



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

**Processo n°** 13770.001032/2007-38  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-002.965 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de agosto de 2012  
**Matéria** Cessão de Mão de Obra. Empresas em Geral.  
**Recorrente** BARTER COMERCIO INTERNACIONAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/10/2006  
DECADÊNCIA. PRAZO PREVISTO NO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN.

Aplica-se o art. 150, §4° do CTN se verificado que o lançamento refere-se a descumprimento de obrigação tributária principal, houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado e inexistente fraude, dolo ou simulação.

**VÍNCULO EMPREGATÍCIO. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL.**

A Lei n° 4.886/1965 determina que o contrato de representação comercial poderá prever a exclusividade do representante, bem como a vedação de que os serviços sejam prestados à outra empresa concorrente do mesmo ramo ou atividade, não servindo tais elementos para caracterizar a relação como empregatícia.

Somente quando verificados a subordinação, onerosidade e não eventualidade é que será reconhecido o vínculo empregatício entre tomador e prestador de serviços.

**GRUPO ECONÔMICO. INTERESSE COMUM NO FATO GERADOR DO TRIBUTO.**

O art. 30, IX da Lei n° 8.212/1991, que impõe a responsabilidade solidária das empresas do mesmo grupo econômico pelo pagamento das contribuições previdenciárias, deve ser interpretado conforme os dispositivos do Código Tributário Nacional que tratam da matéria, quais sejam, os arts. 124 e 128.

Restando comprovado pela fiscalização que as empresas apontadas como co-responsáveis compartilhavam de mesma estrutura, sócios e  
**MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.**

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação acessória punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, "c" do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza.

Recurso Voluntário Provido em Parte  
Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao Recurso Voluntário nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do (a) Relator(a). Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Declaração de voto

Presentes à sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Mauro Jose Silva, Damião Cordeiro de Moraes, Wilson Antonio De Souza Correa, Bernadete De Oliveira Barros e Leonardo Henrique Pires Lopes.

## Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito lavrado em face da BARTER COMERCIO INTERNACIONAL, do qual foi notificado em 26/07/2007, uma vez

exigindo-se a contribuição previdenciária devida pela empresa, pelos segurados, inclusive o SAT/RAT e as destinadas a Terceiros.

Afirma o Relatório Fiscal (fls. 427/452) que a autuada faz parte de um grupo econômico, formado por empresas de mesmo objeto social ou de mesmo segmento econômico, ou ainda de atividades que se complementam, com sócios e diretores comuns, alguns com relação de parentesco. Além disso, algumas empresas exercem suas atividades dentro das instalações da BARTER, sem que tenham estabelecimento e endereço próprio, sendo também comum o setor responsável pela sua contabilidade.

Entre a BARTER e a empresa BETRA TRADING S/A, houve a transferência de funcionários sem a respectiva rescisão do contrato de trabalho, tendo a primeira assumido total responsabilidade pela continuidade do contrato. Aliás, o item 3 do Termo de Transferência admite que as empresa participam de mesmo grupo econômico.

Entendeu a fiscalização que os trabalhadores tidos como empresários, titulares de firmas individuais e contribuintes individuais, que recebiam comissão de vendas, na verdade eram autênticos empregados da empresa, tendo em vista a prestação de serviços de forma direta, habitual, remunerada, pessoal, subordinada e exclusiva à empresa tomadora dos serviços.

Segundo o Relatório Fiscal, as atividades desenvolvidas por esses empregados de fato eram essenciais à execução de suas atividades-fim, ligados à exportação, intermediação e agenciamento, objeto social da empresa. Uma vez que a empresa terceirizou todos esses serviços essenciais e permanentes, não possuindo empregado até junho/2003, estando inseridos na dinâmica normal da empresa e nos fatores de produção, seriam considerados como empregados.

Em relação a alguns desses trabalhadores, estes eram no passado empregados da empresa, que foram demitidos e contratados como autônomos, tendo mais tarde constituído empresa para prestarem serviços nas mesmas funções. Além disso, recebem verbas típicas de relação de empregado, tais quais adiantamento de despesas de viagens, refeições, combustíveis, aluguéis, planos de saúde etc.

A BARTER apresentou impugnação às fls. 492/580, bem como as demais empresas incluídas no grupo econômico.

Foi determinada a realização de diligência através do despacho de fls. 1.564/1.567, a fim de que fossem esclarecidas as dúvidas acerca dos endereços das empresas autuadas e do vínculo empregatício entre a empresa e funcionários relacionados.

Às fls. 1.575/1.577 foram respondidos os questionamentos, tendo sido, em seguida, dada oportunidade para as empresas se manifestarem sobre os esclarecimentos, quando então foi proferido acórdão (fls. 1.737/1.808) com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS  
Período de apuração: 01/01/1996 a 31/10/2006*

*DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE.*

*“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”.*

#### **GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDARIA.**

*Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, ainda que cada uma delas tenha personalidade jurídica própria. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações previdenciárias, conforme art. 30, inciso IX, da Lei Nº8.212/91.*

#### **EMPRESAS SOLIDÁRIAS. CIENTIFICAÇÃO.**

*Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212, de 1991, serão cientificadas da ocorrência. Na cientificação constará a identificação da empresa do grupo e do responsável, ou representante legal, que recebeu a cópia dos documentos constitutivos do crédito, bem como a relação dos créditos constituídos.*

#### **CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.**

*O auditor poderá desconsiderar o vínculo pactuado com o trabalhador e enquadrá-lo como segurado empregado desde que preenchidas as condições referidas no inciso I do caput do art. 92, do decreto 3.048/99, efetuando o enquadramento como segurado empregado, conforme previsto no artigo 229, §2º do Decreto 3.048/99.*

#### **RELAÇÃO DE TRABALHO. RELAÇÃO DE EMPREGO.**

*A Relação de Emprego, do ponto de vista técnico-jurídico, é apenas uma das modalidades específicas de Relação de Trabalho juridicamente configuradas, correspondendo a um tipo legal próprio e específico, inconfundível com as demais modalidades de relação de trabalho ora vigorantes.*

#### **REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. CONTRATO.**

*Exerce a representação comercial autônoma a pessoa jurídica ou a pessoa física, sem relação de emprego, que desempenha, em caráter não eventual por conta de uma ou mais pessoas, a mediação para a realização de negócios mercantis, agenciando propostas ou pedidos, para, transmiti-los aos representados, praticando ou não atos relacionados com a execução dos negócios, conforme previsão expressa na lei nº 4.886, de 9/12/1965.*

#### **TRABALHADOR AUTÔNOMO.**

*O trabalhador autônomo distingue-se do empregado, quer em face da ausência da subordinação ao tomador dos serviços no contexto da prestação do trabalho, quer em face da ausência do elemento pessoalidade.*

#### **CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIARIA. OBRIGAÇÃO DA EMPRESA.**

*A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, avulsos e contribuintes individuais.*

*Impugnação Procedente em Parte  
Crédito Tributário Mantido em Parte*

Irresignadas, as empresas interpuseram Recurso Voluntário, trazendo as seguintes alegações:

- 1) NOVA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
  - 1.1) Inexistência de grupo econômico, já que não vinculadas a uma única direção, seja por subordinação ou por cooperação;
  - 1.2) Somente no período de 21/02/2001 a 17/10/2003 teve uma controladora comum (INNPARG) com a Barter;
  - 1.3) O endereço em comum somente ocorreu no período em que estava submetidas à mesma controladora;
  - 1.4) As contabilidades das empresas eram realizadas por uma empresa terceirizada, com endereços e estabelecimentos próprios;
  - 1.5) A identidade de alguns sócios ou acionistas com relação de parentesco entre alguns não implica grupo econômico se não houver identidade de direção;
- 2) EXPAR INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
  - 2.1) Inexistência de grupo econômico, já que não vinculadas a uma única direção, seja por subordinação ou por cooperação;
  - 2.2) A identidade de alguns sócios ou acionistas com relação de parentesco entre alguns não implica grupo econômico se não houver identidade de direção;
  - 2.3) A empresa esta sediada em Município diverso do da BARTER;
  - 2.4) As contabilidades das empresas eram realizadas por uma empresa terceirizada, com endereços e estabelecimentos próprios.
- 3) BARTER COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A
  - 3.1) Inexistência de grupo econômico, já que não vinculadas a uma única direção, seja por subordinação ou por cooperação;
  - 3.2) A identidade de alguns sócios ou acionistas com relação de parentesco entre alguns não implica grupo econômico se não houver identidade de direção;
  - 3.3) No período de 30/03/2001 a 23/03/2004 era controlada pela INNPARG, sendo que esta possuía participações em outras empresas, dentre as quais a BETRA TRADING S.A, que cedia mão-de-obra para a BARTER, razão pela qual foi realizado o distrato e transferência dos funcionários;
  - 3.4) Atualmente só integra mesmo grupo econômico da FLEXPARG INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES;
  - 3.5) Apenas a BASE TRANSPORTES E LOCAÇÕES e a FRH FORNECEDORA DE RECURSOS HUMANOS possuem estabelecimento localizado dentro do complexo industrial (condomínio empresarial), sendo apenas vizinhas;

3.6) O estabelecimento das empresas dentro das instalações da BARTER não significam que se tratam de mesmo grupo econômico, pois isto ocorre apenas para facilitar a operacionalização dos serviços, já que são empresas operadoras logísticas;

3.7) A decisão recorrida manteve o lançamento em relação à Sra. Maria José Pereira pelo simples fato de que a BARTER optou pelo recolhimento das contribuições previdenciárias lançadas a partir de 2001, o que se mostra absurdo, pois o suposto reconhecimento se deu apenas pela impossibilidade de defesa de todos os autos de infração lavrados contra a empresa.

Em razão da improcedência parcial do lançamento, nos termos expressos pela decisão da DRI, subiram os autos também por meio de Recurso de Ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

### **Da decadência**

Reconhecida a decadência dos períodos de 01/1997 a 05/2002, nos termos do art. 150, §4º do CTN, cabe a este Conselho reapreciar a matéria em virtude do recurso de ofício interposto.

No caso em apreço, o lançamento foi realizado enquanto vigorava os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, segundo os quais os prazos decadencial e prescricional das contribuições previdenciárias seria de 10 anos.

Ocorre que, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12.06.2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal–STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais aqueles dispositivos legais e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

*Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.*

*Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.*

*Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.*

*É como voto.*

Súmula Vinculante nº 08:

*“São inconstitucionais os 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”.*

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

*Art. 103-A da Constituição Federal - 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.*

*Lei nº 11.417, de 19/12/2006 - Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.*

*(...).*

*...Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de 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 prevista nesta Lei.*

Temos que a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficaram obrigados a acatar a Súmula Vinculante.

Assim, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplica ao caso concreto, uma vez que existem duas regras, aparentemente conflitantes, dispendo sobre a decadência de créditos tributários, tomando a primeira como termo inicial o pagamento indevido (art. 150, §4º), e a segunda o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I). Cumpre transcrever os referidos dispositivos legais:

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

*autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*(...).*

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

*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.*

Harmonizando os referidos dispositivos legais, o Superior Tribunal de Justiça esclareceu a aplicação do art. 173 para os casos em que o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação:

- 1) Quando não tiver havido pagamento antecipado;
- 2) Quando tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação;
- 3) Quando não tiver havido declaração prévia do débito.

Cumprido transcrever o acórdão prolatado em sede de Recurso Especial representativo da controvérsia:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).

No voto lavrado no referido REsp 973.733/SC, foi transcrito entendimento firmado em outro julgamento (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25.02.2008), que limitam a aplicação do art. 150, §4º do CTN às hipóteses que tratam de tributo sujeito a lançamento por homologação, "quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias".

A comprovação da presença de tais circunstâncias seria imprescindível para o afastamento do art. 150, §4º do CTN e aplicação do seu art. 173, I, o que não se vislumbra em qualquer momento da autuação.

Depreende-se dos autos que a Recorrente efetuou o pagamento de algumas das contribuições devidas à Seguridade Social, conforme Relatório de Documentos Apresentados-RDA (fls. 358/369) e Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA (fls. 370/389), o que afasta, de início, um dos pressupostos para aplicação do art. 173 do CTN.

Outrossim, não tendo sido comprovando que sua conduta tenha sido eivada de dolo, fraude ou simulação, restando configurado, portanto, o pressuposto fático ensejador da aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, fica definitivamente afastada a incidência do disposto no artigo 173, I do mesmo dispositivo legal.

Desta feita, considerando que a consolidação do crédito previdenciário se deu em 22/06/2007 e que a autuação abrange fatos geradores ocorridos entre janeiro/1997 a

outubro/2006, tenho como certo que foram atingidas pela decadência as competências de janeiro/1997 a maio/2002, isto é, anteriores a junho/2002, razão pela qual mantenho a decisão recorrida neste ponto.

### Do vínculo empregatício

A decisão recorrida também afastou do lançamento algumas verbas referentes à caracterização de vínculo empregatício. Isto porque a fiscalização considerou que diversos prestadores de serviços à BARTER, alguns através de pessoas jurídicas, seriam, na verdade, empregados da tomadora.

Cabe transcrever as informações constantes do Relatório Fiscal e o resultado da decisão judicial no tocante a cada um dos segurados considerados:

SEGURADO	EMPRESA PRESTADORA
ANGELICA BLUMER	BLUMER'S REPRESENTAÇÕES LTDA
ARISMUNDO PAULINO MACHADO	UCHOAS & MACHADO CONTABIL. S/C LTDA
ANTONIO AUGUSTO SOARES	SOARES E SOARES
NILO MARCIO BRAUN	BRAUN E BUCHER
CLEUCIO FLAVIO LEITE	VOX LOGÍSTICA
NILSON DE MENEZES	FORMAT-SERV. DE EDIT. E INFORMATICA-ME
HEUSER GUIMARAES DE OLIVEIRA	PESSOA FÍSICA
JACKSON PADOVANI FIGUEIREDO	F & FIGUEIREDO LTDA
JAIR PORTO BOMFIM	JP BOMFIM REPRESENT. LTDA
MARIA JOSÉ PEREIRA	MAJO REPRESENTAÇÕES LTDA
MARCIA MENDES FERNANDES RAMOS	MARCIA MENDES S/C LTDA
RONALDO JOSE LAURIA	RJL REPRESENTAÇÕES, PROMOÇÕES DE EVENTOS LTDA
WANDERSON GUERRA CAMPOS	TRADIMEX COMERCIO INTERNACIONAL
UBIRAJARA CARVALHO BARRETO	OLDPORT CONST. E SERVIÇOS LTDA

A decisão recorrida, contudo, considerou que todos os segurados acima indicados, apontados pelo Relatório Fiscal como empregados, não teriam vínculo empregatício com a BARTER, com a ressalva de MARIA JOSÉ PEREIRA, que foi mantida no lançamento uma vez que a empresa teria optado por recolher a contribuição previdenciária, o que foi considerado pela decisão recorrida como presunção de relativa de reconhecimento da existência dos pressupostos da relação empregatícia.

A empresa Recorrente questiona esse entendimento, ao afirmar no seu recurso voluntário que o pagamento deveu-se à impossibilidade de defesa dos diversos autos de

infração lavrados ao mesmo tempo, tendo optado pelo pagamento apenas para simplificar a sua estratégia de defesa.

Segundo afirma a Recorrente, a Sra. Maria José prestou serviços de representação comercial diretamente à MAJO REPRESENTAÇÕES LTDA, jamais tendo sido subordinada à BARTER.

Ocorre que a Recorrente não traz elementos para afastar a subordinação alegada. Em seu recurso, limita-se a afirmar que a presunção de que partiu a decisão recorrida está equivocada, bem como a questões processuais de conhecimento das declarações contidas nos documentos anexados, sem contudo combater o auto de infração no tocante aos elementos da convicção de que teria havido prestação de serviço subordinado típico de relação empregatícia.

Por estes motivos é que não deve ser reformado o auto de infração e a decisão recorrida, que manteve o lançamento neste aspecto.

Quanto aos demais supostos empregados, não merece reforma a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, que em alguns dos casos afastou a contribuição incidente sobre os valores a eles pagos por já se encontrar decaída, ou por não vislumbrar o vínculo empregatício indicado.

De início, deve-se destacar que *“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”* (art. 116, Parágrafo Único do CTN).

Dita desconsideração inclui também a formação de pessoas jurídicas quando estas, na verdade, destinem-se a esconder um vínculo empregatício existente.

A Lei nº 10.593/2002, que disciplinava a carreira dos Auditores-Fiscais de Contribuições Previdenciárias, já atribuía a competência para lançar e constituir os créditos previdenciários.

Assim, no exercício legal de sua atividade, o auditor-fiscal pode desconsiderar as atividades da empresa como simuladas e promover o lançamento do crédito tributário, reconhecendo vínculo empregatício não apontado pela empresa, limitado, evidentemente, aos efeitos tributários do vínculo empregatício.

Para ratificar esse entendimento, basta verificar que o Projeto de Lei que resultou na edição da Lei nº 11.457/2007, que criou a Super Receita, continha originariamente dispositivo que restringia à decisão judicial a desconsideração da pessoa, ato ou negócio jurídico que implique reconhecimento de relação de trabalho, com ou sem vínculo empregatício (art. 6º, §4º), tendo sido vetado pelo Presidente da República.

Assim, persiste no ordenamento jurídico pátrio a autorização para o Auditor-Fiscal exigir o adimplemento das contribuições previdenciárias decorrentes do pagamento a prestadores de serviços a partir da consideração de vínculo empregatício, não sendo tal ato de

competência privativa da auditoria-fiscal de natureza trabalhista, tampouco exclusivamente da Justiça do Trabalho.

Dita competência legal permite, ainda, que se afaste a forma jurídica de que se revestem as sociedades empresárias para caracterizá-las como verdadeiros empregados de fato, pois do contrário bastaria a formação da pessoa jurídica para que os fatos ocultos com a simulação estivessem eternamente protegidos.

Neste sentido, o Código Civil (art. 167, §1º) permite a nulidade dos negócios jurídicos simulados, quando contiverem declaração não verdadeira, no caso a constituição de uma sociedade empresária.

Reforçada, portanto, a competência do auditor-fiscal e a possibilidade conferida por Lei para considerar a existência de vínculo empregatício, deve ser examinado o caso em concreto para aferir se de fato estar-se diante de uma relação de emprego.

- 1) **Angélica Blumer** = Motivos da autuação: Serviços prestados exclusivamente para a BARTER.

O motivo elencado pela fiscalização para concluir pela existência de vínculo empregatício é a exclusividade da prestação dos serviços de representação comercial prevista no contrato firmado entre a autuada e os prestadores.

A Lei nº 4.886/1965 estabelece no seu art. 27 o seguinte:

Art. 27. Do contrato de representação comercial, além dos elementos comuns e outros a juízo dos interessados, constarão obrigatoriamente:

(...).

- i) exercício exclusivo ou não da representação a favor do representado;

Ora, se a exclusividade é uma condição que pode existir ou não no contrato de representação comercial, segundo a própria lei que disciplina o instituto, não pode ser esta a tônica a descaracterizar aquele negócio jurídico para fins de enquadramento como relação de emprego.

Por outro lado, a exclusividade não implica, por si só, a subordinação.

A orientação do prestador dos serviços é inerente a qualquer contrato de trabalho, seja ele decorrente de relação empregatícia ou não. O que diferencia a subordinação é o direcionamento pelo tomador dos serviços também dos meios de produção, da forma de trabalhar, dos meios e técnicas empregadas pelo obreiro.

Subordinação só há quando existe também poder de direção do contratante sobre o contratado, quando o primeiro pode intervir na atividade do segundo.

A própria fiscalização afirma, no relatório fiscal, que os profissionais gozam de liberdade técnica, mas estariam sujeitos às normas administrativas que regem os serviços.

Ora, qualquer prestador de serviços, inclusive quando é pessoa jurídica, submete-se às regras administrativas estipuladas pelo contratante, o que não significa subordinação. Trabalhar nos moldes da empresa contratante, conforme seu horário de funcionamento, determinação de prazos para entrega etc, são condições que podem ser

estipuladas pela empresa contratante sem que isso figure vínculo empregatício, pois as técnicas a serem empregadas na atividade serão por ela escolhidas.

Afastada, portanto, a subordinação necessária para caracterizar o vínculo empregatício, deve ser excluída da autuação os valores pagos à Angélica Baumer.

- 2) **Arismundo Paulino Machado** = Inicialmente prestou serviços como pessoa física e depois constituiu a empresa Uchoas e Machado Contabilidade S/C Ltda, que funcionava no endereço da BARTER. A BARTER coloca à disposição do contratado equipamentos de comunicação por preço certo e ajustado mensalmente, disponibilizando também mão-de-obra e benefícios como plano de saúde, FGTS.

Uma vez que todo o período lançado em relação ao referido segurado foi atingido pela decadência, não há que se analisar a existência do vínculo empregatício.

- 3) **Antonio Augusto Soares** = Pagamento de verbas típicas de empregado, como pagamento de aluguel; exigência da contratante de prestação de contas.

A previsão de prestação de contas no contrato de representação está contida no art. 28 da Lei nº 4.886/1965, para o qual “*o representante comercial fica obrigado a fornecer ao representado, segundo as disposições do contrato ou, sendo este omissivo, quando lhe for solicitado, informações detalhadas sobre o andamento dos negócios a seu cargo, devendo dedicar-se à representação, de modo a expandir os negócios do representado e promover os seus produtos*”.

Tal previsão não é apenas autorizada como até mesmo recomendada, pois a mediação de negócios de terceiros expõe o nome e a marca utilizados por este, além de ser totalmente compatível com contratos desta natureza em que se requer resultados na atuação da contratada.

No tocante ao pagamento de aluguéis, por sua vez, trata-se, na verdade, de parcela da remuneração detalhada no contrato de representação, o que é permitido até para se ter uma noção exata da composição dos custos com a prestação dos serviços ao tomador e utilizar um valor que poderá variar durante a vigência do contrato.

Por fim, para que fosse considerada a existência de vínculo empregatício, deveria a fiscalização ter apontado os requisitos necessários, tais quais subordinação, onerosidade, não eventualidade, o que não se verifica no caso dos autos.

- 4) **Nilo Márcio Braun** = Prestou serviços inicialmente como autônomo e depois através da empresa Braun & Bucher; até a competência 10/2006, não tinha endereço próprio e certo, prestando serviço dentro das instalações da MARTER sob sua subordinação e remuneração.

A sociedade BRAUN & BUCHER foi constituída em 11/2001 e contava com dois sócios, tendo, inclusive, sido um desses quem assinou as defesas da empresa, o que afasta a personalidade na prestação dos serviços.

Somente um ano após aberta é que a empresa passou a prestar serviços a BARTER, além de que, no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas perante o Ministério da Fazenda, a empresa contava com endereço diverso do da BARTER.

Apesar de, em determinado momento, haver a coincidência de endereços, quando a B & B transferiu suas operações para o Terminal Intermodal, prestou serviços para outras empresa, o que dificulta a identificação de uma simulação na personalidade jurídica da empresa e a constatação de vínculo empregatício.

De outro modo, sequer apontou a fiscalização os requisitos necessários ao contrato de trabalho (subordinação, onerosidade, não eventualidade).

- 5) **Cléucio Flávio Leite** = De início, o contrato de prestação de serviços era verbal. Somente a partir de julho/2002 é que passou a regido por documento escrito.

Deve ser mantida a decisão recorrida neste ponto. Como bem asseverado, o contrato de representação é bastante genérico, não prevendo exclusividade ou indicação de zona específica de atendimento.

O contrato também permitia a subcontratação de terceiros, o que retira um dos elementos essenciais do contrato de emprego, qual seja, a pessoalidade, verificando-se que se trata de verdadeira prestação de serviços pela pessoa jurídica contratada, independentemente de quem sejam seus sócios.

A remuneração, por sua vez, é feita em pagamento sobre o lucro líquido aferido pela BARTER, o que afasta, também, o caráter salarial da verba, já que a onerosidade está diretamente relacionada à previsibilidade do pagamento, inclusive seu valor.

- 6) **Nilson de Menezes** = Foi empregado da empresa de março/1988 a janeiro/1990; Posteriormente, foi contratada a empresa FORMAT, que o tinha como empregado; a BATER pagava despesas com material de expediente, fazia adiantamentos, os lançamento contábeis eram feito em nas contas pessoas físicas e pessoas jurídicas.

A fiscalização deixou de indicar que somente em abril/1996 o ex-empregado passou a prestar serviços à BARTER através da empresa FORMAT, o que deixa evidente inexistir qualquer continuidade nas relações de emprego e de trabalho apontadas.

A empresa FORMAT prestava serviços técnicos de informática, sem qualquer relação com a função de vendedor anteriormente exercida pelo ex-empregado. Também não exista qualquer previsão de que o serviço teria que ser prestado pelo Nilson de Menezes.

Além disso, os serviços eram prestados a distância, estando a FORMAT localizada em Município diverso do da autuada. Por esta razão também é que eventualmente se fazia necessário o pagamento de despesas com deslocamento e adiantamentos.

O fato das despesas serem lançadas em contas contábeis que não condiziam com a natureza do contrato não indicam a existência de vínculo empregatício, até porque as contas em que houve o lançamento não se referia a pagamento de funcionários.

Este fato poderia dar ensejo à autuação por descumprimento de obrigação acessória (lançamentos incorretos da contabilidade), caso cabível, mas jamais considerar a existência de relação de emprego sem que houvesse qualquer elemento para tanto.

7) **Heuser Guimarães de Oliveira** = Prestou serviços de intermediação de vendas à BARTER de 01/1997 a 05/2003; em 07/1999 foi contratado como representante comercial; neste período a BARTER não tinha empregados na função comercial, embora tivesse no passado; em dezembro foram pagos valores duplicados, e em vários meses teriam sido pagas despesas com cartório, viagem, alimentação etc.

Conforme asseverado pela decisão recorrida, a cláusula de não concorrência é admitida pelo art. 41 da Lei de Representação Comercial, pois é através desta que se torna possível evitar a concorrência desleal e a divulgação de informações sigilosas.

O pagamento de valores superiores no mês de dezembro é possível diante do aumento também do número de vendas, sendo prática comum a profissionais dessa área a previsão de pagamento a maior, em compensação aos gastos com a prestação de serviços, que também é superior.

As demais despesas constituem reembolso com as despesas do contratado, verbas estas que não são exclusivamente recebidas por empregados. Ditas verbas podem ser pagas a título indenizatório, e por isso não configurariam remuneração, tampouco motivo para a caracterização da relação de emprego.

Deste modo, deve ser afastado o vínculo empregatício.

8) **Jackson Padovani Figueiredo** = Foram pagos valores a título de despesas com aluguel de imóveis, veículos, combustíveis, lubrificantes, refeições, correios, assistência médica e despesas diversas, com representações, etc., verbas essas eminentemente de segurados empregados; vedação de exercer atividade para outra empresa, com exceção da Nova Importação e Exportação Ltda e Betra Trading S.A.

O segurado é sócio da F & FIGUEIREDO de que participam também outros prestadores de serviços, não sendo estes prestados exclusivamente pelo segurado indicado, afastando a personalidade da relação.

Como já dito, a exclusividade pode ser ou não previsto no contrato de representação comercial, não servindo como aspecto excludente da relação de trabalho não empregatícia.

Por fim, não restou caracterizada a subordinação necessária a configuração do contrato de emprego, motivo pelo qual os valores pagos àquele segurado devem ser excluídos do lançamento.

9) **Jair Porto Bonfim** = Sócio da empresa J.P Bonfim Participações Ltda que prestava serviços de representação comercial. A empresa contratada era impedida de contratar com outras do mesmo ramo ou atividade; A

BARTER efetuou pagamentos de despesas com viagens e assistência médica.

Uma vez que todo o período lançado em relação ao referido segurado foi atingido pela decadência, não há que se analisar a existência do vínculo empregatício.

10) **Ronaldo José Lauria** = Os clientes foram definidos por setor de zoneamento e não concorrência, caracterizando subordinação; Foi empregado da BARTER entre novembro/1989 e fevereiro/1994.

Em primeiro lugar, a Lei nº 4.886/1965 admite que os sejam determinadas zonas de atuação (art. 27, “d”), além de que é permitido a prestação de serviços a mais de uma empresa, ou acordo em sentido diverso (arts. 27, “i” e 41).

No tocante ao fato de ter sido empregado da BARTER, verifica-se que a contratação da empresa RJL Representações Promoções de Eventos Ltda, da qual fazia parte, ocorreu muito tempo depois da sua demissão (6 anos após), não tendo sido comprovada, ainda, que as atividades eram as mesmas, nem a continuidade do serviços nas mesmas condições.

Por fim, não restou comprovada a subordinação, o que impede a consideração de tal relação como vínculo empregatício.

11) **Wanderson Guerra Campos** = Prestou serviços pessoalmente a BARTER; recebia remuneração fixa.

Uma vez que todo o período lançado em relação ao referido segurado foi atingido pela decadência, não há que se analisar a existência do vínculo empregatício.

12) **Ubirajara Carvalho Barreto** = Cláusula de não concorrência no contrato.

Como já exposto acima, a cláusula de não concorrência encontra-se prevista na Lei nº 4.886/1965 (arts. 27, “i” e 41), podendo ser elemento inerente aos contratos dessa espécie.

Assim, como não pode ser indicado como elemento caracterizador da relação de emprego, deve ser mantida a decisão recorrida que exclui tais verbas do lançamento.

#### **Do grupo econômico**

De início, cumpre esclarecer que o grupo econômico considerado pela fiscalização se referem às seguintes empresa:

BARTER COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A  
 BETRA TRADING S/A  
 FLEXPART INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA  
 EXPART INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA  
 INNPART INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES INTERNACIONAIS LTDA  
 NEW PARTICIPAÇÕES LTDA  
 BASE TRANSPORTES E LOCAÇÕES LTDA  
 NOVA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA  
 AGROPECUÁRIA MODELO LTDA  
 FRH FORNECEDORA DE RECURSOS HUMANOS

Entendeu a fiscalização que as empresas possuem mesmo objeto social, ora dentro do mesmo seguimento econômico, ora praticando atividades que se complementam, trabalhando em conjunto com a BARTER, obtendo cooperação e vantagens. Outrossim, no quadro administrativo encontram-se parentes consaguíneos e afins, evidenciando o controle por um grupo familiar.

O conceito de grupo econômico pode ser extraído do senso comum, o qual foi incorporado ao direito positivo através da CLT, cujo art. 1º, §2º dispõe que “*sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiver sob a mesma direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis à empresa principal e cada uma das subordinadas*”.

Tal norma não tem sua aplicação restrita às relações trabalhistas, pois além de ser norma conceitual, que define instituto, possui hierarquia de lei ordinária, suficiente para dispor sobre os conceitos societários.

O art. 30, IX da Lei nº 8.212/1991, por sua vez, dispõe que “*as empresas que integram o grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei*”.

Por ser norma de natureza tributária, deve ser necessariamente interpretada conforme as disposições do Código Tributário Nacional acerca da solidariedade:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

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

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

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

*(...).*

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

Conforme se depreende dos dispositivos acima, a solidariedade somente pode ser imposta àquele que tiver **relação com o fato gerador do tributo**. Assim também será nos casos em que a responsabilização por solidariedade decorrer da existência de grupo econômico entre as empresas envolvidas, hipótese em que não será suficiente a relação de uniformidade de direção, sendo necessária também a relação da co-responsável com o fato gerador do tributo.

Por esta razão é que a responsabilidade de uma empresa pelos débitos previdenciários das demais empresas do grupo econômico depende da existência de seu interesse no fato gerador daquelas contribuições previdenciárias.

Sendo a contribuição incidente sobre a folha de salários, deverá se verificar se existem funcionários prestando serviços em comum para as empresas envolvidas; se a contribuição previdenciária incidir sobre a comercialização da produção rural, terá a fiscalização que comprovar que as co-responsáveis também participaram da operação comercial que deu ensejo à tributação.

Pois bem. Em relação à empresa FLEXPAR INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, a própria BARTER confirma a existência do grupo econômico nas suas razões recursais.

No tocante à BETRA TRADING, afirma que esta cedia mão-de-obra para a BARTER, o que ensejou o distrato entre as empresas e a transferência dos funcionários. Neste caso, fica evidente a identidade de interesse econômico sobre os fatos geradores da contribuição previdenciária, pois no início a BARTER tomava a mão de obra que era remunerada pela BETRA TRADING e, posteriormente, assumiu todos os empregados para si.

À BASE se aplica o mesmo entendimento, já que possuiu participação da BETRA em 2001.

Não há, portanto, como se afastar a solidariedade entre a BARTER e a BETRA TRADING e a FLEXPAR, uma vez evidenciado o grupo econômico preconizado pela legislação previdenciária.

No tocante às demais empresas, também se verifica a identidade necessária à configuração do grupo econômico. É que a maioria das empresas possuía mesmos sócios, participação societária uma nas outras ou, ainda, estão estabelecidas no mesmo local, relacionadas em mesmas atividades que se davam suporte, formando verdadeiro círculo de empresas que se trabalham em esquema de cooperação.

Ora, devidamente fundamentada a consideração de que existe grupo econômico através dos elementos apresentados pelo Relatório Fiscal acima exposto, e de que há solidariedade em vistas da participação das empresas nas operações comerciais que deram ensejo à tributação, não cabe qualquer alegação de que foi indevida a colocação das empresas como solidárias, pois enquadradas nos dispositivos legais acima citados.

### **Da multa aplicada**

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

*Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

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

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

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

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

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

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

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

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996) aplicando-lhe a que for mais benéfica.

### **Conclusão**

Ante o exposto, conheço do Recurso de Ofício para NEGAR-LHE PROVIMENTO, bem como do Recurso Voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para que seja aplicada a penalidade prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, caso seja mais benéfica para o contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2012

Leonardo Henrique Pires Lopes

### **Declaração de Voto**

Conselheiro Damiano Cordeiro de Moraes

#### **DA CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS COMO EMPREGADOS**

1. Tenho manifestado veementemente o meu posicionamento contrário em relação à caracterização de segurados como empregados, para efeito de cobrança da contribuição social previdenciária.

2. A caracterização de segurados como empregados é medida excepcional e requer a comprovação cabal da existência do vínculo empregatício, nos termos do art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (“considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário”), bem como do art. 12, inciso I, da Lei 8.212/91.

3. A simples transferência do ônus para a empresa da comprovação de inexistência de vínculo empregatício é procedimento que contraria o disposto no art. 142 do CTN. Não é o fato de os segurados prestarem serviços compreendidos na atividade-fim da empresa que autorizará o auditor a concluir pelo vínculo trabalhista.

4. Contudo, no presente caso, há provas suficientes no sentido de que a empresa se valia de prestadores de serviços que, na verdade, eram verdadeiros empregados da recorrente. Veja-se que o relatório fiscal fez constar pontualmente uma característica presente na relação entre a empresa e os segurados que é peculiar de empregados:

*“8.7 — A fiscalização constatou que a empresa concede benefícios a esses trabalhadores tidos por ela como autônomos e pessoas jurídicas, verbas remuneratórias típicas de relação de emprego, tais benefícios referem-se a pagamentos de despesas com representações como adiantamento de despesas de viagens, refeições, combustíveis, aluguéis, plano de saúde, dentre outros.” (relatório fiscal fl. 440)*

5. Por outro lado, quando as provas foram insuficientes, a própria autoridade julgadora de primeira instância corrigiu o lançamento, o que entendo correto.

6. Feitas estas considerações, acompanho o relator.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes