



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

Processo nº 11020.725149/2011-44
Recurso nº . Voluntário
Acórdão nº 2301-003.824 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente MARCOPOLO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO - DEZEMBRO DE 2005 A NOVEMBRO 2006

Lançamentos, quando há recolhimentos, para efeito da decadência, devem ser fulcrados no Artigo 150, §º 4º do CTN, onde o prazo é quinquenal, com a contagem a partir do ‘*dies a quo*’ a data da ocorrência do fato gerador.

No caso em tela a Recorrente é contribuinte geral, ou seja, de uma forma ou de outra antecipou os recolhimentos previdenciários, razão pela qual aplicar-se-ia a regra do artigo 150, §º 4º do CTN . Entretanto, como houve dolo ou simulação não há de se aplicar o mencionado dispositivo de lei.

A EXCLUSÃO DO NOME DOS ADMINISTRADORES DA RELAÇÃO DE VÍNCULOS DO PRESENTE LANÇAMENTO FISCAL

Aplicação da Súmula CARF nº 88, onde a Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO TRABALHISTA

A desconsideração da personalidade jurídica é comportamento extremo, utilizado somente quando comprovada cabalmente que a relação existente entre as partes trata-se de contrato de trabalho e não de prestação de serviço regido pelas normas cíveis.

Para desconsiderar a personalidade necessário a comprovação de subordinação jurídica, pessoalidade, caráter não eventual e habitual e outros do gênero.

No caso em tela foram desconsideradas as pessoas jurídicas onde os sócios diretores já foram funcionários da Recorrente e, no lançamento, apareceram como empresas prestadoras de serviços. Sendo assim, num contrato conseguiu a Recorrente demonstrar que de fato não havia os quesitos necessário para configurar contrato de trabalho, noutra não.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES RELACIONADAS À GFIP.

Em relação aos fatos geradores até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado: I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, na questão da decadência, devido a existência de simulação, nos termos do voto do Relator. O Conselheiro Marcelo Oliveira votou pelas conclusões, devido à ausência de demonstração de recolhimentos. Vencido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, que votou em aplicar o determinado no Art. 150 do CTN; b) em dar provimento ao recurso, na questão da contratação da empresa RTE Consultoria, nos termos do voto do Relator. Os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior e Marcelo Oliveira acompanham a votação por suas conclusões, por não verificar todos os requisitos da relação empregatícia. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que negavam em provimento ao recurso nesta questão; c) em negar provimento ao recurso, na questão da contratação da empresa Morpar Consultoria, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior e Marcelo Oliveira que votaram em dar provimento ao recurso, por não verificar todos os requisitos da relação empregatícia; d) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; e) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP - deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/02/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2014 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 12/02/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 19/03/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 03/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior e Wilson Antonio de Souza Correa, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Wilson Antonio de Souza Corrêa – Relator

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva. – Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Marcelo Oliveira, Bernadete de Oliveira Barros, Manoel Arruda Coelho Júnior, Mauro José Silva e Wilson Antonio de Souza Corrêa.

Relatório

Ação fiscal que resultou em autuação e lançamento fiscal em dois Autos de Infração:

Auto de Infração AI Debcad nº 37.268.645-1, referente ao lançamento de contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho RAT, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados;

Auto de Infração AI Debcad nº 37.345.164-4, referente ao lançamento de contribuições destinadas a outras entidades e fundos - Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação FNDE (Salário-Educação), Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária INCRA, e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados.

Consigna o Relatório da Atividade Fiscal que a empresa utilizou-se de pessoas jurídicas interpostas, constituídas com o fim único de receber os pagamentos decorrentes de serviços pessoalmente prestados pelos sócios-administradores destas pessoas jurídicas, os quais mantinham vínculos anteriores pessoais de trabalho com a empresa, que foram substituídos por prestações de serviços de assessoria e consultoria.

Segundo a autoridade lançadora, foram apurados elementos fáticos que demonstram que as contratações das pessoas jurídicas “não passam de mero instrumento simulatório, através de atos de interposição, para remunerar a prestação de serviços pessoais, não eventuais e subordinados dos sócios” das pessoas jurídicas diretamente à Marcopolo S.A.

Após noticiada da autuação, impugnou com suas razões, cujas quais não foram suficientes para desconstituírem o crédito previdenciário.

Em 05.OUT.2012 foi noticiada da decisão de piso e em 06.NOV.2012 interpôs o presente remédio recursivo, alegando: i) tempestividade; ii) defesa única para os dois Debcad's; iii) decadência parcial do lançamento – Dezembro de 2005 a Novembro 2006; iv) a exclusão do nome dos administradores da relação de vínculos do presente lançamento fiscal; v) da não caracterização da relação trabalhista; vi) do contrato de trabalho firmado com as empresas RT e Consultoria Ltda. e Mopar Consultoria e Representação Ltda.; vii) da comprovação da prestação de serviços pelas empresas RT e Consultoria Ltda. e Mopar Consultoria e Representação Ltda.; viii) do planejamento tributário; ix) referente ao contrato firmado com a RT e Consultoria Ltda. – a) momento da constituição da empresa RT e Consultoria Ltda. – b) das antecipações e do desconto oferecido – c) da equivocada base de cálculo utilizada relativamente aos valores pagos à RT e Consultoria Ltda.; x) das questões relativas ao contrato firmado com a Morpar Consultoria e Representação Ltda.; xi) limitação da multa de mora em 20%.

É a síntese do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Wilson Antonio de Souza Corrêa - Relator

O presente Recurso Voluntário acode o pressuposto de admissibilidade, razão pela qual, desde já, dele conheço, passando à análise requerida, com a final decisão.

TEMPESTIVIDADE

A Recorrente de início alega a tempestividade, e dela conheço, eis que noticiada da decisão de piso no dia 05.OUT.2012, uma sexta-feira, e interpôs o presente recurso no dia 05.NOV.2012, com exatos trinta dias, prazo este legal.

Com razão a Recorrente.

ii) DEFESA ÚNICA PARA OS DOIS DEBCAD'S

Não há previsão legal que iniba tal comportamento e na prática torna-se mais célere e fácil de julgamento.

Portanto, admissível tal procedimento e com razão a Recorrente.

iii) DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO – DEZEMBRO DE 2005 A NOVEMBRO 2006

Diz que os lançamentos, para efeito da decadência, devem ser fulcrados no Artigo 150, §º 4º do CTN, onde o prazo é quinquenal, igualmente ao artigo 173, I do CTN, mas o '*dies a quo*' é a data da ocorrência do fato gerador, face ao posicionamento jurisprudencial hodierno, razão pela qual estariam abarcados pela decadência o período de dezembro de 2005 à novembro de 2006.

Tenho que a Recorrente é contribuinte geral, onde de uma forma ou de outra realiza os recolhimentos mensalmente, não só dos envolvidos no presente lançamento, mas de vários outros funcionários, razão pela qual há antecipação.

Mas, a regra do artigo 150, §º 4º do CTN, não se aplica no presente caso, eis que houve simulação ou dolo com fim de ludibriar o FISCO.

Sem razão a Recorrente.

iv) A EXCLUSÃO DO NOME DOS ADMINISTRADORES DA RELAÇÃO DE VÍNCULOS DO PRESENTE LANÇAMENTO FISCAL

A exclusão dos representantes legais da relação de co-responsáveis é matéria já sumulada por esta Casa, razão pela qual, faço dela a minha decisão, eis que os nomes dos administradores na relação de vínculos no lançamento tem finalidade meramente informativa, onde não atribuem responsabilidade tributária às pessoas e nem comportam discussão no âmbito administrativo.

‘Vide’, Súmula Carf nº 88, ‘in verbis’:

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Com razão a Recorrente.

v) DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO TRABALHISTA

Diz a Recorrente que o CARF possui jurisprudência assaz para determinar a validade do lançamento, ao desconstituir a relação empresária apresentada entre pessoas jurídicas, a prova cabal dos elementos constituintes da relação empregatícia, juntando jurisprudência neste sentido.

No caso em tela foram desconsideradas as pessoas jurídicas onde os sócios diretores já foram funcionários da Recorrente e, no lançamento, apareceram como empresas prestadoras de serviços, onde numa o sócio é o Srº Raul Tessari e noutra o Senhor Moacir Valdemiro Moroni.

Diz que na relação trabalhista mister que exista a não eventualidade da prestação de serviço, a dependência jurídica do empregado em relação ao empregador e, a contraprestação retributiva de natureza salarial para pelo empregador ao empregado.

Junta doutrina e jurisprudência sobre o assunto.

Entretanto, não é isto que informa o Relatório Fiscal da autuação, onde se apurou que a Recorrente interpôs relação trabalhista com as pessoas físicas que lhe prestaram serviço como se pessoas jurídicas fossem.

Segundo consta do relatório as pessoas jurídicas interpostas foram constituídas com fins únicos de receber os pagamentos realizados pela Recorrente pelos serviços pessoalmente prestados pelos seus sócios-administradores, os quais mantinham vínculos anteriores pessoais de trabalho com ela, que foram substituídos por prestações de serviços de assessoria e consultoria.

Houve a formalização de contratos de prestação de serviços e outras avencas através da contratação de PJ, mas, dos fatos apurados pela fiscalização revelam que os reais prestadores de serviços são as pessoas físicas sócias, as quais foram incluídas nos contratos firmados como INTERVENIENTES ANUENTES, contudo as mesmas assumem diversas obrigações pessoalmente: a) a de prestar o trabalho; b) exclusividade na prestação de serviços; c) abdicação de participar em outras sociedades ou emprego em empresas concorrentes e outros quejandos.

Ora, a Recorrente exigiu contratualmente da Pessoa Jurídica a prestação de serviço do seu único representante legal, com subordinação de relação trabalhista, o que configura o vínculo de contrato de trabalho, desconsiderando a personalidade jurídica contratada.

Ademais, para por uma pá de cal, há nos autos contrato de trabalho com o Srº Moroni, em 1968 e rompido em 1987 e posteriormente a contratação em 2003, sem a rescisão contratual. Não deixando dúvida da relação trabalhista existente com este funcionário.

Quanto ao Srº Raul Tessari a mesma sorte teve, já que as condições de contratação são as mesmas, ou seja, configuram o vínculo empregatício, ao contrário do que revela o contrato de trabalho e apresenta em sua defesa e recurso a Recorrente.

Desta forma, não assiste razão a Recorrente.

vi) DO CONTRATO DE TRABALHO FIRMADO COM AS EMPRESAS RT E CONSULTORIA LTDA. E MOPAR CONSULTORIA E REPRESENTAÇÃO LTDA

Diz que a Fiscalização indevidamente alegou que os contratos de prestação de serviços com as empresas RT e MOPAR serviu para mascarar continuação de contrato de trabalho, mas está equivocada, pois cada empresa foi contratada para prestar serviços na sua especialidade, faltando entre outros requisitos a pessoalidade, eis que os contratos não exigiam a mesma, mas sim a preferência.

Trata ainda, quanto a pessoalidade, que o serviço deve ser prestado por uma pessoa, ou seja, caráter personalíssimo, o que não é o caso, pois no contrato ficou claro a preferência e não a pessoalidade.

De fato, no contrato consta a preferência, mas a Fiscalização constatou que somente o Srº Tessari e o Srº Morani, cada qual, eram únicos trabalhadores daquelas empresas contratadas e somente eles trabalhavam para Recorrente, submetendo-se às regras da legislação trabalhista. E, ficou claro também que quem prestava o serviço era a pessoa física e não os funcionários das pessoas jurídicas contratadas, porque cada pessoa jurídica contratada tinha somente um funcionário, quais sejam os seus respectivos sócios majoritários e únicos empregados.

Alega ainda a não eventualidade, porque a eventualidade da prestação de serviços das empresas contratadas revela-se em várias oportunidades, mormente porque elas (empresas contratadas) nunca cumpriram horário, bem como nunca mantiveram sede na sede da Recorrente, ao contrário, suas sedes eram em outro local, e que eventualmente um ou outro funcionário das contratadas compareciam na Recorrente.

Para a Recorrente, revela-se eventual ainda porque a empresa do SRº Tessari apresentou Notas Fiscais de prestação de serviços para outras empresas.

De fato, há nos autos, após a impugnação, Notas Fiscais de prestação de serviço da empresa do SRº Tessari para outras empresas, o que desfigura a pessoalidade, eis que, considerando, como está sendo considerado, empresa formada por uma só pessoa física, deixaria de ser pessoal.

Por outro lado, aceitando a argumentação da defesa de que haviam outros prepostos na empresa do SRº Tessari, deixaria de existir o caráter pessoal, pois poderia ir qualquer outro funcionário da empresa contratada para a contratante.

Então, quanto a empresa RT e Consultoria Ltda. deixa de existir a pessoalidade.

Quanto a subordinação jurídica, segundo a Recorrente, ela se traduz em absoluta liberdade com que as duas pessoas jurídicas contratadas sempre conduziram suas atividades na prestação de serviços a ela, e que a Fiscalização não conseguiu demonstrar a existência dela (subordinação jurídica).

Para melhor reflexão, mister que tenhamos que o verbo “subordinar”, de origem latina que significa “estabelecer uma ordem de relação entre dois seres vinculados, em que um passa a ser inferior, e o outro, superior, implicando em dominar, submeter, rejeitar, determinar, autorizar e outros quejandos”. No caso da relação de trabalho a subordinação jurídica está atrelada ao fato de dependência econômica para contraprestação de serviço e dever de obediência as regras do trabalho e para o trabalho a se desenvolver.

Não poderia deixar de mencionar o jurista argentino Juan Ramirez Gronda, que tenho como perfeita a relação que trás sobre a subordinação jurídica, onde, para ele “a subordinação jurídica consiste cabalmente no direito patronal de dar instruções e na correlata obrigação do empregado de acatá-las”. Afirma, ainda, que o empregador dispõe e fiscaliza a forma de prestação do trabalho como um credor de uma prestação contratual. (apud SANCHES, 2002, p. 95)

Restou evidente a insubordinação jurídica existente entre a Recorrente e a empresa RTe Consultoria, mas mesma sorte não conseguiu demonstrar quanto a empresa do Srº Moroni, já que não se trouxe nenhuma prova para desfigurar a subordinação jurídica, a eventualidade e a pessoalidade.

Com razão em parte a Recorrente, já que, das suas argumentações valiosas e técnicas, acompanhadas de documentos, conseguiu demonstrar que a empresa RTe Consultoria não tinha pessoalidade, subordinação jurídica e nem pessoalidade. Mas, de outro giro, quanto a empresa Mopar a mesma sorte não teve.

vii) DA COMPROVAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PELAS EMPRESAS RT E CONSULTORIA LTDA. E MOPAR CONSULTORIA E REPRESENTAÇÃO LTDA

Inconformada com o lançamento diz a Recorrente que a Fiscalização não poderia desconsiderar os serviços prestados pelas empresas contratadas, com a esvaída alegação de que ela (Recorrente) comprovou a prestação de serviços das contratadas, tão somente com atas de reuniões.

Socorre-se ao Código Civil, Artigo 104, onde diz que o negócio jurídico lícito requer agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável, e forma prescrita ou não defesa em lei.

É correto. Mas não o suficiente, eis que caberia a ela demonstrar cabalmente a prestação de serviço realizada pelas empresas, já que ao menos um projeto deva ter sido desenvolvido na relação existente.

A Fiscalização, pelos indícios apresentados constatou a ausência da relação jurídica cível, configurando-a como trabalhista. Então, cabe ao contribuinte apressar-se em demonstrar um ônus que lhe foi transferido pela presunção de ausência de contrato cível. Assim como é dito no § único do artigo 116 do CTN, ou seja, a autoridade fiscal poderá desconsiderar atos e negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo.

E foi isto que aconteceu, entendeu a Fiscalização que os documentos apresentados não eram suficientes e caberia a Recorrente demonstrar ao contrário, o que não fez.

Sem razão a Recorrente.

viii) DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Diz que o planejamento tributário, desde que não esteja contrário a legislação tributária poderá ser feita ao livre arbítrio do contribuinte, e foi isto que fez.

Mas a fiscalização entendeu ao contrário, ou seja, a existência de simulação, onde forjou contrato de prestação de serviço com duas supostas empresas, cujos sócios majoritários eram os prestadores de serviço, sendo ex-funcionários, o que configurou prestação de serviço com vínculo empregatício ao invés de negócio jurídico cível.

Pelas razões antes expostas, tenho que houve a simulação em um contrato e noutro a Recorrente conseguiu provar que não havia o leque de requisitos necessários para demonstrar a relação trabalhista.

Como dito antes, com razão em parte.

ix) DO CONTRATO FIRMADO COM a RTe CONSULTORIA

A Recorrente trás várias questões formuladas para configurar a relação cível existente entre ela e a RTe Consultoria, cuja qual as acolho, porque antes considerado com negócio jurídico cível sem a relação trabalhista.

x) DAS QUESTÕES RELATIVAS A MOPAR – CONTRATO

Em primeiro lugar alega o erro da fiscalização que argüiu que a relação entre a Recorrente e a MOPAR teve início em 2004, sendo que as NF demonstram que o início foi em janeiro de 2006. O que de fato aconteceu, ou seja, a primeira NF é de fevereiro de 2006, referente a prestação de serviço de janeiro daquele ano.

E quanto a contratação da MOPAR ainda quando o Srº Morani era funcionário da Recorrente, não implica em nenhuma anomalia jurídica.

Certo seria se não tivesse a configuração de vínculo trabalhista, conforme antes exposto, entre o Srº Morani e a Recorrente, enquanto havia iniciado a dita relação cível, com figura de prorrogação de contrato de trabalho.

xi) DA LIMITAÇÃO DA MULTA DE MORA IMPOSTA EM 20%

Há de se reconhecer o direito do contribuinte à redução da multa incidente pelo não recolhimento da contribuição previdenciária para 20%, sendo a mesma aplicável a todos os períodos, uma vez que as multas aplicadas por infrações administrativas tributárias, devem seguir o princípio da retroatividade da lei mais benéfica ao contribuinte, com previsão legal no artigo 106, inciso II, "c" do CTN, reduzindo-se o valor da multa aplicada para o percentual de 20%, por aplicação retroativa da Lei nº 9.430/96.

O art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional prevê expressamente que a lei nova possa reger fatos geradores pretéritos, desde que se trate de ato não definitivamente julgado, por aplicação do princípio da retroatividade benéfica.

Sendo assim, mister que tenhamos em mente que enquanto não preclusa a oportunidade para a oposição algum remédio processual e ou se estes não tiverem transitado em julgado, possível será a aplicação do dispositivo supramencionado, uma vez que não há nada definido juridicamente, ou seja, não há trânsito em julgado.

De mais a mais, na lei não há distinção da multa moratória e a punitiva, e por isto mesmo o contribuinte faz jus à incidência da multa moratória mais benéfica, sendo cabível a aplicação retroativa do art. 61, da Lei nº 9.430/96, desde que, como alhures dito, o ato não se encontre definitivamente julgado, como é o caso em tela.

Este pensar, da mesma forma vêm se posicionando nossos Tribunais, *in verbis*:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COFINS. DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INTIMAÇÃO DA JUNTADA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO E PROVA PERICIAL INDEFERIDA. MULTA MORATÓRIA. REDUÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 61, DA LEI Nº 9.430/96 A FATOS GERADORES ANTERIORES A 1997. POSSIBILIDADE. RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. ART. 106, DO CTN. TAXA SELIC. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. DECRETO-LEI Nº 1.025/69.

....

O Código Tributário Nacional, por ter natureza de lei complementar, prevalece sobre lei ordinária, facultando ao contribuinte, com base no art. 106, do referido diploma, a incidência da multa moratória mais benéfica, com a aplicação retroativa do art. 61, da Lei nº 9.430/96 a fatos anteriores a 1997.

...

(STJ, REsp 653645/SC, 2ª T., Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 21/11/2005)"

"EXECUÇÃO FISCAL. REDUÇÃO DE MULTA EM FACE DO DEL 2.471/1988. ART. 106, II, "c", CTN. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

1. O ART. 106, do CTN admite a retroatividade, em favor do contribuinte da lei mais benigna, nos casos não definitivamente julgados. Sobrevindo, no curso da execução fiscal, o DL 2.471/1988, que reduziu a multa moratória de 100% para 20% e, sendo possível a reestruturação do cálculo de liquidação, é possível a aplicação da lei mais benigna, sem ofensa aos princípios gerais do direito tributária. Na execução fiscal, as decisões finais correspondem as fases de arrematação, da adjudicação ou remição, ainda não oportunizados, ou, de outra feita, com a extinção do processo, nos termos do art. 794, do CPC. (STJ, REsp 94511/PR, 1ª T., Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ 25/11/1996)"

Documento assinado digitalmente por *Reinaldo, D.J.* em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/02/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 12/02/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 19/03/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA
Impresso em 03/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, para valer a regra da retroatividade benéfica da lei, estampada no artigo 106 II, C do Código Tributário Nacional, no caso em tela a multa a ser aplicada é aquela que se encontra no artigo 61 da Lei 9.430/1996.

CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, como o presente recurso voluntário atende os pressupostos de admissibilidade, dele conheço, para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, a) para excluir do lançamento as contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos efetuados à empresa RT e Consultoria, por considerar a relação cível e não trabalhista existente entre ela e a Recorrente; b) para aplicar a multa mais benéfica ao contribuinte/Recorrente, cuja qual afigura-se no artigo 61 da Lei 9.430/96, mantendo as demais autuações.

É o voto.

(assinado digitalmente)

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA - Relator

Voto Vencedor

. Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;
- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de “*de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)*”. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei

9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina).*” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento – que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a

aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/02/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/07/2014 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 12/02/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 19/03/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 03/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora

no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

CÓPIA