



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

Processo n° 13855.003176/2010-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-002.571 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2013
Matéria Caracterização Segurado Empregado: Pessoa Jurídica
Recorrente INDÚSTRIA DE CALÇADOS TROPICÁLIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

DESCARACTERIZAÇÃO DE SERVIÇO PRESTADO POR PESSOA JURÍDICA -ENQUADRAMENTO COMO SEGURADO EMPREGADO.

Presentes os requisitos previstos no art. 12, inciso I, alínea “a” da Lei 8.212/91, regular e legal se mostra a descaracterização de pessoa jurídica com o efetivo enquadramento como segurados empregados, nos termos do §2º, do artigo 229, do Decreto n.º 3.048/99. É ilegal a contratação de trabalhadores por empresa interposta, formando-se o vínculo diretamente com o tomador. (Enunciado n.º 331 do TST)

MULTA MORATÓRIA E MULTA DE OFÍCIO

A multa moratória deve ser aplicada conforme previa o art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação vigente à época dos fatos geradores para as competências até 11/12/2008. Para a competência 12/2008, há que ser aplicado o artigo 35-A, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, multa de ofício. Não recolhendo na época própria o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por voto de qualidade em dar provimento parcial ao recurso, devendo a multa aplicada ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencidos na votação os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem

que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 448/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96).

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Andre Luís Mársico Lombardi , Leonardo Henrique Pires Lopes, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro.

Relatório

O presente Auto de Infração de Obrigação Principal, - AIOP, foi lavrado e cientificado ao sujeito passivo 22/09/2010 e refere-se às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, frente à desconsideração da prestação de serviço pelas interpostas pessoas jurídicas VERA LUCIA DE PAULA CINTRA-ME; MARIA LUCIA DE PAULA CINTRA FRANCA –ME e LÍLIAN CRISTINA DE LIMA FRANCA-ME, no período de 01/2006 a 12/2008.

O relatório fiscal de fls 133/146 traz que as prestadoras de serviço acima nominadas são inscritas no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, e detêm a mão de obra necessária ao processo produtivo, enquanto a receita pela produção se dá na autuada, causando evidente prejuízo aos cofres da previdência social, posto que pela simulação existente, não houve recolhimento da cota patronal das contribuições previdenciárias sobre as remunerações dos segurados que efetivamente prestaram serviços ao sujeito passivo.

Desta forma, foram constituídos na empresa INDÚSTRIA DE CALÇADOS TROPICALIA LTDA.os créditos previdenciários relativos à folha de pagamento das empresas interpostas, quanto à parte patronal e terceiros incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, bem como o autos de infração por descumprimento de obrigação acessória.

As contribuições referentes às cotas dos empregados já recolhidas foram devidamente apropriadas.

Após a impugnação, Acórdão de fls.1303/1317, julgou o lançamento procedente.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, onde alega em síntese:

- a) que não há respaldo legal para descaracterizar e reconhecer vínculo em empresa distinta, ou em grupo econômico;
- b) que não compete ao auditor fiscal previdenciário reconhecer vínculo ou desconsiderar vínculo com empresa contribuinte do SIMPLES;
- c) que a prestação de serviços no ramo de fabricação de calçados está regulamentada pela Receita Federal do Brasil e os procedimentos de acabamentos de calçados podem ser feitos por empresas terceirizadas, como no caso em questão;
- d) a legislação não obriga que as terceirizadas prestem serviços a mais de uma tomadora;

- e) não há nada que impeça a tomadora de custear energia elétrica e outras despesas necessárias à manutenção das atividades das prestadoras;
- f) que os serviços podem ser realizados dentro de uma mesma empresa em razão dos custos;
- g) as empresas estão legalmente habilitadas e não estão dentro do mesmo barracão, mas em barracões separados, só dividindo o mesmo refeitório;
- h) que a contratação das empresas foi feita justamente para baixar os custos, que a implementação do SIMPLES visa fomentar a produção;
- i) que o CNAE das empresas calçadistas justamente permite a terceirização;
- j) não foi confirmada a subordinação;
- k) nada obsta que por questão de praticidade e comodidade as empresas prestadoras se beneficiem da estrutura física da tomadora;
- l) que as empresas Vera e Maria Lúcia já não tinham mais funcionários;
- m) que não foi encontrado na contabilidade qualquer indício de que tenha efetuado pagamento ou complementado pagamento das prestadoras.

Requer que o auto de infração seja julgado insubsistente.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Cumprido o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

De acordo com o relatório fiscal da notificação, o crédito previdenciário decorre da situação fática existente e relatada pela fiscalização no que concerne a descaracterização dos serviços prestados por empresas interpostas. As evidências descritas pelo auditor fiscal e às quais nos reportamos, já que compõem o relatório e por economia processual deixamos de aqui copiá-las, dão conta de que a autuada utilizou as empresas VERA LUCIA DE PAULA CINTRA-ME; MARIA LUCIA DE PAULA CINTRA FRANCA –ME e LILIAN CRISTINA DE LIMA FRANCA-ME, todas optantes pelo SIMPLES como interpostas pessoas na contratação de empregados visando o não recolhimento da contribuição previdenciária patronal.

A fiscalização relata que em verificação física efetuada no sujeito passivo e conforme constante do Termo de Constatação n.º 01, fls. 68, 100/101, foi visto que os documentos de todas as empresas citadas encontravam-se no Departamento de Pessoal da recorrente, TROPICÁLIA; que nesta ocasião a empresa LILIAN CRISTINA DE LIMA FRANCA-ME, funcionava no mesmo local, galpão, onde laborava a recorrente; que os funcionários efetivamente trabalham no mesmo local, sendo impossível identificar visualmente para qual empresa trabalham.; que na empresa LÍLIAN as notas fiscais de entrada de mercadorias examinadas na diligência traziam a recorrente como destinatária da mercadoria, sem a correspondente nota fiscal de movimentação para a prestadora.

Que quanto à empresa VERA LUCIA DE PAULA CINTRA-ME, diligência efetuada no seu endereço, constatou que inexistia qualquer indício de funcionamento de empresa ligada ao ramo de comércio de couro e segundo informações colhidas com vizinha, devidamente identificada no Termo de Constatação n.º 01, e proprietária do barracão, onde até final de janeiro de 2010, funcionava a empresa VERA, nunca houve atividade empresarial no local, que servia apenas como depósito de maquinário. Ainda, alega tal testemunha, que prestou serviço na área de segurança do trabalho para as empresas TROPICÁLIA, VERA e LÍLIAN, e que todas operavam no mesmo espaço físico. Que quanto à empresa MARIA LUCIA DE PAULA CINTRA FRANCA –ME, não está mais em atividade, mas seu endereço era os fundos da recorrente.

A fiscalização constatou, portanto, que as empresas exercem ou exerciam suas atividades de forma complementar ficando a mão de obra necessária ao processo produtivo alocada nas empresas optantes pelo SIMPLES desonerando-se da cota patronal das contribuições previdenciárias, enquanto a receita pela produção se dá na autuada que possui um reduzido número de funcionários.

Os elementos de convencimento expostos pela auditoria fiscal explicitam que as empresas são interdependentes o que se comprova pela dependência financeira e

operacional, onde as instalações, maquinários, água, energia elétrica são cedidos pela recorrente às prestadoras de serviço, que trabalham exclusivamente para ela.

De acordo com as diligências efetuadas e documentos examinados restou evidenciado que:

as prestadoras não possuem receita para arcar com as despesas de pessoal e também não possuem qualquer despesa operacional inerentes a um processo produtivo;

todos os documentos e controles relativos às despesas operacionais e de pessoal são centralizadas no departamento de pessoal da recorrente;

documentos comprobatórios, às fls. 764/770, dão conta da movimentação financeira entre as empresas, conforme consulta de saldos e extratos bancários;

a nota fiscal relativa aos serviços prestados através da UNIMED, fls. 770/776, tem como endereço do sacado o mesmo para a empresa LÍLIAN e TROPICÁLIA;

vários empregados contratados pelas prestadoras de serviço eram antes empregados da recorrente, ora tomadora dos serviços;

nas fichas Registro de Empregados das empresas LÍLIAN, VERA e TROPICÁLIA, consta a assinatura de Vera Lúcia de Paula Cintra como responsável por todas as empresas, mediante procuração;

as empresas MARIA LÚCIA, LÍLIAN e TROPICÁLIA outorgaram procuração, fls.75/85, à Sra. Vera Lúcia, titular da empresa VERA LUCIA DE PAULA CINTRA-ME, com plenos poderes de administração, obtendo assim o controle de todas as operações nas empresas envolvidas;

o responsável pelo preenchimento das GFIP's em todas as empresas é o mesmo funcionário da recorrente;

as Declarações de Renda Pessoa Jurídica, tem igualmente o mesmo responsável, outro funcionário da recorrente;

em inúmeros documentos de todas as empresas como Perfil Profissiográfico Previdenciário, Rescisões de Contrato de Trabalho, Dispensa por Justa Causa, etc, há total confusão entre as empregadoras, pois os segurados aparecem como registrados em uma empresa, mas são relacionados nos documentos da recorrente, fls. 697/739.

Outro ponto examinado foi quanto aos dados financeiros e contábeis da empresas envolvidas onde restou comprovado que as receitas auferidas por elas eram incompatíveis para quitar as despesas salariais declaradas em GFIP.

Há unicidade na linha de comando, que é exercida pela Sra. Vera Lúcia de Paula Cintra com procuração outorgada por todas as empresas envolvidas no processo produtivo e a composição societária das sociedades empresárias se dá com integrantes da mesma família, como pode se ver dos sobrenomes envolvidos:

INDUSTRIA DE CALÇADOS TROPICÁLIA LTDA.

Sócios:

MANOEL JUSTINO DE PAULA

JOSÉ JUSTINO DE PAULA E

PAULO HENRIQUE CINTRA

FIRMAS INDIVIDUAIS:

VERA LÚCIA DE PAULA CINTRA –ME

MARIA LÚCIA DE PAULA CINTRA FRANCA – ME

LÍLIAN CRISTINA DE LIMA FRANCA - ME

Todas exploram a mesma atividade econômica no mesmo parque fabril, no mesmo endereço, com quadro único de empregados, restando comprovado, inclusive pelas diligências fiscais efetuadas e os Termos de Constatação fls. 68, 100/101, que todos os empregados trabalham de fato para a autuada.

Os segurados prestam serviço de forma habitual em funções que não se prestam a serviço autônomo, permanecem cumprindo horário nas dependências da recorrente, e são a ela subordinados.

Ademais, a própria recorrente afirma em suas razões que o serviço é prestado desta forma por praticidade e comodidade, visando a redução de custos, conforme faculta o SIMPLES.

Destarte, é de se informar à recorrente, que a forma escolhida para reduzir seus custos, não encontra guarida na legislação vigente, porquanto trata de uma simulação na contratação formal de mão de obra por empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições da Microempresa e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, onde estão obrigadas apenas ao recolhimento da contribuição relativa à cota do empregado e dispensadas da contribuição patronal, ao passo que não possuem receita tampouco estrutura operacional para manter uma linha de produção, o que vem a ser suprido pela suposta “tomadora dos serviços”, no caso a recorrente, que é a responsável por toda a receita advinda do faturamento com a produção, mas que não possui mão de obra no processo produtivo e por isso se ilide do pagamento da cota patronal das contribuições previdenciárias.

Da forma como disposta esta relação entre as pessoas jurídicas envolvidas é notório o prejuízo causado à Seguridade Social, pois a mão de obra empregada no processo produtivo não serve de base para a incidência da contribuição previdenciária, pois se dá em empresas que possuem um baixo faturamento, o que lhes permite ser optantes do SIMPLES, enquanto a receita fica para a empresa que deve contribuir também com a cota patronal das contribuições previdenciárias, mas por possuir um reduzido número de empregados, pouco recolhe, ou seja, a Previdência Social é que vai arcar com a sangria em seus cofres, na medida em que a mão de obra que produziu o alto faturamento, não serve de base para a incidência contributiva previdenciária.

Reitero que por todos os dados constantes do processo é possível aferir que os serviços são prestados por empresas interpostas na contratação formal de mão de obra, servindo para a recorrente se elidir do pagamento da cota patronal da contribuição previdenciária.

Desta forma, correta está a constituição do crédito previdenciário, relativamente às folhas de pagamento das empresas interpostas, cujos valores foram tomados como salário de contribuição para a incidência da contribuição patronal de responsabilidade da recorrente.

Foi desconsiderada a prestação de serviço através da empresa interposta, por todas as circunstâncias, motivos e evidências relatadas na notificação, para considerar toda a mão de obra empregada no processo produtivo da recorrente como de sua responsabilidade quanto ao recolhimento das contribuições previdenciárias.

A capacidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil em desconsiderar contratos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo é muito clara na leitura da legislação previdenciária em conjunto com o Código Tributário Nacional - CTN. Vejamos o disposto no parágrafo único do artigo 116 do CTN:

Art. 116. (...)

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.

Pela leitura do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91 e do parágrafo 2º do artigo 229 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, também fica claro que o Auditor Fiscal da Previdência Social pode desconsiderar o contrato pactuado, quando o segurado preencher as condições referidas no inciso I do *caput* do art. 9º do Decreto.

LEI N.º 8.212/91

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.

DECRETO N.º 3.048/99

Art. 229. (...)

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado (grifei).

O referido art. 9º traz o rol de segurados obrigatórios da Previdência Social. No inciso I estão as situações de enquadramento dos segurados empregados, sendo que a relação pactuada nos contratos desconsiderados nessa notificação pode ser observada na alínea "a" (idêntica redação do art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei n.º 8.212/91):

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

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

No mesmo sentido, também o Tribunal Regional Federal da 4ª Região já vinha decidindo, não deixando dúvidas quanto a essa possibilidade:

PREVIDENCIÁRIO. NOTIFICAÇÃO. RECONHECIMENTO DE RELAÇÃO DE EMPREGO. RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS.

1 - A competência da Justiça do Trabalho não exclui a das autoridades que exerçam funções delegadas para exercer a fiscalização do fiel cumprimento das normas de proteção do trabalho, entre as quais se incluem o direito à previdência social.

2 - No exercício de suas funções, o fiscal pode tirar conclusões diferentes das adotadas pelo contribuinte, sob pena de se consagrar a sonegação. Exige-se, contudo, que a decisão decorrente da fiscalização seja fundamentada, quer para que não se ofenda ao princípio da legalidade, ou para que o contribuinte possa exercer o seu direito de defesa.

3 - Apelação a que se nega provimento.

(AMS n.º 89.04.07954-3-PR, Ac. TRF 400003018, de 20/02/92, 1ª Turma, Rel. Juiz Hadad Viana, DJ de 18/03/92, pág. 5937).

A desconsideração das empresas prestadoras de serviços, decorreu da realidade fática encontrada pela fiscalização, qual seja, a existência de relação de emprego entre as pessoas físicas e a empresa ora autuada. E, diante de tal situação, a fiscalização previdenciária tem o poder-dever de perquirir acerca da real natureza da relação de trabalho para fins de cobrança da contribuição previdenciária devida. Este é também o entendimento do Egrégio Tribunal Regional Federal da 5ª Região:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO RESCISÓRIA. EQUÍVOCO NA INDICAÇÃO DA DECISÃO RESCINDENDA. PRELIMINAR SUPERADA. OBJETO DA AÇÃO ORIGINÁRIA: ANULAÇÃO DE NOTIFICAÇÃO FISCAL EM RAZÃO DA INCOMPETÊNCIA DO INSS PARA CARACTERIZAR RELAÇÃO DE EMPREGO. FUNDAMENTO DA SENTENÇA E DO ACÓRDÃO (RESCINDENDO) DE PROCEDÊNCIA DO PEDIDO: INCONSTITUCIONALIDADE DA EXPRESSÃO

"AUTÔNOMOS E ADMINISTRADORES" (ART. 30, DA LEI N.º 7.787/89).

CARACTERIZAÇÃO DE ERRO DE FATO (ART. 485, IX, DO CPC). DESCONSTITUIÇÃO DA DECISÃO RESCINDENDA E NOVO JULGAMENTO. DETENÇÃO PELO INSS DE PODERES PARA RECONHECER RELAÇÃO DE EMPREGO PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS. RELAÇÃO DE EMPREGO CARACTERIZADA. INEXISTÊNCIA DE PROVA ACERCA DA CONDIÇÃO DE TRABALHADOR AUTÔNOMO, A INFIRMAR A ATUAÇÃO FISCAL. PROCEDÊNCIA.

6 .A FISCALIZAÇÃO DO INSTITUTO NACIONAL DE SEGURO SOCIAL DETÉM PODERES PARA PERQUIRIR ACERCA DA NATUREZA DA RELAÇÃO DE TRABALHO QUE VINCULA DUAS OU MAIS PESSOAS, PARA FINS DE COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA, CONFORME SEJA O CASO. A ATUAÇÃO INVESTIGATIVA DOS FISCAIS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL ESTÁ VOLTADA AO CUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA, À PERFECTIBILIDADE DE EFEITOS PREVIDENCIÁRIOS. O RECONHECIMENTO DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA, PARA ESSA FINALIDADE ESPECÍFICA, NÃO TRANSBORDA PARA ALCANÇAR A GERAÇÃO DE EFEITOS TRABALHISTAS, DA MESMA FORMA QUE NÃO PODE FICAR ATRELADO AOS RESULTADOS QUE DECORRERIAM DE EVENTUAL CONTENDA NA JUSTIÇA ESPECIALIZADA, ALTERCAÇÃO ESTA CUJO AJUIZAMENTO FICA NA DEPENDÊNCIA DA VONTADE DO EMPREGADO. A IDENTIFICAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO, NA VIA ADMINISTRATIVA, CONSTITUI UMA FASE PRÉVIA E INDISPENSÁVEL AO LANÇAMENTO DO TRIBUTOS PELO AGENTE ARRECADADOR.

7 .HOMENAGEM AO PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE SE, DA REALIDADE FÁTICA, EMERGE CARACTERIZADA A RELAÇÃO DE EMPREGO, NÃO HÁ COMO DEIXAR DE SE RECONHECER OS EFEITOS QUE DELA DECORREM PELO FATO DE NÃO ESTAR, A RELAÇÃO EMPREGATÍCIA, DOCUMENTALMENTE REGISTRADA COM ESSA CONFIGURAÇÃO.

8 .DEMONSTRADA A RELAÇÃO DE EMPREGO, PELAS PROVAS COLIGIDAS AOS AUTOS, NÃO INFIRMADAS PELA PARTE RÉ.

9 .PROCEDÊNCIA DO JUDICIUM RESCISSORIUM.

(AR 2675 PE, Ac. TRF 500066668, Pleno, dec. unân. De 25/09/2002, DJ de 02/12/2002, pág. 575, Rel. Des. Fed. Francisco Cavalcanti).

Impossível negar-se a existência de "prejuízo" para a Previdência Social, advindo com a prestação de serviços nos moldes em que feitos, já que não há recolhimento de contribuições previdenciárias na relação havida entre duas pessoas jurídicas.

Por derradeiro, é de se ressaltar que a autoridade lançadora não se baseou em meros indícios, mas sim em um conjunto de documentos e outros elementos observados durante a fiscalização. Saliento, ainda, que não ocorreu a despersonalização da pessoa jurídica, mas a análise conjunta da situação fática e de todos os elementos colhidos durante a ação fiscal que permitiu caracterizar os vínculos com a Previdência Social dos segurados que prestavam serviço através das empresa interpostas para com a recorrente. Pode-se verificar que os serviços prestados estão ligados à atividade meio e fim da autuada, são efetuados nas dependências dessa, mediante remuneração mensal, com caráter não eventual.

Também, o Tribunal Superior do Trabalho já se pronunciou pela ilegalidade da contratação de trabalhadores por empresa interposta, formando-se o vínculo diretamente com o tomador, quando existente a pessoalidade e subordinação, como no presente caso.

Enunciado do TST

Nº 331 Contrato de prestação de serviços. Legalidade - Revisão do

Enunciado nº 256 - O inciso IV foi alterado pela Res. 96/2000 DJ 18.09.2000

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 6019, de 3.1.74).

Reitero que a desconsideração da pessoa jurídica não está declarando nula a personificação, mas quer dizer que a mesma é ineficaz para a prática de determinados atos como a prestação de serviços que aqui se evidenciou.

Entretanto, é de se notar que no caso em tela, o fisco ao promover a aplicação da multa, efetuou uma comparação entre a multa de 24%, prevista no artigo 35, inciso II, acrescida da multa pelo descumprimento de obrigação acessória e pela multa imposta pela legislação vigente quando do lançamento, multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, da lei n.º 9.430/96, a fim de apurar o percentual mais benéfico ao contribuinte, por competência.

Contudo, meu entendimento é que à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei n.º 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta

de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n° 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n° 11.488, de 2007)

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n° 9.430; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei n° 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei n° 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n° 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei n° 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado. Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. E, nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei n° 8.212. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei n° 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

Portanto, no exame do caso em questão é de se ver que a aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2008, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9430/96, já transcrito anteriormente.

Desta forma, até a competência 11/2008, deve ser aplicada a multa de mora como consta do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores. E, para a competência 12/2008, deve ser aplicada a multa de ofício, em virtude da aplicação do artigo 35-A da citada Lei n.º 8.212/91, introduzido pela MP 449 de 03/12/2008, convertida, posteriormente, na Lei 11.941, de 27/05/2009.

Pelo exposto,

Processo nº 13855.003176/2010-94
Acórdão n.º **2302-002.571**

S2-C3T2
Fl. 1.358

Voto pelo provimento parcial do recurso para que a multa seja aplicada observando as disposições do artigo 35, da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores para as competências até 11/2008, inclusive.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora

CÓPIA