1817.

Ademais, a sindicância da não eventualidade se apura mais em razão da atividade realizada pelo tomador do serviço do que pelo prazo de vigência do contrato. Nessas circunstâncias, sendo o serviço contratado uma necessidade contínua da empresa contratante, 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 serviço seja contratado.

No caso em litígio, a não eventualidade diz respeito à contratação de serviços relacionados com a atividade fim da Autuada e à natureza do trabalho desenvolvido pelo profissional em relação à natureza do trabalho a que a Contratante se propõe executar em favor de seus clientes, bem como à necessidade permanente dessas categorias de profissionais especializados para a realização de seu objeto social.

Tomando-se os contratos apresentados pela FDC, após estratificados e classificados em grupos quatro distintos conforme seus objetos, ficaram assim distribuídos:

1. *Contratos/Serviços cujo objeto descrito era Gerenciar projetos internos e externos e/ou outras atividades em sua especialidade;*
2. *Contratos/Serviços cujo objeto descrito era Gerenciamento de projetos, Ministras aulas, Realizar conferências, palestras e assemelhados;*
3. *Contratos/Serviços cujo objeto descrito era Ministras aulas, Realizar conferências, palestras e assemelhados;*
4. *Contratos/Serviços cujo objeto descrito era Ministras aulas;*

É importante destacar que os objetivos sociais consignados nos contratos sociais das diversas pessoas jurídicas que celebraram contratos com a FDC referem-se exatamente às atividades previstas no Estatuto Social Consolidado da Autuada, como objetivos desta instituição, dentre as quais se podemos destacar, a título meramente exemplificativo:

II - Promover a pesquisa e ensino, sob diversas formas, especialmente no campo da administração empresarial, desenvolvendo atividades educativas e programas de aperfeiçoamento técnico e gerencial;

III - Desenvolver atividades científicas, técnicas e culturais;

IV - Pesquisar e gerar tecnologia gerencial;

V - Desenvolver pesquisa e estudos objetivando competência para empreender e gerenciar, prestando serviços a isso relativo;

IX - Criar, difundir e ministras cursos ou programas técnicos e de gerenciamento nas áreas de sua atuação;

Tal constatação permite afirmar que as pessoas jurídicas em tela eram contratadas exatamente para executar serviços e tarefas vinculadas aos objetivos e atividades fins da instituição autuada, tendo por conseguinte caráter nitidamente habitual e não-eventual.

As empresas jurídicas contratadas para a prestação de serviços pelos sócios são classificadas na CNAE em atividades idênticas ou afins com o objeto social da Autuada (CNAE 85.33-

3/00 - Educação superior – pós-graduação e extensão), circunstância que demonstra que os *contratados PJ*, caracterizados como segurados empregados pela Fiscalização, inserem-se na dinâmica regular da FDC, que necessita do trabalho por eles desempenhado para atender às múltiplas demandas inerentes ao seu objetivo social e aos contratos de serviços celebrados com os seus clientes, de onde se extrai que os profissionais contratados eram imprescindíveis ao funcionamento regular da Autuada, contingência que denota a natureza não eventual dos serviços contratados.

A Fiscalização constatou que os contratos de prestação de serviços são padronizados, no estilo Contrato de Adesão, em geral, firmados por período de 12 meses, podendo ser renovados mediante termo aditivo, alguns com mais de uma dezena de renovações anuais.

“Além de serem contratados para executar serviços contidos na própria atividade da FDC, a não eventualidade está configurada pela habitualidade da prestação dos serviços, o que se comprova através da emissão de notas fiscais de serviços sequenciais, em praticamente todos os meses. Comprova-se também pela remuneração ajustada, não havendo retificação ou acerto, visto encontrar-se incorporada a serviços, programas ou projetos predeterminados. Os resultados, produção ou produtividade não eram conferidos, medidos ou avaliados posteriormente, pois já contratados e dimensionados com ajuste do quantum a ser pago.

Os contratos, firmados por períodos de 1 ano, eram constante e regularmente prorrogados, com assinatura de aditivos mantendo-se os mesmos termos, eventualmente alterando-se valores. Alguns eram prorrogados/aditivados por diversas vezes, demonstrando a necessidade permanente da contratação dos serviços efetuados por estes profissionais, evidenciando sua incontestada habitualidade”.

Esta necessidade permanente da contratação destes profissionais comprova, com contundência, a não eventualidade do serviço contratado.

A pessoalidade tem sua caracterização realçada no fato de as pessoas jurídicas contratadas atuarem, unicamente, por intermédio das pessoas físicas dos seus sócios.

A Fiscalização apurou que a FDC, por meio de sua Gerente de RH responsável pela seleção dos profissionais em tela, exigia que estes apresentassem uma pessoa jurídica para a emissão de notas fiscais de serviço. Como muitos já eram sócios de pessoas jurídicas existentes, obviamente, não precisavam constituir uma nova. Outros, no entanto, que ainda não possuíam uma pessoa jurídica constituída ou não eram sócios de nenhuma, precisaram constituir pessoas jurídicas adrede, ou entrar como sócios de outra já existente, para atender à exigência da FDC.

A confirmar a exigência por parte da FDC de que os profissionais contratados para os cargos de professores, coordenadores, gerentes, etc., deveriam apresentar-se como pessoa jurídica interposta de forma a emitir notas fiscais para justificar o recebimento de seus salários e remunerações, a Fiscalização elaborou discriminativo a fls. 1874/1875 (quadro 04), onde constam as datas em que mais de 40 pessoas jurídicas foram constituídas, conforme cadastros da RFB, sendo os referidos profissionais, logo em seguida, contratados pela FDC, sob as vestes de pessoa jurídica prestadora de serviços, sendo demonstrado, em diversos casos, que o contrato firmado com a pessoa jurídica se deu antes mesmo de a sua constituição formal, isto é, a FDC firmou contratos com pessoa jurídica inexistente, de onde defluiu a ilação de que o contrato era firmado com a pessoa física (esta existente) do sócio da futura pessoa jurídica (esta então inexistente).

A Fiscalização constatou que, “*não por coincidência, os 33 (trinta e três) primeiros profissionais relacionados no quadro 04 (do 1º a 33º) constituíram as pessoas jurídicas das quais são sócios, majoritários na maioria dos casos, com a interposição do contador Sr. William Giovanni Barros, com as sedes na pequena sala da Alameda da Serra, 420, sala 405, Vale do Sereno, Nova Lima, Minas Gerais, cuja única e exclusiva destinação foi servir de endereço para constituição das mesmas, nos termos do subitem 4.5.1. anterior (DAS PESSOAS JURÍDICAS COM MESMO ENDEREÇO E CONTADOR)*”. Quadro 03, a fl. 1872.

Em sede de Diligência Fiscal, o contador acima referido, Sr. William Giovanni Barros, confirmou, em Termo de Constatação Fiscal, que esses clientes que prestavam serviço para a FDC Ihe foram encaminhados pela Sra. Rijane de Mont'Alverne Neto, que o contratara anteriormente para constituição de sua própria pessoa jurídica - Perez e Mont'Alverne Consultoria Organizacional Ltda, CNPJ 04.231.853/0001-95 -, através da qual emitia notas fiscais de prestação de serviços à FDC, mas na realidade exercia, como pessoa física, o cargo de Gerente de RH.

A Fiscalização apurou e demonstrou que diversos profissionais “Pejotizados” exercem funções na estrutura hierárquica da FDC, conforme ilustrado no quadro 06, a fls. 1895/1897, que elenca quase uma centena de “Pejotizados” exercendo cargos típicos de empregados, tais como Gerente de Recursos Humanos, Gerente de Marketing, Gerente Administrativo, Gerente de projetos, Gerente Financeiro, Gerente de Tecnologia, Professor, Líder, Assessor da Presidência, Assessor de Editoração, Coordenador Executivo, Diretor Executivo, Gerente Coordenador, Supervisor de Edição, Assistente de Ensino, etc.

Salta aos olhos que essa quase centena de profissionais “Pejotizados”, ocupantes de cargo de chefia, foram cadastrados nas folhas de pagamento da Autuada como Estagiários, “*no entanto, seguramente, não fora nenhum erro, tampouco simples coincidência. Explica-se: como a remuneração dessa categoria não sofre incidência de contribuições previdenciárias e os aplicativos utilizados na elaboração de Folhas de Pagamentos obviamente não geram o cálculo das mesmas, incluí-los como estagiários no cadastro tornou-se conveniente para os objetivos desejados. Não deixaria de ser uma forma eficaz de tratá-los, ainda que internamente, como empregados — como de fato o eram —, com direito a registro em Folha de Pagamento em seus respectivos cargos, contracheques, rubricas remuneratórias e direitos típicos, possibilitando inclusive que fossem gerenciados e subordinados como os outros empregados, sem que se efetuasse, contudo, o devido pagamento dos tributos (contribuições previdenciárias) devidos*”.

Tal procedimento demonstra, insofismavelmente, a intenção consciente de fraude e sonegação, mediante ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou modificando as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

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.

A personalidade se revela incontestável na medida em que tais pessoas jurídicas não mantêm empregados na área técnica empresarial, evidenciando que a prestação de serviços era realizada, exclusivamente, pelas pessoas físicas dos sócios.

As provas colhidas pela Fiscalização revelam que a prestação dos serviços pelos “Pejotizados” à Autuada ostenta natureza *intuitu personae*, inexistindo nos autos qualquer elemento fático ou jurídico de convicção que possa desaguar na ilação de que tais trabalhadores, ao seu alvedrio único, exclusivo e próprio, e sem qualquer ingerência da empresa autuada, pudessem se fazer substituir, na execução do serviço para o qual fora contratado, por outro trabalhador qualquer, mesmo que de idêntica capacitação.

No caso em tela, observa-se que as *Pessoas Jurídicas Prestadoras de Serviços* foram constituídas sem empregados na área técnica, com capital social irrisório e sem estrutura operacional, muitas delas estando sediadas no mesmo endereço, e contratadas pela Autuada exclusivamente para atender, por intermédio exclusivo dos próprios sócios e de acordo com as suas especialidades técnicas, às necessidades específicas dos serviços contratados pela FDC perante seus clientes, circunstância que caracteriza a personalidade na relação entre os “Pejotizados” e a Recorrente.

As provas dos autos não deixam dúvida de que os serviços executados pelos “Pejotizados” não são prestados em favor direto da Autuada, mas, sim, aos clientes da Autuada, no cumprimento dos contratos com terceiros por ela pactuados, contingência que revela a alteralidade na prestação de tais serviços prestados pelos “Pejotizados”, quintessência suprallegal dos atributos caracterizadores da relação jurídica de seguro empregado. Os Contratados Pessoa Jurídica, ao prestarem seus serviços aos clientes da Recorrente, não o fazem em nome próprio, mas em obséquio do pavilhão da Autuada.

Avulta das circunstâncias do caso que o risco da atividade econômica é integral da FDC que, além do encargo de captar no mercado propostas para a prestação dos seus serviços, contrata e remunera trabalhadores “Pejotizados” para a prestação de tais serviços aos seus clientes, e assume toda a responsabilidade perante estes terceiros pelos serviços prestados, respondendo tais trabalhadores, quando muito, de maneira regressiva, e tão somente nas hipóteses em que atuarem com dolo ou culpa, como sói ocorrer nas típicas relações jurídicas patrão-empregado. E diga o Contrato:

*“Na eventualidade de ocorrerem danos materiais ou morais à FDC, causados pela **contratada**, em cuja ação se identifique dolo ou culpa, haverá ressarcimento pela mesma dos prejuízos, em sua totalidade, além de imediata rescisão do contratado”.*

“Na hipótese de eventual condenação da FDC pela inobservância no cumprimento das obrigações fiscais decorrentes do presente contrato, fica garantido a esta o direito de reembolso dos valores pagos, ou o direito de regresso para se ressarcir dos prejuízos que vier a suportar”.

Dessarte, também sob esse prisma, a condição de empregador da FDC se revela emblemática, eis que o art. 2º da CLT qualifica com empregador a empresa individual ou coletiva que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

De acordo as informações contidas no Manual de Benefícios da APASS (Associação dos Empregados e Prestadores de Serviço da FDC), a instituição disponibilizava aos prestadores de serviço pessoas jurídicas benefícios idênticos aos disponibilizados a seus funcionários empregados. Dentre os benefícios disponibilizados, todos típicos de empregados, incluem-se Seguro-Saúde, Empréstimos Emergenciais, Complementação do Auxílio-Doença, Reembolsos de Medicamentos, Tratamento Psicoterápico, Fonoaudiólogo, Ambulatorial, Lentes de Correção Visual, Tratamento Odontológico, Acupuntura, Escleroterapia, Ligadura de Trompas e Vasectomia, bem como Assistência ao Desenvolvimento e Educação desde a Creche e Jardim da Infância até cursos de pós-graduação.

Me pergunto ... Ligadura de trompas e Vasectomia para pessoa jurídica ??? Talvez para impedir o nascimento de filiais !!!

Tais benefícios são previstos expressamente nos contratos PJ firmados entre a Recorrente e os “Pejotizados”:

*“Caso seja do interesse da **CONTRATADA**, poderá, a seu exclusivo critério e nas mesmas condições, aderir aos benefícios que a FDC disponibiliza para seus empregados”.*

Os benefícios disponibilizados pela FDC aos seus empregados pelo regime da CLT e aos contratados PJ são suportados, em sua maior parte, pela própria FDC, que destina 3% de seu faturamento à APASS, sendo que cada beneficiário, empregado ou “Pejotizado”, contribui com 1%.

O Manual de Benefícios da APASS informa que a inscrição do funcionário e prestador de serviço se faz por adesão a partir do registro da contratação; e os dependentes, a partir da comprovação da dependência e, em todos os casos, **com autorização para desconto da contribuição em folha.** (pessoa jurídica na folha de pagamento ???)

A disponibilização de benefícios típicos de empregados, tais como a Assistência ao Desenvolvimento e Educação desde a Creche e Jardim da Infância até cursos de pós-graduação, para “Pejotizados” também descortina a viés de não eventualidade dos serviços contratados.

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

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

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

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

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

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

Dessarte, havendo prestação remunerada de serviços por pessoa física, por mais autonomia que tenha o contratado na condução do serviço a ser prestado, presente sempre estará, em menor ou maior grau, a subordinação jurídica do contratado ao contratante.

Como exemplo meramente ilustrativo, se o Procurador-Geral do Superior Tribunal de Justiça Desportiva, Sr. Paulo Schmitt, celebrar contrato de prestação de serviço de pintura artística com o pintor de fama internacional Romero Britto para a confecção de um quadro representativo do time do Fluminense F. C. , mas este renomado pintor, em honra de suposta autonomia funcional e de ausência de subordinação, decidir, ao seu único e exclusivo arbítrio, retratar em *pop art* o time da Portuguesa de Desportos, com certeza o contrato será imediatamente rescindido, com fundamento em justa causa decorrente de insubordinação consistente no descumprimento, por parte do oblato, das determinações contidas no liame ajustado.

No caso ora em apreciação, os profissionais “*Pejotizados*” são contratados pela Autuada para a prestação de serviços de sua especialidade diretamente aos clientes da FDC e em nome desta, devendo cumprir rigorosamente os termos pactuados no contrato celebrado entre a Autuada e o Cliente da vez, sujeitando-se aos comandos e objetivos da instituição empregadora, a quem competia a definição de quais as tarefas e projetos - atividades fins da instituição - precisavam ser realizadas, quando tais tarefas e projetos deviam executados e como tais atividades deveriam ser executadas e concluídas.

Assim se revela o *modus operandi* do empreendimento. A FDC oferece um produto no mercado e capta clientes na sociedade. Em seguida, sendo o produto bem aceito pelo público consumidor, identifica e seleciona no mercado de trabalho o profissional melhor graduado e qualificado para a execução do serviço oferecido pela Autuada perante seus clientes, mas só o contrata se for por intermédio de pessoa jurídica. Se o profissional selecionado não tiver a cobertura de nenhuma pessoa jurídica, a Gerente de RH o encaminha ao contador Sr. William Giovanni Barros, para que este providencie a constituição da pessoa jurídica requerida. Ultrapassadas as formalidades legais, o profissional, agora sócio da pessoa jurídica contratada, passa a executar perante os clientes da FDC, e em nome desta, os serviços para o qual foi selecionado, obedecendo estritamente as condições de contorno previamente fixadas entre a FDC e seus clientes. Diante de tal quadro, ou o profissional se ajusta ao requerido e cria sua própria pessoa jurídica, atuando sozinho ou em conjunto com algum sócio na mesma condição, ou se sujeita a permanecer no ostracismo no mercado de trabalho. “*Guess that’s the name of the game*” (Elton John/Bernie Taupin – *Sweet painted lady*)

E diga o Relatório Fiscal:

“De acordo com as circunstâncias amplamente expostas ao longo do Relatório Fiscal, os profissionais (sócios das pessoas jurídicas contratadas) se encontravam inquestionavelmente à disposição da instituição, se não cumprindo ordens, cumprindo suas determinações para a realização de sua atividade-fim, de forma contínua e por conta e risco da contratante FDC. Caracteriza-se, nessa situação, a interferência do poder jurídico do empregador (FDC) no procedimento de seus empregados (sócios das pessoas jurídicas), visando à manutenção e adequação de suas atividades em favor do empreendimento da instituição FDC”.

Exsurge da situação exposta nos autos que o profissional contratado deve observância estrita àquilo que a FDC pactuou com os seus clientes, consumidores dos serviços por ela oferecidos no mercado.

Nessa vertente, mesmo que eventualmente possa existir alguma flexibilidade na realização do serviço, este já se encontra delimitado pelas condições de contorno pactuadas pela Autuada e seus clientes, circunstância que denota, insofismavelmente, a subordinação do *Contratado PJ* às determinações e vontade da FDC. Dessarte, ainda que o *“Pejotizado”* venha a propor modificações no projeto ou no serviço a ser prestado ao cliente da Autuada e que tais modificações sejam efetivamente acatadas, estas dependem da anuência prévia da Recorrente e de seu respectivo cliente, como assim se extrai das cláusulas contratuais:

“Parágrafo Único: Todas as informações, elementos, dados necessários ao bom desempenho dos serviços a serem prestados, bem como o seu cronograma de implementação e/ou execução, serão decididos em comum acordo entre as partes, ouvindo, se necessário, as empresas e/ou instituições contratantes da FDC”.

O poder de controle sobre os *“Pejotizados”* se mostra flagrante na medida em que estes tem, por força dos contratos, que apresentar mensalmente, até o último dia de cada mês, relatório técnico com o número de horas trabalhadas, identificando os projetos a que se relacionam, tendo a FDC o prazo até o segundo dia útil do mês subsequente para aprova-lo e efetuar o pagamento.

O poder de controle é tão pronunciado que os contratos preveem a designação de representante da Autuada para acompanhar o andamento dos trabalhos, competindo-lhe aprovar os relatórios mencionados no parágrafo anterior, e autorizar as parcelas do pagamento correspondente.

Dessai dos contratos firmados com os *“Pejotizados”* que caso os projetos e/ou trabalhos desenvolvidos pelos contratados venham a significar um ganho de qualidade para os serviços prestados pela FDC, esta, a seu exclusivo critério, poderá gratificar a contratada mediante a elaboração de Termo Aditivo específico para tal fim.

De tal cláusula aflora que quem se beneficia diretamente dos bons resultados produzidos pelos Contratados Pessoas Jurídicas é a FDC, que, a seu exclusivo critério, pode ou não gratificar o *“Pejotizado”*. Revela-se assim, uma vez mais, o atributo da alteralidade, na medida em que, na realidade dos fatos, o *Contratado Pessoa Jurídica* não atua em nome próprio, mas, sim, como *longa manus* da Recorrente.

Na prestação dos serviços, toda a infraestrutura técnica e operacional é disponibilizada pela FDC, que também arca com todas as passagens aéreas ou terrestres, deslocamentos, despesas com hospedagem e alimentação fora do domicílio da contratada, relacionadas ao objeto do contrato, mediante reembolso ou custeio direto, como é de estilo na relação jurídica patrão x empregado.

De tais circunstâncias também aflora a noção de que quem suporta o risco da atividade econômica é, de fato, a FDC.

Na prestação dos serviços, o “*Pejotizado*” tem que observar as normas e diretrizes internas da FDC, cumprir o horário estabelecido pela FDC com seus clientes ou de acordo com a conveniência dos serviços a serem prestados, atendendo ao cronograma de implantação e execução fixados, emitir relatórios técnicos mensais, com o número de horas trabalhadas em cada projeto, sujeitando-se à Fiscalização por representante da Contratante, circunstâncias que revelam o poder de controle e hierárquico da Contratante sobre os trabalhadores em foco.

O “*Pejotizado*” se obriga a manter sigilo em relação a qualquer informação, criação, especificação técnica e comercial, segredo comercial ou marca recebida em decorrência da consecução do objeto de cada contrato, obrigando-se a não revelar, por qualquer meio, os dados a que teve acesso e conhecimento, respondendo, em caso de quebra de sigilo, a arcar com as penalidades que estiver sujeita a FDC por força do descumprimento da cláusula contratual nas relações desta última com terceiros.

Tal cláusula contratual deixa bem clara a existência de subordinação técnica, dela se extraindo que quem detém o *know how* é a contratante.

A Fiscalização apurou que, no período fiscalizado, nada menos que 68 (sessenta e oito) profissionais que prestavam serviços como pessoas jurídicas trabalhavam unicamente, de forma exclusiva, para a FDC, conforme arrolamento apresentado no quadro 05, a fls. 1876/1879, circunstância que revela a total subordinação econômica dessas empresas ao Contratante em questão.

A existência da relação jurídica de fato típica de patrão vs empregado avulta de maneira insofismável dos termos contidos na cláusula rescisória, que possui os atributos do aviso prévio trabalhista, tais como prazo de trinta dias, verbas rescisórias, etc.

Como visto, a subordinação se revela às escancaras com o tomador em foco, que detém todo o poder de chefia, de comando de como, o quê, quando, onde e quanto do serviço será executado, além do poder de controle sobre o serviço realizado.

A Fiscalização apurou que os “*Profissionais PJ*” possuem em comum características que deixam claro que as respectivas pessoas jurídicas foram criadas, ou adaptadas mediante alterações contratuais, para atender ao modelo de contratação de empregados implementado pela FDC.

A noção de que tais pessoas jurídicas atuam simplesmente como intermediadoras de mão de obra é reforçada pelo resultado de diversas diligências fiscais empreendidas pela Fiscalização no endereço das pessoas jurídicas contratadas.

Nas tentativas empreendidas para localização dos responsáveis pelas pessoas jurídicas que, como tal, prestavam serviços à FDC, em simplesmente todas os resultados foram frustrados. Embora os requisitos legais que obriguem pessoas jurídicas a manter um endereço para sede da empresa não sejam rigorosas a ponto de exigirem a montagem de escritórios ou coisas do tipo, não houve um caso sequer em que se constatasse a existência de um local físico onde se pudesse afirmar que ali funcionasse uma pessoa jurídica.

Na maioria dos casos os endereços dessas pessoas jurídicas levou a fiscalização a apartamentos e casas residenciais na cidade e em condomínios residenciais fechados onde, segundo informações obtidas junto a empregados ou outros moradores do mesmo imóvel, o responsável pelo prestador de serviço não exercia suas atividades.

Houve também, em diversos casos, a constatação *in loco* de mudanças de endereços dessas pessoas jurídicas sem a devida alteração do respectivo cadastro na RFB. Em pelo menos 7 (sete) casos, pessoas jurídicas foram constituídas ou tiveram seus endereços mantidos no mesmo local da sede da Prefeitura Municipal de Rio Acima (Rua Antônio Carlos, 38, Centro), município localizado nas proximidades de Belo Horizonte, em singelos e minúsculos boxes numerados, cujos moldes de funcionamento, num sistema promovido pela própria prefeitura, que foi posteriormente impedido de continuar em consequência de uma ação judicial movida pelo Ministério Público Federal em rumoroso caso de dimensão nacional.

Todo o conjunto probatório leva à indicação da existência de dependência jurídica dos sócios das pessoas jurídicas contratadas com a instituição FDC, uma vez que as pessoas físicas dos sócios encontravam-se à disposição desta para a realização de serviços contínuos e necessários à sua atividade, mesmo que aqueles tivessem liberdade na execução dos mesmos, situação tipicamente comum em serviços especialíssimos, como era o caso.

Os contratados como "*Profissionais PJ*" são, na verdade, profissionais pessoas físicas que, em caráter não eventual, executam pessoalmente os trabalhos contratados, visando a atender as atividades normais da Autuada, relacionadas diretamente com os fins do empreendimento econômico desta.

A onerosidade, por derradeiro, foi apurada diretamente dos valores pagos através de notas fiscais de prestação de serviços, emitidas pelas pessoas jurídicas nas quais figuravam como sócios os profissionais pessoas físicas contratados pela Autuada, corroborados pelos respectivos lançamentos contábeis.

Em regra, a remuneração das pessoas físicas, contratadas sob o factóide de pessoa jurídica, é mensal e encontra-se pactuada em cláusula contratual específica, em valor fixo, a ser paga em prazo certo, mediante depósito em conta corrente.

Pelo exame dos blocos de notas fiscais a Fiscalização constatou-se que, além das notas fiscais emitidas em obediência aos contratos, pelo menos uma vez ao ano eram emitidas duas notas fiscais dentro de um mesmo mês, sendo uma delas com o valor contratado e a uma outra com valor bastante aproximado. Tal fato indica que a instituição efetuava pagamentos com características de remuneração de 13º salário a estes prestadores de serviço, sendo que, em alguns casos, usando abertamente esse título, conforme evidenciado em 4.6 (DA FOLHA DE PAGAMENTO DAS PESSOAS JURÍDICAS).

A Fiscalização comparou a Folha de Pagamento normal dos empregados registrados da FDC de 2008 com a Folha de Pagamento dos profissionais contratados como pessoas jurídicas, e constatou que esta última era quase 3 (três) vezes superior à dos empregados registrados.

A Fiscalização verificou que na Folha de Pagamento dos "Pejotizados" o registro de suas remunerações era efetuado mediante exatamente as mesmas rubricas utilizadas normalmente nas Folhas de Pagamento dos empregados contratados no regime da CLT. Como exemplo, citam-se as seguintes rubricas de proventos: 13º SALARIO (0048), 1/3 DE FERIAS RESCISAO (0063), ALUGUEL DE NOTEBOOK (0541), FERIAS INDENIZADAS (0024), FERIAS PROPORCIONAIS (0025),

HORAS NORMAIS – PJ1 (901); assim como as de descontos: INSS (0003), INSS 13º SALARIO (0011).

Além disso, constatou-se que os reembolsos efetuados aos profissionais “*Pejotizados*” eram efetuados, igualmente, sob as mesmas rubricas dos celetistas: REEMB. CONSULTA MÉDICA P/ DEPEND (0401), REEMB. FACULDADE P/ DEPEND (0402), REEMB. FONOAUDIOLOGIA P/ DEPEND (0410), REEMB. LENTES P/ DEPEND (0406), REEMB. MATERIAL ESCOLAR P/ DEPEND (0403), REEMB. MEDICAMENTOS P/ DEPEND (0404), REEMB. ODONTOLÓGICO P/ DEPEND (0405), REEMB. TERAPIA/ PSICOTERAPIA P/ DEPEND (0407), REEMBOLSO ACUPUNTURA (0276), REEMB. ENSINO MÉDIO (0280), REEMB. FACULDADE (0281), REEMB. MATERIAL ESCOLAR (0282), REEMB. MEDICAMENTOS (0284), REEMB. ÓTICA/LENTE (0285), REEMB. AMBULATORIAL (0286), REEMB. CONSULTA MÉDICA (0277), REEMB. DE PILATES (0411), REEMB. ENSINO FUNDAMENTAL (0279), REEMB. ENSINO INFANTIL (0278), REEMB. ESPANHOL (0296), REEMB. FONOAUDIOLOGIA (0294), REEMB. INGLÊS (0295), REEMB. ODONTOLÓGICO (0293), REEMB. TERAPIA/PSICOTERAPIA (0288).

A apuração da base de cálculo das contribuições patronais previstas no art. 22 da Lei de Custeio da Seguridade Social se deu por aferição indireta, com base nos valores das Notas Fiscais de prestação de serviços, arroladas no Anexo 04, a fls. 1795/1817, com esteio no preceito inscrito nos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Nas últimas duas décadas, passou-se a observar neste País, uma tendência, capitaneada por grandes empresas, máxime as de comunicação e as de consultoria técnica, de se exigir que seus empregados se transformem em empresa individual ou pessoa jurídica para contratá-los como prestadores de serviços, com o fito de esquivar-se do recolhimento de encargos trabalhistas e previdenciários, sob o rótulo de “*planejamento tributário*”. Nessa nova arquitetura, o ex empregado, ao constituir sua própria empresa individual ou pessoa jurídica e, nessa condição, assim ser contratado, deixa de ser empregado da contratante e passa a ser um mero prestador de serviços, mas continua cumprindo horário, recebendo ordens e exercendo as mesmas atividades de antes, nas dependências do contratante ou nas de terceiros. O mesmo ocorre com os demais trabalhadores disponíveis no mercado.

Como consequência imediata dessa mudança de *status* (de pessoa física e empregado para pessoa jurídica e prestador de serviços), o trabalhador assim contratado perde os direitos trabalhistas e previdenciários assentados na CLT e na Lei nº 8.213/91, respectivamente, enquanto que a empresa contratante, por seu turno, além de poder contar com a prestação ininterrupta de serviços pelos 12 meses do ano -pessoa jurídica não tem direito a férias -, se exclui dos encargos trabalhistas e previdenciários inerentes à relação de emprego e à condição de segurado empregado.

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

De forma semelhante, mas vindo de outra pipa, a fiscalização previdenciária, diante de situação concreta nas circunstâncias acima delineadas, com esteio no princípio da Primazia da Realidade, identificando estarem presentes os elementos caracterizadores da condição de segurado empregado, impõe a incidência dos preceitos estatuídos na Lei nº 8.212/91 associados a tal condição, desconsiderando, para fins meramente tributários, o contrato formal celebrado pelo contratante com a pessoa jurídica prestadora de serviços, fazendo prevalecer, repise-se, para fins unicamente previdenciários, os efeitos da condição de segurado empregado verificada no caso concreto.

O desvirtuamento dos direitos trabalhistas e previdenciários tratado nos parágrafos precedentes ganhou notoriedade na mídia com a celeuma que cercou a, assim denominada, Emenda 3, a qual, se aprovada, impediria a fiscalização do Trabalho de coibir situações fraudulentas desse jaez, na medida em que tal atribuição passaria a ser da competência exclusiva da Justiça do Trabalho, a qual, por seu turno, exige como condição *sine qua non* a provocação do prejudicado, diga-se, o trabalhador.

Nesse contexto, o trabalhador, agora prestador de serviço pessoa jurídica, dificilmente irá questionar semelhante transgressão nos Tribunais Trabalhistas, eis que, ao buscar o acessório, incorre no risco de perder o principal - o trabalho.

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

Enunciado nº 331 do TST

Contrato de Prestação de Serviços - Legalidade

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

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

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

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

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

Código Tributário Nacional -CTN

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

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

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

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a

ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (grifos nossos)

Nesse panorama, muito embora os assentamentos contratuais formais apontem para a celebração de contrato de prestação de serviços com pessoas jurídicas, as condições em que os serviços contratados foram prestados ao Recorrente subsumem-se à hipótese genérica e abstrata das de segurado empregado estabelecida no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, eis que presentes todos os ingredientes atávicos à receita típica de segurado empregado.

Ante tal quadratura, a fiscalização constatou a existência dos elementos qualificadores da citada condição de segurado empregados existente entre o Recorrente e as pessoas físicas dos sócios das pessoas jurídicas contratadas, importando na submissão de contratante e prestador de serviços, estes na qualidade de *segurado empregado*, às obrigações fixadas na aludida Lei de Custeio da Seguridade Social.

Conforme assinalado no Parágrafo Único do art. 116 do CTN, é prerrogativa da autoridade administrativa a desconsideração de 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. Para o mesmo norte aponta a regra trabalhista fixada no art. 9º do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 – CLT ao dispor que “*Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação*”. Tratam-se de normas antielisivas, visando ao combate à fraude à lei, com fundamento no primado da substância sobre a forma.

A desconsideração do ato ou do negócio jurídico praticado visa apenas a reaproximar a qualificação jurídica do verdadeiro conteúdo material do ato decorrente do desenho da hipótese de incidência. Assim, a norma antielisiva mune a administração tributária com o poder/dever de proceder à requalificação jurídica formal da relação, fazendo-a coincidir com a realidade substancial.

Investido em tal poder, o Fisco pode prescindir das aparências do ato simulado e determinar a obrigação tributária segundo a realidade oculta, sem necessidade de declarar a nulidade do ato jurídico aparente.

Merece ser destacado que a jurisprudência do STJ não nega auto aplicabilidade à norma antielisiva assentada no Parágrafo Único do art. 116 do CTN, conforme se depreende dos seguintes julgados, de cujas ementas, transcrevemos os excertos a seguir:

*“AREsp 323.808-SC
Rel. Min. Humberto Martins
DJe: 27/05/2013*

EMENTA:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. INEXISTÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO. AUTO-APLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. NÃO-ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. AGRAVO CONHECIDO. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA SEGUIMENTO.

[...]

O caso da empresa de vigilância é perfeitamente análogo: as câmaras são parte do equipamento que é utilizado pela sociedade Patrimonial Segurança

Ltda. para a prestação do serviço de segurança, que é a sua atividade fim. As filmadoras ou sensores de movimento que sejam instaladas na residência do contratante - sem que este as adquira - integram o custo do serviço. (situação diversa ocorreria se houvesse venda dos bens, caso em que a transferência de titularidade do bem ensejaria a incidência do ICMS. Não e, entretanto, o caso).

Ao destacar do valor do serviço uma quantia correspondente a aluguel dos bens utilizados, a apelada incorreu em prática coibida pelo artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que dispõe:

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.

Com razão, assim, a Procuradoria do Município, ao afirmar que: "A obrigação da apelada consiste em prestar um serviço de vigilância, uma obrigação de fazer portanto, sendo a denominação de 'locação de equipamento eletrônico' dada pela apelada uma forma de dissimular a ocorrência do fato gerador, que é a prestação do serviço" (fl. 217).

Nesse contexto, merece acolhida o recurso para se julgar improcedente a demanda.

[...]"

No mesmo sentido, o Agravo Regimental no RECURSO ESPECIAL Nº 1.070.292 – RS, da Relatoria do Ministro Humberto Martins:

AgRg no REsp 1.070.292 - RS

Rel. Min. Humberto Martins

DJe: 23/11/2010

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA VINCENDA. PERCEPÇÃO PAGA MEDIANTE TRANSAÇÃO EM DEMANDA TRABALHISTA. VERBA DE NATUREZA NÃO INDENIZATÓRIA. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. POSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO.

[...]

*Note-se que o montante pago teve por fim o cumprimento de prestações vincendas, ou seja, a partir de agosto de 1996. Isto deve ser frisado para que não se invoque a isenção anteriormente prevista no artigo 6º da Lei 7.713/88, mas que foi revogada pela Lei 9.250/95. Cabe, ainda, asseverar que o tópico do acordo, afirmando a natureza indenizatória do montante pago, nenhum efeito opera para o fisco. **O reconhecimento da natureza indenizatória de determinada verba se impõe quando for possível constatar que aquela visava à recomposição de uma perda patrimonial, e não pela mera denominação de***

indenizatória (parágrafo único do artigo 116 do CTN: 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).

Trata-se, no caso, de aplicação da Teoria da Interpretação Econômica do Fato Gerador. A hipótese dos autos caracteriza a aquisição de disponibilidade de renda, assim entendido o produto do trabalho, nos exatos termos do art. 43 do CTN. Bem por isso, tal verba está sujeita à incidência de imposto de renda.

[...]

Ainda, nesse sentido, *REsp nº 1.363.920 - SC - Rel. Min. Og Fernandes, DJe: 24/10/2013.*

Por outro viés, ainda que se admita que o preceito instalado no Parágrafo Único do art. 116 do CTN demande regulamentação procedimental via lei ordinária, nada impede que se recorra a procedimentos já previstos em leis ordinárias já integrantes do Ordenamento Jurídico Pátrio. Trata-se da realização de um princípio jurídico consistente na recepção de leis já vigentes e eficazes, bastante consagrado no Ordenamento Pátrio, máxime no ramo do Direito Tributário, que permite que uma lei ordinária em sua origem seja recepcionada com *status* de Lei Complementar, uma vez que suas normas, por força da CF/88, só podem ser revogadas ou alteradas mediante um Diploma Normativo dessa natureza.

A realização do princípio da Recepção das Leis permite a convivência de normas jurídicas vigentes no Ordenamento Jurídico anterior com o Direito Positivo atual, desde que com este guardem perfeita harmonia. Por este princípio, todas as leis do Direito anterior que não se chocam com o Direito atual são por este Direito recepcionadas, eliminando-se, assim, a necessidade de se regular por inteiro toda a estrutura legislativa. Seria, em verdade, ilógico que leis anteriores, cujo conteúdo permanece inalterado em face da nova Ordem Jurídica, tivessem que ser recriadas para continuarem a estabelecer normas jurídicas de conduta da Sociedade.

Pela ótica de tal princípio, quando se cria uma nova estrutura normativa, o conjunto de normas jurídicas pré-existente, no que não conflite materialmente com o Direito Anterior, permanece em vigor e produzindo os efeitos que lhe são típicos, sendo automaticamente aceita a pela nova Ordem Jurídica, qualquer que tenha sido o processo de sua elaboração originária, desde que conforme ao previsto na época de sua elaboração, pois, não o sendo, a invalidade já teria atingido a legislação pretérita desde o seu nascedouro.

A consagração de tal princípio jurídico na seara tributária encontra amparo na Jurisprudência dos Tribunais Superiores, mormente o Superior Tribunal de Justiça, conforme se depreende dos seguintes julgados:

*REsp nº 1.427.949 - SC
Rel. Min. Mauro Campbell Marques
DJe: 02/04/2014*

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. PARCELAMENTO. REFIS. EXCLUSÃO. SIMULAÇÃO. EMPRESA INATIVA. PARCELA ÍNFIMA. ART. 5º, II E XI, DA LEI N. 9.964/2000. FUNDAMENTO

SUFICIENTE INATACADO (SÚMULA Nº 283/STF). AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO (SÚMULA N. 282/STF). IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DE MATÉRIA FÁTICA (SÚMULA Nº 7/STJ). RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA SEGUIMENTO. ART. 557, CAPUT, CPC.

DECISÃO

[...]

Em outras palavras, a simulação da existência das empresas foi ato de abuso de direito, e, destarte, plenamente válidos e legais os atos de exclusão do REFIS e CNPJ, com fulcro no art. 5º, XI, da Lei nº 9.964/2000, e o art. 81 da Lei nº 9.430/1996.

Lícito o procedimento de inativação do CNPJ das empresas, por força do art. 81 da Lei nº 9.964/2000, in verbis (e-STJ fls.9734/9739):

Ao contrário do que defende a autora, a declaração de inaptidão do CNPJ foi fundamentado no artigo 80 e 81 da Lei nº 9.430, de 1996, diante de inexistência de fato, e não no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Além de diversos aspectos fáticos e concretos a seguir analisados, a Administração Tributária fundamentou a inaptidão também na existência de simulação (art. 167 do Código Civil), mas, destaco:

não somente na simulação.

[...]

Ainda que se considere que, no caso concreto, incidiria o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que, por sua vez, remete a procedimentos estabelecidos em lei ordinária, tais procedimentos (relativos à declaração de inaptidão) já se encontram previstos nos próprios artigos 81 e 82, ambos da Lei nº 9.430/96, c/c o artigo 5º da Lei nº 5.614, de 5 de outubro de 1970, e a Instrução Normativa nº 568, de 8 de setembro de 2005.

[...]

(grifos nossos)

No mesmo sentido, REsp nº 1.427.233/SC, DJe de 01/04/2014.

No caso em estudo, mediante os procedimentos estabelecidos na Lei Ordinária nº 8.212/91, foram desconsiderados substancialmente os atos ou negócios jurídicos praticados pelos atores do esquema fraudulento acima descortinado, praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, mas não da personalidade jurídica das empresas prestadoras.

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. O permissivo estampado no Parágrafo Único do art. 116 do CTN apenas autoriza que se desconsidere, para fins exclusivamente de constituição do crédito previdenciário, os efeitos jurídicos dos atos simulados, na seara previdenciária, sem, no entanto, desconstituí-los.

Reitere-se 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 dessa 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 judicial de nulidade dos atos simulados.

No caso dos autos, da dicção do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 defluiu que a relação jurídica real existente entre o Recorrente e os segurados apurados pela fiscalização é a de segurado empregado, circunstância que impinge às partes dessa relação jurídica a obediência às obrigações tributárias estabelecidas no diploma legal acima citado.

Dessarte, conforme determinado no art. 37 do mesmo Pergaminho Legal aludido no parágrafo precedente, constatado o não recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas na Lei de Custeio da Seguridade Social, a fiscalização tem por dever de ofício, plenamente vinculado, que lavrar o competente Auto de Infração de Obrigação Principal, como assim sucedeu-se no caso presente.

As constatações empreendidas *in loco* pela Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil não deixam dúvidas: Efetiva ocorrência de contratação fraudulenta de profissionais especializados pela FDC para a execução, em nome desta, das obrigações pactuadas em contrato perante os clientes da Contratante, no desenvolvimento da atividade fim desta.

A fraude se deu pela criação de Pessoas Jurídicas (PJ) pelos trabalhadores, de maneira a mascarar a relação previdenciária de segurado empregado, mediante a celebração de contratos civis de prestação de serviços técnicos pelos sócios das citadas pessoas jurídicas, restando presentes, todavia, todos os pressupostos de fato e de Direito caracterizadores do vínculo previdenciário na condição de segurado empregado, com a execução de trabalho de natureza não eventual, por pessoa física, com pessoalidade, subordinação e onerosidade.

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

Com efeito, nada impede que um trabalhador mantenha, concomitantemente, múltiplos e legítimos vínculos empregatícios com diversas empresas, sem que isso represente qualquer irregularidade. A condição de segurado empregado não exige exclusividade com o 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 operar como segurado contribuinte individual em relação a outra distinta da primeira, e assim por diante ...

Registre-se, por relevante, que o lançamento das contribuições sociais ora em exame não tem o condão de estabelecer qualquer vínculo empregatício entre os trabalhadores em destaque e a empresa recorrente. Tampouco detém o auditor fiscal notificante competência para tanto. A questão é meramente tributária não irradiando qualquer espécie de efeito sobre a esfera trabalhista da empresa notificada.

A fiscalização tão somente constatou a ocorrência de fatos geradores, em relação aos quais não houve o correto recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, e, em conformidade com os ditames legais, no exercício da atividade plenamente vinculada que lhe é típica, procedeu ao lançamento das exações devidas pelo Sujeito Passivo, sem promover qualquer vínculo trabalhista entre os trabalhadores e o Recorrente.

A contratação de empregados de forma irregular nessa empresa houve-se também por constatada e levantada pelo Ministério Público do Trabalho – MPT, que através da Procuradoria Regional do Trabalho da 3ª Região celebrou com a Autuada o Termo de Ajustamento de Conduta – TAC nº 884/2010, assinado em 29 de julho de 2009, mediante o qual a FDC se compromete a abster-se de efetuar contratações irregulares de trabalhadores tanto na atividade-fim quanto na atividade-meio, salvo nos casos especificamente ali fixados.

Coincidentemente, a contar da data da celebração do TAC acima mencionado (29 de julho de 2009), um contingente expressivo de 65 “Pejotizados”, que prestavam serviços por intermédio das respectivas pessoas jurídicas, foram novamente contratados como empregados da FDC, para exercer as mesmas funções que antes exerciam como pessoas jurídicas, conforme ilustrado no quadro 07, a fls. 1899/1900.

Assentado que os serviços prestados à Autuada pelos profissionais “Pejotizados” ora em debate se deu com a presença ostensiva de todos os elementos caracterizadores da condição de segurado empregado previstos no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, revela-se obrigatória, em relação a tais segurados, a observância de todas as obrigações previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social, tanto pela empresa como pelos segurados em questão.

Nessa vertente, o art. 32 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como obrigação acessória da empresa o lançamento mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

Impôs também ao sujeito passivo o dever instrumental de elaborar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela legislação tributária.

Além disso, determinou que o contribuinte informasse, mensalmente, mediante GFIP, todos os dados relacionados a todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, e outras informações do interesse do INSS.

Mas não parou por aqui. A lei impôs à empresa a obrigação de arrecadar, mediante desconto das respectivas remunerações, as contribuições devidas pelos segurados obrigatórios do RGPS e a recolher o valor assim arrecado no prazo normativo, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto na Lei.

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)*

I - a empresa é obrigada a:

- a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;
- b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea “a”, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia vinte do mês subsequente ao da competência; (Redação dada pela Medida Provisória nº 447/2008).

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;

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528/97)

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. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008)

(...)

§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.

Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003.

Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia dois do mês seguinte ao da competência.

(...)

No que pertine à elaboração das folhas de pagamento, ouvimos em alto e bom som das normas assentadas no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, que a folha de pagamento deve ser elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, devendo, necessariamente, discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado; agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade; destacar as

parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais e indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

No que toca à GFIP, exige a lei que em tal documento sejam declarados mensalmente pelo empregador, dentre outras informações, os dados cadastrais do empregador/contribuinte, dos trabalhadores e tomadores/obras; as Bases de incidência do FGTS e das contribuições previdenciárias, compreendendo o total das remunerações dos trabalhadores, a comercialização da produção, a receita de espetáculos desportivos/patrocínio, o pagamento a cooperativa de trabalho, a movimentação de trabalhadores (afastamentos e retornos), salário-família e salário-maternidade, compensação de contribuições previdenciárias, assim como retenção de 11% sobre nota fiscal/fatura, exposição a agentes nocivos/múltiplos vínculos, valor da contribuição do segurado, nas situações em que não for calculado pelo SEFIP (múltiplos vínculos/múltiplas fontes, trabalhador avulso), valor das faturas emitidas para o tomador, dentre tantas outras previstas no Manual da GFIP.

De outro canto, mas ária de outra ópera, a lei ordena que sejam lançados mensalmente em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Mostra-se auspicioso destacar que a contabilidade tem como uma de suas finalidades assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas envolvidas, visando a atender, de forma uniforme, às exigências das leis e regulamentos dos órgãos públicos. Na atualidade ela cumpre, igualmente, o papel de instrumento gerencial, que se utiliza de um sistema de informações para registrar as operações da organização, elaborar e interpretar relatórios que mensurem os resultados, e fornecer informações necessárias à tomada de decisões no processo de gestão, planejamento, execução e controle.

Contudo, a razão maior para a uniformização dos princípios gerais da contabilidade é a configuração de um sistema de informações tributárias, através do qual o fisco possa sindicatizar os fatos geradores ocorridos e apurar os tributos devidos, fiscalizar a regularidade do seu recolhimento, para, assim, traçar as diretrizes da política tributária.

Registre-se, por relevante, que os registros contábeis devem ser feitos de modo preciso, com esteio em documentação idônea, a qual deve ser conservada em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, bem como a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, a teor do art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

Engana-se aquele que acredita serem os livros contábeis exigíveis apenas pela legislação comercial. A legislação Tributária é aquela que mais impõe modulações e padrões aos lançamentos contábeis e à estruturação e formalização dos livros, não sendo por outro motivo também conhecidos como “Livros Fiscais”. No tocante à escrituração contábil, a não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária sujeita o contribuinte ao pagamento de penalidades pecuniárias a lhe serem impostas mediante o competente Auto de Infração.

No âmbito das contribuições sociais previdenciárias, a Lei nº 8.212/91 atribuiu à fiscalização previdenciária a prerrogativa de examinar toda a contabilidade da empresa, não podendo lhe ser oposta qualquer disposição legal excludente ou limitativa do direito de examinar os livros, arquivos, documentos ou papéis comerciais ou fiscais.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados. (grifos nossos)

§2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem 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.

(...)

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não discrepam dos mandamentos encartados no Código Tributário Nacional - CTN, cujo art. 195 aponta, inflexivelmente, para o mesmo norte.

Código Tributário Nacional -CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Avulta nesse panorama que as prestações adjetivas ordenadas na legislação tributária têm por finalidade precípua permitir à fiscalização a sindicância ágil, segura e integral dos fatos jurígenos tributários ocorridos nas dependências jurídicas do sujeito passivo, motivo pelo qual se exige que a escrituração seja:

- a) Mensal, em razão do critério de apuração das contribuições previdenciárias ser por competência.
- b) Em títulos próprios, que propicie uma fácil e rápida identificação pelos agentes fiscais das contas contábeis onde se encontram registrados os fatos geradores de contribuições previdenciárias.
- c) De forma discriminada, de molde a se identificar as rubricas integrantes da base de incidência das contribuições previdenciárias, eis que, a cada uma delas corresponde uma alíquota própria a ser empregada no cômputo da contribuição devida.
- d) Que individualize o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos, de maneira que a fiscalização possa verificar a correção das importâncias descontadas dos segurados e os montantes a cargo destes e os devidos pela empresa vertidos aos cofres públicos.

Não é demais enaltecer que a elaboração de folha de pagamento nos moldes acima descritos, a declaração em GFIP de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e o registro dessas informações na contabilidade não se configuram faculdades da empresa, mas, sim, obrigações tributárias acessórias a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da nossa Lei Soberana.

Não se deve perder de vista, igualmente, que as folhas de pagamento, a GFIP e os livros contábeis equiparam-se a documentos públicos e que o seu preenchimento com informações incorretas ou omissas constitui-se crime de falsidade ideológica, na forma prevista no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal Brasileiro.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Falsificação de documento público

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

*§2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os **livros mercantis** e o testamento particular. (grifos nossos)*

§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

Falsidade ideológica

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

Com efeito, a estrutura normativa dos tributos em geral aponta no sentido de que a sua base de cálculo, em princípio, deve ser apurada com base em documentos do Sujeito Passivo que registrem, de forma precisa, os montantes pecuniários correspondentes a cada hipótese de incidência prevista nas leis de regência correspondentes. Para tanto, no caso das contribuições previdenciárias, exige o art. 32 da Lei de Custeio da Seguridade Social que a empresa, mensalmente, elabore folhas de pagamento, lance em títulos próprios de sua contabilidade todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, informe ao Fisco Federal, mediante GFIP, todos os citados fatos geradores e outras informações de interesse do INSS, etc.

Excepcionalmente, nas ocasiões em que o conhecimento fiel dos fatos geradores ocorridos na empresa, pelo exame dos documentos acima referidos, não for viável, o ordenamento jurídico admite o emprego meios indiretos para a apuração da base de cálculo das contribuições sociais devidas.

No caso em exame, dentre muitas outras irregularidades apontadas, a Fiscalização constatou que a empresa autuada não incluiu nas suas folhas de pagamento todas as remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço; não lançou, mês a mês, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, tampouco declarou nas GFIP correspondentes todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária ocorridos sob sua responsabilidade tributária, porquanto não se houveram por considerados os segurados empregados da Recorrente, por esta irregularmente contratadas sob o manto formal de pessoa jurídica.

De outro canto, pelas mesmas razões, as provas e circunstâncias do caso em tela revelam que a Autuada não registrava o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço.

A não observância das obrigações tributárias exigidas pela legislação de regência frustrou os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do Fisco, que se viram impelidos a despender uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores em realce, não somente nos documentos suso destacados, mas, igualmente, em outras fontes de informação, tais como Recibos de Pagamento a Autônomos, notas fiscais de prestação de serviços, contratos, etc.

Nessas circunstâncias, a apresentação deficiente de qualquer documento ou informação assim como a constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registrou o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, configuram-se motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, a teor do permissivo legal encartado nos parágrafos 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.

(...)

*§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de **qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente**, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, **inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.** (grifos nossos)*

(...)

§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. (grifos nossos)

Figuram presentes, portanto, os pressupostos legais para a apuração, por aferição indireta, da base de cálculo das contribuições previdenciárias ora lançadas.

Diante desse quadro, o convencimento do auditor fiscal acerca da existência dissimulada da relação previdenciária em litígio decorreu dos elementos de convicção elucidativamente descritos no Relatório Fiscal, corroborados pelos elementos de prova acostados aos autos, de onde dimana a persuasão de que os sócios das pessoas jurídicas em apreço prestavam serviços na empresa autuada na condição de segurado empregados, nos termos do art. 12, I, ‘a’, *in fine*, a Lei nº 8.212/91.

Na sequência, ante a inexistência de documentos específicos de onde pudesse ser extraída, diretamente e com confiabilidade, a matéria tributável, houve-se a base de cálculo das contribuições em realce apuradas por arbitramento, com fulcro dos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº

8.212/91, a partir das informações contidas nas Notas Fiscais de serviço, contratos de prestação de serviços, folhas de medição de serviços.

No procedimento de apuração da matéria tributável por arbitramento, vale-se a Autoridade Fiscal de outros elementos de sindicância que não aqueles documentos assinalados pela lei como adequados ao registro lapidado dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, tais como as folhas de pagamento, GFIP e os Livros Fiscais.

Tais elementos podem ser os mais diversos. Alguns dos critérios de aferição indireta a serem empregados pela Fiscalização, nas hipóteses autorizadas pela lei, encontram-se positivados na legislação previdenciária, ostentando natureza meramente procedimental interna, não interferindo, de maneira alguma, *extra muros*, eis que não vinculam nem impõem obrigações, de qualquer espécie, aos Contribuintes. A abrangência de seus comandos, advirta-se, restringe-se, tão somente, ao critério de apuração indireta das bases de cálculo de contribuições previdenciárias, nada mais.

Em outros casos, como se deu ocorrer no presente, a Fiscalização tem que buscar outros parâmetros de aferição, os mais diversos e imagináveis possíveis, de molde a construir hipoteticamente o arcabouço substancial da matéria tributável, tendo por alicerce, muitas vezes, tão somente, o princípio da razoabilidade.

No caso em apreciação, considerando que os serviços são prestados à Recorrente unicamente pela pessoa física dos sócios e não pela pessoa jurídica correspondente; considerando que tais serviços foram prestados sob o manto da condição de segurado empregado, e considerando que os valores consignados nas notas fiscais de prestação de serviços em tela são representativos da contraprestação remuneratória pelos serviços prestados à Recorrente pelas pessoas físicas caracterizadas pela Fiscalização como segurados empregados da Autuada, se nos afigura correta a parametrização adotada pelos Agentes Fiscais no dimensionamento da base de cálculo do lançamento em questão, cabendo ao Sujeito Passivo o ônus da prova em contrário, a teor do §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Reitere-se que inexistente qualquer óbice a que sócios de pessoas jurídicas prestem serviços a outras empresas na condição de segurados empregados. Nessa relação jurídica específica, a tributação previdenciária irá incidir sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título pela empresa contratante, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestaram 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 do art. 22, I da Lei nº 8.212/91.

Envolta em tal singularidade, observadas as considerações acima expendidas, a Fiscalização dimensionou, por arbitramento, a matéria tributável, lançando de ofício como salário de contribuição dos segurados empregados, os valores extraídos das notas fiscais emitidas em face da FDC pelos sócios das pessoas jurídicas contratadas, caracterizados pela Fiscalização como segurados empregados da Recorrente. Tais notas fiscais encontram-se analiticamente arroladas por competência e individualizadas por emitente no Anexo 04, a fls. 1795/1817, de molde que sua correção e consistência podem ser sindicadas a qualquer tempo e oportunidade pelo sujeito passivo, favorecendo, dessarte, o contraditório e a ampla defesa do Autuado.

Nessa perspectiva, conforme expressamente estatuído na lei, não concordando o sujeito passivo com o valor aferido pela Autoridade Lançadora, compete-lhe, ante a refigurada distribuição do ônus da prova, que lhe é avesso, demonstrar por meios idôneos que tais montantes não são condizentes com a realidade.

Tivesse a empresa cumprido, com o devido rigor, as obrigações acessórias impostas pela legislação, os fatos geradores teriam sido apurados diretamente nas folhas de pagamento, nas GFIP ou na escrituração contábil. Mas assim não ocorreu. A não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária quebrou o mecanismo idealizado pelo legislador ordinário para a apuração ágil e precisa dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, obrigando os agentes fiscais a investigar uma miríade de outros documentos e títulos diversos e genéricos da contabilidade, para a captação dos fatos jurígenos tributários de sua competência, no cumprimento efetivo do seu dever de ofício.

Diante do que se coligiu até o momento, restou visível a procedência do procedimento levado a cabo pela Autoridade Fiscal.

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

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

3.2. DA FRAUDE E SONEGAÇÃO

A Recorrente alega ausência de fraude a atrair a incidência de multa de ofício em duplicidade.

O contrário extrai-se dos autos.

Repise-se que os fatos geradores ora em trato houveram-se por apurados mediante procedimento de caracterização de segurados empregados, contratados irregularmente sob o manto falacioso de pessoa jurídica, com fundamento no princípio da primazia da realidade sobre a forma, uma vez que se mostraram presentes, entre os trabalhadores e a Autuada, todos os elementos da condição de segurado empregado previstos no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Exsurge das provas dos autos que a FDC oferecia um produto no mercado e captava clientes na sociedade. Em seguida, sendo o produto bem aceito pelo público consumidor, identificava e selecionava no mercado de trabalho o profissional melhor graduado e qualificado para a execução do serviço oferecido pela Autuada perante seus clientes, mas só o contratava se fosse por intermédio de pessoa jurídica. Se o profissional selecionado não tivesse a cobertura de nenhuma pessoa jurídica, a Gerente de RH o encaminhava ao contador Sr. William Giovanni Barros, para que este providenciasse a constituição da pessoa jurídica requerida. Ultrapassadas as formalidades legais, o profissional, agora sócio da pessoa jurídica contratada, passava a executar perante os clientes da FDC, e em nome desta, os serviços para o qual fora selecionado, obedecendo estritamente às condições de contorno previamente fixadas entre a FDC e seus clientes. Diante de tal quadro, ou o profissional se ajustava ao requerido e criava sua própria pessoa jurídica, atuando sozinho ou em conjunto com algum sócio na mesma condição, ou se sujeitava a permanecer no ostracismo no mercado de trabalho.

Mediante tal artifício, a FDC, conscientemente, se utilizava de profissionais especializados, contratados mediante interposta pessoa jurídica constituída adrede para tal propósito, para

a execução de serviços e projetos técnicos especializados típicos do seu objeto social, perante seus clientes e em seu nome.

Dessarte, valeu-se a Autuada das interpostas pessoas jurídicas para contratar e, ardilosamente, acobertar sob falso manto de legalidade a mão de obra utilizada na execução de sua atividade fim, com redução de encargos previdenciários e trabalhistas, circunstância que demonstra e comprova o elemento volitivo e consciente 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.

Deflui das provas dos autos a presença insofismável e ostensiva de todos os elementos caracterizadores da relação jurídica de segurado empregados assentados no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, uma vez que os serviços prestados pelos “Pejotizados” eram de natureza não eventual, e eram prestados com pessoalidade, mediante remuneração e sob subordinação jurídica à empresa contratante, e ainda com alteralidade, uma vez que tais serviços eram prestados diretamente aos clientes da FDC, e em nome desta.

Integram os presentes autos, potes de provas e evidências que a Autuada utilizou-se ardilosamente do mecanismo de contratação de profissionais altamente especializados, mediante interpostas pessoas, com o sinistro intuito de suprimir tributos consubstanciados em contribuições sociais.

A fraude se manifesta na volitiva e consciente contratação de trabalhadores especializados, mediante contrato civil com pessoas jurídicas formalmente constituídas para tal propósito, aliás, constituídas sob a orientação e exigência da Autuada, com vistas a impedir, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do tributo devido ou a evitar o seu pagamento.

Estivessem tais trabalhadores formalmente vinculados à Autuada, como assim determina o Ordenamento Jurídico, ela teria que arcar com os encargos previdenciários e trabalhistas incidentes sobre a folha de salários de tais obreiros. De outro canto, sendo o trabalho realizado por tais profissionais, prestados sob o signo da não eventualidade, onerosidade, pessoalidade e subordinação, mas camuflados sob um simulacro de contrato civil celebrado entre duas pessoas jurídicas, conferindo à operação a aparência enganosa de legalidade, oculta-se da Administração Tributária não somente a ocorrência do fato gerador do tributo, como também sua natureza e circunstâncias materiais, na medida em que tais Fatos Jurídicos Tributários deixaram de ser registrados como tais nas folhas de pagamento e na contabilidade da empresa, além de terem sido omitidos nas respectivas GFIP, resultando na efetiva redução da carga tributária da Contratante.

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.

Reforça a compreensão acerca da existência de fraude e da sonegação o fato de a Gerente de RH da FDC, ao se deparar com um profissional de interesse que não era sócio de nenhuma pessoa jurídica, encaminhá-lo ao contador William Giovanni Barros, para que este providenciasse a constituição da pessoa jurídica requerida (sem qualquer estrutura administrativa, técnica, patrimonial e operacional), para só então celebrar o contrato civil de prestação de serviços ora em debate.

Corroborando o entendimento acima esposado o fato de a Autuada cadastrar em suas folhas de pagamento os profissionais “Pejotizados”, ocupantes de cargo de chefia, como Estagiários, uma vez que a remuneração dessa categoria de trabalhadores não sofre incidência de contribuições previdenciárias e os aplicativos utilizados na elaboração de Folhas de Pagamentos obviamente não geram o cálculo de tais tributos, de modo que a inclusão como estagiários no cadastro tornou-se conveniente para os objetivos desejados, evitando, assim, que naufragasse todo o esquema fraudulento.

Tal procedimento demonstra, insofismavelmente, a intenção consciente de fraude e sonegação, mediante ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou modificando as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

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

Conforme acima elucidado, presentes estão na conduta descrita nos autos os elementos objetivos e subjetivos qualificadores da fraude e da sonegação, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, circunstância que implica a majoração da multa de ofício, em atenção à regra disposta no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

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)

Em reforço a tal assertiva, atente-se que, em razão das irregularidades constatadas durante os procedimentos de Fiscalização nas empresas ora em trato, houve-se por formalizada a competente Representação Fiscal para Fins Penais, constituída em apartado nos autos do Processo Administrativo Fiscal COMPROT nº 15504-729.948/2012-99, representando ao órgão competente para a persecução criminal, fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária tipificado no art. 337-A, inciso III, do Código Penal (Decreto-Lei 2848, de 07/12/40, redação dada pela Lei 9.983, de 14/07/00), por omitir, total ou parcialmente, fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias e crime Contra a Ordem Tributaria, previsto no inciso I do artigo 1º da Lei nº 8.137 de 27/12/1990, por suprimir ou reduzir contribuição social, mediante omissão de informação as autoridades fazendárias.

4. CONCLUSÃO:

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

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.