



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

Processo n° 15956.720082/2013-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **2803-004.144 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 10 de março de 2015
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente CORDOBA INDUSTRIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

MULTA POR ENTREGA DE GFIP COM INFORMAÇÕES INCORRETAS OU COM OMISSÃO. LEI 13.097/2015. APLICAÇÃO. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A Lei 13.097/2015 deve ser aplicada ao caso contrato, cominando a anistia ali prevista como remissão, extinguindo o crédito tributário da obrigação acessória, nos termos do art. 156, IV, do CTN.

RELAÇÃO JURÍDICA CONSIDERADA. PRIMAZIA DA VERDADE MATERIAL.

Configurada a interposição injustificada de empresa, com indevida redução de recolhimento das contribuições devidas, pode e deve a fiscalização efetivar o enquadramento devido, com suporte na verdade material demonstrada, com o correto direcionamento do pólo passivo tributário.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto vencedor redator designado Conselheiro Ricardo Magaldi Messetti para excluir o crédito tributário relativo à obrigação acessória DEBCAD 37.331.005-6. Vencidos os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima e Oseas Coimbra Junior.

assinado digitalmente

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

Processo nº 15956.720082/2013-13
Acórdão n.º **2803-004.144**

S2-TE03
Fl. 3

assinado digitalmente

Oséas Coimbra - Relator.

assinado digitalmente

Ricardo Magaldi Messetti – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima, Oséas Coimbra Júnior, Gustavo Vettorato, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Eduardo de Oliveira e Ricardo Magaldi Messetti.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que manteve os autos de infração lavrados, referentes a contribuições devidas em razão de pagamentos a segurados empregados – parte terceiros e ausência de fatos geradores em GFIP referentes às competências de janeiro a dezembro/2008.

O r. acórdão – fls 1484 e ss, conclui pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo o auto de infração lavrado. Inconformada com a decisão, apresenta recurso voluntário, alegando, em síntese, o seguinte:

- Inconsistência das argumentações despendidas pela fiscalização e da ausência de fraude
- Decadência do direito de lançar
- Vício de motivação referente à cobrança de terceiros. O Relatório Fiscal é lacônico acerca da cobrança de terceiros supostamente incidente sobre atividades da Recorrente, não tecendo qualquer explicativa acerca do enquadramento aplicável à Recorrente.
- Incompetência da fiscalização para presumir o vínculo empregatício.
- Impossibilidade de se exigir juros de mora sobre multas de ofício
- De fato, os dispositivos legais aplicáveis foram simplesmente citados nos chamados Fundamentos Legais do Débito sem qualquer explicação acerca do enquadramento da Recorrente em tal regime jurídico.
- Requer a Recorrente seja recebido e processado seu recurso, para reformar a decisão administrativa de 1ª instância administrativa, julgando-se improcedente o Auto de Infração. *Ad argumentandum*, caso assim não se entenda, se eventualmente concluir-se pela procedência dos Autos de Infração de forma parcial ou total, requer sejam expurgados os juros sobre a multa de ofício lançada face à sua ilegalidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Oséas Coimbra

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Trata-se de auto de infração lavrado em razão de pagamento a segurados considerados empregados, em razão da desconsideração de outras empresas. A fiscalização entendeu a configuração de grupo econômico formado para o indevido aproveitamento de benefícios fiscais do SIMPLES.

O auto de infração DEBCAD 37.331.008-0 traz o lançamento referente a parte devida a terceiros. O auto de infração da parte empresa já foi julgado pela 2ª. Turma Ordinária da 3ª. Câmara da 2ª. Seção, em 03.12.14, processo 15956.720080/2013-24.

Transcrevo o acórdão 2302-003.539, de lavra do Cons. Arlindo da Costa e Silva, acatado de forma unânime, a qual adiro e incorporo a meu voto.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA COMPETÊNCIA

O Recorrente alega incompetência da Fiscalização para caracterizar vínculo empregatício.

Que vínculo empregatício ???

Em primeiro lugar, há que se deixar bem claro que o presente caso não trata da caracterização da relação de emprego (instituto de Direito do Trabalho). Tal caracterização, nos termos da lei, é atribuição do Ministério do Trabalho e Emprego - MTE, por intermédio de seus Auditores Fiscais do Trabalho, sendo os litígios decorrentes de tal caracterização julgados pela Justiça do Trabalho.

O caso ora em estudo versa, tão somente, sobre a caracterização da condição de segurado empregado (instituto de Direito Previdenciário) e o lançamento das contribuições previdenciárias devidas decorrentes da prestação remunerada de serviços por tais trabalhadores à Empresa.

A questão é meramente tributária, não irradiando qualquer espécie de efeito automático sobre a esfera trabalhista da Autuada, tampouco dos trabalhadores.

Merece ser enaltecido que no ramo do Direito Previdenciário impera 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.

Tal prerrogativa dos Agentes da Fiscalização Tributária tem fundamento no Parágrafo Único do art. 116 do CTN, que mune a autoridade administrativa do poder de desconsiderar substancialmente os efeitos 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, com vistas a reaproximar a qualificação jurídica do Ato Simulado ao seu verdadeiro conteúdo material, fazendo-a coincidir com a realidade substancial dos fatos.

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

A norma antielisiva em questão espelha, no Direito Tributário, o mesmo conteúdo plasmado no art. 9º do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 - CLT:

Consolidação das Leis do Trabalho

Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

Tais normas procedimentais tem por objetivo finalístico o combate à fraude à lei, com fundamento no primado da substância sobre a forma.

Por tais razões, rejeitamos a preliminar de incompetência da RFB.

Vencidas as preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

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

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as 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. DO GRUPO ECONÔMICO.

O Recorrente alega a inexistência de grupo econômico a ensejar a responsabilidade solidária.

Vejamos:

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

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

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

(...)

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30...

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

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

Instrução Normativa SRPNº 03, de 14/07/2005:

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

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

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

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

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

Consolidação das Leis do Trabalho - CLT

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

(...)

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

Registre-se, por relevante, que a jurisprudência pátria, hodiernamente, evoluiu de uma interpretação meramente gramatical do §2º do art. 2º da CLT para o reconhecimento de grupo econômico, ainda que não haja subordinação a uma empresa controladora principal. Admite, portanto, mesmo nas ordens do Poder Judiciário, a configuração de grupo econômico de fato, também denominado *“grupo composto por coordenação”*, em que as empresas atuam horizontalmente, no mesmo plano, participando todas do mesmo empreendimento independente do controle jurídico, com base apenas na organização comum da atividade econômica, conforme desai dos julgados a seguir ementados, perfeitamente aplicáveis ao caso em apreciação:

GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO.

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

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

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

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

GRUPO ECONÔMICO.

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

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Merece ser destacado neste comenos, de molde a espancar sofismas, que os esquemas idealizados por pessoas inescrupulosas visando a fraudar uma determinada relação jurídica e trazer benefícios para os fraudadores são, via de regra, refratários aos olhares indiscretos daqueles que podem, com eficácia plena, denunciá-los às partes prejudicadas pela fraude, razão pela qual inexistem, em regra, provas diretas da existência da fraude ou da simulação.

Todavia, a fraude e a simulação deixam quase sempre vestígios que as denunciam: produzem fatos, atos e circunstâncias que a experiência aponta como sintomas ou indícios do caráter fictício ou imaginário de um ato jurídico fraudulento ou simulado. Em razão de tal acobertamento, tais defeitos da vontade declarada têm que ser provados através dos indícios e evidências que as operações realizadas na execução de tais esquemas vão deixando pelo seu caminho. Assim, pelos meios admissíveis em direito, nomeadamente, através de testemunhas, documentos, a experiência, etc., a Fiscalização reúne os meios de prova relativos a esses fatos, indícios ou circunstâncias, e o Julgador, apreciando-os segundo o seu livre convencimento e prudente critério, conjugando-os com os fins pretendidos pelo Inculpado, forma o seu juízo.

A Fraude configura-se como o engano malicioso ou a ação astuciosa, promovida de má-fé pelo agente, para a ocultação da verdade sobre fato relevante ou fuga ao cumprimento do dever. Nestas condições, a fraude traz consigo o sentido do engano, não como se evidencia no dolo, em que se mostra a manobra fraudulenta para induzir outrem à prática de ato de que lhe possa advir prejuízo, mas o engano oculto para furtar-se o fraudulento ao cumprimento do que é de sua obrigação ou para logro de terceiros.

A fraude sempre se funda na prática de ato lesivo a interesse de terceiros ou da coletividade, em proveito próprio, sendo, por isso, indicativa de lesão de interesses individuais, ou contravenção de regra jurídica a que se está obrigado.

A simulação, por seu turno, representa um esforço de construção artificial, distanciada e deformadora da realidade, e raras vezes essa construção será um todo lógico e coerente, que forma cobertura completa dos fatos. A verdade vem à superfície e denuncia-se através de brechas daquela construção. Os indícios que fazem presumir a simulação serão particularmente convincentes se se tornar aparente um motivo simulatório.

Atente-se que, muita vez, um ou poucos atos ou indícios isolados não são suficientes para a caracterização da fraude ou da simulação. Todavia, quando apreciados em seu conjunto, atrelados aos fins pretendidos pelos seus idealizadores, tais vícios do ato jurídico avultam de maneira hialina.

É o que sói ocorrer no caso presente nos autos:

- a) O quadro social de ambas as empresa é constituído por parentes do Sr. Pedro Gustavo Cordoba:

A empresa Technopulp Industrial Ltda tem por objeto social a industrialização e comercialização de equipamentos industriais para indústrias de papel, celulose, açúcar, álcool, sucos cítricos e mineração, e tem por sócios:

- Pedro Gustavo Córdoba = 4.500 cotas;
- Maria Beatriz de Córdoba = 1.500 cotas

A administração da sociedade é limitada ao sócio Pedro Gustavo Córdoba.

A empresa Cordoba Industrial Ltda tem por objeto social a fabricação de máquinas e equipamentos para as indústrias de alimentos, bebidas e fumo, peças e acessórios, e tem por sócios:

- Pedro Gustavo Córdoba Júnior = 95% das cotas;
- Laura Tereza Nather Córdoba = 5 % das cotas.

Laura Tereza Nather Córdoba é esposa de Pedro Gustavo Córdoba, com quem fundou a empresa Technopulp Industrial Ltda. em 25/04/1977, retirando-se da sociedade em 31/01/2004. É sócia minoritária da empresa Córdoba Industrial desde 01/01/2004.

- Pedro Gustavo Córdoba Júnior é filho de Pedro Gustavo Córdoba e Laura Tereza Nather Córdoba; Sócio majoritário, administrador e fundador da empresa da Córdoba Industrial em 18/03/1999, com sua ex-esposa Paola Junqueira da Veiga Bonini.
- Paola Junqueira da Veiga Bonini é ex-esposa de Pedro Gustavo Córdoba Júnior, com quem fundou a empresa Córdoba Industrial em 18/03/1999, retirando-se da sociedade em 01/01/2004.
- Maria Beatriz de Córdoba é filha de Pedro Gustavo Córdoba e Laura Tereza Nather Córdoba e irmã de Pedro Gustavo Córdoba Júnior; Sócia majoritária da empresa Technopulp Industrial Ltda desde 01/08/2003 com a saída de sua mãe e ex-sócia Laura Tereza Nather Córdoba.

Esta organização e origem única, de membros da mesma família, trabalhando no mesmo ramo de atividade, com os mesmos produtos, apenas separadas em duas pessoas jurídicas, reforça a convicção da fiscalização de que, na verdade, trata-se de um grupo econômico organizado em duas empresas com a finalidade exclusiva de suprimir ou reduzir a carga tributária da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos segurados empregados do grupo, com o enquadramento indevido de uma das empresas no Simples Nacional, justamente a empresa onde se concentra praticamente a totalidade da mão-de-obra do grupo - a Technopulp - e direcionando mais de 92% da totalidade do faturamento do grupo para a outra empresa, a Córdoba, que só tem um empregado registrado na limpeza, que, na verdade, trata-se de uma empregada doméstica.

A constituição de empresa do Simples Nacional em nome de parentes e/ou "laranjas" se justifica pelo fato de a Lei Complementar nº 123/2006 vedar a opção pelo sistema simplificado de empresa de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não optante, ou cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos.

Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006

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

Autenticado digitalmente em 02/04/2015 por RICARDO MAGALDI MESSETTI, Assinado digitalmente em 02/04/

2015 por RICARDO MAGALDI MESSETTI, Assinado digitalmente em 03/04/2015 por OSEAS COIMBRA JUNIOR, Ass

inado digitalmente em 08/04/2015 por HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA

Impresso em 08/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);

II - no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

§1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

§2º No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite a que se refere o caput deste artigo será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses. §3º O enquadramento do empresário ou da sociedade simples ou empresária como microempresa ou empresa de pequeno porte bem como o seu desenquadramento não implicarão alteração, denúncia ou qualquer restrição em relação a contratos por elas anteriormente firmados.

§4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

X - constituída sob a forma de sociedade por ações. §5º O disposto nos incisos IV e VII do § 4º deste artigo não se aplica à participação no capital de cooperativas de crédito, bem como em centrais de compras, bolsas de subcontratação, no consórcio referido no art. 50 desta Lei Complementar e na sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar, e em associações assemelhadas, sociedades de interesse econômico, sociedades de garantia solidária

e outros tipos de sociedade, que tenham como objetivo social a defesa exclusiva dos interesses econômicos das microempresas e empresas de pequeno porte.

§6º Na hipótese de a microempresa ou empresa de pequeno porte incorrer em alguma das situações previstas nos incisos do § 4º deste artigo, será excluída do regime de que trata esta Lei Complementar, com efeitos a partir do mês seguinte ao que incorrida a situação impeditiva.

§7º Observado o disposto no § 2º deste artigo, no caso de início de atividades, a microempresa que, no ano-calendário, exceder o limite de receita bruta anual previsto no inciso I do caput deste artigo passa, no ano-calendário seguinte, à condição de empresa de pequeno porte.

§8º Observado o disposto no § 2º deste artigo, no caso de início de atividades, a empresa de pequeno porte que, no ano-calendário, não ultrapassar o limite de receita bruta anual previsto no inciso I do caput deste artigo passa, no ano-calendário seguinte, à condição de microempresa.

§9º A empresa de pequeno porte que, no ano-calendário, exceder o limite de receita bruta anual previsto no inciso II do caput deste artigo fica excluída, no ano-calendário seguinte, do regime diferenciado e favorecido previsto por esta Lei Complementar para todos os efeitos legais.

§10. A microempresa e a empresa de pequeno porte que no decurso do ano-calendário de início de atividade ultrapassarem o limite de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) multiplicados pelo número de meses de funcionamento nesse período estarão excluídas do regime desta Lei Complementar, com efeitos retroativos ao início de suas atividades.

§11. Na hipótese de o Distrito Federal, os Estados e seus respectivos Municípios adotarem o disposto nos incisos I e II do caput do art. 19 e no art. 20 desta Lei Complementar, caso a receita bruta auferida durante o ano-calendário de início de atividade ultrapasse o limite de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) ou R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), respectivamente, multiplicados pelo número de meses de funcionamento nesse período, estará excluída do regime tributário previsto nesta Lei Complementar em relação ao pagamento dos tributos estaduais e municipais, com efeitos retroativos ao início de suas atividades. §12. A exclusão do regime desta Lei Complementar de que tratam os §§ 10 e 11 deste artigo não retroagirá ao início das atividades se o excesso verificado em relação à receita bruta não for superior a 20% (vinte por cento) dos respectivos limites referidos naqueles parágrafos, hipóteses em que os efeitos da exclusão dar-se-ão no ano-calendário subsequente.

b) As empresas operavam no mesmo complexo industrial.

A fiscalização diligenciou primeiro a Technopulp, no seu endereço que consta no cadastro da Receita Federal do Brasil - RFB, na Av. Marechal Costa e Silva nº 3.263, e constatou que se trata de um galpão industrial, mas sem acesso para visitantes, tendo apenas portões para entrada e saída de veículos para entrega e retirada de materiais.

Não conseguindo acesso à Technopulp nesse endereço, a fiscalização se dirigiu para o endereço da Córdoba, que fica na rua dos fundos - Rua Américo Reis nº 332, onde foram recebidos por um empregado e responsável técnico da Technopulp, que os orientou a se dirigir ao escritório das empresas na Av. Vereador Manir Calil nº. 276, no bairro Alto da Boa Vista, onde ficam as áreas comercial, técnica, administrativa e direção das duas empresas.

A Fiscalização constatou que o espaço físico das duas empresas é conjugado, ou seja, trata-se de um imenso galpão com entradas pelas duas ruas (Av. Marechal Costa e Silva nº 3.263 e Rua Américo Reis nº 332), pintados e identificados no mesmo padrão, que servem às duas empresas indistintamente.

O galpão da Córdoba no endereço da Rua Américo Reis nº 332, é, na verdade, ocupado e utilizado pelos empregados da Technopulp. As máquinas, equipamentos e pessoal, tudo é personalizado com a marca Technopulp; os funcionários também são os empregados da Technopulp, mas trabalhando no endereço da Córdoba.

O contrário também ocorre na parte administrativa, comercial e de direção. A Technopulp está registrada na Av. Marechal Costa e Silva nº 3.263, mas tem suas áreas comercial e

administrativa na filial da Córdoba, na Av. Vereador Manir Calil nº 276, no bairro Alto da Boa Vista, conforme apresentado pela própria empresa nos cartões de visita de seus empregados. O próprio número do telefone da Technopulp divulgado em sua página na internet (16 39117474), e nos cartões de visita, está instalado na Av. Vereador Manir Calil nº 276, em nome da Córdoba.

No que diz respeito ao aspecto estrutural e organizacional das Autuadas, pode-se comprovar que as duas empresas compartilham recursos físicos, técnicos, de pessoal, operacionais, de máquinas e equipamentos, enfim, tudo é compartilhado, demonstrando que a confusão patrimonial entre ambas é plena, estando livremente distribuídas e organizadas nas instalações das duas empresas, compartilhando e dividindo todos os seus recursos, demonstrando que, na verdade, são uma única organização, apenas separadas formalmente em duas pessoas jurídicas por uma questão tributária, meramente para usufruir indevidamente do benefício tributário do Simples Nacional.

Porém, não apenas o aspecto da confusão patrimonial e do compartilhamento de recursos levou a fiscalização à convicção da formação do grupo econômico e, principalmente, da irregularidade do enquadramento no Simples Nacional pela Technopulp.

A fiscalização identificou que o grupo Córdoba/Technopulp se organizou em duas empresas separadas, criando a Córdoba em 1999, exclusivamente com o objetivo de reduzir tributos e suprimir os meios legais de sua cobrança, mantendo toda a mão-de-obra e uma pequena parte do faturamento na Technopulp para enquadrar-se no Simples Nacional e direcionando grande parte ou quase a totalidade do faturamento para a Córdoba, com apenas uma empregada na limpeza (doméstica), porém utilizando-se da mesma mão-de-obra dos empregados da Technopulp. Com isso omitiram a real condição de grupo econômico para, separadamente, se utilizarem de benefícios fiscais e tributários com o enquadramento indevido da Technopulp no Simples Nacional.

O quadro abaixo apresenta os valores e percentuais correspondentes aos gastos com empregados declarados em GFIP e faturamentos declarados em DIPJ das empresas do grupo:

EMPRESA	FATURAMENTO		FOLHA DE PAGAMENTO	
	2008	2009	2008	2009
CORDOBA	16.111.626,11	15.640.217,18	15.518,33	17.790,47
TECHNO PULP	1.258.015,99	1.212.243,65	585.109,55	595.498,02

EMPRESA	FATURAMENTO		FOLHA DE PAGAMENTO	
	2008	2009	2008	2009
CORDOBA	92,76	92,81	2,58	2,90
TECHNO PULP	7,24	7,19	97,42	97,10

Os percentuais acima demonstram claramente a estratégia utilizada pelo grupo para fraudar o fisco e suprimir tributo previdenciário:

O faturamento do grupo é concentrado na Córdoba (92,8%), que é tributada para a Seguridade Social com base na folha de pagamento (2,7 %), na qual se encontra registrada uma única empregada doméstica.

A mão de obra utilizada pelo grupo é concentrada na Technopulp (97,3%), a qual, na condição de empresa optante pelo Simples Nacional, é tributada para a Seguridade Social sobre o faturamento bruto anual (7,2%)

Tem alguma coisa muito errada com esses números: Como pode uma empresa, sem equipamentos, sem instalações, sem empregados e sem produção industrial, operando no mesmo ramo empresarial, faturar quase treze vezes mais que uma empresa que dispõe de vasta mão de obra, instalações, equipamentos e todo o parque industrial e administrativo ???

Tal contingência corrobora, de maneira significativa, para a conclusão da presença de grupo econômico de fato, além de fraude, simulação e conluio.

Assim, com a devida manipulação do faturamento que é destinado, contabilmente, à Technopulp, garante-se não somente a sua permanência no Simples Nacional, com também a tributação mínima, tanto sobre a folha de pagamento, quanto sobre o faturamento bruto anual.

Relembre-se que dentre as vedações à opção pelo Simples Nacional, dois fatores se destacam no caso em estudo:

- A administração da empresa exercida por outra pessoa que participe com mais de 10% (dez por cento) em outra empresa não beneficiada pelo Simples Nacional, fato que justifica a criação da empresa em nome de "laranjas".
- A receita bruta anual do grupo econômico exceder o limite legal de R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

No caso em estudo, considerando que a Córdoba e Technopulp formam um grupo econômico, como de fato o são, as receitas brutas anuais do grupo nos anos de 2008 e 2009 excederam, em muito, o limite de R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) estabelecido pela lei, conforme quadro abaixo:

EMPRESA	2008	2009
CORDOBA	16.111.6	15.640.217,
TECHNO PULP	1.258.01	1.212.243,6
TOTAL	17.369.642,10	16.852.460,83

c) A administração das empresas Córdoba e Technopulp eram exercidas, simultaneamente, por Pedro Gustavo Córdoba Júnior, sócio administrador da Córdoba.

Tal fato foi, inclusive, confirmado pelo próprio Pedro em reunião na empresa no dia 22/01/2013, quando da entrega dos TIF nº 01 e 02, onde ele mesmo explicou que as empresas são eminentemente técnicas, de engenharia, e que sua irmã, Maria Beatriz de Córdoba, sócia da Technopulp, não tem conhecimento técnico para administrar a empresa e, portanto, as duas empresas sempre foram administradas por ele, tanto no aspecto técnico como no administrativo, comercial e financeiro, desde o afastamento de seu pai, e inclusive até a presente data.

Em todas as visitas feitas à Technopulp para entrega de intimações, tanto em seu endereço formal na Av. Marechal Costa e Silva nº 3.263 quanto no seu endereço administrativo-técnico-comercial na filial da Córdoba na Av. Vereador Manir Calil, nº 276, no Alto da Boa Vista, a fiscalização sempre foi recebida pelo Pedro Gustavo Córdoba Jr, nunca sendo recebida ou tendo se encontrado com os sócios da Technopulp.

A Fiscalização sempre foi informada de que os sócios da Technopulp não comparecem nem participam da administração da empresa e que o responsável pelas empresas é o Pedro Gustavo Córdoba Jr.

Na ocasião da entrega do TIF-D para início da ação fiscal a Fiscalização foi recebida pelo advogado da Technopulp, que informou que a sócia Maria Beatriz de Córdoba não estava em condições de saúde para comparecer à empresa para assinar o TIF-D. A fiscalização então abriu uma exceção e permitiu que o advogado levasse o termo até sua residência para que ela assinasse e devolvesse em seguida à fiscalização.

Na ocasião das demais visitas à Technopulp para entrega de novas intimações, a Fiscalização foi informada de a sócia Maria Beatriz de Córdoba estava viajando e que o outro sócio, Danilo César Nather, não comparece nem participa de nenhuma forma da administração da empresa. Nestas ocasiões, quem recebeu as intimações foi a assistente financeira da Technopulp, Rosana Ferreira Spadella.

Corroborando a conclusão de que a administração da Technopulp é exercida por Pedro Gustavo Córdoba Jr o fato de que TODOS os cheques da Technopulp emitidos no período da ação fiscal foram por ele assinados. Tal circunstância comprova que, além da representação técnica e comercial do grupo, Pedro Gustavo Córdoba Jr também exercia totalmente administração financeira, com livre movimentação das contas correntes da Technopulp, constituindo-se também como administrador financeiro do grupo.

O Termo de Constatação de Reintimação Fiscal nº 03 e o Termo de Intimação Fiscal nº 04 enviados à Technopulp para solicitação de documentos foram recebidos pelo Pedro Gustavo Córdoba Jr, sócio e administrador da Córdoba, conforme consignado nos AR nº. RQ 77670687 0 BR e RQ 77670681 8 BR respectivamente.

A representação técnica e comercial acima mencionada pode ser comprovada pelo próprio cartão de visita apresentado por Pedro Gustavo Córdoba Jr na ocasião da primeira visita da fiscalização para entrega do TIF-D à Technopulp e TIF à Córdoba, sendo personalizado e timbrado da Technopulp, com endereço, telefone e e-mail desta empresa, e com lotação no departamento técnico-comercial da Technopulp.

Pedro Gustavo Córdoba Jr é engenheiro e detém os conhecimentos necessários para representação técnica da Technopulp, título e conhecimentos que os próprios sócios da empresa, Maria Beatriz de Córdoba e Danilo César Nather, não têm.

Conforme informado pelo próprio Pedro Gustavo Córdoba Jr na ocasião da dos TIF nº 01 e 02 em 22/01/2012, quem atende aos clientes, prospecta serviços e fecha negócios para a Technopulp e para o grupo é ele, pois é o único que tem conhecimento técnico, operacional e financeiro sobre os produtos e serviços da empresa para negociar com os clientes e fornecedores, pois estes produtos e serviços são altamente específicos e requerem um conhecimento técnico de engenharia que somente ele tem.

Pedro Gustavo Córdoba Jr também foi responsável pelo endereço "www.Jechnopulp.com.br" do site oficial da Technopulp na internet, junto ao Registro de Domínios para a Internet no Brasil no período entre 2004 e 2009, conforme pode ser observado na pesquisa feita no sítio do Registro.br.

Merece ser mencionado que o sócio Danilo César Nather recentemente prestou concurso público para a Caixa Econômica Federal, tendo sido aprovado para o quadro de reserva, conforme informado na página da Central dos Concursos do Professor Pimentel - CCPP na internet. O resultado foi divulgado pela Caixa Econômica Federal na Seção 3 do Diário Oficial da União - DOU nº 115, de 15/06/2012, onde conta o nome do aprovado Danilo César Nather na pág. 324. Tal fato reforça a informação dos empregados e da fiscalização de que o sócio Danilo César Nather não participava de nenhuma forma da administração da empresa Technopulp, somente emprestava seu nome para a constituição da sociedade.

A administração geral das duas empresas foi reiteradamente confirmada pelo próprio Pedro Gustavo Córdoba Jr, fato já confirmado inclusive pelo próprio contador das empresas Danilo Fernandes Leite em diálogo com a Fiscalização, pelo telefone, para esclarecimento quanto à documentação solicitada em intimação.

d) A Fiscalização apurou a movimentação financeira entre as empresa Córdoba e Technopulp.

A fiscalização encontrou lançamentos de pagamentos de despesas pessoais dos sócios da Córdoba no Relatório de Movimento Financeiro - RMF da Technopulp, conforme demonstrado no "RELATÓRIO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA" (RMF) da TECHNOPULP, anexo ao Relatório Fiscal, dos quais seguem alguns exemplos a título meramente ilustrativo:

- Manutenção do veículo Discovery, placa APC-6116, de propriedade de Pedro Gustavo Córdoba Jr., no valor de R\$ 375,78.
- Conserto do carro Honda Fit, placa DNK-2186, de propriedade de Laura Tereza Nather Córdoba, sócia de Pedro na Córdoba, através do cheque nº. 1909 da Technopulp, assinado pelo próprio Pedro Gustavo Córdoba Jr, em favor de Paulinho Martelinho de Ouro, no valor de R\$ 600,00 (seiscentos reais).
- Compra de um telefone celular para o sócio da Technopulp Danilo César Nather, paga pela Córdoba e registrada no RMF da Córdoba, no valor de R\$ 1.500,00
- Diversas despesas da Technopulp foram pagas pela Córdoba através de pagamentos via internet na conta-corrente nº 31520-9 da Córdoba no banco Itaú, conforme ilustrado no quadro demonstrativo a fls. 39/40.

A fiscalização encontrou também no Relatório de Movimentação Financeira da Córdoba diversos pagamentos feitos a título de "Empréstimo" à pessoa física, descritos no RMF de 2008 e 2009 como "TP Adiantamento", e intimou a empresa a prestar os esclarecimentos sobre estes pagamentos no TIF nº 04 e reiterado no TIF nº 05.

Em resposta, Pedro Gustavo Córdoba Jr e o contador Danilo informaram que estes pagamentos se referem, na verdade, a despesas da Technopulp (por isso "TP": abreviação

de Technopulp) feitas pela Córdoba no período em que aquela empresa passou por dificuldades financeiras.

Entretanto, a fiscalização não encontrou na contabilidade nem nas declarações de imposto de renda das empresas Technopulp e Córdoba qualquer lançamento de empréstimo entre as empresas, indicando que, na verdade, não houve empréstimo algum, mas, sim, o simples pagamento de despesas da Technopulp pela Córdoba. Tais despesas montaram valores que nos exercícios de 2008 e 2009 ultrapassaram a cifra de 1,1 milhões de Reais, conforme ilustrado no quadro a fls. 40/41.

Tais transferências aumentavam o fluxo de caixa da Technopulp, sem alterar o seu faturamento contábil, contribuindo para a manutenção da Technopulp no Simples Nacional e reduzindo o valor do tributo por ela recolhido.

A Fiscalização apurou no item "04. Ordenados, Salários, Comissões, Gratif. e Outras Remunerações a Empregados" da "Ficha 70 - Informações Previdenciárias" das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica -DIPJ das empresas Technopulp e Córdoba os seguintes valores lançados de despesas com pessoal:

EMPRESA	2008	2009
CORDOBA	não declarou	0,00
TECHNO PULP	482.500,00	523.740,00

Em contrapartida, os empregados do grupo estão maciçamente registrados nos Livro de Registro de Empregados e declarados nas GFIP na Technopulp (em média 30 segurados empregados e dois segurados contribuintes individuais), restando na Córdoba, tão somente, um empregado da limpeza, que na verdade se trata de uma empregada doméstica, e os dois sócios (SCI), conforme ilustrado no quadro a fl. 41.

Os Relatórios de Movimento Financeiro das empresas confirmam que os empregados estão registrados e declarados na Technopulp, mas a despesa com pessoal está declarada integralmente na Córdoba, confirmando que os lançamentos não foram empréstimos, tratando-se apenas de simulação para encobrir a real natureza das operações.

Mediante tal artifício contábil, a Córdoba considerou indevidamente as despesas com pessoal da Technopulp no cálculo de apuração do seu lucro, o que tem reflexos diretos nos tributos que têm como base de cálculo o lucro líquido (ex: imposto de renda), fraudando o fisco federal, fato que foi objeto de representação administrativa.

Tais pagamento de despesa das empresas e pessoais dos sócios da Córdoba pela Technopulp e vice-versa, sem o devido registro das operações em conta específica na contabilidade, além dos outros aspectos já antes mencionados, comprovam a livre movimentação financeira entre as empresas e autonomia financeira de Pedro Gustavo Córdoba Jr nas contas bancárias das empresas Córdoba e Technopulp, demonstrando a estreita ligação entre elas, reforçando ainda mais a convicção da fiscalização que as empresas Córdoba e Technopulp se constituem, na verdade, um grupo econômico de fato.

Merece ser mencionado que, hodiernamente, considera-se "*Empresa*" o exercício organizado de atividade econômica, na forma de unidade econômico-social, integrada por elementos humanos, materiais, técnicos e logísticos, visando à produção ou a circulação de

bens ou de serviços, mediante o emprego de fatores de produção - no sistema capitalista, capital, mão-de-obra, insumos e tecnologia objetivando a geração de lucro.

Estruturar uma atividade econômica implica a articulação dos fatores de produção adequados (capital, mão-de-obra, insumos e tecnologia) que viabilizem a oferta no mercado consumidor, a preços e qualidade competitivos, dos bens/serviços que se pretenda produzir.

Já o exercício da atividade econômica exige habitualidade, pessoalidade, detenção do monopólio de informações pelo empresário sobre o produto ou serviço objeto de sua empresa e a produção do lucro, o qual irá remunerar os empresários, os empregados e alavancar o desenvolvimento da empresa.

Assim, o exercício da atividade econômica traz consigo a noção inafastável de continuidade, circunstância que afasta, peremptoriamente, qualquer atividade exercida em caráter eventual.

A função social primária imediata da empresa é, pois, a geração de lucro para seus proprietários e acionistas, remunerando o capital que investiram na estruturação da pessoa jurídica e no desenvolvimento a contento de seu objeto social.

Por outro lado, a função social secundária mediata da empresa consiste na geração de empregos e pagamento de salários, contribuindo assim para o desenvolvimento social dos seus empregados e dependentes, além de contribuir para o Estado Social através do pagamento de tributos e outros encargos sociais.

O lucro é, portanto, o produto do capital investido na empresa por seus proprietários/investidores, enquanto que a remuneração é a contrapartida pelo trabalho realizado pelo elemento humano da empresa na realização do seu objeto social e na consecução do lucro do capital.

As circunstâncias materiais do caso em análise revelam estarmos diante de uma única entidade empresarial, subdividida, entretanto, mas tão somente no campo formal, em duas pessoas jurídicas aparentemente distintas, sendo que uma detém o capital e contabiliza os lucros, enquanto que a outra comporta os elementos humanos e materiais - mão de obra, equipamentos, instalações, etc.

A conjunção dos elementos de produção concentrados em cada uma das sub-entidades acima citadas (capital, mão de obra, insumos, instalações, lucro, etc) produzem uma unidade empresarial única, representada pelo Grupo Econômico de Fato consubstanciado pela Córdoba e pela Technopulp.

Em reforço à ilação acerca da existência de grupo econômico de fato, verificamos que os instrumentos de Recurso Voluntário interpostos pela Córdoba e pela Technopulp são idênticos em forma e conteúdo, sendo patrocinados pelo mesmo grupo de advogados, fato que revela a insofismável existência de uma unidade de comando e de desígnios.

As provas dos autos não deixam dúvidas de que a Córdoba era utilizada no esquema fraudulento ora em debate com a exclusiva missão de desviar o faturamento do grupo (93%), reduzindo dessarte do faturamento da Technopulp (7%), empresa enquadrada no **Simples Nacional, operação que reflete em significativos impactos na carga tributária**

previdenciária total do grupo econômico em questão, na medida em que a Córdoba, cuja tributação previdenciária incide sobre a folha de pagamento, detém 93% do faturamento e apenas 01 empregado, de baixo salário, lotado na limpeza, enquanto que a Technopulp, tributada com base no faturamento, deste é agraciada com apenas 7%, mantendo em sua folha de pagamento a quase totalidade dos empregados do grupo econômico em questão.

Em razão das irregularidades apuradas *in loco* pela Fiscalização, houve-se por formalizada Representação Fiscal para Desenquadramento do Simples, da qual resultou o Ato Declaratório Executivo ADE nº 07/2013, que excluiu a empresa Technopulp Industrial Ltda do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, por infração ao disposto nos incisos II, IV e V do §4º do art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006, com efeitos a partir de 01 de janeiro de 2008.

Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

(...)

§4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

(...)

II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

(...)

IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

(...)

Adite-se que a Manifestação de Inconformidade interposta em face do citado ADE nº 07/2013 foi julgada improcedente pelo DRJ/RPO, no termos do Acórdão nº 14-46.729 - 16ª Turma da DRJ/RPO, a fls. 30/52 do Processo Administrativo Fiscal nº 10840.721114/2013-81, o qual não comporta créditos tributários em litígio, mas, somente, a exclusão do Simples Nacional.

Inconformado com a decisão de 1ª Instância acima apontada, a Technopulp interpôs Recurso Voluntário a fls. 56/70, o qual se encontra ainda pendente de julgamento nas Ordens deste CARF.

Do exame da documentação coligida aos autos pela fiscalização, ante todos os elementos de prova então presentes, avulta existir entre as empresas Córdoba e Technopulp não apenas um mero interesse econômico, mas, com precisão, um interesse jurídico, haja vista que as empresas arroladas pela fiscalização envidaram esforços significativos na atividade empresarial comum do grupo, e na realização da situação

jurídica que constitui o fato gerador da obrigação principal objeto deste lançamento, configurando-se, na realidade nua dos fatos, uma única entidade empresarial, de onde se extrai a solidariedade entre elas, por força do preceito inscrito no inciso I do art. 124 do CTN.

Nessas circunstâncias, são solidárias as pessoas que realizaram conjuntamente a situação que constitui o fato gerador, ou as que, em comum com outras pessoas, possuem relação econômica com o ato, fato ou negócio que deu origem à tributação, a teor do inciso I do art. 124 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

As provas constantes dos autos são eloquentes, precisas e convergentes. Eloquentes, porque revelam, de maneira detalhada, todo o mecanismo arquitetado pelos seus idealizadores para a consecução dos fins pretendidos, consubstanciados no proveito das pessoas ora arroladas, em detrimento da arrecadação tributária; Precisas, porque delas avulta, de maneira inequívoca, a participação intensiva e essencial das empresas Córdoba e Technopulp na condução das operações representativas de fatos geradores de contribuições previdenciárias ora lançadas, e são convergentes porque todas as provas documentais, depoimentos e indícios conduzem a essa mesma ilação.

3.1.1. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A pedra fundamental sobre a qual se edifica a doutrina atinente à responsabilidade solidária encontra-se assentada na Constituição Federal de 1988, cujo art. 146, topograficamente inserido no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, fixou a competência da lei complementar para o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, dentre outros, sobre fatos geradores, obrigação e crédito tributários, e contribuintes, conforme se vos segue:

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

Bailando em sintonia com os tons alvissareiros orquestrados pelo Constituinte Originário, sob a batuta do seu regente Ulisses Guimarães, o art. 121 do CTN, em performance *pa de deux* normativa harmônica com o regramento acima ponteadado, ao

escolher os atores da obrigação tributária principal, reservou o papel do sujeito passivo à figura do contribuinte ou, a critério da lei, do responsável tributário.

Código Tributário Nacional

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

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

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

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

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

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

Tal compreensão não se atrita com as orientações pautadas no Parecer CJ/MPAS nº 2.376/2000, de cuja redação deflui não haver impedimentos legais para se constituir o crédito tributário tanto em face do contribuinte, como em desfavor do responsável

tributário, conforme se depreende dos excertos transcritos a seguir, para uma perfeita compreensão de seus fundamentos.

Parecer CJ/MPASnº 2.376/2000

(...)

*10. No caso em tela, com a ocorrência do fato gerador, fica o Fisco **autorizado a proceder o lançamento, constituindo o devido crédito tributário.***

Este crédito tributário, obviamente, pode ser constituído tanto em face do contribuinte, como do responsável tributário. Pode ser feito em relação ao contribuinte e depois em relação ao responsável, ou ainda, somente em função do responsável tributário.

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

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

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

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

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

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

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

18. *Vejam os propósitos o seguinte precedente do Eg. Superior Tribunal de Justiça:*

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

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

Mesmo não constando da CDA o nome dos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado, podem ser citados, e ter seus bens penhorados para o pagamento de dívidas da sociedade da qual eram sócios. Para a caracterização da fraude à execução basta que a alienação seja posterior à existência de pedido de executivo despachado pelo juiz, não sendo necessária a efetivação da citação. (STJ, 1ª Turma, REsp 193226/SP, Relator Min. GARCIA VIEIRA, julgado em 14.12.1998, publicado no DJ de 08.03.1999).

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

Pintado nessas cores o quadro fático e jurídico em questão, concluiu a fiscalização, com acerto, que a situação assim retratada caracterizava-se grupo econômico de fato, em razão da existência de interesse comum na construção e situação que constituiu os fatos geradores das contribuições previdenciárias patronais em destaque. Assim, diante da inexistência de benefício de ordem, elegeu a Fiscalização, no exercício da prerrogativa privativa que lhe é assegurada pela art. 142 do CTN, as empresas Córdoba e Technopulp para figurarem no polo passivo da relação jurídico/tributária objeto do presente Processo Administrativo Fiscal, aquela na qualidade de contribuinte (devedor Principal), esta como devedor solidário, por solidariedade passiva tributária, afinada no art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 124, Parágrafo Único, do Código Tributário Nacional - CTN.

3.2. DA CARACTERIZAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO

Alega o Recorrente que o vínculo empregatício atinente à contratação das empresas "FR MOLINA COMERCIAL", "GIACOMELI COM. ASSIST. LTDA", "LANFREI COM. LTDA." e "PRC COMERCIAL ME" não ficou comprovado nos autos.

Será que não ?

Atente-se, inicialmente, que não se está aqui a investigar eventual existência de vínculo empregatício (Instituto de Direito do Trabalho), mas, tão somente, a possível existência da relação jurídica de segurado empregado (Instituto de Direito Previdenciário) entre a empresa atuada e os sócios de pessoas jurídicas contratadas para lhe prestar serviços.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso *sub examine*, o auditor fiscal acusou a presença ostensiva dos elementos caracterizadores da relação de segurado empregado (reitere-se, não a de vínculo empregatício, que é irrelevante ao caso), **consubstanciados na prestação de serviço de natureza urbana à empresa, 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, subordinado a uma relação fática em que figuram ostensivamente presentes a pessoalidade, a não eventualidade do serviço, a subordinação jurídica do trabalhador à empresa e, obviamente, a onerosidade.

Na estrutura de tal mecanismo, formalmente a empresa contrata uma outra pessoa jurídica, porém, na realidade nua e crua 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 fiscalização apurou no Relatório de Movimento Financeiro da Córdoba lançamentos de pagamentos contínuos e regulares feitos às pessoas físicas dos sócios das seguintes pessoas jurídicas prestadoras de serviço, nos montantes mensais ilustrados no quadro demonstrativo exposto no item 11.1. do Relatório Fiscal, a fls. 44/45.

- Fernando Ricci Molina - F. R. Molina Comercial e Serviços - ME;
 - Sandro Oliveira e Rosa Margarida Giacomeli Oliveira - R. Molina Giacomeli Comércio e Assistência Técnica em Equipamentos Industriais Ltda. - ME
 - Luiz Antônio de Freitas - L. A. de Freitas Comércio e Assistência Técnica em Equipamentos Industriais - ME
 - Pedro Ricardo Córdoba - P. R. Córdoba Comercial e Serviços - ME

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, ainda, no elevado volume de dezenas de operações contínuas e de rotina, originárias desta relação entre Córdoba e seus contratados PJ, demonstradas no discriminativo exposto no item 11.1. do Relatório Fiscal, a fls. 44/45.

Ademais, a sindicância da não eventualidade se apura mais em razão da atividade realizada pelo tomador do que pelo prazo de vigência do contrato. Nessas circunstâncias, sendo o serviço contratado uma necessidade contínua da empresa, eis que inerente à sua atividade econômica, ou essencial ao desempenho satisfatório do objeto social da pessoa jurídica, caracterizada estará a não eventualidade do serviço, independentemente do prazo em que cada serviço seja contratado.

No caso em litígio, a não eventualidade diz respeito à contratação de serviços relacionados com a atividade fim da Córdoba, para trabalharem em seu Departamento Técnico-Comercial e que, por receberem altos valores de remuneração por suas atividades técnicas e comerciais, simularam a prestação de serviços por pessoas jurídicas para fraudar a previdência, livrando-se da contribuição previdenciária incidente sobre esta remuneração.

Os *Pejotizados*, caracterizados como segurados empregados pela Fiscalização, inserem-se na dinâmica regular da Córdoba, que necessita do trabalho por

eles desempenhado para atender às múltiplas demandas inerentes ao seu objetivo social e aos contratos celebrados com os seus clientes.

A fiscalização observou que as quatro pessoas jurídicas têm o mesmo Código e Descrição da Atividade Econômica - CNAE Principal 33.14-7-99: Manutenção e reparação de outras máquinas e equipamentos para usos industriais não especificados anteriormente, e mesmo Código e Descrição das Atividades Econômicas Secundárias - 47.89-0-99: Comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente. Estas supostas pessoas jurídicas comercializam, na verdade, os produtos e serviços prestados pelo grupo Córdoba/Technopulp, pois não fabricam nem são representantes de nenhum outro produto ou fabricante.

A natureza do trabalho desenvolvido pelo profissional em relação à natureza do trabalho a que a Autuada 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 evidenciam, com contundência e de maneira inequívoca, a não eventualidade do serviço executado pelo "Pejotizado".

A pessoalidade tem sua caracterização realçada no fato de as pessoas jurídicas contratadas atuarem, unicamente, por intermédio das pessoas físicas dos seus sócios, sendo apurado pela Fiscalização que nenhum dos *Parceiros PJ* possuem empregados em seus quadros.

A exceção da Giacomeli, todas as outras pessoas jurídicas são firmas individuais e foram abertas no mesmo período entre os meses 11 e 12/2007, um mês antes do início do período auditado, 2008-2009, conforme ilustrado no quadro a fl. 36.

Todas as supostas pessoas jurídicas estão sediadas em endereços residenciais.

A fiscalização apurou que os titulares das supostas pessoas jurídicas acima citadas trabalhavam no Departamento Técnico-Comercial do grupo Córdoba/Technopulp, na Av. Vereador Manir Calil nº 276, Alto da Boa Vista, na mesma sala onde também trabalhava Pedro Gustavo Córdoba Jr, sócio e administrador da Córdoba, onde cada funcionário tem seu ambiente de trabalho individualizado, utilizando de toda a estrutura administrativa do grupo Córdoba/Technopulp: espaço físico, secretária, telefone, computadores, impressoras, material de escritório, etc. Enfim, tudo é fornecido pelo grupo Córdoba/Technopulp.

Em todas as vezes que a fiscalização esteve presente na Córdoba, os citados titulares das supostas pessoas jurídicas estavam trabalhando lá no Departamento Técnico-Comercial, ao lado de Pedro Gustavo Córdoba Jr, circunstância que também demonstra a não eventualidade do serviço prestado, além da sua natureza *intuito personae*.

Concluiu a Fiscalização que tais trabalhadores são, na verdade, os empregados do Departamento Técnico-Comercial do grupo Córdoba/Technopulp, os quais, inclusive, se identificam como tal, como se pode comprovar através do cartão de visitas apresentado pelo Sandro Oliveira, sócio da Giacomeli, timbrado e identificado como da Technopulp, com endereço, telefone e e-mail da empresa, igual ao do próprio sócio e administrador da Córdoba, conforme cópias a fl. 47.

Além disso, na ocasião da entrega do TIF nº 05 na Córdoba, em 20/02/2013, a Fiscalização notou que, em cima da mesa do Fernando Ricci Molina, na sala do Departamento Técnico-Comercial, estavam seus cartões de visitas, também

identificados como Departamento Técnico-Comercial e timbrados da Technopulp. Ao ser solicitada a entrega de um desses cartões, o Sr. Molina negou-se a entregar, alegando que não sabia onde estavam. Tal negativa demonstra a intenção de ocultar a real qualificação dos sócios destas supostas pessoas jurídicas como empregados do grupo Córdoba/Technopulp.

Um aspecto muito importante e relevante para a convicção da fiscalização foi a numeração sequencial das notas fiscais de todas as quatro pessoas jurídicas, sendo que todas elas foram emitidas contra a Córdoba.

As provas dos autos revelam a prestação exclusiva dos serviços ao contratante, a natureza *intuitu personae* dos serviços pactuados, 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 estrutura operacional e sem empregados, e contratados pela Autuada exclusivamente para atender, por intermédio dos próprios sócios e de acordo com as suas especialidades técnicas, às necessidades específicas dos serviços contratados pela Córdoba perante seus clientes, circunstância que caracteriza a pessoalidade na relação entre os *Pejotizados* e a Recorrente.

Corroborando, insofismavelmente, a natureza *intuitu personae* dos serviços pactuados, bem como sua não eventualidade, a matéria publicada pela Unicamp, em 29/05/2007, sobre a Technopulp, que apresenta o Sr. Fernando Ricci Molina como projetista do Departamento de Engenharia Mecânica da Technopulp, conforme excerto do texto aviado no arquivo "NOTICIA TECHNOPULP FERNANDO RICCI MOLINA.pdf" obtido no site http://www.inovacao.unicamp.br/pipe/report/0_70529-technopulp.shtml.

*"A equipe da empresa enumera outras diversas vantagens em relação ao filtro convencional. "O filtro rotativo pesa 40 toneladas, enquanto o da Technopulp pesa apenas oito. O rotativo desperdiça 4% do açúcar para a torta. Nosso índice é de 1,5%. Em uma safra, o equipamento da Technopulp consegue recuperar aproximadamente 10 mil sacos de 50 quilos de açúcar da torta", garante **Fernando Ricci Molina, projetista do Departamento de Engenharia Mecânica da Technopulp, que está há 15 anos na empresa e acompanhou suas principais conquistas**".*

A matéria enquadra o Fernando Ricci Molina, titular da F. R. Molina, como projetista do Departamento de Engenharia Mecânica da Technopulp e ainda informa que este trabalhava há 15 anos na empresa autuada.

Tal matéria revela, ainda, o atributo da alteralidade do serviço prestado, quintessência supralegal da relação de emprego, na medida em que, na realidade dos fatos, o "*Pejotizado*" não atua em nome próprio, mas, sim, como *longa manus* da Autuada, ou seja, em nome da própria Córdoba.

No que pertine à subordinação, esta tem que ser averiguada em seu aspecto jurídico, não apenas no hierárquico. O conceito geral de subordinação foi elaborado levando-se em consideração a evolução social do trabalho, com sua consequente

democratização, passando da escravidão e da servidão para o trabalho contratado, segundo a vontade das partes.

Sob tal prisma, revela-se 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, mesmo a contratação pela Arquidiocese do Rio de Janeiro de renomado escritor, v.g. o Paulo Coelho, para a elaboração de uma compilação dos pronunciamentos do Papa Francisco em sua visita ao Brasil na Jornada Mundial da Juventude, mesmo aqui presente estará a subordinação jurídica, eis que a aludida Compilação deverá atender aos objetivos e interesses do Contratante e ser elaborado no tempo e nas condições por este especificado, sob pena de não se celebrar o liame jurídico. Dessarte, caso o citado escritor, sob o pálio de suposta autonomia funcional plena e de ausência de subordinação, resolva unilateralmente focar o seu trabalho nos pronunciamentos da Dercy Gonçalves, certamente o contrato será imediatamente rescindido, com fundamento em justa causa decorrente do descumprimento, por parte do oblato, das determinações contidas no liame ajustado.

No caso ora em apreciação, os profissionais "*Pejotizados*" Fernando Ricci Molina, Sandro Oliveira, Luiz Antônio de Freitas e Pedro Ricardo Córdoba foram contratados pela Autuada para a prestação de serviços no Departamento Técnico-Comercial da Technopulp, subordinados a Pedro Gustavo Córdoba Jr., sócio e administrador da Córdoba, na mesma sala, representando o grupo econômico Córdoba/Technopulp, vendendo os produtos e serviços do grupo, com local e horário de trabalho definidos, dentro do escritório da Córdoba, enfim, da mesma forma que os demais empregados da empresa.

Todas as supostas pessoas jurídicas estão sediadas em endereços residenciais e o telefone de contato registrado no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ da Receita Federal das quatro pessoas jurídicas é o mesmo: (16) 3625-5518, que é o telefone residencial do Danilo Fernandes Leite, mesmo contador da Córdoba, da Technopulp e das quatro pessoas jurídicas, fatos que demonstram que tais pessoas jurídicas não possuem estrutura operacional, tampouco administrativa, para se autogerir. As notas fiscais de serviço emitidas por todas as quatro pessoas jurídicas possuem numeração sequencial e foram, em sua totalidade, emitidas em face da Córdoba: as notas das pessoas jurídicas F. R. Molina, Giacomeli e P. R. Córdoba iniciam no nº 000001, emitida no mês de maio/2008, e seguem sequencialmente a numeração com todas emitidas contra a Córdoba. A Lanfrei também emitiu notas fiscais sequenciais, porém iniciando no nº 0101 e seguindo sequencialmente sem pular uma nota, todas emitidas contra a Córdoba. Tais fatos revelam a total dependência econômica das citadas empresas *Pejotizadas* em relação à Autuada.

As notas fiscais da F. R. Molina, Giacomeli e P. R. Córdoba são idênticas, ou seja, são do mesmo modelo e foram impressas pela mesma Gráfica Levi Ltda. Além disso, todas as notas fiscais foram preenchidas com a mesma letra, mesma caligrafia, indicando que foram preenchidas pela mesma pessoa, muito provavelmente do departamento administrativo da própria Córdoba e não pela própria pessoa jurídica.

Estas notas sequenciais demonstram que as quatro supostas pessoas jurídicas sempre trabalharam exclusivamente para a Córdoba, pois todas as notas no período 2008-2009 foram emitidas sequencialmente e exclusivamente contra a Córdoba, demonstrando que o serviço não era eventual, mas sim habitual, mensal, contínuo, subordinado e supervisionado por Pedro Gustavo Córdoba Jr sócio da Córdoba e administrador do grupo Córdoba/Technopulp, que trabalha na mesma sala no Departamento Técnico-Comercial.

Observou-se que no Relatório de Movimento Financeiro da Córdoba a ocorrência de uns poucos meses em que não houve lançamento de pagamentos para a Giacomeli, conforme ilustrado no quadro a fls. 44/45. Apurou a Fiscalização que tais competências são antecedidas de grandes valores antecipados pela Córdoba, caracterizando adiantamento de valores de meses subsequentes. Em verdade, há pagamentos da Córdoba para as supostas pessoas jurídicas que, na verdade, foram adiantamentos a seus titulares para aquisição de bens, como é o exemplo do pagamento de R\$ 67.000,00 à Giacomeli no dia 23/09/008 que, na verdade, foi utilizado para aquisição de uma casa da Chemin Incorporadora S.A. no Condomínio Quinta do Golfe pelo seu titular Sandro Oliveira, conforme consta da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física.

Há também pagamentos efetuados à Giacomeli no RMF da Córdoba em que o próprio histórico do lançamento identifica a destinação dos recursos para compra de

imóveis por seu titular Sandro Oliveira, ou a seu beneficiário, conforme discriminado no quadro a fl. 48.

A fiscalização observou ainda que nem todos os pagamentos feitos às supostas pessoas jurídicas lançados no RMF da Córdoba têm a respectiva nota fiscal, principalmente na Lanfrei e P. R. Córdoba, havendo nessas as diferenças mensais apresentadas na planilha ao topo da fl. 50, demonstrando a efetiva existência de pagamentos "por fora", ou seja, sem a respectiva nota fiscal. Na planilha "RMF CORDOBA X NF DPTO TECNICO.pdf, a fl. 1409, pode-se observar que os valores mensais efetivamente pagos a todas as quatro supostas pessoas jurídicas não correspondem, em nenhum mês sequer, ao valor nominal constante na nota fiscal emitida, o que comprova que não há nenhuma correspondência entre os valores pagos pela Córdoba aos seus empregados do Departamento Técnico-Comercial e o lançado nas notas fiscais emitidas pelas supostas pessoas jurídicas, demonstrando que os valores das notas fiscais são fictícios, simulados com a exclusiva finalidade de cobrir parte dos valores pagos mensal e anualmente.

Comparando os valores lançados no RMF da Córdoba e os valores declarados pelas supostas pessoas jurídicas na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - DIPJ estas diferenças ficam ainda mais evidentes, conforme demonstrado na tabela ao pé da fl. 50.

Mediante termo próprio, a Fiscalização solicitou e recebeu cópia dos cheques utilizados para pagamento das supostas pessoas jurídicas do Departamento Técnico-Comercial, extraídos do RMF da Córdoba, e observou que os valores lançados no RMF de vários cheques são diferentes dos valores reais das consignados nas cópias dos cheques, sendo estes superiores àqueles, conforme planilha a fls. 51/52.

Além disso, a fiscalização constatou que TODOS os cheques acima citados são nominais à própria empresa Córdoba Industrial Ltda. e não em favor das empresas Pejotizadas, e endossados no verso pelo signatário Pedro Gustavo Córdoba Jr., a fim de permitir o saque em dinheiro diretamente no caixa do banco sem a identificação do destinatário. Percebeu ainda que TODOS os cheques foram sacados em dinheiro no caixa do banco, ou seja, NENHUM cheque foi depositado nas contas das supostas pessoas jurídicas, nem mesmo aqueles em que os valores informados no RMF são iguais aos das cópias dos cheques.

E diga o Relatório Fiscal:

11.3.25. Chamou muita a atenção da fiscalização esta forma de pagamento através de cheques nominais à própria empresa e endossados no verso, todos sacados em dinheiro no caixa do banco ao invés de depositados nas contas das supostas pessoas jurídicas, apesar dos altos valores dos cheques, e de terem sido misturados com outros pagamentos da empresa.

11.3.26. Estas condutas demonstram a intenção da empresa, em conluio com as supostas pessoas jurídicas do Departamento Técnico-Comercial, de ocultar estes pagamentos e dificultar sua identificação e destinação.

11.3.27. Quando perguntado sobre o motivo pelo qual a empresa realizava estes pagamentos desta forma, o Pedro argumentou que atendia a um pedido dos funcionários do Departamento Técnico-Comercial, titulares das supostas pessoas jurídicas, que preferiam receber seus pagamentos em dinheiro.

11.3.28. *É importante destacar que esta forma de pagamento não é comum nem habitual numa relação entre pessoas jurídicas, mas sim o pagamento via cheque nominal, depósito ou transferência para a conta da empresa".*

A Fiscalização constatou que **TODAS** as notas fiscais das quatro pessoas jurídicas apresentam na descrição dos serviços o mesmo texto: "*serviços prestados conforme contrato de manutenção ano base 2007*". Todavia, intimada mediante Termo Próprio a apresentar tais contratos de manutenção, Pedro Gustavo Córdoba Jr., sócio e administrador da Córdoba, justificou que não havia contratos, e que foi apenas uma descrição para emitir a nota.

Tais circunstâncias revelam que não há nem nunca houve contratos de prestação de serviços formalizados entre as supostas pessoas jurídicas e a Córdoba, pois, na verdade, a relação jurídica não é nem nunca foi entre pessoas jurídicas, mas sim entre a Córdoba e seus empregados do Departamento Técnico-Comercial, ou seja, uma relação trabalhista entre empregador-empregado, correspondente a uma relação previdenciária de segurado empregado.

Tal relação trabalhista é, também, denunciada pela matéria publicada pela Unicamp, em 29/05/2007, sobre a Technopulp, que apresenta o Sr. Fernando Ricci Molina como projetista do Departamento de Engenharia Mecânica da Technopulp, trabalhando nessa empresa por mais de 15 anos.

Como visto, a subordinação se revela às escancaras com o Contratante em foco, que detém todo o poder de chefia, de comando de como, o quê, quando e quanto do serviço será executado, além do poder de controle sobre o serviço. Todos trabalham, efetivamente, objetivando atingir as metas determinadas pela Córdoba, e ordenados pelas normas da empresa. Os fatos demonstrados pela Fiscalização ilustram a verdadeira relação jurídica entre a Córdoba e as supostas pessoas jurídicas: Segurados empregados do Departamento Técnico-Administrativo do grupo Córdoba/Technopulp.

A jornada de trabalho é diária, na forma definida pela Córdoba, sendo o trabalho realizado no estabelecimento empresarial do Recorrente, com horários certos de entrada e saída dos trabalhadores.

A onerosidade, por derradeiro, materializada no levantamento denominado "*DT - valores pagos a supostas pessoas jurídicas que trabalhavam no Departamento Técnico-Comercial do grupo Córdoba/Tehnopulp*", foi apurado mediante aferição indireta, tomando-se por base os pagamentos informados no Relatório de Movimentação Financeira da Córdoba, mencionado nos lançamentos contábeis da empresa na conta-contábil 5.1.1.01.0044 - Despesas gerais.

A Fiscalização apurou que as pessoas jurídicas arroladas no quadro a fl. 44 possuem em comum características que deixam claro que foram criadas, ou adaptadas mediante alterações contratuais, para atenderem ao modelo de contratação de empregados implementado pela Córdoba.

Tais empresas não possuem independência e autonomia econômica, financeira, administrativa, empresarial, etc.

- As supostas pessoas jurídicas não têm endereço comercial fixo, valendo-se de endereços residenciais para o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas -CNPJ;

- Seus titulares identificavam-se como funcionários do Departamento Técnico-Comercial da Technopulp, com cartões de visitas timbrados com o logotipo, endereço, telefone e e-mail da empresa;
- Não tinham nenhuma despesa com aluguel, materiais de escritório, água, luz, telefone, etc., enfim, como seu local de trabalho diário era na Córdoba, não tinham nenhuma despesa operacional;
- Trabalhavam fisicamente nas instalações da Córdoba, cada um com seu ambiente próprio de trabalho na mesma sala e sob a supervisão do sócio da Córdoba e administrador do grupo Córdoba/Technopulp, Pedro Gustavo Córdoba Jr;
- Seus sócios apresentavam-se diante do mercado como projetistas do Departamento Técnico-Comercial da Technopulp, trabalhando em nome da Technopulp.

Nessa perspectiva, não há como as empresas F.R. Mollina, Giacomelli, Lanfrei e P.R. Córdoba se enquadrarem no conceito de empresa, uma vez que não se observa a articulação de insumos de produção, não há comprometimento de Capital (o capital social é irrisório); não há desenvolvimento nem oferecimento de bens e serviços ao mercado consumidor (mas, unicamente a um único cliente); Não dispõe de meios de produção (as instalações, equipamentos, insumos, etc. pertencem todos à Córdoba), não há clientela (os serviços são exclusivos à Córdoba); Não dispõe de tecnologia (o *know how* é provido pela Córdoba); Não dispõe de independência e autonomia econômica, financeira, administrativa, empresarial, etc. Enfim, faltam às pessoas jurídicas em tela os atributos caracterizadores da "empresa".

Nesse contexto, a legislação tributária considera como inexistente de fato a pessoa jurídica que não dispuser de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, inclusive a que não comprovar o capital social integralizado.

Instrução Normativa RFB nº 748, de 28 de junho de 2007

Art. 41. Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica que:

I - não disponha de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, inclusive a que não comprovar o capital social integralizado;

II - não for localizada no endereço informado à RFB, bem como não forem localizados os integrantes de seu QSA, o responsável perante o CNPJ e seu preposto;

III - se encontre com as atividades paralisadas, salvo quando enquadrada nas situações a que se referem os incisos I, II e V do caput do art. 33.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, o procedimento administrativo de declaração de inaptidão será iniciado por representação formulada por AFRFB, consubstanciada com elementos que evidenciem qualquer das pendências ou situações referidas.

As circunstâncias e as provas acostadas pela Fiscalização aos autos bem demonstram o *modus operandi* da Organização em tela. A Córdoba, necessitando

permanentemente de trabalhadores de alta especialização técnica e de elevada remuneração, seleciona no mercado de trabalho o profissional que melhor atende às suas expectativas, mas só os contrata se for na condição de pessoa jurídica. 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, mas sempre sem empregados, ou se sujeita a permanecer no ostracismo no mercado de trabalho.

As contratadas Pessoas Jurídicas são, na verdade, profissionais pessoas físicas, que em caráter não eventual, e sob subordinação jurídica ao contratante, executam pessoalmente os trabalhos contratados, visando atender as atividades normais da empresa, relacionadas diretamente com os fins do seu empreendimento econômico. 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.

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.

No caso dos autos, da dicção do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 deflui 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.

Nas últimas duas décadas, passou-se a observar neste País, uma tendência, capitaneada por grandes empresas, máxime as de comunicação, 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.

Como consequência imediata dessa mudança de *status* (de pessoa física e empregado para pessoa jurídica e prestador de serviços), o ex empregado 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 estatuidos 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 de incidência de contribuições previdenciárias, os efeitos da condição de segurado empregado verificada no caso concreto.

A atuação fiscal acima abordada encontra lastro jurídico nas disposições 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 ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

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. SUMULA 211/STJ NÃO-ALEGACÃO.

*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 N° 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 6° 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 possam 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 no 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, IIE 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, destaque: 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 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.

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - como empregado:

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

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

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;*
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.*

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

No que pertine a procedimentos e competências, o art. 33 da Lei de Custeio da Seguridade Social outorgou à Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições

sociais previdenciárias, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos, atribuindo aos seus auditores fiscais a prerrogativa de examinar a contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

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

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

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

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

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

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

Ainda em relação a procedimentos, o art. 37 da lei ordinária ora em realce estatuiu o poder/dever da fiscalização de lavrar *ex officio* a competente notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas

e dos períodos a que se referem, sempre que constatar o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

§1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

§2º Por ocasião da notificação de débito ou, quando for o caso, da inscrição na Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, a fiscalização poderá proceder ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo, conforme dispuser aquela autarquia previdenciária, observado, no que couber, o disposto

nos §§ 1º a 6º, 8º e 9º do art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

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

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 ex empregado, agora prestador de serviço, 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 nº331 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 nº256 -TST)

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

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

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

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.

Diante da pleora probatória acostada aos autos, firma-se a convicção quanto à real situação dos trabalhadores mencionados, os quais se ajustam *taylor made* à categoria de *segurado empregado*, visto que presentes todos os pressupostos elencados no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, circunstância que deságua, como consequência inafastável, na observância compulsória das normas de custeio inscritas no supracitado diploma legal.

Nesse cenário, dúvidas não mais existem de que o Autuado se utilizou de formas irregulares de contratação de trabalhadores para se esquivar dos rigores dos encargos tributários e trabalhistas.

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

(...)

3.4. DA FRAUDE E SIMULAÇÃO

Exsurge das provas dos autos que a Autuada utilizou-se da contratação das microempresas *F. R. Molina Comercial e Serviços - ME, Giacomeli Comércio e Assistência Técnica em Equipamentos Industriais Ltda. - ME, L. A. de Freitas Comércio e Assistência Técnica em Equipamentos Industriais - ME e P. R Córdoba Comercial e Serviços - ME* como interpostas pessoas, com a finalidade de acobertar, sob aparente manto de legalidade, a contratação dos trabalhadores *Fernando Ricci Molina, Sandro Oliveira e Rosa Margarida Giacomeli Oliveira, Luiz Antônio de Freitas e Pedro Ricardo Córdoba*, mão de obra por ela utilizada na execução de sua atividade fim, com significativa redução de encargos previdenciários, circunstância que demonstra e comprova o elemento volitivo do Recorrente de suprimir/reduzir tributo, mediante a omissão de informações à administração fazendária, fraudando assim a fiscalização tributária mediante a omissão dessas operações nas GFIP, nas folhas de pagamento e na contabilidade.

Conforme demonstrado alhures, deflui das provas dos autos a existência inofismável de uma unidade administrativa, financeira, patrimonial e operacional, concentrada na Autuada, e exercida sobre as interpostas pessoas jurídicas acima citadas, as quais não possuíam autonomia operacional, patrimonial, administrativa e financeira para se autogerir, sendo totalmente dependentes do Recorrente, configurando-se os seus respectivos sócios, sob o signo da primazia da realidade sobre a forma, nada mais do que meros segurados empregados da empresa Autuada, eis que presentes todos os atributos da relação de segurado empregado previstos no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Em realidade, sendo as microempresas *F. R Molina Comercial e Serviços -ME, Giacomeli Comércio e Assistência Técnica em Equipamentos Industriais Ltda. - ME, L. A. de Freitas Comércio e Assistência Técnica em Equipamentos Industriais - ME e P. R Córdoba Comercial e Serviços - ME* totalmente dependentes da Autuada, por todos os aspectos imagináveis, avulta que a responsabilidade de toda a atividade empresarial recai sobre a Córdoba, que detém, integralmente, o risco da atividade econômica em tela, configurando-se como o real empregador, a teor do art. 2º da Consolidação das Leis do Trabalho.

Consolidação das Leis do Trabalho

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

Considerando que a Empresa é conceituada juridicamente como o exercício organizado de atividade econômica, na forma de unidade econômico-social, integrada por elementos humanos, materiais, técnicos e logísticos, para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, não refuga aos olhos que o *Grupo Econômico de Fato* ora em foco constitui-se uma única entidade empresarial, haja vista que a empresas interpostas gravitam integralmente na órbita da empresa-mãe - a Córdoba, e que os serviços esta prestados pelos sócios de tais pessoas jurídicas, Srs. *Fernando Ricci Molina, Sandro Oliveira e Rosa Margarida Giacomeli Oliveira, Luiz Antônio de Freitas e Pedro Ricardo Córdoba*, eram onerosos, tinham natureza não eventual e *intuitu personae*, e foram prestados sob subordinação jurídica à contratante.

A fraude se manifesta na volitiva e consciente utilização de microempresa, para ocultar a contratação de trabalhadores, personificados na figura de seus sócios, para a execução das tarefas inerentes à atividade econômica da Autuada, sob a insígnia da não eventualidade, onerosidade, pessoalidade e subordinação jurídica, 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.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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

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

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

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

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

Estivessem tais trabalhadores formalmente vinculados à Autuada, esta teria que arcar com os encargos previdenciários e trabalhistas incidentes sobre a folha de salários de tais obreiros. De outro canto, sendo a contratação de pessoal realizada por intermédio de interposta pessoa jurídica, consubstanciada na figura de seu sócio, não haveria a ocorrência de tais fatos geradores de contribuições previdenciárias, uma vez que inexistia tributação previdência na operação de contratação de pessoa jurídica por pessoa jurídica.

Reforça a compreensão acerca da existência de fraude o fato de as pessoas jurídicas interpostas existirem, tão somente, no plano formal, com capital social irrisório, sediada em endereço residencial, sem empregados, sem autonomia técnica, administrativa, financeira, patrimonial e operacional, em total dependência da Autuada, procedimento que demonstra o cuidado da Recorrente de buscar conferir, artificialmente, um falacioso ar de total independência jurídica e econômica entre tais empresas, como se fossem unidades empresariais totalmente autônomas e independentes, assumindo cada uma o risco da atividade econômica, o que de fato não ocorre.

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

Colimou a Autuada, mediante tal ardid, afastar das dependências do empreendimento em realce os auditores fiscais da RFB, pela compreensão de *"empresa que aparentemente nada deve ao Fisco, por este não é fiscalizada in loco"*.

As operações fraudulentas levadas a efeito pela Autuada configuram-se, coloquialmente falando, como verdadeiros *"estelionatos tributários"*, uma vez que tem por objetivo obter vantagem ilícita, consistente na redução indevida da tributação previdenciária, em prejuízo da Seguridade Social, induzindo o Fisco Federal em erro, mediante a utilização de interpostas pessoas para a contratação de trabalhadores responsáveis pela execução das tarefas inerentes à atividade empresarial de empresa Autuada.

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

Assim, estando as empresas Córdoba, Technopulp, F. R. Molina Comercial e Serviços - ME, Giacomeli Comércio e Assistência Técnica em Equipamentos Industriais Ltda. - ME, L. A. de Freitas Comércio e Assistência Técnica em Equipamentos Industriais - ME e P. R. Córdoba Comercial e Serviços - ME mancomunadas no fim específico de fraudar a Administração Tributária e de sonegar tributos, caracterizada também se revela a existência de conluio, a teor do art. 73 da Lei nº 4.502/64.

No que pertine aos levantamentos "PL" e "PL2", a fraude se manifesta no volitivo e consciente registro em títulos impróprios da contabilidade, in casu, conta contábil nº 5.1.1.01.0044 - Despesas Gerais, com Histórico extremamente genérico impeditivo do trabalho de auditoria fiscal, de fatos geradores de contribuições previdenciárias

O artifício de, volitiva e conscientemente, não lançar em títulos próprios da contabilidade e não identificar claramente a destinação dos valores lançados no Relatório de Movimentação Financeira, as remunerações indiretas dos sócios da Autuada, lançando-as na Conta contábil nº 5.1.1.01.0044 - Despesas Gerais, com Histórico extremamente genérico impeditivo do trabalho de auditoria fiscal, modificou as características essenciais dos fatos jurídicos a que se referiam, ocultando sua natureza de fato gerador de contribuições previdenciárias, evitando-se, assim, o pagamento das contribuições previdenciárias correspondentes.

Diz o Relatório Fiscal, in verbis:

"Este artifício de não lançar em títulos próprios da contabilidade e não identificar claramente a destinação dos valores lançados no Relatório de Movimentação Financeira, ou seja, apresentar um único relatório com todas as despesas da empresa, dos mais diversos tipos, sem a devida correspondência nos livros contábeis, lançando nestes apenas valores globais e mencionar "conforme RF MM/AAA", dificultou, para não dizer, quase impossibilitou o trabalho de auditoria da Fiscalização".

A sonegação também se mostra patente, na medida em que, ao lançar fatos geradores de contribuições previdenciárias na Conta contábil nº 5.1.1.01.0044 - Despesas Gerais, a Autuada não efetuou a declaração de tais parcelas remuneratórias de seus sócios em suas GFIP, excluindo dessa Administração Fazendária o conhecimento a respeito da ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Conforme acima elucidado, presentes estão nas condutas descritas nos autos os elementos objetivos e subjetivos qualificadores da fraude, da sonegação e do conluio, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, circunstâncias que implicam a incidência da multa de ofício qualificada, bem como o afastamento da regra exposta no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Em reforço a tal assertiva, atente-se que, em razão das irregularidades constatadas durante os procedimentos de Fiscalização nas empresas ora em trato, houve-se por formalizada a competente Representação Fiscal para Fins Penais, constituída em autos apartados, objeto do Processo Administrativo nº 15956.720-111/2013-47, representando ao órgão competente para a persecução criminal, fatos que, em tese, configuram Crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária.

3.5. DA DECADÊNCIA

O Recorrente alega decadência do período de janeiro a março/2008. Não.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

Súmula Vinculante nº 8 - "São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

Constituição Federal

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

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, urge serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional - CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

Conforme detalhadamente explicitado e fundamentado no Acórdão nº 230201.387 proferido nesta 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, na Sessão de 26 de outubro de 2011, nos autos do Processo nº 10240.000230/2008-65, convicto encontra-se este Conselheiro de que, após a implementação do sistema GFIP/SEFIP, o lançamento das contribuições previdenciárias não mais se enquadra na sistemática de lançamento por homologação, mas, sim, na de lançamento por declaração, nos termos do art. 147 do CTN.

Ocorre, todavia, que, consoante o entendimento prevalecente neste Colegiado, em sua escalação titular, havendo recolhimento antecipado do tributo em apuração, qualquer que seja o montante recolhido ou a rubrica contemplada, deve ser aplicado o preceito inscrito no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, excluindo-se o crédito tributário não pela decadência, mas, sim, pela homologação tácita do crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Código Tributário Nacional - CTN

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

§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutoria da ulterior homologação ao lançamento.

§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e

definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

De outro eito, mas vinho de outra pipa, pelas razões expendidas nos autos do Processo Administrativo Fiscal referido nos parágrafos anteriores, entende este relator que o lançamento tributário encontra-se perfeito e acabado na data de sua lavratura, representada pela assinatura da Autoridade Fiscal lançadora, figurando a ciência do contribuinte como atributo de publicidade do ato e condição de eficácia do lançamento perante o sujeito passivo, mas, não,

atributo de sua existência. Nada obstante, o entendimento dominante nesta 2ª Turma Ordinária, em sua composição permanente, espousa a concepção de que a data de ciência do contribuinte produz, como um de seus efeitos, a demarcação temporal do dies a quo do prazo decadencial.

Diante de tal cenário, o entendimento deste que vos relata mostra-se isolado perante o Colegiado. Dessarte, em atenção aos clamores da eficiência exigida pela Lex Excelsior, curvo-me ao entendimento majoritário desta Corte Administrativa, em respeito à opinio iuris dos demais Conselheiros.

Conforme demonstrado no item 3.4. supra, a Autuada utilizou-se da contratação das microempresas F. R. Molina Comercial e Serviços - ME, Giacomeli Comércio e Assistência Técnica em Equipamentos Industriais Ltda. - ME, L. A. de Freitas Comércio e Assistência Técnica em Equipamentos Industriais - ME e P. R. Córdoba Comercial e Serviços - ME como interpostas pessoas, com a finalidade de acobertar, sob aparente manto de legalidade, a contratação dos trabalhadores Fernando Ricci Molina, Sandro Oliveira e Rosa Margarida Giacomeli Oliveira, Luiz Antônio de Freitas e Pedro Ricardo Córdoba, mão de obra por ela utilizada na execução de sua atividade fim, com significativa redução de encargos previdenciários, circunstância que demonstra e comprova o elemento volitivo do Recorrente de suprimir/reduzir tributo, mediante a omissão de informações à administração fazendária, fraudando assim a fiscalização tributária mediante a omissão dessas operações nas GFIP, nas folhas de pagamento e na contabilidade.

Além disso, a Autuada valeu-se do artifício de, volitiva e conscientemente, não lançar em títulos próprios da contabilidade e não identificar claramente a destinação dos valores lançados no Relatório de Movimentação Financeira, as remunerações indiretas dos sócios da Autuada, lançando-as na Conta contábil nº 5.1.1.01.0044 - Despesas Gerais, com Histórico extremamente genérico impeditivo do trabalho de auditoria fiscal, modificando as características essenciais dos fatos jurídicos a que se referiam, ocultando sua natureza de fato gerador de contribuições previdenciárias, evitando-se, assim, o pagamento das contribuições previdenciárias correspondentes.

Presentes estão nas condutas descritas nos autos os elementos objetivos e subjetivos qualificadores da fraude, da sonegação e do conluio, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, circunstâncias que implica o afastamento da regra exposta no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Neste caso, apenas mediante a deflagração de procedimento formal de **fiscalização, nas dependências do sujeito passivo, tem condições a Administração**

Tributária de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias e de apurar a sua matéria tributável.

Assim, a constatação da efetiva ocorrência de fraude afasta da espécie em exame a ocorrência de homologação tácita do crédito tributário, por determinação expressa do preceito inscrito no §4º, infine, do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

No que pertine à decadência, o art. 173, I, do CTN estatui que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Cumpra focalizar, neste comenos, a questão pertinente ao dies a quo do prazo decadencial relativo à competência dezembro de cada ano calendário.

O art. 37 da Lei Orgânica da Seguridade Social prevê o lançamento de ofício de contribuições previdenciárias sempre que a fiscalização constatar o atraso total ou parcial no recolhimento das exações em apreço.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

De outro canto, o art. 30 do mesmo Diploma Legal, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estabelece como obrigação da empresa de recolher as contribuições previdenciárias a seu encargo e aquelas descontadas dos segurados obrigatórios do RGPS a seu serviço até o dia 02 do mês seguinte ao da competência.

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, de 5.1.93)

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 o produto arrecadado na forma da alínea anterior, 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 dois do mês seguinte ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

No caso da competência dezembro, até que se expire o prazo para o recolhimento, diga-se, o dia 02 de janeiro do ano seguinte, não pode a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício, eis que o sujeito passivo ainda não se encontra em atraso com o adimplemento da obrigação principal. Trata-se de concepção análoga ao o princípio da actio nata, impondo-se que o prazo decadencial para o exercício de um direito potestativo somente começa a fluir a contar da data em que o sujeito ativo dele detentor pode, efetivamente, exercer-lo. Dessarte, a deflagração do aludido lançamento, referente ao mês de dezembro, somente pode ser perpetrada a contar do dia 03 de janeiro do ano seguinte.

Nesse contexto, a contagem do prazo decadencial assentado no inciso I do art. 173 do CTN relativo à competência dezembro do ano xx somente terá início a partir de 1º de janeiro do ano xx + 2.

Pacificando o entendimento acerca do assunto em realce, o Superior Tribunal de Justiça assentou em sua jurisprudência a interpretação que deve prevalecer, espandendo definitivamente qualquer controvérsia ainda renitente, conforme dessai em cores vivas do julgado dos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

No caso vertente, o prazo decadencial relativo às obrigações tributárias nascidas na competência dezembro de 2007 tem seu dies a quo assentado no dia 1º de janeiro de 2009, o que implica dizer que a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nessa competência poderia ser objeto de lançamento até o dia 31 de dezembro de 2013, inclusive.

Assim delimitadas as nuances materiais do lançamento, nesse específico particular, sendo de 01/01/2008 a 31/12/2008 o período de apuração do crédito tributário em realce, e tendo sido a ciência dos Autos de Infração em debate realizada em 10/04/2013, os efeitos o lançamento em questão alcançarão com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias exigíveis a contar da competência dezembro/2007, inclusive, nos termos do art. 173, I, do CTN, excluídos os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano, de onde se conclui que todos os fatos geradores

apurados pela Fiscalização ocorreram em competências ainda não fulminadas pela decadência.

3.6. DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA PUNITIVA

O Recorrente argumenta que deve ser afastada a exigência dos juros SELIC sobre a respectiva multa de ofício, por não ser esta integrante daquele crédito,

As alegações acima postadas não merecem o albergue pretendido.

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

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

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

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

Código Tributário Nacional

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

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

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

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. JUROS MORA TÓRIOS. TAXA SELIC. CABIMENTO.

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

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

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

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

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

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

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

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

Com efeito, a posição assumida pelo acórdão recorrido espelha a jurisprudência firmada por ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, conforme se depreende dos seguintes julgados adiante ementados:

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

1. *É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.*

2. *Recurso especial provido. (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009).*

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. *Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

2. *Agravo regimental não provido. (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 - PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ de 10/12/2012)*

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

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO PARA TRIBUTOS ESTADUAIS DIANTE DA EXISTÊNCIA DE LEI AUTORIZADORA. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 879.844/MG, DJE DE 25/11/2009, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, §7º), QUE IMPÕE A ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE. PRECEDENTE DA 2ª TURMA DO STJ. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010).

Regimento Interno do CARF

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

Por tais razões, entendemos inexistir irregularidade na incidência de juros moratórios sobre o crédito tributário consolidado.

4. CONCLUSÃO:

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

Retorna este Relator.

Quanto a cobrança de terceiros, não há que se falar de vício de motivação. A recorrente não apontou objetivamente qual dispositivo legal não se aplicaria *in casu*, fazendo genérica alegação de falta de motivação.

O relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito, traz toda a legislação pertinente, informando de forma detalhada o arcabouço legal respectivo. Os demais relatórios detalham as bases de cálculo e alíquotas aplicadas, fornecendo assim todos os elementos necessários ao lançamento.

Assim sendo, sobejamente configurada a correta relação trabalhista, irreprochável o lançamento correspondente na pessoa jurídica de direito, igualmente não havendo mácula quanto a competência da Auditoria fiscal no correto direcionamento do lançamento e na taxa de juros aplicada.

APLICAÇÃO DA NORMA MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. AUTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEBCAD 37.331.005-6

O art. 106, inciso II, "c" do CTN determina a aplicação de legislação superveniente, caso esta seja mais benéfica ao contribuinte.

As multas em GFIP foram alteradas pela lei n.º 11.941/09, o que pode beneficiar o recorrente. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212, senão vejamos:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

§ 1o Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

§ 2o Observado o disposto no § 3o deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

§ 3o A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

Dessarte, o valor do Auto de Infração DEBCAD 37.331.005-6 deve ser calculado segundo a nova norma legal - art. 32-A,I, da lei 8.212/91, somente, e comparado aos valores que constam do presente auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte.

No cálculo da multa devem se observados os valores mínimos, por competência, elencados no parágrafo 3º do mesmo artigo 32-A.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, conheço do presente recurso e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para que, em relação ao DEBCAD 37.331.005-6 seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A,I da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente. A comparação dar-se-á no momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte e, na inexistência destes, no momento do ajuizamento da execução fiscal, conforme art.2º. da portaria conjunta RFB/PGFN no. 14, de 04.12.2009.

assinado digitalmente

Oséas Coimbra - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Magaldi Messetti

Pedi vista do presente processo tão somente para averiguar a aplicabilidade da Lei nº 13.097/2015 ao caso concreto, e não por duvidar das razões de decidir do Nobre Conselheiro Relator, a quem rendo aqui as mais sinceras homenagens.

Da Anistia Instituída pela Lei n. 13.097/2015

A Lei n. 13.097, publicada em 19 de janeiro de 2015, inovou o ordenamento jurídico, sendo que a multa prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991, pela falta de entrega da GFIP, deixou de produzir efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 27/05/2009 a 31/12/2013, no caso de entrega de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária – GFIP sem Movimento.

Ficaram, ainda, anistiadas as multas pela entrega da GFIP fora do prazo ou apresentada com incorreções ou omissões, desde que a declaração (GFIP) tenha sido apresentada até o último dia do mês subsequente ao previsto para a entrega, *in verbis*:

(...)

Seção XIV

Da Apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP

Art. 48. O disposto no art. 32-A da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, deixa de produzir efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 27 de maio de 2009 a 31 de dezembro de 2013, no caso de entrega de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Art. 49. Ficam anistiadas as multas previstas no art. 32-A da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, lançadas até a publicação desta Lei, desde que a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, tenha sido apresentada até o último dia do mês subsequente ao previsto para a entrega.

Art. 50. O disposto nos arts. 48 e 49 não implica restituição ou compensação de quantias pagas.

Todavia, antes de adentrar na anistia específica trazida pela Lei 12.093/2015, faço um apertado esboço sobre o instituto da anistia em matéria tributária.

Ora, a anistia é classificada como o perdão legal da infração, o que obsta a constituição do crédito tributário referente às correspondentes penalidades. É causa de exclusão do crédito tributário, o que significa dizer que impede a constituição do crédito através do

lançamento, consoante a norma do art. 175 do CTN, e, como todo benefício fiscal, somente pode ser concedida por Lei tributária específica.

Insta salientar, outrossim, que a anistia não se confunde com a remissão. Esta é causa de extinção do crédito tributário, ou seja, opera-se após o lançamento e consequente constituição do crédito. Além disso, consoante o art. 172 do CTN, a remissão exige justificativa para sua concessão (casos de admissibilidade), ao passo que a anistia pode ser absoluta e concedida incondicionalmente, desde que referente às penalidades ocorridas até a vigência da lei concessiva. Além disso, a anistia abrange apenas as infrações. A remissão, por sua vez, pode ser apenas referente às infrações ou ao crédito tributário como um todo.

O catedrático da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Professor Paulo de Barros Carvalho, discorrendo sobre a conceituação da Anistia e da Remissão, em sua renomada obra Curso de Direito Tributário, ensina:

"Anistia fiscal é o perdão de falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal. Tem, como se vê, duas acepções: a de perdão pelo ilícito e a de perdão da multa. As duas proporções semânticas do vocabulário anistia oferecem matéria de relevo para o Direito Penal, razão porque os penalistas designam anistia o perdão do delito e o indulto o perdão da pena cominada para o crime. Voltando-se para apagar o ilícito tributário ou a penalidade infligida ao autor da ilicitude, o instituto da anistia traz em si indiscutível caráter retroativo, pois alcança fatos que se compuseram antes do termo inicial da lei que a introduz no ordenamento. Apresenta grande similitude com a remissão, mas com ela não se confunde. Ao remir, o legislador tributário perdoa o débito tributário, abrindo mão do seu direito subjetivo de percebê-lo; ao anistiar, todavia, a desculpa recai sobre o ato da infração ou sobre a penalidade que lhe foi aplicada. Ambas retroagem, operando em relação jurídica já constituídas, porém de índole diversa: a remissão, em vínculo obrigacional de natureza estritamente tributária; a anistia, igualmente em liames de obrigação, mas de cunho sancionatório."

Diferente não é o entendimento do saudoso mestre Aliomar Baleeiro, no seu consagrado Direito Tributário Brasileiro:

"A anistia não se confunde com a remissão. Esta pode dispensar o tributo, ao passo que a anistia fiscal é limitada à exclusão das infrações cometidas anteriormente à vigência da lei. que a decreta."

Assim, utilizando-se das lapidares lições do mestre Aliomar Baleeiro, tem-se que o CTN, para a anistia, tomou de empréstimo o milenar instituto político de clemência, esquecimento e concórdia, com este, porém, não se confundindo, apesar da mesma natureza - perdão, esquecimento -, de um lado, por restringi-lo, posto que a anistia fiscal exclui os atos qualificados como crime ou contravenção ou atos que, sem este qualificativo, envolvem dolo, fraude, simulação ou conluio, de outro, por ampliá-lo, posto que se estende, para além do legislador federal, aos legisladores estaduais e municipais. Quanto à remissão esclarece que o CTN se refere ao mesmo instituto de Direito Privado de que trata o Código Civil, arts. 1.053 a 1.055. que tem, como a anistia política, o mesmo cerne significativo na ideia de perdão (remitir ou perdoar a dívida).

Embeberando os sempre maestrals ensinamentos de Tarcio Sampaio Ferraz Jr, em artigo reproduzido na Revista Dialética de Direito Tributário n. 92, a distinção entre os dois institutos, no âmbito tributário (sistematicidade orgânica da matéria), é importante porque produzem efeitos diferentes - a remissão é modalidade de extinção do crédito (CTN. art. 156), a anistia exclui o crédito (CTN. art. 175). Mas reduzir a distinção entre ambos a perdão de infração e penalidades correspondentes (a anistia) e a perdão do crédito (a remissão) é, data venia, uma fórmula muito pobre, já pela origem diferente que manifestam. O exame da sistematicidade orgânica exige, para além da estrutura do contexto normativo, a consideração da gênese dos conceitos.

O transporte para o Direito Tributário não apaga as origens e ignorá-las pode conduzir a perigosas simplificações. Afinal o direito é um fenômeno da vida humana e não um texto sem contexto. Assim, a remissão, dentre as modalidades de extinção, é um dos casos em que o CTN se serve "de institutos e conceitos de Direito Privado, no mesmo sentido em que este os criou e estruturou (CTN, arts. 109 e 110)", lembrando, por sua vez, que a anistia fiscal, "como a anistia política", pode ser absoluta ou condicional, geral ou restrita.

O fato de a anistia fiscal, como a anistia política, poder ser absoluta é já um primeiro dado a ser considerado. Ao contrário da remissão, que o CTN vincula à racionalidade de uma relação meio/fim - casos de admissibilidade, conforme o art. 172 do CTN -, a anistia, que pode ser absoluta, poderá ser então concedida incondicionalmente ("irrestritamente pela lei sem quaisquer condições", nas palavras de Aliomar Baleeiro, op. cit., p. 533), alheia ao cálculo limitador da racionalidade. Isto a aproxima de suas origens mais remotas, quando era concedida em alusão a eventos que não guardavam nenhuma relação com os efeitos do ato soberano.

Por isso, no direito moderno, a anistia não é vista, basicamente, como um favorecimento individual, posto que seu destinatário imediato é a pessoa humana e a sociedade. Nesse sentido, não pede nenhuma justificação condicional ao ato da autoridade que a concede, ainda que, secundariamente, possa atingir certas finalidades (como por exemplo, a paz social ou um benefício econômico). Ou seja, ela não é concedida por que nem para que um conjunto de beneficiários por meio dela ela se beneficie, mas no interesse soberano da própria sociedade.

Além disso, sendo obliuio, esquecimento, juridicamente ela "provoca a criação de uma ficção legal", ela não "apaga" propriamente a infração, mas "o direito de punir", razão pela qual aparece depois de ter surgido o fato violador, não se confundindo com uma novação legislativa.

Entende-se, assim, porque a anistia fiscal é capitulada como exclusão do crédito (gerado pela infração) e não como extinção (caso da remissão), pois se trata de créditos que aparecem depois do fato violador, abrangendo a fortiori apenas infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede. E, como na anistia política, da qual segue o cancelamento das penalidades ou a revisão das penas correspondentemente à infração anistiada, também a anistia fiscal será seguida de cancelamento de multas, eventualmente sob condição de pagamento do tributo, cujo crédito então não se extingue.

Ou seja, o crédito gerado pela infração se exclui porque a infração se anistia. isto é, desaparece o direito de punir. Desaparecido esse, desaparecem as penalidades, embora, obviamente, a recíproca não seja verdadeira, isto é, as penalidades podem ser extintas (por exemplo, pelo pagamento) sem que desapareça infração e, em consequência, sem que o crédito **tenha sido excluído**.

O CTN, no art. 180, fala, assim, em anistia de infrações e não de anistia de penalidade. Afinal, como esclarece o inúmeras vezes clamado Aliomar Baleeiro, "*o Fisco, se há infração legal por parte do sujeito passivo, pode cumular o crédito fiscal e a penalidade, exigindo esta e aquele*". Esta autonomia da exigência da penalidade que, como crédito, nasce da infração. explica que a anistia desta exclua a exigência daquela que, em consequência, se cancela.

Mas a mesma autonomia tem de admitir a hipótese de mera redução de multas e penalidades, isto é, do crédito correspondente, sem que haja, obviamente, perdão da infração ou de que o crédito gerado pela infração possa ser extinto (e não excluído) por qualquer das modalidades de extinção de crédito. Afinal, não se pode anistiar um "pedaço" de uma infração, embora se possa perdoar parte de um crédito.

Já a remissão é, justamente, uma dessas modalidades, cuja estrutura, como diz Aliomar Baleeiro, vem do Direito Privado. A remissão de dívida é negócio jurídico unilateral, que pode ser abstrato ou causal. Se causal, faz depender de solução de outra obrigação a sua eficácia. A eventual bilateralidade da remissão depende do que o credor quer. Ou seja, a bilateralidade não lhe é essencial. Entende-se, desse modo, que a remissão tributária seja ato fundamentado e que a lei concedente preencha os requisitos estabelecidos pela lei complementar.

Na verdade, a remissão privada pode ser da dívida ou da pena. Ou seja, se a anistia só se refere à infração, isto não exclui a possibilidade de a remissão referir-se também e mesmo apenas ao crédito resultante da pena pecuniária imposta, e até somente a uma parte deste crédito.

Ora, a possibilidade da remissão da pena tem uma consequência que não pode ser menosprezada. Afinal, no campo tributário, há de se reconhecer que haverá casos em que a lei anistia a infração, donde se segue a extinção da pena. mas outros há em que ela cancela a penalidade sem ter anistiado a infração. Neste último caso, qual o instituto que estará sendo aplicado; o de origem política (penal) ou o de origem privada?

Ora, tenha-se em conta que, quando se trata de perdão de pena criminal, não se fala em anistia, mas em indulto. "*Ao contrário da anistia, o indulto não extingue o crime, impede tão-só a execução da pena a que tenham sido condenados os que dele se beneficiam*" (Aníbal Bruno. Direito Penal, tomo 3º. Rio de Janeiro/São Paulo. 1966. p. 204). Mas de indulto não fala a lei tributária. E quando fala em concessão de anistia, limitadamente (CTN. art. 182-11), não prevê nenhuma hipótese de limitação referente a uma (parcial!) redução de penalidades pecuniárias. Mesmo por que, nesse caso, não haveria anistia, mas indulto.

Não obstante, a doutrina tributária fala em anistia de penalidades, argumentando que, em tal caso, sendo a sanção a negação do direito provocada pela infração, ela é a afirmação daquele direito (a dupla negação é uma afirmação). Donde se segue que a supressão da pena equivaleria à supressão do direito que ela confirma, isto é, a anistia da pena equivaleria à anistia da infração correspondente. Daí, apesar de o CTN falar apenas em anistia de infração, poder-se admitir também a anistia (imprópria?) de penalidade (cf. Zelmo Denari; Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 4, São Paulo, 1978, pp. 181 e ss.).

Esse argumento, que admite a anistia da infração por força da anistia da pena, valerá quando ocorrer o cancelamento total da pena, mas é impróprio quando o caso é de mera redução, pois, seria então de se perguntar se estaria ocorrendo a anistia (em parte?) da

infração, em relação à qual, como se sabe, a pena pecuniária não tem função compensatória de crédito. Pode-se anistiar uma infração e não outra, a infração referente a um tributo e não a outro, as infrações punidas com multa até certo montante, mas não um "pedaço" de infração nem penas até certo montante de tal modo que a infração ou o direito de punir ficassem "meio" anistiados. A possibilidade legal de perdão de parte de penalidades, com a utilização da fórmula "cancelamento ou redução de multas e penalidades", merece, pois, uma outra explicação.

Segue, pois, que é irrecusável a hipótese de mero perdão de penalidade, isto é, de perdão do crédito correspondente, independente do oblívio da infração. Ou seja, quando o legislador tributário disciplina o perdão de penalidades ou vê na sua anistia uma correlação com a anistia da infração (por inteiro) ou, querendo referir-se apenas à penalidade (ao crédito correspondente) mantendo-se a infração e não recorrendo impropriamente ao instituto da anistia, só pode estar a falar em remissão. Assim, a remissão tributária sendo modalidade de extinção do crédito tributário tal como ele é constituído pelo lançamento e, no caso de penalidades, o crédito se constituindo por lançamento de ofício, quando a lei prevê o cancelamento ou redução de penalidades nada impede que estejamos diante de remissão e não de anistia.

Desta feita, observa-se que a “anistia” trazida pela Lei 13.097/2015 atinge as infrações de não entrega de GFIP no prazo correto, desde que entregue no mês subsequente e a entrega de GFIP com incorreções ou omissões, não necessitando, neste segundo caso, qualquer entrega posterior, pois não há na lei em questão a exigência para a entrega com correções.

Assim, entendo que a anistia trazida pelo artigo 49 da Lei 13.097/2015 deve ser aplicada ao caso concreto como remissão, extinguindo o crédito tributário referente à obrigação acessória em comento.

Destaco, outrossim, que a norma tributária não há de trazer palavras inúteis, deste feito entendo que à remissão da multa por entrega de GFIP apresentada com incorreções ou omissões não há qualquer condição, devendo ser de imediato aplicado os termos propostos, com a corolária extinção do crédito tributário lançado.

Conclusão

Por todo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário, para no mérito dar-lhe parcial provimento, aplicando ao caso concreto o disposto no artigo 49 da Lei n. 13.097/2015, entendendo a palavra anistia ali constante como remissão, extinguindo o crédito tributário da obrigação acessória em questão, nos termos do art. 156, IV, do CTN.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ricardo Magaldi Messetti – Redator designado