



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11065.725225/2011-03
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-003.906 – 2ª Turma
Sessão de 13 de abril de 2016
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente CALCADOS Q SONHO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidas as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Teresa Martinez Lopez, que deram provimento ao recurso. Votou pelas conclusões a Conselheira Patrícia da Silva.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

EDITADO EM: 19/04/2016

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Do AI até a Decisão Recorrida

Trata o presente processo de 02 autos de infração, às e-fls. 03 a 35 cientificados à contribuinte em 15/12/2011, com relatório fiscal às e-fls. 39 a 52. As autuações decorreram de utilização, pela Calçados Q Sonho Ltda., de mão-de-obra de pessoas jurídicas que, embora constituídas regularmente, eram, de fato, empresas interpostas por ela.

Os autos de infração relacionados às obrigações principais englobam créditos previdenciários relativos a:

DEBCAD Nº	DESCRIÇÃO	VALOR (R\$ em 02/12/2011)
37.312.454-6	Contribuições previdenciárias da empresa sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, correspondente à parte patronal e para o financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.	310.882,98
37.312.455-4	Contribuições devidas pela empresa a Outras Entidades e Fundos (SENAI, SESI, SEBRAE, INCRA e SALÁRIO EDUCAÇÃO) incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados.	63.876,54

Em sua impugnação, às e-fls. 385 a 422, a empresa, que atua no ramo de fabricação de calçados de couro, contestou o auto de infração. A 7ª Turma da DRJ/POA

considerou improcedente a impugnação, por unanimidade de votos, conforme disposto no acórdão nº 10-38.187 de 27/04/2012, às e-fls. 1194 a 1212.

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às e-fls. 1232 a 1272, no qual alega, em síntese:

- que como prejudicial de mérito haveria necessidade de unificação do presente processo com outros dois que tem por base os mesmos fatos, estando ambos pendentes de julgamento, um na esfera da DRJ e outro também neste CARF;
- pela nulidade dos lançamentos, por ausência de ato declaratório de exclusão do Simples para lançamento a partir da desconsideração da personalidade jurídica de empresas enquadradas no Simples, bem como por alegadas irregularidades no MPF;
- que seria nulidade da decisão recorrida por cerceamento de direito de defesa por ela deixar de apreciar pontos alegados na impugnação;
- que a fiscalização se equivocou em diversos pontos ao apreciar a descentralização das atividades pela empresa;
- que inexistente comprovação de evidente intuito de fraude ou mesmo de existência de dolo específico para que haja autuação com multa qualificada de 50%;
- que para o período compreendido entre 01/2008 e 11/2008, deveria ser aplicada a multa mais benéfica, na comparação do art. 35 da Lei nº 8212/1991 (com redação anterior à dada pela Lei nº 11.941/2009) com aquela prevista no art. 61, *caput*, e § 2º da Lei nº 9.430/1996;
- por fim, na eventualidade de insucesso de seu recurso, pleiteia compensação dos valores recolhidos pelas empresas alegadamente interpostas na sistemática do Simples.

Tendo em vista a existência de processo (11065.725226/2011-40) apensado ao presente que decorre dos mesmos fatos apurados, a 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento, utilizando-se da Resolução nº 2803-000.143, acordou por converter o julgamento em diligência para que a autoridade lançadora aprecie os argumentos da impugnação, do recurso voluntário e documentos anexados pelo recorrente, e-fls. 385/1191 e 1232/1273, a) concluindo pela retificação ou não do lançamento fiscal e sua fundamentação, tendo em vista que a dissimulação deve estar claramente provada por intermédio de documentos e fundamentada pela fiscalização.

A diligência solicitada resultou no relatório de e-fls. 1527 a 1538, do qual a contribuinte teve ciência em 16/08/2013. Em face da diligência, a contribuinte encaminhou manifestação, às e-fls. 1542 a 1546, em 18/09/2013, contestando o referido relatório.

Após o atendimento à diligência e a manifestação da contribuinte, o recurso voluntário foi apreciado pela 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento em 21/01/2014, resultando no acórdão 2803-002.910, às e-fls. 1556 a 1573, que tem a seguinte ementa:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CAUSA DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O mandado de procedimento fiscal é mero ato infralegal destinado à administração de recursos humanos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não afastando a competência legal do Auditor Fiscal para efetuar os devidos lançamentos.

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresas interpostas, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

MULTA

A inclusão de contribuições em lançamento fiscal dá ensejo à incidência de multa, conforme legislação aplicável à matéria, observado o disposto no artigo 106, inciso II, alínea c, do Código Tributário Nacional.

MULTA QUALIFICADA

A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que caracterizada a prática de ato com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária.

SIMPLES. GUIAS DE RECOLHIMENTO. DARF. APROVEITAMENTO.

É possível a dedução dos valores recolhidos para o regime tributário simplificado SIMPLES com os valores apurados no lançamento fiscal, Recurso Voluntário Provido em Parte desde que o contribuinte tenha cumprido todos os requisitos legais para a compensação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O acórdão teve o seguinte teor:

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para deferir o pedido de dedução dos valores recolhidos para o regime tributário simplificado SIMPLES com os valores apurados no lançamento

fiscal em epígrafe, desde que o contribuinte tenha cumprido todos os requisitos legais. A multa a ser aplicada será a prevista no art. 35A da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte. Vencido o Conselheiro Eduardo de Oliveira quanto à comparação da multa.

Ciente da decisão em 20/03/2014, a Fazenda Nacional informou, à e-fl. 1575, que não interporia recurso especial ou embargos de declaração ao acórdão.

A DRF de origem, antes de dar ciência do acórdão à contribuinte, efetuou os cálculos que alteravam o lançamento com base na decisão prolatada, resultando na planilha de e-fls 1579 e 1580, bem como no despacho de e-fls. 15/81 e 1582.

Embargos de Declaração da contribuinte

A contribuinte foi intimada do acórdão do recurso voluntário, bem como do resultado do despacho e planilhas da DRF de origem em 11/07/2014 (e-fl. 1595), através da Intimação nº 81/2014/TAQ. Em face disso, opôs embargos de declaração ao acórdão.

A análise dos embargos originou o acórdão nº 2803-003.498 da 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento, prolatado em 12/08/2014, com a ementa abaixo:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO.

Constatada a possível existência de obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão exarado pelo CARF correto o acolhimento dos embargos de declaração visando sanar o questionamento apontado.

O devido processo legal foi garantido ao contribuinte com ampla defesa e contraditório, decisão imparcial e todos os atos praticados observaram os comandos legais e normativos.

Embargos Acolhidos.

Apesar do acolhimento dos embargos, foi mantido o resultado do decidido no acórdão com o seguinte teor:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, nos termos do voto do relator, para esclarecer as alegações do contribuinte quanto às possíveis dúvidas e omissões, mantendo o resultado da decisão embargada.

Cientificada desse acórdão em 20/08/2014 (e-fl. 1612), a Procuradoria da Fazenda Nacional novamente informou que não interporia qualquer recurso.

Recurso Especial da contribuinte

Por meio da Intimação nº 104/2014/TAQ (e-fl. 1615), a contribuinte tomou ciência do acórdão relativo aos seus embargos em 02/09/2014 (e-fl. 1616). Irresignada, em 16/09/2014 interpôs recurso especial de divergência - RE, às e-fls. 1618 a 1629.

A contribuinte trouxe ao recurso duas matérias:

- a) necessidade de prévia exclusão dos Simples das empresas a ela ligadas na autuação, com base no acórdão paradigma nº 2401-003.511 da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento;
- b) cálculo da multa realizado com base no art.61 da Lei nº 9.430/1996, sem que se ultrapasse o percentual de 20%, com base no acórdão paradigma nº 2403-002.160 da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento.

O então Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento proferiu o despacho de e-fls. 1704 a 1716, em 23/11/2015, pelo qual negou seguimento ao RE no tocante a questionada necessidade de prévio procedimento de exclusão do Simples, mas deu seguimento à rediscussão sobre a multa a ser aplicada.

Em reexame de admissibilidade do RE, o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF confirmou as conclusões do presidente da 3ª Câmara, tornando definitiva a matéria cujo recurso foi denegado e encaminhando o resultado a ciência e eventuais contrarrazões da Fazenda Nacional para, finalmente, encaminhar o processo à CSRF a fim de proceder ao julgamento do RE.

Das contrarrazões da Fazenda Nacional

Cientificada do RE da contribuinte e da admissibilidade deste em 08/12/2015 (e-fl. 1719), a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às e-fls. 1720 a 1724, em 11/12/2015, no prazo previsto no art. 69 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009.

Em seu contra-arrazoado, em suma, a Procuradora argumenta que a multa de mora não restaria configurada na situação concreta em que não houve pagamento espontâneo, mas lançamento de ofício, cabendo nesse caso a aplicação da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991. Daí pugna pela denegação do RE interposto pela contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade e, por isso dele conheço no tocante a matéria que envolve as multas aplicadas..

Julgo, inicialmente, não haver como se afastar a aplicabilidade, ao caso, da retroatividade benéfica prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Para tanto, trago à colação os dispositivos de interesse ao caso sob análise, bem como excertos do brilhante voto do Ilustre Conselheiro Marcelo Oliveira no âmbito do Acórdão nº 9.202-003.070, proferido por esta mesma 2ª Turma, em 13 de fevereiro de 2014, por concordar integralmente com os seus fundamentos, na forma a seguir transcrita:

Lei 5.172/66 (CTN)

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.(g.n.)

Lei 8.212/1991 (Redação anterior):

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 (g.n.):

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 (g.n.):

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) cinquenta 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:

(...)

Lei 8.212/1991 (nova redação):

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 (g.n.)**, 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 (g.n.) 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.

Acórdão 9.202-003.070 – Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira

“

(...)

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, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

(...)

Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício (grifos no original)**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.

Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora (grifos no original)**.

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora (grifos no original)**, 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 (grifos no original):**

II - para pagamento de créditos *incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)*:

Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício (grifos no original)**, 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 (escrever 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 (grifos no original)**. 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 (grifos no original)**. 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 tem 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 (grifos no original) 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 (grifos no original)**), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**nos casos de lançamento de ofício (grifos no original)**).

Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.

(...)"

Verifico, assim, que, ainda que a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora”, independentemente da denominação que tenha se dado à penalidade, não resta dúvida de que estavam ali descritas duas diferentes espécies de multas: a) as multas de mora propriamente ditas e b) as multas lançadas de ofício.

As primeiras eram cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas nos lançamentos de ofício e através de notificação fiscal de lançamento de débito, ou, posteriormente, após a fusão entre a SRP e RFB, através de auto de infração (lançamento de obrigação principal) e auto de infração (no caso de obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambas por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais.

Ainda, quanto às multas de ofício, estas duas situações supra elencadas se encontravam, respectivamente, regradas na forma dos antigos arts. 35, II (multa referente à obrigação principal constituída através de NFLD ou AI) e 32, IV, §4º. ou §5º. (ambos referindo-se à obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambos da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que, com a alteração legislativa propugnada no referido diploma, passaram a estar regradas conjuntamente na forma de seu art. 35-A.

Assim, entendo que a penalidade a ser aplicada, uma vez caracterizada a ocorrência de lançamento de ofício da obrigação principal através de NFLD(s) ou AI(s) correspondente(s), não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da estabelecida pela anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º. ou 5º da Lei nº 8.212, de 1991 (aplicável para os casos de descumprimento de obrigação acessória relativa a prestação de informações em GFIP mesmo nos casos como o sob análise em que havia concomitante constituição de ofício da obrigação principal através de NFLD ou AI) com a do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, uma vez que a aplicação desta última, em meu entendimento, deve se cingir a casos em que há o efetivo recolhimento da contribuição previdenciária lançada, com somente a obrigação acessória tendo sido descumprida, sem lançamento de ofício.

Fundamental notar ter decorrido a constituição da multa, originada pelo descumprimento de obrigação acessória em questão nos presentes autos, de procedimento de ofício.

A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa por descumprimento de obrigação acessória (regrada na forma da anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou §5º da Lei nº 8.212, de 1991), quando somada à multa aplicada no âmbito do(s) NFLD(s) ou AI(s) de obrigação principal conexo(s) (regrada na forma da anterior redação do art. 35, inciso II da Lei nº 8.212, de 1991), a multa estabelecida pelo art. 44, da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, consoante disposto no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Outrossim, analisando-se o relatório fiscal nas e-fls. 49 a 51 e em planilha de cálculo à e-fl. 342 a 344, pode-se observar que, no tocante às contribuições previdenciárias,

Processo nº 11065.725225/2011-03
Acórdão n.º 9202-003.906

CSRF-T2
Fl. 23

houve a aplicação da comparação acima descrita no período de 01/2008 a 11/2008, sendo a multa mais benéfica de 75%; e, para apuração posterior a 11/2008, já sob a égide do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, foi aplicada a multa de ofício agravada de 150%.

Conclusão

Dessarte, voto no sentido de conhecer do recurso especial de divergência da contribuinte negando-lhe provimento para que seja mantida a multa conforme calculada no lançamento.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Processo nº 11065.725225/2011-03
Acórdão n.º **9202-003.906**

CSRF-T2
Fl. 24

CÓPIA

Processo nº 11065.725225/2011-03
Acórdão n.º **9202-003.906**

CSRF-T2
Fl. 25

CÓPIA