



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

Processo nº 10680.009276/2007-80
Recurso nº 258.623 Voluntário
Acórdão nº **2301-02.350 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de setembro de 2011
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente MP COMÉRCIO EXPORTAÇÃO DE CAFÉ LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/06/1998 a 30/06/2003

RECOLHIMENTO PARCIAL. PARTE PATRONAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Nos termos do artigo 12, inciso V, letra “g”, da Lei 8.212/91, são segurados obrigatórios da Previdência Social, como contribuinte individual, quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego.

A empresa é obrigada a contribuir sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuinte individuais que lhe prestem serviços.

As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

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 manter a aplicação da multa. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em excluir a multa

presente no lançamento; b) 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) Redator(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 nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Declaração de voto: Marcelo Oliveira.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzáles Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa MP COMÉRCIO EXPORTAÇÃO DE CAFÉ LTDA em face da decisão que julgou procedente em parte o lançamento fiscal de débito referente às contribuições patronais devidas à Seguridade Social, incidentes sobre os valores pagos a contribuintes individuais – “honorários e fretes”. (f. 37)

2. Conforme narrado no relatório Fiscal a constituição do crédito previdenciário se deu através do levantamento:

“O débito foi lançado através do levantamento FPN – Folha de Pagamento não declarada na GFIP, cujas alíquotas são:

- *15% sobre o valor dos serviços – Contribuição patronal – Período de jun/1997 a fev/2000;*
- *20% sobre o valor dos serviços – Contribuição patronal – Período de nov/2001 a jun/2003;*
- *11% sobre o valor dos serviços – Desconto de segurado (não retido) – Período de abr/2003 a jun/2003” (f. 37)*

3. Após a apresentação da impugnação, o Serviço Contencioso Administrativo da então Delegacia da Receita Previdenciária de Belo Horizonte, em f. 243, encaminhou o processo para manifestação do auditor fiscal notificante com o objetivo de esclarecer se os valores recolhidos pelo contribuinte quitam total ou parcialmente o débito.

4. Em reposta, o fisco apresentou informação asseverando que “a GPS no valor total de R\$ 2.047,13, recolhida através do Banco Itaú, no dia 23/10/06 (f. 239), embora com acréscimos legais calculados em desacordo com as instruções contidas no IPC – Instrução para o Contribuinte, para quitação em 15 dias da notificação, poderá ser aproveitada para quitação parcial do débito desta NFLD”. (f. 245)

5. Os autos foram baixados novamente em diligência em conjunto com o Auto de Infração lavrado para reexame:

“Considerando-se a conexão entre a presente NFLD 37.023.018-3 e o presente Auto de Infração, estou encaminhando ambos os processos para reexame, pois consta da informação fiscal que somente não foram corrigidos os valores referentes aos contribuintes empresários – pro-labore, não havendo como separar os valores referentes aos autônomos e aos empresários, posto que a planilha elaborada apresenta os valores globalizados. Importante que se elabore planilha demonstrativa.” (f. 246)

6. Apesar da solicitação de reexame, o auditor fiscal apenas manteve as informações fiscais já prestadas. Não foi aberto prazo para manifestação do contribuinte.

7. A ementa do julgamento *a quo* restou vazada nos termos que transcrevo abaixo:

“CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCIDÊNCIA. REMUNERAÇÃO DE SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. ERRO NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. RETIFICAÇÃO.

A empresa quando utiliza serviços de contribuintes individuais possui a obrigação legal de recolher as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título a esses assegurados.

A inclusão no mesmo levantamento de períodos anteriores e posteriores à exigência da apresentação mensal da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social – GFIP é erro que implica a retificação da notificação fiscal.

Lançamento Procedente em parte” (f. 262)

8. Em sede recursal, insurge-se o contribuinte contra a decisão recorrida, alegando em síntese que:

- a) comprovou o recolhimento de todas as contribuições, tanto as patronais como aquelas devidas aos contribuintes individuais;
- b) faz jus ao benefício da relevação da multa, tendo em vista que cumpriu todos os requisitos determinados pelo artigo 291 do Regulamento da Previdência Social, tendo em vista que comprovou nos autos o pagamento de todas as contribuições, inclusive com reconhecimento no prazo da impugnação de valor não recolhido, porém devidamente pago acrescido de correções e juros;
- c) por fim, aduz que o valor pago espontaneamente deve ser considerado, pois quita totalmente a dívida, e, dessa forma, a penalidade aplicada também deve ser relevada.

9. Em julgamento, a 4ª Câmara, da 2ª Turma Ordinária, da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (ff. 279 a 282) anulou a decisão de primeira instância, por considerar que houve o cerceamento de defesa do contribuinte. Eis o teor de sua ementa:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIRETO DE DEFESA. FALTA DE CIÊNCIA SOBRE O RESULTADO DE DILIGÊNCIA E DOCUMENTOS JUNTADOS PELO FISCO.

A ciência ao contribuinte do resultado da diligência é uma exigência jurídico-procedimental, dela não se podendo desvincular, sob pena de anulação da decisão administrativa por cerceamento do direito de defesa. Com efeito, este entendimento encontra amparo no Decreto n.º 70.235/72, que, ao tratar das nulidades, deixa claro no inciso II, do artigo 59, que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa.

DECISÃO RECORRIDA ANULADA.” (F. 279)

10. O processo foi devolvido para a apreciação da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora, a qual lavrou novo acórdão que restou ementado nos seguintes termos:

“LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

No âmbito do lançamento por homologação, havendo algum pagamento, o prazo para constituir de ofício o crédito tributário relativo a eventuais diferenças encontradas pelo Fisco deve observar a regra de decadência estabelecida no artigo 150, §4º, do CTN.

*CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.
INCIDÊNCIA. REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS
CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.*

A empresa quando utiliza serviços de contribuintes individuais possui a obrigação legal de recolher as contribuições a seu cargo e de descontar a contribuição da parte do segurado, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.” (f. 293)

11. Foi aberto prazo para manifestação do contribuinte, que reiterou os argumentos apresentados anteriormente. Sem contrarrazões, os autos foram novamente encaminhados a este Conselho para análise.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DO LANÇAMENTO

2. Narra o relatório fiscal que o lançamento de débito face à empresa recorrente “refere-se a valores devidos à Seguridade Social pela empresa, correspondente à contribuição da parte patronal e contribuição dos segurados (não descontadas), incidentes sobre os valores pagos a contribuintes individuais (honorários e fretes)”. (f. 37)

3. E sobre a questão, o contribuinte se defende alegando que “frente à documentação juntada aos autos, restou comprovado o recolhimento de todas as contribuições, tanto as patronais como aquelas devidas aos contribuintes individuais, antigo autônomo, inclusive havendo uma denúncia espontânea quanto ao não recolhimento da quantia de R\$ 2.047,13 (dois mil e quarenta e sete reais e treze centavos), razão pela qual não há como validar a presenta autuação nos termos posto”. (f. 310)

4. Ocorre que, o valor recolhido pelo contribuinte não quita todo o débito, porém, entendo que a quantia deve ser considerada para fins de abatimento no crédito fiscal no momento oportuno.

5. E sobre a multa aplicada, cumpre ressaltar que, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

6. Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

Art. 35. 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.

7. Por sua vez, o art. 61 da Lei nº 9.430/96 reza:

Art. 61. 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.

(...)

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

8. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de cem por cento, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

9. Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, se for mais benéfica para o contribuinte.

CONCLUSÃO

10. Por todo o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, decotando do lançamento a quantia recolhida pelo contribuinte, bem como para aplicar a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 combinado com o art. 61, §2º da Lei nº 9.430/96, mais benéfica ao contribuinte, nos termos acima delineados.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

Declaração de Voto

Com todo respeito ao nobre Relator, divirjo de seu entendimento quanto à conclusão sobre a multa.

O Relator fundamenta seu voto quanto á multa nos seguintes termos:

5. E sobre a multa aplicada, cumpre ressaltar que, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

6. Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

Art. 35. 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.

7. Por sua vez, o art. 61 da Lei nº 9.430/96 reza:

Art. 61. 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.

(...)

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

8. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de cem por cento, dado o estágio da

cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

9. Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, se for mais benéfica para o contribuinte.

Concordo com a posição do Relator a respeito da aplicabilidade do Art. 106 do CTN ao caso:

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

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

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Só não posso concordar com a análise feita pelo Relator, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

A Lei 8.212/1991 trazia a seguinte redação quando tratava de multas:

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado

dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

Com a edição da Medida Provisória 449/2008 ocorreram mudanças na legislação que trata sobre multas, com o surgimento de dois artigos:

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

...

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.

Ocorre que o nobre Relator comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em lançamento de ofício, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício.

Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora**.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

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

...

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

Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.

Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não têm caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. ***Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido. Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício*** e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991.

Não é a utilização equivocada do termo multa de mora - que constava no revogado Art. 35 da Lei 8.212/1991 – razão suficiente para alterar a definição jurídica da penalidade.

Portanto, divirjo do voto do Relator, pelas razões expostas.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira