



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

Processo n° 10980.725206/2010-93
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° **2302-01.786 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de maio de 2012
Matéria Contribuintes Individuais.
Recorrente BONYPLUS INDUSTRIA E COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO
Recorrida DRJ - CURITIBA PR

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/09/2005 a 31/12/2006

Ementa: CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. RELATÓRIO FISCAL MOTIVADO.

O lançamento foi realizado com base em documentação da própria recorrente, conforme relatório fiscal.

O relatório indicou os motivos do lançamento; os fatos geradores estão devidamente descritos bem como a forma para se apurar o quantum devido

Os relatórios juntados pela fiscalização favorecem a ampla defesa e o contraditório, possibilitando ao notificado o pleno conhecimento acerca dos motivos que ensejaram o lançamento. Desse modo, não assiste razão à recorrente de que houve omissão na motivação do lançamento.

CONTRATO DE MÚTUO. AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO. REMUNERAÇÃO CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Não é razoável nem verossímil que uma pessoa jurídica, que não é instituição financeira, empreste dinheiro e ao invés de receber no mesmo objeto em que contratado (dinheiro) aceite títulos de liquidação duvidosa.

Se não houvesse a condição favorecida de ser administrador, a pessoa jurídica não realizaria tal negócio jurídico, prova disso é que não houve nenhum empréstimo, em condições similares, a outras pessoas. Afinal, se fosse um negócio jurídico tão proveitoso, como alega a recorrente, ela teria captado outros contratos dessa natureza.

MULTA DE OFÍCIO. REGIME JURÍDICO A SER APLICADO.

Para as competências anteriores a dezembro de 2008 (entrada em vigor da MP n 449) deve ser aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei n 8.212. Para o período posterior à entrada em vigor da Medida Provisória n 449, cujos

valores não foram declarados em GFIP há que se aplicar a multa de 75% (prevista no art. 44 da Lei 9.430).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade em conceder provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei n. 8212 de 1991 para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008.

Marco André Ramos Vieira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira (Presidente), Liege Lacroix Thomasi, Arlindo da Costa e Silva, Adriana Sato e Manoel Coelho Arruda Júnior.

Relatório

O auto de infração tem por objeto as Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa sobre o pagamento aos segurados contribuintes individuais. Segundo a fiscalização, os segurados foram remunerados por meio do pagamentos indiretos no período de setembro de 2005 a dezembro de 2006, conforme relatório fiscal às fls. 61 a 73.

Não conformado com a autuação, o recorrente apresentou impugnação, fls. 1.244 a 1.286.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento apreciou os argumentos de defesa e confirmou a procedência, em parte, do lançamento, fls. 1.329 a 1.356. Foram excluídos os valores extintos pela homologação tácita, prevista no art. 150, parágrafo 4º do CTN.

Por discordar da decisão proferida pelo órgão fazendário, o atuado interpôs recurso, conforme fls. 1.359 a 1.420. Em síntese, alega o seguinte:

- a) não se tratara de pagamento de remuneração, mas sim decorrentes de contrato de mútuo;
- b) o relatório não indicara com clareza e precisão o dispositivo legal que fora infringido;
- c) o processo era decorrente do lavrado em face do Sr. Newton Bonin;
- d) os pagamentos não podiam ser ao mesmo tempo base de remuneração para o Imposto sobre a Renda e para as Contribuições Previdenciárias;
- e) a origem dos valores decorreu de empréstimo ao Sr. Newton Bonin;
- f) não houvera prestação de serviços à recorrente pelo Sr. Newton Bonin;
- g) não se trataram de benefícios indiretos;
- h) os contratos de mútuo não representavam renda para as pessoas físicas;
- i) era possível a quitação do contrato de mútuo por meio de títulos;
- j) não havia provas da prestação de serviços;
- k) não podia ser aplicado o art. 116, parágrafo único do CTN;
- l) os valores pagos deviam ser considerados distribuição de lucros à sócia Ana Bonin;
- m) devem ser excluídos os valores que não correspondiam ao pagamento de despesas pessoais;

n) houvera liquidação parcial dos contratos de mútuo;

Não foram apresentadas contrarrazões pelo órgão fazendário.

É o relato suficiente.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Marco André Ramos Vieira, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 1.525. Superado, dessa forma, o pressuposto de admissibilidade, passo ao exame das questões preliminares ao mérito.

Quanto ao argumento de que o lançamento deve ser declarado nulo – por não indicar com clareza e precisão o dispositivo infringido –, não lhe confiro razão. A autuação foi realizada com base em documentação da própria recorrente, conforme relatório fiscal às fls. 61 a 73; além disso, o relatório indicou os motivos do lançamento e os fatos geradores estão devidamente descritos às fls. 74 a 81; a forma para se apurar o quantum devido, por competência, encontra-se às fls. 6 a 12. Ao contrário do que afirma a autuada, o presente auto de infração não foi lastreado na Lei n. 8.383, mas sim, na Lei n. 8.212 de 1991.

Os relatórios juntados pela fiscalização favorecem a ampla defesa e o contraditório, possibilitando ao notificado o pleno conhecimento acerca dos motivos que ensejaram o lançamento. Desse modo, não assiste razão à recorrente de que houve omissão na motivação do lançamento. A motivação é simples, e restou cabalmente demonstrada no relatório fiscal às fls. 61 a 73: a empresa remunerou segurados – contribuintes individuais –, contudo não recolheu os valores devidos.

De acordo com o relatório fiscal, o Sr. Newton Bonin, de fato, era o administrador da pessoa jurídica. Para provar essa alegação, foram juntadas cópias, por exemplo, o Sr. Newton assinou termos como representante da pessoa jurídica, na condição de sócio-gerente, conforme fls. 85 a 89. Dessa forma, prestando serviço como administrador, demonstra-se a existência do fato gerador – prestação de serviços por pessoa física na condição de contribuinte individual. Outra prova que o Sr. Newton administrava a pessoa jurídica e tomava as decisões por ela são os pagamentos de despesas pessoais, em conformidade com a relação apresentada no relatório fiscal. Ora, nenhuma pessoa jurídica paga frequentemente despesas de uma pessoa física sem uma causa, que, nos presentes autos, tem a motivação de remunerar de forma indireta os serviços prestados pelo Sr. Bonin. Além do mais, o que ensejaria a sociedade emprestar dinheiro para uma pessoa que não compõe seu quadro societário, tendo em vista que entre os objetivos sociais da recorrente não consta atividade financeira.

Não assiste razão à recorrente ao afirmar que o processo teria sido decorrente do lavrado em face do Sr. Newton Bonin. Um único fato pode ensejar a lavratura de diversos autos de infração independentes entre si. Por ter recebido rendimentos de forma indireta, é devido o Imposto sobre a Renda pela pessoa física, também são devidas Contribuições Previdenciárias, quando o rendimento remunera o trabalho. Essas contribuições possuem dois contribuintes: a pessoa física que recebeu os rendimentos e a pessoa jurídica que os pagou. O presente auto de infração refere-se às Contribuições Previdenciárias devidas pela pessoa jurídica. Dessa maneira, é um processo independente do auto de infração que cobrou o Imposto sobre a Renda da pessoa física e ao contrário do argumento recursal, o mesmo pagamento pode ser base de remuneração para o Imposto sobre a Renda e para as Contribuições Previdenciárias.

O lançamento não enquadrando os segurados como empregados, o auto de infração decorreu do enquadramento como contribuintes individuais.

As contribuições da empresa sobre os serviços prestados por contribuintes individuais, para o período compreendendo as competências maio de 1996 a fevereiro de 2000, é regulada pela Lei Complementar n.º 84/1996, nestas palavras:

Art. 1.º Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais:

I - a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas;

Para o período posterior à competência março de 2000, inclusive, as contribuições da empresa sobre a remuneração dos contribuintes individuais é regulada pelo art. 22, III da Lei n.º 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n.º 9.876/1999, nestas palavras:

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

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Inciso acrescentado pelo art. 1.º, da Lei n.º 9.876/99 - vigência a partir de 02/03/2000 conforme art. 8.º da Lei n.º 9.876/99).

Uma vez que a notificada remunerou segurados, ela deveria efetuar o recolhimento à Previdência Social. Não efetuando o recolhimento, a autuada passa a ter a responsabilidade sobre o mesmo.

Os sócios gerentes são contribuintes individuais de acordo com o disposto no art. 12, inciso V, alínea “f” da Lei n. 8.212 de 1991, nestas palavras:

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

(...)

V - como contribuinte individual: [\(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999\)](#).

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade

*de direção condominial, desde que recebam remuneração;
(Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

A segurada Ana Bonin também administrava a pessoa jurídica, juntamente com o Sr. Newton, conforme previsto no contrato social da pessoa jurídica e nas Gfips entregues pela autuada.

Pelo exposto, restou provada a prestação de serviços pelos segurados à pessoa jurídica na condição de contribuintes individuais.

Quanto ao argumento de que a origem dos valores decorreria de contrato de mútuo, esses supostos acordos somente foram colacionados em recurso (fls. 1430 a 1438) e teriam sido quitados, em parte, por meio da entrega de “títulos podres” da Eletrobrás.

Resta demonstrada, assim, a simulação à legislação tributária. Não é razoável nem verossímil que uma pessoa jurídica, que não é instituição financeira, empreste dinheiro ao administrador e ao invés de receber no mesmo objeto em que contratado (dinheiro) aceite títulos de liquidação duvidosa. O Judiciário reconheceu, por meio de reiteradas decisões, que esses títulos encontram-se prescritos e possuem o valor atualizado questionável. A autuada teria aceito um título não superior a quatro mil reais – valor reconhecido pela Eletrobrás – para quitação de um suposto empréstimo de cinco milhões de reais. Tudo isso aponta que, de fato, houve a entrega de valores aos administradores sem a necessidade de devolução dos recursos. Se não houvesse a condição favorecida de ser administrador, a pessoa jurídica não realizaria tal negócio jurídico, prova disso é que não houve nenhum empréstimo, em condições similares, a outras pessoas. Afinal, se fosse um negócio jurídico tão proveitoso, como alega a recorrente, ela teria captado outros contratos dessa natureza. Nessas condições contratuais, não faltariam interessados.

Não se tratou de aplicação do art. 116, parágrafo único do CTN, o lançamento decorreu da análise da realidade dos fatos. A fiscalização confirmou o pagamento aos administradores pela prestação de serviços à recorrente, e o contrato de mútuo simulado é uma fraude à legislação tributária, a teor do previsto no art. 149, VII do CTN. Diante da realidade encontrada pela auditoria, não é necessária a aplicação da norma antielisão (art. 116, parágrafo único do CTN), podendo ser lançado de ofício a importância reputada devida.

A recorrente pede o reconhecimento da distribuição de lucros à Sra. Ana Bonin, todavia não lhe assiste razão. Para configurar tais pagamentos como distribuição de lucros, caberia à autuada demonstrar, por meio de provas contábeis, que a origem dos valores seriam de lucros auferidos pela pessoa jurídica. Contudo, não fez qualquer prova. De fato, a pessoa jurídica pagou despesas pessoais da administradora, decorrente da relação jurídica de prestação de serviços na condição de contribuinte individual.

As despesas pessoais e os demais pagamentos realizados aos contribuintes individuais são fatos geradores de contribuições previdenciárias. Desse modo, não procede o argumento de que deveriam ser excluídos os valores não correspondentes às despesas dos administradores.

Em relação ao valor da multa aplicada, deve ser revisto o lançamento. É bem verdade que o art. 35 da Lei nº 8.212 foi alterado por meio da Medida Provisória nº 449, tendo sido acrescentado o art. 35-A à Lei nº 8.212. Assim, a partir da MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941, há que se diferenciar se os valores constaram ou não em lançamento de

ofício. Se não houver lançamento de ofício e o contribuinte recolher espontaneamente os valores devidos aplica-se a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212, caso os valores tenham sido apurados por meio de lançamento de ofício, aplica-se o disposto no art. 35-A da Lei 8.212.

In casu, os valores constam em lançamento de ofício, e para os contribuintes que não declararam em GFIP, o regime jurídico novo ficou mais gravoso. Atualmente, para esses casos, deve ser observada a multa prevista no art. 44 da Lei n° 9.430 de 1996, que prevê aplicação de multa de no mínimo 75% (setenta e cinco por cento).

A conduta de apresentar a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4° do artigo 32 da Lei n° 8.212 de 1991. Agora, com a Medida Provisória n° 449 de 2009, convertida na Lei n° 11.941, a tipificação passou a ser apresentar a GFIP com incorreções ou omissões, com multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

O núcleo do tipo infracional seja na redação anterior à MP n° 449, seja com o novo ordenamento é o mesmo: apresentar a GFIP com erros. A multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A. Resta demonstrado, assim, que estamos diante de uma obrigação puramente formal, devendo ser aplicada a multa isolada. Não há razão para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e da acessória antes da MP n° 449 e após, para verificar qual a mais vantajosa. A análise tem que ser multa por descumprimento de obrigação principal antes e multa por tal descumprimento após; e multa por descumprimento de obrigação acessória antes e após. A análise tem que ser realizada dessa maneira, pois como já afirmado trata-se de obrigação acessória independente da obrigação principal.

A conduta de não apresentar declaração, ou apresentar de forma inexata, somente se subsumiria à multa de 75%, prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, nas hipóteses em que não há penalidade específica para ausência de declaração ou declaração inexata. Para a Gfip – assim como para a DCTF e a DIRPF – há multa com tipificação específica; desse modo inaplicável o art. 44. Em relação à Gfip aplica-se o art. 32-A da Lei n° 8.212 de 1991.

Conforme previsto no art. 44 da Lei n° 9.430, a multa de 75% incidirá 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. Desse modo, há três condutas no art. 44 que não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa. Há a conduta deixar de pagar ou recolher; outra conduta é ausência de declaração, e a terceira é a apresentação de declaração inexata. Essa conclusão é facilmente alcançável pela aplicação da regra de paralelismo sintático da língua portuguesa, haja vista – no art. 44 – a repetição da preposição “de” indicar o referencial “no caso”. Esquemáticamente ter-se-ia:

Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

1) 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos:

1.1 de falta de pagamento ou recolhimento,

1.2 de falta de declaração e

1.3 nos de declaração inexata;

Logicamente, se o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não se aplica a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430; mas se a despeito do pagamento não declarou em Gfip, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32A da Lei n.º 8.212. Essa aplicação de multa isolada somente é possível pelo fato de serem condutas distintas. Agora, se o contribuinte tiver declarado em Gfip não se aplica a multa do art. 44 da Lei n.º 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n.º 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento. Afinal, a multa do art. 44 da Lei n.º 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em Gfip, mas não tiver pago, não se aplica o art. 44 da Lei 9.430. Esse artigo não se impõe pelo fato de o contribuinte não ter recolhido e ter declarado, deveras 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 recolhe e não declara 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.º 8.212. Como já afirmado, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A, o que demonstra serem condutas independentes.

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 nº 9.430/96. Assim, não há que se falar em bis in idem, tampouco em consunção. Pelo contrário, 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. Logo, não há consistência nos entendimentos que pretendem dispensar a multa isolada, por ter sido aplicada a multa genérica.

A Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB n.º 1.027 de 22 de abril de 2010 que assim dispõe em seu artigo 4º:

Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.?

Entendo inaplicável a referida Portaria por ser ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em Gfip, independentemente de o contribuinte ter pago, conforme dispõe o art. 32-A da Lei nº 8.212. Uma vez que a penalidade está prevista em lei, somente quem pode dispensá-la é o Poder Legislativo. A interpretação da Receita Federal gera a concessão de uma anistia sem previsão em lei, o que contraria o art. 150, parágrafo 6º da Constituição Federal. A Portaria também viola o art. 182 do CTN que exige a concessão de anistia por meio de lei, além de violar os artigos 32-A da Lei nº 8.212 e 44 da Lei nº 9.430.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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.

Entendo que o novo regime (aplicação da multa de 75%) é mais gravoso. Desse modo para as competências anteriores a dezembro de 2008 (entrada em vigor da MP n 449) deve ser aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei n 8.212. Para o período posterior à entrada em vigor da Medida Provisória n 449, cujos valores não foram declarados em Gfip há que se aplicar a multa de 75% (previsão no art. 44 da Lei 9.430).

CONCLUSÃO:

Voto pelo conhecimento do recurso e pelo provimento parcial a ele, para que seja aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei n 8.212. Para o período posterior à entrada em vigor da Medida Provisória n 449, cujos valores não foram declarados em Gfip há que se aplicar a multa de 75% (previsão no art. 44 da Lei 9.430).

É o voto.

Marco André Ramos Vieira

Processo nº 10980.725206/2010-93
Acórdão n.º **2302-01.786**

S2-C3T2
Fl. 1.531

CÓPIA