



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10166.723688/2012-11
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.122 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de novembro de 2021
Recorrentes OCT VEÍCULOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RECURSO ESPECIAL. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE.
INEXISTÊNCIA.

É descabido o conhecimento do recurso especial quando a interpretação da regra de direito posta como fundamento da decisão recorrida converge com a interpretação do acórdão paradigma.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA.
APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA
SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelos sujeitos passivos em face do acórdão 2302-003.702, de recurso voluntário, e que foram admitidos pela Presidência da 3ª Câmara da 2ª Seção para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: (a) caracterização de segurado empregado - recurso do contribuinte e solidários; e (b) retroatividade benigna - recurso da Fazenda Nacional. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam ao presente julgamento:

Ementa do acórdão de Recurso Voluntário

[...]

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.

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

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

É prerrogativa da autoridade administrativa a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a teor do Parágrafo Único do art. 116 do CTN.

PENALIDADE PECUNIÁRIA. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INOCORRÊNCIA.

Não configura violação a princípios constitucionais a imputação de penalidade pecuniária em razão do não cumprimento tempestivo de obrigação de natureza tributária, quando aplicada em estreita sintonia com as normas legais vigentes e eficazes.

Foge à competência deste Colegiado o exame da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei nº 8.212/91 às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas na CF/88, eis que tal atribuição foi reservada pela própria Constituição, com exclusividade, ao Poder Judiciário.

[...]

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO TEMPUS REGIT ACTUM.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo do que aquele previsto no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que a multa de mora seja aplicada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449/2008, ou seja, até a competência 11/2008.

Neste tocante, em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- A tese encampada pelo acórdão recorrido no sentido de que há retroatividade benigna em razão do advento da MP nº 449/2008 (convertida na Lei nº 11.941/2009) que conferiu nova redação ao art. 35 da Lei nº 8.212/91, não merece prevalecer, pois a forma de cálculo ali defendida somente pode ser utilizada no caso em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso espontaneamente. Na espécie, não houve recolhimento espontâneo do tributo devido. Houve isto sim lançamento de ofício, logo, inarredável a aplicação das disposições específicas da legislação previdenciária.
- Nessa linha de raciocínio, o lançamento em testilha deve ser mantido, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP nº 449/2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941/2009..

Os sujeitos passivos foram intimados do acórdão de recurso voluntário e do exame de admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional, e opuseram embargos de declaração e apresentaram contrarrazões de recurso especial.

Os embargos foram definitivamente rejeitados pela presidência de Turma.

Nas contrarrazões, os sujeitos passivos pedem o não conhecimento, ou, sucessivamente, o desprovimento do recurso especial fazendário.

Em seu recurso especial, os sujeitos passivos basicamente alegam que:

- a decisão recorrida diverge dos paradigmas, segundo os quais o relatório fiscal deve demonstrar pormenorizadamente o enquadramento de sócio como segurado empregado;
- em nenhum momento, a fiscalização pormenorizou o nome dos sócios tidos como empregados;
- o acórdão recorrido teria inovado ao afirmar que o presente caso não trataria da caracterização de vínculo empregatício, mas sim da caracterização de segurado empregado para fins previdenciários;
- todos os tributos foram efetivamente recolhidos.

O recurso especial interposto pela contribuinte solidária EGAVE EMPRESA GESTORA DE ADMINISTRAÇÃO E VENDAS S/C LTDA foi inadmitido pela presidência de câmara e foi rejeitado o agravo interposto em face de tal inadmissão.

A Fazenda Nacional declarou-se ciente e não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Recurso Especial do Contribuinte

1.1 CONHECIMENTO

Iniciando-se pelo recurso especial do sujeito passivo, que é mais amplo que o recurso especial fazendário, ele é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), mas não foi demonstrada a existência de divergência na interpretação da legislação tributária, de modo que não deve ser conhecido.

Trata-se de lançamentos de contribuições previdenciárias e de terceiros, tendo em vista que as empresas integrantes do grupo econômico e empresarial denominado OCP, entre as quais a OCT VEÍCULOS, teriam contratado a pessoa jurídica interposta EGAVE EMPRESA GESTORA DE ADMINISTRAÇÃO E VENDAS S/C LTDA para a contratação de empregados. Em síntese, a EGAVE teria sido utilizada pelo grupo OCP para intermediar pagamentos efetuados a segurados empregados, os quais eram admitidos na EGAVE como sócios.

Após longo relato fiscal, no qual a autoridade lançadora descreveu ou analisou pormenorizadamente (i) a estrutura societária da EGAVE; (ii) as constantes alterações de seu contrato social, para admitir, disfarçados como sócios, empregados que teriam trabalhado para o grupo econômico OCP; (iii) as inúmeras diligências fiscais efetuadas na EGAVE e nas empresas do grupo; (iv) os contratos de prestação de serviços; (v) todas as notas fiscais emitidas pela citada prestadora de serviços; (vi) o seu domicílio; (vii) todos os esclarecimentos prestados pela EGAVE, por seus sócios administradores e pelas demais partes envolvidas; (viii) o organograma das empresas; (ix) a transferência de empregados do grupo OCP para o quadro societário da EGAVE; (x) as diligências nas dependências de outra empresa do grupo; (xi) a diligência na GM DO BRASIL; (xii) as reclamações trabalhistas; (xiii) a tomada de depoimentos das partes envolvidas ou interessadas; (xiv) a simulação de negócios jurídicos e a requalificação de fatos; (xv) a pessoalidade, a onerosidade, a não-eventualidade e a subordinação jurídica; concluiu-se que a EGAVE teria sido pessoa jurídica interposta na contratação de segurados empregados.

Nesse mesmo sentido, o acórdão recorrido tem uma fundamentação igualmente pormenorizada acerca da contratação de empregados através da aludida pessoa jurídica interposta, observando-se, ao longo de quase 40 páginas, extensa e profunda análise acerca da subsunção do conceito do fato ao conceito da norma do art. 12, I, a, da Lei 8212/91. E mais, a decisão recorrida aprofundou-se no exame dos requisitos da pessoalidade, onerosidade, não-eventualidade e subordinação jurídica, sendo equivocada, a meu ver, o seguinte trecho do exame prévio de admissibilidade:

Enquanto no acórdão recorrido, ficou consignado que 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 e, ainda, que é prerrogativa da autoridade administrativa a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a teor do Parágrafo Único do art. 116 do CTN.

- No 1º acórdão paradigma, mostrou-se a necessidade da demonstração da presença cumulativa dos requisitos previstos no art. 3º da CLT, devendo o Auditor Fiscal, indicar pormenorizadamente no relatório fiscal todos os elementos de fato que o levaram a efetuar o enquadramento de autônomo como segurado empregado, demonstrando inequivocamente e de forma cumulativa, a presença da onerosidade, habitualidade,

pessoalidade e subordinação, de forma a não restarem dúvidas sobre a legitimidade e fundamentação do procedimento levado a efeito, sob pena de nulidade.

Da mesma forma, os acórdãos paradigmas entenderam que a demonstração deve ser detalhada, o que, como se vê, não destoa de forma alguma da decisão recorrida e do relatório fiscal.

Nesse contexto, inexistente a alegada divergência de interpretações, de modo que o recurso não deve ser conhecido.

2 Recurso da Fazenda Nacional

2.1 CONHECIMENTO

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º), de forma que o recurso deve ser conhecido.

Ao contrário do que alegam os sujeitos passivos, a propósito, a Fazenda Nacional demonstrou os pontos divergentes entre a decisão recorrida e as decisões indicadas como paradigma. Veja-se, nesse contexto, o seguinte trecho do apelo especial:

[...] embora diante de situações semelhantes, os órgãos julgadores prolores do acórdão recorrido e dos paradigmas encamparam conclusões diversas acerca da aplicação e interpretação da norma jurídica, em especial do art. 35, *caput* (redação revogada e com na novel redação dada pela MP nº 449/2008 posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009) e do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991.

Ao examinar a matéria pertinente à multa aplicada, o acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a legislação vigente à época dos fatos geradores da exação, afastando a aplicação do art. 106 do CTN, uma vez que a multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 seria nitidamente mais benéfica ao contribuinte.

Ao revés, os paradigmas adotaram solução diametralmente oposta. Para os órgãos prolores dos paradigmas, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11.941/2009, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96. Acrescente-se que nos julgados paradigmas, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/1996 (norma à qual a atual redação do *caput* do art. 35 com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 faz remissão) foi rechaçada de forma expressa.

2.2 RETROATIVIDADE

A pretensão da Fazenda Nacional tinha amparo na Súmula CARF 119, a qual, todavia, foi revogada em 06/08/2021. O enunciado sumular tinha a seguinte redação:

Súmula CARF nº 119: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Diante da revogação do aludido enunciado, o qual era de observância obrigatória por parte dos Conselheiros do CARF, penso que o tema em discussão deve ser decidido nos

limites da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e do item 1.26, “b”, da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Após a consolidação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei 8212/91, com a redação dada pela Lei 11941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluiu essa matéria na lista e elaborou a nota retro referida, cujos principais trechos destaco pela pertinência com a presente lide:

A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

[...]

Sucedee que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, *in verbis*:

[...]

Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106. II, “c”) conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, “c”, do CTN.

[...]

Tendo em vista a pacificação da jurisprudência no âmbito do STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, o tema ora apreciado enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

[...]

1.26. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de

2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Recentemente, a Procuradoria editou o PARECER SEI Nº 11315/2020/ME, no qual reitera a aplicabilidade da NOTA SEI, mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, veja-se o item 10 do Parecer:

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

É importante ressaltar que as decisões do Superior Tribunal de Justiça a respeito dessa matéria têm inclusive força normativa, vez que atendem aos critérios heurísticos de vinculatividade e pretensão de permanência; finalidade orientadora; inserção em uma cadeia de entendimento uniforme e capacidade de generalização¹. Segundo o Professor Humberto Ávila:

A força normativa *material* decorre do conteúdo ou do órgão prolator da decisão. Sua força não advém da possibilidade de executoriedade que lhe é inerente, mas da sua pretensão de definitividade e de permanência. Assim, há decisões sem força vinculante formal, mas que indicam a pretensão de permanência ou a pouca verossimilhança de futura modificação. Decisões do Supremo Tribunal Federal, proferidas pelo seu Órgão Plenário, do Superior Tribunal de Justiça, prolatadas pelo seu Órgão Especial ou pela Seção Competente sobre a matéria, ou objeto de súmula manifestam elevado grau de pretensão terminativa, na medida em que permitem a ilação de que dificilmente serão modificadas, bem como uma *presunção formal de correção*, em virtude da composição do órgão prolator, que cria uma espécie de “base qualificada de confiança”².

Isto é, embora inexista decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que implicaria força normativa formal nos termos do Regimento Interno deste Conselho (art. 62, § 1º, II, "b"), a jurisprudência reiterada e orientadora da 1ª Seção daquele Tribunal tem força normativa material, tanto que culminou com a edição da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME (vide art. 62, § 1º, II, "c", do Regimento), impondo-se a sua observância até como forma de preservar o sobreprincípio da segurança jurídica e o consequente princípio da proteção da confiança.

Deste modo, voto por negar provimento ao nobre apelo da Fazenda Nacional.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso especial do sujeito passivo e por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

¹ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 5. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo : Malheiros, 2019, p. 513.

² Obra citada, p. 514.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci