



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

Processo n° 35439.000604/2006-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-003.309 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2014
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias - NFLD
Recorrente VILAR COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/06/2005

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

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

PERSONALIDADE JURÍDICA DE EMPRESA TERCEIRIZADA. DESCONSIDERAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

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

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU DE ATO NORMATIVO. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE JURIDICA.

Escapa à competência deste Colegiado a declaração, bem como o reconhecimento, de inconstitucionalidade de leis tributárias, eis que tal atribuição foi reservada, com exclusividade, pela Constituição Federal, ao Poder Judiciário.

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

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

É prerrogativa da autoridade administrativa a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do

competência 03/2001, em razão da homologação tácita do débito, com fulcro no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. Vencido o Conselheiro Relator que entendeu aplicar-se a decadência com base no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. O Conselheiro André Luís Mársico Lombardi fará o voto divergente vencedor.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

André Luís Mársico Lombardi, Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/06/2005.

Data de lavratura da NFLD: 10/04/2006.

Data da ciência da NFLD: 13/04/2006.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela Delegacia em São José do Rio Preto da Secretaria da Receita Previdenciária que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 35.827.778-7, consistentes em contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações de trabalhadores caracterizados pela Fiscalização como segurados empregados, bem como as contribuições a cargo dessa categoria de segurados, incidentes sobre seus respectivos Salários de Contribuição, conforme descrito no relatório fiscal de fls. 103/116.

De acordo com a Resenha Fiscal, a partir de 1998, com o intuito de desconfigurar a relação empregatícia, a empresa foi demitindo, gradativamente, seus empregados formais do setor de vendas e os recontratou, agora na condição de sócios de pessoas jurídicas, para continuarem a prestação de serviços nos mesmos moldes de antes, executando as mesmas tarefas, no mesmo setor da empresa, sob a mesma supervisão de vendas, não havendo qualquer alteração na rotina laboral.

Constatou a Fiscalização que vários sócios das empresas prestadoras, no período anterior às suas constituições, mantinham vínculo empregatício formal com a Autuada.

Verificando estarem presentes os pressupostos de fato da relação jurídica de segurado empregado, a Fiscalização caracterizou tais trabalhadores como segurados empregados da Autuada e procedeu ao lançamento das contribuições previdenciárias devidas.

Os fatos geradores foram apurados a partir dos valores brutos das notas fiscais de prestação de serviços emitidas por cada empresa prestadora, tendo em vista que os valores nelas consignado referem-se, exclusivamente, aos serviços prestados, sem qualquer discriminação de outras naturezas.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Sujeito Passivo ofereceu impugnação administrativa a fls. 642/679.

A Delegacia em São José do Rio Preto da Secretaria da Receita Previdenciária proferiu decisão administrativa de 1ª Instância textualizada na Decisão-Notificação nº 21.436.4/0071-2006, a fls. 978/995, julgando procedente o lançamento tributário, e mantendo crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 08/09/2006, conforme Aviso de Recebimento a fl. 1000.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário a fls. 1003/1045, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que parte do crédito lançado é nulo, pois já teria se operado a decadência;
- Que a desconsideração da relação jurídica de representação comercial não encontra respaldo jurídico;
- Que houve afronta à competência jurisdicional da Justiça do Trabalho para o reconhecimento do vínculo empregatício;
- Que a contribuição para o SAT é inconstitucional, porquanto sua instituição não observou o art. 154, I, da CF/88;
- Que as contribuições incidentes sobre as remunerações de autônomos e administradores é inconstitucional, pois não teria obedecido a técnica da não cumulatividade prevista no art. 154, I, da CF/88;
- Que a contribuição para o FNDE é inconstitucional;
- Que a contribuição para o SENAR é inconstitucional;
- Que a contribuição para o INCRA é inconstitucional;
- Que a contribuição para o SEBRAE é inconstitucional;
- Que os juros são devidos à razão de 1% ao mês, nos termos do art. 161, §1º do CTN;
- Que a multa aplicada não está prevista na lei;
- Que os sócios gerentes devem ser excluídos da NFLD;

Ao fim, requer a reforma da decisão recorrida.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto Vencido

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi valida e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 08/09/2006. Havendo sido o recurso voluntário protocolizado no dia 09/10/2006, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

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

1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO

Alega o Recorrente que as contribuições incidentes sobre as remunerações de autônomos e administradores é inconstitucional, pois não teria obedecido a técnica da não cumulatividade prevista no art. 154, I, da CF/88. Argumenta, também, que a contribuição para o SENAR é, igualmente, inconstitucional.

Tal alegação, no entanto, não poderá ser objeto de apreciação e deliberação por esta Corte Administrativa eis que as matérias nelas aventadas não integram o litígio em julgamento.

Tais alegações, no entanto, não poderão ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que as matérias nelas aventadas não integram o litígio em julgamento.

O Recorrente aproveitou a oportunidade concedida pela lei para se manifestar nos autos para deduzir arrazoado a respeito de questões Tributárias que não guardam qualquer relação com o lançamento ora em constituição.

No rito do Processo Administrativo Fiscal, a fase litigiosa do procedimento é instaurada mediante o oferecimento tempestivo de Impugnação à exigência fiscal contida em cada demanda administrativa, cujo instrumento de bloqueio deve mencionar, no mérito, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta bem como os pontos de discordância.

Nessa perspectiva, para que se instaure o litígio, é imperioso o confronto de posições entre o fisco e o sujeito passivo, sendo, por tal motivo, consideradas como não impugnadas as matérias que não tenham sido expressamente contestadas pelo impugnante.

Também não se instaura litígio entre questões trazidas à baila unicamente pelo Impugnante e que não tenham sido objeto da exigência fiscal contida na contenda *de per se* considerada,

ou que não guardem relação direta com os fundamentos de fato e de Direito do lançamento em debate, como se consubstanciam, exatamente, as alegações deduzidas pelo Recorrente no parágrafo preambular deste tópico.

Com efeito, no presente lançamento não há qualquer levantamento de tributos que tenha por base de incidência as remunerações pagas, creditadas ou devidas a segurados contribuintes individuais.

Por outro lado, conforme exposto de maneira clara no Discriminativo Analítico de Débito, a fls. 07/49, o enquadramento do Sujeito Passivo no Fundo de Previdência e Assistência Social subsume-se ao código FPAS 515-0 e código de terceiros 0115, o que implica na destinação de contribuições sociais a Outras Entidades e Fundos, especificamente para o FNDE, SESC, SENAC, INCRA e SEBRAE, conforme discriminadamente detalhado no item 13 do Relatório Fiscal, a fl. 113, não havendo qualquer destinação de contribuições ao SENAR.

Por tais motivos, esquivamo-nos de apreciar as questões acima ventiladas, eis que em seu obséquio não se houve por instaurado, nos vertentes autos, qualquer controvérsia ou litígio a ser dirimida por este Colegiado.

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

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA DECADÊNCIA

Alega o Recorrente que parte do crédito lançado é nulo, pois já teria se operado a decadência.

Nulo?

Não, Extinto !

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 2302-01.387 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 resolutória 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 vindo 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.

No caso ora em apreciação, exsurge das provas dos autos que a Autuada utilizou-se de pessoas jurídicas como interpostas pessoas, com a finalidade de contratar e acobertar, sob um aparente manto de legalidade, a mão de obra utilizada na execução de sua atividade fim, com redução de encargos previdenciários.

Visando à desconfiguração da relação empregatícia, a empresa foi demitindo, gradativamente, seus empregados formais do setor de vendas para, ato contínuo, os recontratar, agora porém na condição de sócios de pessoas jurídicas, para continuarem a prestação dos mesmos serviços, nos mesmos moldes de antes, executando as mesmas tarefas, no mesmo setor da empresa, sob a mesma supervisão de vendas, não havendo qualquer alteração na rotina laboral, e estando ostensivamente presentes os atributos da não eventualidade, subordinação jurídica, pessoalidade e onerosidade, 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 nos títulos próprios da contabilidade.

Extrai-se das circunstâncias e fatos descritos nos autos a existência insofismável da relação de segurado empregado, exercida pela empresa sobre os pseudo representantes comerciais pessoas jurídicas, os quais não possuíam autonomia operacional, patrimonial, administrativa e financeira para se autogerir, sendo totalmente dependentes da Autuada, configurando-se, sob o signo da primazia da

realidade sobre a forma, nada mais do que *longa manus* do setor de vendas da Autuada, apesar de formalmente constituídas sob a forma de pessoa jurídica autônoma e independente.

A fraude se manifesta na volitiva e consciente utilização de trabalhadores, contratados sob um simulacro de representação comercial pessoa jurídica, porém sob o signo da subordinação, não eventualidade, onerosidade e pessoalidade, para a execução das tarefas inerentes à atividade econômica da Autuada, com vistas a impedir, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou modificar as suas características essenciais, 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. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A fraude tributária se consuma, portanto, com o emprego de ardis e estratégias visando a ludibriar o Fisco, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

Estivessem tais trabalhadores formalmente vinculados à Autuada, como materialmente, de fato, estavam, esta teria que arcar com os encargos previdenciários e trabalhistas incidentes sobre a folha de salários de tais obreiros. De outro canto, sendo tais operários contratados na forma de pessoa jurídica, impede-se a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias em realce, uma vez que, nessa sistemática, não incide tributação na contratação de pessoas jurídicas.

Mediante tal conduta, a Autuada arditosamente omitiu fatos geradores de contribuições previdenciárias da contabilidade, da folha de pagamento e das GFIP, ao mesmo tempo em que omitiu segurados obrigatórios do RGPS das folhas de pagamento e das GFIP também.

Nestes casos, 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 e simulação afasta da espécie em exame a ocorrência de homologação tácita do crédito tributário, por determinação expressa do preceito inscrito no §4º, *in fine*, do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

Por outro lado, inexistente no autos qualquer indício de prova material de que a empresa autuada tenha realizado qualquer recolhimento antecipado referente às contribuições previdenciárias ora em constituição.

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 2000 tem seu *dies a quo* assentado no dia 1º de janeiro de 2002, 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 2006, inclusive.

Assim delimitadas as nuances materiais do lançamento, nesse específico particular, tendo sido a ciência da NFLD em debate realizada aos 13 dias do mês de abril de 2006, os efeitos o lançamento em questão alcançarão com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias exigíveis a contar da competência dezembro/2000, inclusive, nos termos do art. 173, I, do CTN, excluídos os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano.

Pelo exposto, consoante o entendimento majoritário deste Sodalício, sendo o período de apuração do crédito tributário ora em constituição de 01/01/1998 a 30/06/2005, não demanda áurea mestria concluir que se encontram finadas pela decadência as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2000, exclusive, assim como as relativas ao décimo terceiro salário desse mesmo ano.

Roga-se atenção ao fato de que o reconhecimento da decadência parcial do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário não inquina de vício todo o processo. A declaração de caducidade parcial acima aduzida apenas tem o condão de extirpar do lançamento tributário tão somente as parcelas atingidas pelo citado instituto de direito tributário uma vez que a ocorrência deste constitui-se causa extintiva do crédito tributário, nos termos do art. 156, V, *in fine*, do CTN, e não hipótese de nulidade do lançamento tributário.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

V - a prescrição e a decadência;

Dessarte, o crédito tributário relativo às competências atingidas pela decadência encontra-se extinto, e não nulo, sendo por aquele motivo, e não por este, excluído do presente lançamento.

Vencidas as preliminares, passamos 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. DA CARACTERIZAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO

O Recorrente alega que a desconsideração da relação jurídica de representação comercial não encontra respaldo jurídico. Alega ainda ter havido afronta à competência jurisdicional da Justiça do Trabalho para o reconhecimento do vínculo empregatício;

Sem razão, contudo.

Mostra-se virtuoso iluminar, *ab initio*, que no vertente procedimento administrativo de constituição de crédito tributário não se houve por realizada qualquer desconsideração da personalidade jurídica da Recorrente.

De outro canto, há que se deixar claro que o presente caso não trata da caracterização de vínculo empregatício (instituto de Direito do Trabalho), mas, sim, da caracterização da condição de segurado empregado (instituto de Direito Previdenciário) e do lançamento das contribuições previdenciárias devidas pela empresa autuada em decorrência da prestação remunerada de serviços por tais trabalhadores, prerrogativas privativas contidas no *portfolio* de competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo por fundamento o princípio da primazia da realidade dos fatos sobre a forma dos atos.

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

Consolidação das Leis do Trabalho -CLT

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - como empregado:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pode-se perceber a não eventualidade do serviço, ainda, no elevado volume de operações contínuas e de rotina, originárias desta relação entre a Vilar Bebidas e os *representantes comerciais pessoa jurídica* contratados, comprovadas às pencas no período de apuração, conforme arrolados nos Anexos 1 a 3, a fls. 117/151.

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

No caso em litígio, a não eventualidade diz respeito à contratação de serviços relacionados com a atividade de vendas de bebidas da Autuada e à natureza do trabalho desenvolvido pelo profissional em relação à natureza do produto que a Contratante se propõe a oferecer no mercado consumidor, bem como à necessidade permanente dessa categoria de trabalhadores (vendedores) para a realização de seu objeto social.

O exame das provas dos autos nos autoriza a afirmar que os sócios das *representantes comerciais pessoa jurídica* eram contratados para executar serviços e tarefas vinculadas aos objetivos e atividades fins da Autuada, tendo por conseguinte caráter nitidamente habitual e não-eventual.

Os sócios das *representantes comerciais pessoa jurídica* eram contratados para a realização de vendas de mercadorias a outras pessoas, sob o comando e subordinação à Autuada, circunstância que demonstra que os *contratados PJ*, caracterizados como segurados empregados pela Fiscalização, inserem-se na dinâmica regular da Vilar Bebidas, que necessita do trabalho por eles desempenhado para atender às múltiplas demandas inerentes ao seu objetivo social.

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

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

Constataram os agentes fiscais que a Autuada foi demitindo, gradativamente, seus empregados formais do setor de vendas para, ato contínuo, os recontratar, agora, porém, na condição de sócios de pessoas jurídicas – Representantes comerciais -, para continuarem a prestação dos mesmos serviços de venda, nos mesmos moldes de antes, executando as mesmas tarefas, no mesmo setor da empresa, sob a mesma supervisão de vendas, não havendo qualquer alteração na rotina laboral, e estando ostensivamente presentes os atributos da não eventualidade, subordinação jurídica, pessoalidade e onerosidade.

A Fiscalização apurou que a Autuada participava, ativamente, da constituição formal das empresas prestadoras, mediante o pagamento de honorários a escritório contábil para a abertura de firmas de representação comercial pessoa jurídica, consoante lançamentos na conta contábil nº 3.1.1.08.010 - Serviços de pessoas jurídicas.

Analisando a contabilidade da empresa, a Fiscalização apurou pagamento de despesas para os citados *representantes comerciais pessoa jurídica* contratados, tais como, pagamento de seguro de vida em grupo (conta 3.1.2.01.009).

A Autuada efetuou pagamentos de apólice de seguro de vida onde figuravam como beneficiários todas as pessoas físicas que trabalhavam em suas dependências, indistintamente empregados seus ou *representantes comerciais pessoa jurídica*.

De outro eito, na conta 3.1.2.01.010 – representação comercial foram lançados pagamentos a título de “*valor pagamento INSS representantes comerciais*” e “*valor pagamento FGTS representantes comerciais*”.

A disponibilização de benefícios típicos de empregados, tais como seguro de vida em grupo, previdência social e fundo de garantia para “*Pejotizados*” também descortina o viés de pessoalidade nos serviços contratados.

A empresa efetuava a compra de uniformes para o setor de vendas a serem utilizados pelos vendedores, fossem eles empregados ou *representantes comerciais pessoa jurídica*, conforme conta nº 3.2.2.01.006.

A empresa realizou a compra de *Palm Tops* para serem usados pelos trabalhadores do setor de vendas, fossem eles empregados ou *representantes comerciais pessoa jurídica*, conforme conta nº 3.2.2.01.002.

A contabilidade revela que a Autuada arcava mensalmente com despesas de responsabilidade e encargo das pessoas jurídicas contratadas, assumindo parte do ônus dessas empresas, contrariando frontalmente o conceito de empresa aviado no inciso I do art. 15 da Lei nº 8.212/91, assim definida como “*a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional*”.

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, insumo e tecnologia -, objetivando a geração de lucro.

A função social primária 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.

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.

A Fiscalização apurou, todavia, que a grande maioria dos endereços comerciais das citadas *representantes comerciais pessoa jurídica* coincidia com a própria residência das pessoas físicas que efetivamente prestavam os serviços de vendas de bebidas em favor da Autuada, fato que evidencia o total desprovimento de instalações, estrutura, administração e demais fatores de produção necessários ao funcionamento de uma organização empresarial.

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

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

No caso em tela, observa-se que os *representantes comerciais pessoa jurídica* foram constituídos sem empregados na área técnica, com capital social irrisório e sem estrutura operacional, muitas delas estando sediadas no mesmo endereço dos sócios, e contratadas pela Autuada exclusivamente para atender, por intermédio exclusivo dos próprios sócios, às necessidades específicas do objeto social da Autuada, circunstância que caracteriza a pessoalidade na relação entre os “*Pejotizados*” e a Recorrente.

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso ora em apreciação, os profissionais “*Pejotizados*” são contratados pela Autuada para a prestação de serviços de vendas de bebidas aos revendedores de varejo, utilizando uniforme e se apresentando como a própria Autuada, retirando os pedidos nos *Palm Tops* de propriedade da Recorrente, cumprindo escala de trabalho e visitando os clientes na forma indicada pela contratante.

Cada *representante comercial pessoa jurídica* chega todos os dias de manhã à empresa, recebe desta as informações pertinentes a preços, promoções e, também, o *Palm Top* da empresa para o registro dos pedidos de venda. O gerente de vendas define o setor a ser trabalhado pelo *representante comercial*, os quais exercem suas atividades usando uniformes e crachás da empresa. O trabalho ordenado aos *representantes comerciais pessoa jurídica* é controlado por um supervisor de vendas, na ordem de 1 para cada 5 ou 6 representantes comerciais, com a finalidade de conferir a rota a ser cumprida por cada um. Realizado o trabalho, retornam à empresa para “*descarregar*” os pedidos registrados nos *Palm Tops*.

A empresa Autuada detém todo o controle e administração da atividade dos *representantes comerciais pessoa jurídica*, assumindo, inclusive, o risco do empreendimento econômico, estando presente, inclusive, na criação das citadas pessoas jurídicas. Os trabalhadores se sujeitam a cumprir as normas, horários e condições fixadas previamente pela Autuada e a cumprir a escala de trabalho e setor de atuação determinados pela Contratante, sob o risco de a empresa perder os clientes para as distribuidoras concorrentes.

Os *representantes comerciais pessoa jurídica* prestam serviços exclusivos à Autuada e os seus talonários de vendas ficam retidos no escritório do contador da Contratante, o qual preenchia as notas fiscais.

Cláusula do contrato de representação estatui, inclusive, que o *representante comercial pessoa jurídica* que deixar de visitar clientes da área que lhe fora atribuída não fará jus a qualquer comissão sobre as vendas efetuadas diretamente pela Representada, contrariando o disposto no art. 31 da Lei nº 4886/65.

Cada *representante comercial pessoa jurídica* trabalha diretamente subordinado a um supervisor de vendas, conforme documento apresentado pela empresa, em que consta os representantes comerciais ativos e seus respectivos supervisores, fato que revela o poder de controle e a subordinação do trabalhador aos comandos dimanados da empresa.

Depoimentos prestados por *representante comercial pessoa jurídica* no inquérito policial nº 6-840/05 – DPF-SJE/SP atestam que:

- Adenor Rosa Filho: fl. 608. *Foi funcionário da empresa Vilar Comércio de Bebidas Ltda. exercendo a função de vendedor. Pelo período de 02/01/2000 a 30/05/2003. Que logo depois da admissão, foi orientado pelo contador da empresa, Pedro, a abrir uma empresa de representações para que pudesse continuar trabalhando na empresa. Que para não perder o emprego, instituiu a empresa Rosa Representações, que prestava serviços exclusivamente para a Autuada. Que todos os talonários da Rosa Representações ficavam no escritório do contador da Vilar; que em 30/05/2003 o gerente da Vilar, Adevaldo, informou ao depoente que ele seria dispensado da empresa. Que dias depois o dono da empresa, Artur, efetuou contato com o depoente no sentido de fazer acordo com ele. Que Artur disse ao Depoente que procurasse o advogado Rodrigo Cisto Martins para que fossem tomados os procedimentos “legais” para a realização do acordo e recebimento do dinheiro devido. Que o Advogado lhe disse para assinar procuração para entrar com ação em face da empresa e que receberia o valor referente ao acordo na Junta. Que o advogado orientou o depoente a nada dizer ao Juiz na realização da audiência na Junta. Que na audiência o depoente assinou o Termo de acordo e recebeu R\$ 3.000,00, Que depois foi à Vilar e recebeu mais R\$ 5.000,00, conforme combinado. Que por causa dessa ação perdeu o direito de reclamar seus direitos trabalhistas, ficando no prejuízo; Que até o momento não conseguiu encerrar as atividades da empresa de representações, que está em seu nome, mas que é administrada pela Vilar. Etc...*
- Depoimento de idêntico teor também foi prestado por Gilmar Domingos Vansan, a fls..610/611, Sergio Luís M. Centurion, a fl. 612/613, Natanael Amorim Luiz, a fls. 614/615, José Alves da Cunha, a fls. 616/618, e outros.
- Alexandre Augusto de Paula: Que na Autuada tinha reuniões diárias, que o gerente, caso houvesse algum problema com o vendedor, costumava chamar à atenção, que na Vilar tinha Meta de vendas, ... que tinha controle diário, que todos os dias passavam um relatório, que trabalhava com um *Palm Top* da empresa que tinha um roteiro de vendas. Que havia uma rota de vendas para todos os dias da semana, que trabalhava com exclusividade para a Autuada. Que apesar de ser representante comercial era, na verdade, empregado da empresa, etc..
- Tais depoimentos foram ratificados perante o Juízo da 1ª e 2ª Vara do Trabalho de São José do Rio Preto/SP – TRT da 15ª Região, a fls. 624/636.

Assim se revela o *modus operandi* do empreendimento. A Autuada demitiu gradativamente todos os seus vendedores e o contador da empresa os instruiu e auxiliou na constituição de *representações comerciais pessoa jurídica*. Nessa condição, os trabalhadores retornam à mesma atividade de antes, sob as mesmas condições de sempre, realizando o serviço de venda de bebidas a clientes da Autuada e em nome desta, obedecendo estritamente as condições de contorno previamente fixadas pela Contratante, estando presentes a onerosidade, pessoalidade, subordinação jurídica e a não eventualidade. Diante de tal quadro, ou o profissional se ajusta ao requerido e cria sua própria pessoa jurídica, atuando sozinho ou em conjunto com algum sócio na mesma condição, ou se sujeita a permanecer no ostracismo no mercado de trabalho. “*Guess that’s the name of the game*” (Elton John/Bernie Taupin – *Sweet painted lady*)

Nessa vertente, mesmo que eventualmente possa existir alguma flexibilidade na realização do serviço, este já se encontra delimitado pelas condições estabelecidas pela Autuada, circunstância que denota, insofismavelmente, a subordinação do *Contratado PJ* às determinações e vontade da Vilar.

Na prestação dos serviços, toda a infraestrutura técnica e operacional é disponibilizada pela Vilar, que estipula rotas de vendas, horários de entrada e saída, reuniões diárias, supervisão de rotas, etc. detendo, igualmente, o poder hierárquico sobre os “*Pejotizados*”, bem como o poder de dispensa do trabalhador, como é de estilo na relação jurídica patrão x empregado.

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

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

A Fiscalização apurou que os *representantes comerciais pessoa jurídica* possuem em comum características que deixam claro que as respectivas pessoas jurídicas foram criadas, exclusivamente, para atender ao modelo de contratação de empregados implementado pela Vilar.

Cite-se que na grande maioria dos contratos de prestação de serviços não consta o nº de registro do *representante comercial* no Conselho de Representantes Comerciais do Estado de São Paulo.

Todo o conjunto probatório leva à indicação de que os *representantes comerciais pessoa jurídica* são, na verdade, trabalhadores pessoas físicas que, em caráter não eventual, executam pessoalmente os serviços de venda de mercadorias em nome da Autuada, visando a atender as atividades normais da Contratante, relacionadas diretamente com os fins do empreendimento econômico desta.

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

Em regra, a remuneração das pessoas físicas, contratadas sob o factóide de pessoa jurídica, é mensal e são depositados diretamente na conta corrente bancária de pessoa físicas, em nome do sócio-gerente da empresa contratada.

A apuração da base de cálculo das contribuições patronais previstas no art. 22 da Lei de Custeio da Seguridade Social se deu por aferição indireta, com base nos valores das Notas Fiscais de

prestação de serviços, tendo em vista que os valores nelas consignados referem-se exclusivamente, aos serviços prestados, sem qualquer discriminação diversa.

As provas dos autos não deixam dúvida de que os serviços executados pelos “Pejotizados” não são prestados em obséquio da autonomia do representante comercial, na atuação de estilo de intermediação para a realização de negócios mercantis, agenciamento de propostas ou pedidos, para transmiti-los aos representados, mas, sim, em nome e honra da própria representada, com uniforme, crachá e *Palm Top* desta, contingência que revela a alteralidade na prestação dos serviços em tela, quintessência suprallegal dos atributos caracterizadores da relação jurídica de segurado empregado. Os Contratados Pessoa Jurídica, ao prestarem seus serviços aos clientes da Recorrente, não o fazem em nome próprio, mas em obséquio do pavilhão da Autuada.

Avulta das circunstâncias do caso que o risco da atividade econômica é integral da Vilar. Dessarte, também sob esse prisma, a condição de empregador da Autuada se revela emblemática, eis que o art. 2º da CLT qualifica com empregador a empresa individual ou coletiva que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

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.

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.

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, de 10.1.2001)

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

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

EMENTA:

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

[...]

O caso da empresa de vigilância é perfeitamente análogo: as câmaras são parte do equipamento que é utilizado pela sociedade Patrimonial Segurança Ltda. para a prestação do serviço de segurança, que é a sua atividade fim. As filmadoras ou sensores de movimento que sejam instaladas na residência do contratante - sem que este as adquira - integram o custo do serviço. (situação diversa ocorreria se houvesse venda dos bens, caso em que a transferência de titularidade do bem ensejaria a incidência do ICMS. Não e, entretanto, o caso).

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

“A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

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

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

[...]"

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

AgRg no REsp 1.070.292 - RS

Rel. Min. Humberto Martins

DJe: 23/11/2010

EMENTA:

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

[...]

Note-se que o montante pago teve por fim o cumprimento de prestações vincendas, ou seja, a partir de agosto de 1996. Isto deve ser frisado para que não se invoque a isenção anteriormente prevista no artigo 6º da Lei 7.713/88, mas que foi revogada pela Lei 9.250/95. Cabe, ainda, asseverar que o tópico do acordo, afirmando a natureza indenizatória do montante pago, nenhum efeito opera para o fisco. **O reconhecimento da natureza indenizatória de determinada verba se impõe quando for possível constatar que aquela visava à recomposição de uma perda patrimonial, e não pela mera denominação de indenizatória (parágrafo único do artigo 116 do CTN: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária).**

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

[...]

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

Por outro viés, ainda que se admita que o preceito instalado no Parágrafo Único do art. 116 do CTN demande regulamentação procedimental via lei ordinária, nada impede que se recorra a procedimentos já previstos em leis ordinárias já integrantes do Ordenamento Jurídico Pátrio. Trata-se da realização de um princípio jurídico, consistente na recepção de leis já vigentes e eficazes, bastante consagrado no Ordenamento Pátrio, máxime no ramo do Direito Tributário, que permite que uma lei ordinária em sua origem seja recepcionada com *status* de Lei Complementar, uma vez que suas normas, por força da CF/88, só 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, II E XI, DA LEI N. 9.964/2000. FUNDAMENTO SUFICIENTE INATACADO (SÚMULA Nº 283/STF). AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO (SÚMULA N. 282/STF). IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DE MATÉRIA FÁTICA (SÚMULA Nº 7/STJ). RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA SEGUIMENTO. ART. 557, CAPUT, CPC.

DECISÃO

[...]

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

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

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

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

[...]

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

[...]

(grifos nossos)

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

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

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;

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

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

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

§1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurador 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 segurador da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

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

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

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

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

Ainda em relação 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).

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

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

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

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.

As constatações empreendidas *in loco* pela Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil não deixam dúvidas: Ocorrência de contratação fraudulenta de trabalhadores pessoas físicas pela Vilar, sob o simulacro de aparente pessoa jurídica, visando à execução, em nome da Contratante, das atividades típicas de seu objeto social.

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

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

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

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

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

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.

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 verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; (grifos nossos)

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

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (grifos nossos)

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

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

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

Enunciado nº 331 do TST

Contrato de Prestação de Serviços - Legalidade

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

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

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

como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

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

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.

Com efeito, nada impede que um trabalhador mantenha, concomitantemente, múltiplos e legítimos vínculos empregatícios com diversas empresas, sem que isso represente qualquer irregularidade. A condição de *segurado empregado* não exige exclusividade com o empresa sujeito passivo da obrigação tributária, de molde que um mesmo trabalhador pode estar vinculado previdenciariamente, nessa condição, a duas ou mais empresas, ou ser operar como *segurado contribuinte individual* em relação a outra distinta da primeira, e assim por diante ...

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

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

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

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

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - a empresa é obrigada a:

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

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

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

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

(...)

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

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11, as contribuições incidentes a título de substituição e as devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008)

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Registre-se, por relevante, que os registros contábeis devem ser feitos de modo preciso, com esteio em documentação idônea, a qual deve ser conservada em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, bem como a escrituração, correspondência e demais papéis

relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, a teor do art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

Código Tributário Nacional -CTN

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

Autenticado digitalmente em 07/01/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 07/

01/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 20/01/2015 por LIEGE LACROIX THOMA

SI, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 29/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

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

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

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

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

Falsificação de documento público

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Falsidade ideológica

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

(...)

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

(...)

§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento

e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.
(grifos nossos)

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

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

Na sequência, ante a inexistência de documentos específicos de onde pudesse ser extraída, diretamente e com confiabilidade, a matéria tributável, houve-se a base de cálculo das contribuições em realce apuradas por arbitramento, com fulcro dos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, a partir das informações contidas nas Notas Fiscais de serviço emitidas pelos prestadores.

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

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

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

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

Reitere-se que inexistente qualquer óbice a que sócios de pessoas jurídicas prestem serviços a outras empresas na condição de segurados empregados. Nessa relação jurídica específica, a tributação previdenciária irá incidir sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título pela empresa contratante, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestaram serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos do art. 22, I da Lei nº 8.212/91.

Envolta em tal singularidade, observadas as considerações acima expendidas, a Fiscalização dimensionou, por arbitramento, a matéria tributável, lançando de ofício como salário de contribuição dos segurados empregados, os valores extraídos das notas fiscais e recibos emitidos em face da Vilar pelos sócios das pessoas jurídicas contratadas, caracterizados pela Fiscalização como segurados empregados da Recorrente, os quais se encontram analiticamente arroladas por competência e individualizadas por emitente nos Anexos 01 e 02, a fls. 117/150, de molde que sua correção e consistência podem ser sindicadas a qualquer tempo e oportunidade pelo sujeito passivo, favorecendo, dessarte, o contraditório e a ampla defesa do Autuado.

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

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

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

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

3.2. DAS ALEGADAS INCONSTITUCIONALIDADES

O Recorrente alega que a contribuição para o SAT é inconstitucional, porquanto sua instituição não observou o art. 154, I da CF/88; Afirma que as contribuições incidentes sobre as remunerações de autônomos e administradores é inconstitucional, pois não teria obedecido a técnica da não cumulatividade prevista no art. 154, I, da CF/88; Sustenta que a contribuição para o FNDE é inconstitucional; Argumenta que a contribuição para o SENAR é inconstitucional; Defende que a contribuição para o INCRA é inconstitucional e, também, que a contribuição para o SEBRAE é inconstitucional.

NOSSA !!! Quanta inconstitucionalidade.

Em que pese o esforço argumentativo e a ginástica exegética do Recorrente, deve ser trazido à balha, de forma a nocautear qualquer dúvida porventura ainda renitente, que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração

Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Registre-se, por relevante ao deslinde da questão, que as leis e atos normativos produzidos pelos poderes competentes ostentam presunção *iuris tantum* de constitucionalidade e de legalidade, respectivamente, mesmo que decorrente de uma interpretação conforme da Constituição Federal.

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

De plano, deve-se atentar que o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, dispõe expressamente em seu art. 26-A ser vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nas hipóteses em que os citados diplomas legislativos tenham sido declarados inconstitucionais por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

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

§1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

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

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

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

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

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

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

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

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

Súmula CARF nº 2:

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

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

PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009

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

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

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

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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

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

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73/93.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e propalar as declarações de inconstitucionalidade, tão veementemente defendida pelo Recorrente, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

3.3. DA MULTA E JUROS MORATÓRIOS

Alega o Recorrente que os juros são devidos à razão de 1% ao mês, nos termos do art. 161, §1º do CTN, e que a multa aplicada não está prevista na lei.

Convidamos o Recorrente a conhecer os artigos 161 do CTN, 34 e 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99.

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. (grifos nossos)*

§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 dispendo de modo diverso do Código Tributário Nacional, 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. Álvaro Eduardo Junqueira; 1ª Turma; DJ de 15/06/2005, p. 552).

De outro eito, no plano infraconstitucional, a disciplina atinente à aplicação de multa de natureza moratória decorrente do descumprimento tempestivo de obrigações tributárias principais de cunho previdenciário ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, cujo art. 35 estatuiu, de forma objetiva, que sobre

as contribuições sociais em atraso, incidirá multa de mora que não poderá ser relevada, nos termos que adiante se vos seguem:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

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

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

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

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

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

§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99)

Com efeito, as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social estão sujeitas não somente 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 época da ocorrência 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)

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

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 ressaí do 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 débitos 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. TEORI ALBINO ZAVASCKI; 1ª SEÇÃO; DJ 13/09/2004; p. 167.

Em reforço a tal assertiva jurisdicional, ilumine-se o Enunciado da Súmula nº 03 do Segundo Conselho de Contribuintes, vazado nos seguintes termos:

SÚMULA CARF nº 3

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.

Falece, portanto, de fundamento a alegação de que os juros são devidos à razão de 1% ao mês, nos termos do art. 161, §1º do CTN, e que a multa aplicada não está prevista na lei.

3.4. DA RELAÇÃO DE CORRESPONSÁVEIS.

Pondera o Recorrente que os sócios gerentes devem ser excluídos da NFLD.

Não será necessário ...

Cumprido, de plano, esclarecer que a responsabilidade pelas obrigações decorrentes da vertente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito é da empresa, e não dos seus representantes legais arrolados no relatório intitulado "RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS", não integrando estes o polo passivo da autuação.

O anexo "*Relação de Corresponsáveis*" possui apenas caráter informativo, prestando-se como mero subsídio à Procuradoria da Fazenda Nacional, caso haja a necessidade de execução judicial do crédito previdenciário, após a preclusão do contencioso administrativo, nas estritas hipóteses em que vingue configurada a responsabilidade pessoal de terceiros pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos estatuídos no inciso III do art. 135 do CTN.

Tal entendimento encontra-se consolidado no Verbete da Súmula CARF nº 88, conforme se vos segue:

Súmula CARF nº 88:

A "Relação de Co-Responsáveis – CORESP", o "Relatório de Representantes Legais – RepLeg" e a "Relação de Vínculos – VINCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Nesse sentido, o art. 2º da Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, dispõe que, a inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações elencadas a seguir:

- I - excesso de poderes;
- II - infração à lei;
- III - infração ao contrato social ou estatuto;
- IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios, com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

De acordo com a citada Portaria, para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.

Cumprе ressaltar, por relevante, que a atividade fiscal tem caráter plenamente vinculado, característica que impinge ao Auditor Fiscal a atenção aos procedimentos de fiscalização fixados na legislação tributária. Nesse sentido, a Instrução Normativa SRP nº 3, de 14/07/2005, vigente por ocasião da lavratura da NFDL em tela, assim dispõe:

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:

(...)

X - Relação de Co-Responsáveis - CORESP, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação";

Avulta, portanto, que a atuação do auditor fiscal notificante, no que tange à constituição da Relação de corresponsáveis, não se encontra impregnada de qualquer discricionariedade nem, tampouco, ilegalidade. Ela decorre, pura e simplesmente, da natureza vinculada do seu atuar de ofício.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo ser excluídas do lançamento as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2000, inclusive, bem como as relativas ao 13º salário desse mesmo ano, em razão da decadência, nos termos assentados no art. 173, I, do CTN.

Processo nº 35439.000604/2006-94
Acórdão n.º **2302-003.309**

S2-C3T2
Fl. 1.250

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, Redator Designado.

Decadência. Descrição da hipótese de dolo, fraude ou simulação. Art. 150, § 4º, e art. 173, I, do CTN. O presente voto refere-se à questão atinente ao prazo decadencial aplicado *in casu*.

Conforme bem descrito pelo ilustre Relator, exsurge das provas dos autos que a Autuada utilizou-se de pessoas jurídicas como interpostas pessoas, com a finalidade de contratar e acobertar, sob um aparente manto de legalidade, a mão de obra utilizada na execução de sua atividade fim, com redução de encargos previdenciários.

Visando à desconfiguração da relação empregatícia, a empresa foi demitindo, gradativamente, seus empregados formais do setor de vendas para, ato contínuo, os recontratar, agora porém na condição de sócios de pessoas jurídicas, para continuarem a prestação dos mesmos serviços, nos mesmos moldes de antes, executando as mesmas tarefas, no mesmo setor da empresa, sob a mesma supervisão de vendas, não havendo qualquer alteração na rotina laboral, e estando ostensivamente presentes os atributos da não eventualidade, subordinação jurídica, pessoalidade e onerosidade, circunstância que demonstraria e comprovaria 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 nos títulos próprios da contabilidade.

Diante de tais fatos, concluiu estar configurada a fraude, razão pela qual afastou a ocorrência de homologação tácita do crédito tributário, por determinação expressa do preceito inscrito no §4º, *in fine*, do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

Ocorre que o Relatório Fiscal não faz menção direta ao instituto da fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/64) e tampouco a autoridade fiscal emitiu Representação Fiscal para Fins Penais (item 13.5 do Relatório Fiscal) descrevendo a ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária ou contra a administração em geral.

Com efeito, para fins de aplicação do preceito inscrito no §4º, *in fine*, do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, entendemos que deveria estar expresso no Relatório Fiscal o enquadramento da hipótese na situação descrita no art. 72 da Lei nº 4.502/64 e invocada pelo ilustre Relator, ou ainda, que, ao menos, esta conclusão da autoridade fiscal tivesse redundado na emissão de Representação Fiscal para Fins Penais pela ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária ou contra a administração pública em geral, na qual estivesse descrito, expressamente, o intuito fraudulento da conduta da recorrente.

Afirma ainda o ilustre Relator que inexistem no autos qualquer indício de prova material de que a empresa autuada tenha realizado qualquer recolhimento antecipado referente às contribuições previdenciárias ora em constituição. Todavia, o Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal indica que foi fiscalizado o recolhimento das contribuições previdenciárias e de terceiros no período de 01/1996 a 06/2005 e que houve apenas o presente lançamento, podendo-se concluir, assim, que, quanto aos demais segurados, houve o regular recolhimento. Portanto, não vislumbramos razão para que se desconsidere a Súmula 99 do CARF.

Processo nº 35439.000604/2006-94
Acórdão n.º **2302-003.309**

S2-C3T2
Fl. 1.251

Inexistentes nos autos estes elementos e tendo em vista que se denota do Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal que, quanto aos demais segurados, houve o regular recolhimento, voto pela aplicação da regra decadencial contida no art. 150, § 4º, do CTN.

Pelo exposto e considerando que a ciência da NFLD ocorreu em 04/2006, voto no sentido de que devam ser excluídas do lançamento as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos até a competência 03/2001, em razão da homologação tácita do débito, com fulcro no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

André Luís Mársico Lombardi, Redator Designado.