



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

Processo nº 11444.001484/2008-77
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-003.224 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrentes FUNDAÇÃO DE ENSINO EURÍPEDES SOARES DA ROCHA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2006

DECADÊNCIA PARCIAL RECONHECIDA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

Sujeitam-se ao prazo decadencial de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador as contribuições relativas às competências em que se verifique o pagamento parcial da obrigação. (Recurso de ofício)

ALEGAÇÕES DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A imunidade tributária não dispensa o dever da entidade protegida de obedecer aos deveres instrumentais estabelecidos em lei. Sem o cumprimento desses deveres, a autoridade fiscal deve lavrar a exigência, já que a imunidade não é ampla nem absoluta.

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 2.

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

CONTRIBUIÇÕES INFORMADAS EM GFIP. REDUÇÃO DA MULTA. INFORMAÇÃO DA REMUNERAÇÃO. INSUFICIÊNCIA.

Somente se aplica à redução de 50% da multa, consoante dispõe o § 4º do artigo 35 da Lei 8.212/1991, quando a contribuinte declara em GFIP todas as contribuições, inclusive contribuições patronais devidas.

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nova Lei limitou a multa de mora a 20%.

A multa de mora, aplicada até a competência 11/2008, deve ser recalculada, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte.

**RECONHECIMENTO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.
COMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

Inserir-se no âmbito da competência da autoridade fiscal o reconhecimento da condição de segurado empregado, para fins de incidência de contribuições previdenciárias, não se consubstanciando tal feito em desconsideração de interpostas pessoas jurídicas envolvidas.

SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais”.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para limitar a multa de mora a 20%. Vencidos os Conselheiros Márcio de Lacerda Martins (Suplente convocado), Carlos Henrique de Oliveira e Eduardo Tadeu Farah (Presidente e Relator). Designado para elaboração do voto vencedor o Conselheiro Carlos César Quadros Pierre. Acompanhou o julgamento a Dra. Tatiane Thome OAB/SP 223.575.

Assinado Digitalmente

Eduardo Tadeu Farah - Presidente e Relator.

Assinado Digitalmente

Carlos Cesar Quadros Pierre - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Eduardo Tadeu Farah (Presidente), Carlos Henrique de Oliveira, Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado), Marcio de Lacerda Martins (Suplente Convocado), Maria Anselma Coscrato dos Santos (Suplente Convocada), Carlos Alberto Mees Stringari, Carlos Cesar Quadros Pierre e Ana Cecilia Lustosa da Cruz.

Relatório

Adoto o relatório de primeira instância por bem traduzir os fatos da presente lide até aquela decisão.

Trata o presente de AI – Auto de Infração – DEBCAD 37.138.162-2, de 17/11/2008, referente às contribuições previdenciárias da empresa incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, inclusive alíquota para o financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa – SAT/RAT (Lei 8.212/91, artigo 22, I e II) e sobre as remunerações dos segurados contribuintes individuais (Lei 8.212/91, artigo 22, III), no montante de R\$ 14.192.003,49 (quatorze milhões, cento e noventa e dois mil e três reais e quarenta e nove centavos).

Esclareceu a fiscalização que a autuação decorre da expedição do ato cancelatório de isenção das Contribuições Sociais – Ato Declaratório Executivo DRF/MRA 51, de 28/12/2007, com efeitos a partir de 01/08/2003, acrescentando que foi interposto recurso em relação ao ato cancelatório, motivo pelo qual o crédito constituído ficará com exigibilidade suspensa até o julgamento final deste processo.

Integram o presente AI os levantamentos **FPE** – folha de pagamento – empregados e **FPC** – folha de pagamento – contribuintes individuais.

A fiscalização procedeu à análise das folhas de pagamento e respectivos recibos e das Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP.

Foram incluídos juntamente com as demais remunerações de contribuintes individuais os valores pagos a trabalhadores que tiveram os recibos de pagamento escriturados na conta “Direitos Autorais” (valores não incluídos em folhas de pagamento, não declarados em GFIP, nem escriturados em título próprio).

Informa a fiscalização que a autuada reconheceu o equívoco quanto aos registros contábeis efetuando sua correção, bem como, das folhas de pagamento, prontificando-se a recolher as importâncias devidas, retificando as GFIP durante a fiscalização.

Incluiu-se no levantamento a remuneração do segurado empregado Fernando Netto, que prestou serviços também na condição de contribuinte individual e da contribuinte individual Bahiji Haje, ante divergências constatadas entre a data da efetiva prestação de serviço e dos pagamentos por esses serviços.

O agente fiscal ainda esclarece que a autuada procedeu durante a fiscalização aos recolhimentos das contribuições dos contribuintes individuais em questão, os quais foram considerados no RDA – Relatório de Documentos Apresentados.

A autuada apresentou impugnação formulando, em síntese, as seguintes considerações:

- O lançamento ocorrido, mesmo com a suspensão da exigibilidade, representa ofensa à imunidade da entidade, visto as consequências geradas não só na esfera tributária, mas também nos campos contábil/fiscal, financeiro, comercial e trabalhista. Discorre acerca das características da imunidade.

- Não poderia a Lei 8.212/91 em seu artigo 12 definir a figura do empregado e do empregador, carecendo de competência a agente fiscal para dizer sobre a relação de emprego, considerando nessa situação os serviços prestados de outra forma por pessoas que mantinham com a impugnante também vínculo empregatício, situação dentro da legalidade.

- Não se pode aferir a divergência apontada pela fiscalização em relação à segurada Bahiji Haje, sendo impedido à impugnante o exercício ao direito de defesa e ao contraditório.

- Tendo sido o lançamento efetuado com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não cabem acréscimos a título de juros e multa.
- É confiscatória a multa aplicada.
- A contribuição lançada foi devidamente declarada em GFIP, cabendo a redução prevista no artigo 35, § 4º. da Lei 8.212/91.
- Cabível a aplicação da multa mais benéfica em decorrência da alteração legislativa introduzida pela Medida Provisória 449/2008 que remete à multa limitada a 20% prevista no artigo 61, § 2º., da Lei 9.430/96.
- É inconstitucional a taxa SELIC.

Ao final, requer o acolhimento de seus argumentos e a produção das provas admitidas, tais como documentais, testemunhais e outras que se mostrem necessárias.

Mediante despacho de fls. 114/116, os autos foram encaminhados em diligência fiscal para esclarecimentos quanto às divergências de datas em relação aos trabalhos prestados pela segurada Bahiji Haje e os respectivos pagamentos.

A autoridade lançadora procedeu à juntada de documentos (fls. 121/128), informando que as remunerações relativas a vários prestadores de serviço pessoa física (contribuintes individuais) verificadas na contabilidade não constavam em folhas de pagamento ou GFIP, tendo o sujeito passivo, no curso da ação fiscal, incluído todos estes trabalhadores em folha de pagamento e na GFIP.

Relativamente à segurada Bahiji Haje, a mesma constou na DIRF nas competências 02/2004, 03/2004, 05/2004 a 09/2004, 11/2004 e 12/2004; 01/2005, 02/2005, 04/2005 a 08/2005, 10/2005 a 12/2005; 03/2006 a 07/2006, 09/2006 a 12/2006, encontrando-se registrados na contabilidade (conta “Assessoria e Consultoria – Física”) os pagamentos à mesma nas citadas competências, mas ausentes nas folhas de pagamento em 07/2004, 07/2005, 03/2006 e 09/2006.

A atuada informou à fiscalização que se equivocou ao incluir a remuneração na competência de pagamento e não da efetiva prestação dos serviços. Constatado o equívoco, a empresa corrigiu as folhas de pagamento e GFIP, de modo que os valores apresentados no Relatório Fiscal item “8.c” referem-se aos meses em que ocorreram os fatos geradores de contribuições.

Regularmente cientificada, a atuada retornou aos autos afirmando que a diligência decorre de vício no lançamento que gera sua nulidade ao mitigar o direito à ampla defesa, vez que não foi possível de plano compreender os fatos que teriam dado ensejo ao lançamento.

Discorre acerca das considerações fiscais e defende não haver qualquer contribuição a ser recolhida, vez que foram corrigidas folhas de pagamento e GFIP, tendo sido recolhidas as contribuições. Informa a apresentação dos comprovantes de recolhimentos referentes à segurada Bahiji Haje a aos demais apontados no processo e traz aos autos os comprovantes de recolhimento de fls. 138/141.

Ao final, reitera as alegações anteriores e requer que o lançamento seja julgado improcedente.

Novamente os autos foram encaminhados à fiscalização para manifestação acerca das mencionadas guias de recolhimento, tendo a autoridade lançadora esclarecido que:

- a autuada não reteve as contribuições de Bahiji Haje (contribuinte individual), mas efetuou o recolhimento integral das mesmas durante o procedimento fiscal conforme consta no RDA – Relatório de Documentos Apresentados, tendo sido tais parcelas deduzidas dos levantamentos relativos aos contribuintes individuais.

- tais recolhimentos foram efetuados na alíquota de 20%, por entender a autuada tratar-se de entidade isenta.

- assim, a autuada recolheu as contribuições da contribuinte individual. As mesmas foram aproveitadas e por isso não foram lançadas, referindo-se o presente AI às contribuições da empresa (patronal) incidentes sobre as remunerações da segurada.

Novamente cientificada, a autuada manifestou-se reiterando suas considerações e especialmente o argumento de nulidade da autuação por impossibilidade de compreensão inicial dos fatos, arguindo a impossibilidade de que manifestações posteriores venham a sanar tal vício.

A 9ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou improcedente a impugnação apresentada, contudo reconheceu de ofício a decadência, bem como a redução de 50% da multa, conforme ementas transcritas:

LANÇAMENTO FISCAL. POSSIBILIDADE DE SANEAMENTO. RELATÓRIO FISCAL COMPLEMENTANDO INFORMAÇÕES FALTANTES. REABERTURA DO PRAZO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE NÃO CARACTERIZADA.

Cabível a emissão de Relatório Fiscal complementando as informações faltantes no Relatório Fiscal inicial, seguida da reabertura do prazo de defesa ao sujeito passivo, não se caracterizando a nulidade do lançamento ante a possibilidade de saneamento da irregularidade verificada e a ausência de qualquer prejuízo ao sujeito passivo, sendo-lhe assegurado o devido processo legal, o contraditório e o exercício de seu direito de defesa.

PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. PAGAMENTO PARCIAL DA OBRIGAÇÃO.

Sujeitam-se ao prazo decadencial de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador as contribuições relativas às competências em que se verifique o pagamento parcial da obrigação.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. ACRÉSCIMOS LEGAIS.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não obsta o ato do lançamento, inclusive com a aplicação de multa e juros moratórios, exceto nos casos em que a legislação exclua a incidência dos acréscimos legais.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO. AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

MULTA E JUROS.

São devidos multa e juros previstos na legislação vigente.

CONTRIBUIÇÕES INFORMADAS EM GFIP. REDUÇÃO DA MULTA. INFORMAÇÃO DA REMUNERAÇÃO. INSUFICIÊNCIA.

Cabível a redução de 50% da multa conforme previsto no § 4o. do artigo 35 da Lei 8.212/91 para as contribuições declaradas em GFIP, não bastando para a concessão da redução legal a informação em referido documento declaratório da remuneração dos segurados quando o código FPAS informado importa na não declaração das contribuições em questão.

DILAÇÃO PROBATÓRIA.

A dilação probatória fica condicionada à sua necessidade à formação da convicção da autoridade julgadora e ao atendimento, por parte de seu requerente, dos requisitos previstos na legislação.

Crédito Tributário Mantido em Parte

A contribuinte foi cientificada da decisão de primeira instância em 12/05/2010, fl. 190, e apresentou recurso voluntário em 11/06/2010 (fl. 191/247), sustentando, essencialmente, os mesmos argumentos postos em sua impugnação.

Contra a referida decisão foi interposto Recurso de Ofício a este Conselho Administrativo, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235/1972 e Portaria MF nº 3/2008.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Eduardo Tadeu Farah, Relator

Os recursos atendem os requisitos de admissibilidade.

I – Do Recurso de Ofício.

Ao analisar o conteúdo dos autos a autoridade julgadora de primeira instância, assim concluiu:

Por outro lado, embora não argüida pelo sujeito passivo a decadência parcial, deve-se ter em conta que o artigo 45 da Lei 8.212/91 representava o embasamento legal para o prazo decadencial decenal das contribuições lançadas.

No entanto, referido diploma legal foi extirpado do ordenamento jurídico vigente pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal que editou enunciado de súmula vinculante, publicado

no Diário Oficial da União em 20/06/2008, declarando a inconstitucionalidade do dispositivo legal em comento¹.

Por outro lado, consoante artigo 2º da Lei 11.417/2006, que disciplina a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, referido instrumento, a partir de sua publicação na imprensa oficial, **terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.**

Conseqüentemente, para a constituição do crédito aplicam-se as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, consolidando-se o entendimento – em se tratando de notificação decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal - pela possibilidade de incidência de duas regras distintas trazidas por este diploma legal, conforme a situação verificada:

- **ocorrendo o pagamento parcial da obrigação**, o prazo decadencial para realizar o lançamento se sujeita ao disposto no § 4º do artigo 150 do CTN, e corresponde a 05 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do fato gerador;

- **não ocorrendo qualquer pagamento relativo à obrigação**, conta-se o mesmo prazo de 05 (cinco) anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos moldes do artigo 173, I, do CTN.

Considerando-se que o presente lançamento fiscal data de 24/11/2008 (data da cientificação do sujeito passivo) tem-se que **as contribuições relativas às competências 08/2003 a 10/2003 restaram atingidas pela decadência**, vez que se verificam no conta corrente da autuada recolhimentos de contribuições nestas competências, dando ensejo, por conseguinte, à aplicação da regra contida no artigo 150, § 4º. do CTN, com a contagem dos cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador.

Isto posto, devem ser excluídas do presente lançamento as contribuições relativas às competências 08/2003 a 10/2003.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). Nesse passo, quando há pagamento antecipado a regra do prazo decadencial se deslocará do inciso I do art. 173 do CTN para o § 4º do art. 150 do CTN, consoante dispõe o art. 62 do RICARF que determina a aplicação do Recurso Especial nº 973.733 – SC, de 12/08/2009, submetido ao regime do art. 543C do CPC.

Com efeito, o art. 195, I, “a”, da CF, estipula os limites da instituição de contribuições previdenciárias, estabelecendo que o fato gerador das aludidas contribuições são devidas pela empresa e que incidem sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados.” Nessa conformidade, os incisos I, II e III do art. 22 da Lei 8.212/1991 dispõe que a contribuição previdenciária das empresas incide “sobre o total das

¹ Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

remunerações” pagas ou creditadas a qualquer título “*no decorrer*” ou “*durante o mês*”. Por sua vez, o inciso I do artigo 28 da Lei 8.212/1991 define salário de contribuição corresponde à “*totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês*”, ou seja, tem-se que o fato gerador constitui-se da totalidade da remuneração no mês e não de cada parcela, rubrica ou levantamento isoladamente. Assim, na ocorrência de alguma antecipação de pagamento, deve-se utilizar o parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Como a regra do § 4º do art. 150 do CTN somente se aplica em relação aos fatos geradores para os quais houve o pagamento antecipado, verifica-se que as contribuições relativas às competências 08/2003 a 10/2003 restaram atingidas pela decadência, vez que se constata recolhimentos de contribuições nestas competências.

Portanto, verificando que a decisão recorrida está fundamentada em elementos de prova, todos eles constantes dos autos, e estando seus argumentos em perfeita sintonia com a legislação de regência, nego provimento ao recurso de ofício.

II – Do Recurso Voluntário.

Como visto do relatório, trata-se de lançamento relativo ao descumprimento da obrigação tributária principal das contribuições previdenciárias (empresa e SAT/RAT), cota patronal, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais.

No que tange à alegação de nulidade da decisão recorrida, entendo que a tese não merece acolhimento. Embora alegue a recorrente que houve o prosseguimento deste feito, sem que tivesse ocorrido a decisão final no processo do Ato Cancelatório, penso que tal fato em nada macula a decisão de primeira instância, já que as questões suscitadas no processo principal (ato declaratório de cancelamento da isenção), serão examinadas no bojo daquele processo. Portanto, diferentemente do que faz crer a recorrente, não houve desrespeito à suspensão do cancelamento da isenção, tampouco ofensa ao efeito suspensivo, já que de acordo com o art. 151 do CTN os recursos administrativos (tanto do processo principal quando das obrigações tributárias) suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

(...)

Portanto, não se constata na decisão recorrida qualquer nulidade.

Relativamente à alegação de impossibilidade de lavratura do auto de infração em razão da imunidade, entendo que a afirmação é estéril e não merece prosperar. Na verdade, a imunidade tributária não dispensa o dever da entidade protegida de obedecer às obrigações instrumentais estabelecidas em lei. Sem o cumprimento desses deveres, a autoridade fiscal deve lavrar a exigência, já que a imunidade não é ampla nem absoluta. Portanto, constatado o descumprimento pela contribuinte dos requisitos necessários à imunidade, deverá a Receita Federal do Brasil lavrar o competente auto de infração relativo ao período correspondente, nos termos do artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, mormente porque o lançamento ficará dependente do desfecho do processo da isenção/imunidade.

Quanto à alegação de consequências geradas pelo lançamento realizado nessas circunstâncias, além das explicações e conceituação atinentes à imunidade, esposadas na

peça recursal, penso que devem ser rejeitadas. A lavratura do auto de infração está amparada pelo princípio da legalidade, fundamentalmente porque o lançamento é uma atividade vinculada e obrigatória, consoante determina o Código Tributário Nacional (CTN) no seu art. 142, parágrafo único. Ademais, conforme abordado anteriormente, a imunidade não é ampla nem absoluta. Constatado o descumprimento dos requisitos necessários à imunidade, deverá a Receita Federal do Brasil efetuar o lançamento.

No que toca à alegação de que o crédito tributário deveria ser lavrado sem a incidência dos juros e da multa, cumpre esclarecer que a obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício (acrescidos dos juros correspondentes). Nesse caso, como o crédito tributário encontra-se dependente do desfecho do processo de isenção/imunidade, como bem pontuou a própria recorrente em seu apelo, não será objeto de cobrança enquanto perdurar essa suspensão. Ademais, o art. 151, III, do CTN não prevê a exclusão da multa e dos juros quando da interposição do recurso administrativo.

Sobre a alegação de que a autoridade administrativa deve-se manifestar sobre a constitucionalidade de leis, impende esclarecer que não cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno (Portaria MF nº 343/2015), a saber:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

É nesse sentido a Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não é outro o balizado pronunciamento do professor Hugo de Brito Machado (Temas de Direito Tributário, Vol. I, Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p. 134) sobre a matéria:

(...) Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único, do CTN. Há o inconformado de provocar o Judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade já declarada.

Rejeitam-se, assim, as suscitadas preliminares.

Quanto à alegação de que falece competência para a autoridade lançadora manifestar sobre a relação de emprego, cumpre registrar que as autoridades fazendárias têm o poder-dever de verificar a relação jurídica existente entre o prestador de serviços e o tomador, conferindo a ocorrência de não eventualidade e subordinação, consoante dispõem o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e o § 2º do art. 229 do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social - RPS), o qual determina que "*Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado*

empregado". Corroboram com o exposto, as inúmeras decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), tais como as prolatadas nos RESP nºs, 236.279, 515.521, 575.086 e 894.571/SP.

Não se pode perder de vista que em caso de constatação de fraudes nas relações trabalhistas, o art. 9º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) dispõe que são nulos de pleno direito os atos praticados para viabilizá-los, havendo, por outra via, amparo normativo no inciso VII do art. 149 do CTN para a imputação do gravame tributário nessas situações.

Portanto, não se vislumbra qualquer irregularidade na ação fiscal no tocante à competência para o reconhecimento da existência de relações jurídicas aptas a atrair a incidência das contribuições previdenciárias.

Em relação ao contribuinte individual, constata-se que a própria autuada informou à fiscalização que se equivocou ao incluir a remuneração na competência de pagamento e não da efetiva prestação dos serviços. Constatado o equívoco, a empresa corrigiu as folhas de pagamento e GFIP, de modo que os valores apresentados no Relatório Fiscal item "8.c" referem-se aos meses em que ocorreram os fatos geradores de contribuições, conforme se observa do quadro do item "8.c" (fls. 61) e relatório RDA (fls. 33).

Assim, como a autuada recolheu as contribuições da contribuinte individual, as mesmas foram aproveitadas e, conseqüentemente, não foram lançadas, referindo-se, pois, o lançamento às contribuições da empresa (patronal) incidentes sobre as remunerações da segurada.

Sobre o caráter confiscatório da multa aplicada, deve ser esclarecido que não compete a este Órgão Administrativo declarar a ilegitimidade da norma legalmente constituída. A legalidade de dispositivos aplicados ao lançamento deve ser questionada, exclusivamente, perante o Poder Judiciário. O exame da obediência das leis tributárias aos princípios constitucionais é matéria que não deve ser abordada na esfera administrativa, conforme se infere da Súmula CARF nº 2, citada anteriormente.

Em outra passagem alega a suplicante que o parágrafo 4º, da antiga redação do artigo 35, da Lei nº 8.212/1991 determina que, na hipótese em que tenha o sujeito passivo da contribuição social informado em GFIP a ocorrência dos fatos geradores da exação, aplica-se a redução de 50% da multa lançada. Assim, assevera a recorrente que *"Ora, no caso em apreço, a contribuição lançada por meio da lavratura do presente, foi devidamente informada em GFIP. Não houve, destarte, qualquer distorção das informações contidas em folha de pagamento, que pudessem importar em redução da base de cálculo da contribuição em GFIP"*. Sobre a matéria supra, sem querer ser repetitivo, reproduzo os bem lançados fundamentos da decisão recorrida, *verbis*:

Quanto à pretensão de redução da penalidade em 50% em decorrência da aplicação do disposto no artigo 35, § 4o. da Lei 8.212/91 na redação então vigente, a mesma não merece prosperar.

Isso porque, mesmo tendo inserido nas GFIP as remunerações dos segurados a seu serviço (parte delas), ao considerar-se beneficiária da isenção a que fazem jus as entidades beneficentes de assistência social e preencher referidos documentos declaratórios com o código FPAS 639 - fato confirmado no sistema informatizado institucional - a impugnante deixou de declarar as contribuições referentes ao presente AI (parte

patronal), posto tal código FPAS referir-se a entidades isentas destas contribuições.

Portanto, para fazer jus à redução de 50% da multa prevista no dispositivo legal mencionado, não basta informar em GFIP a remuneração dos segurados, fazendo-se necessária também a declaração das contribuições devidas, com o correto preenchimento da GFIP quanto a este aspecto.

O texto legal é cristalino no sentido de que a redução da multa ocorrerá quando declaradas as contribuições (e não as remunerações), o que não se verifica na hipótese de GFIP preenchida com o código FPAS referente à isenção, motivo pelo qual, incabível a pretendida redução.

In casu, verifica-se que a recorrente não declarou as contribuições referentes a parte patronal neste auto de infração, já que o código FPAS trata-se de entidades isentas destas contribuições. Portanto, para fazer jus à redução de 50% da multa prevista artigo 35, § 4º da Lei 8.212/91, deveria a recorrente informar em GFIP não só a remuneração dos segurados, mas, também, a declaração das contribuições patronais devidas.

No que tange ao pedido de redução da multa aplicada em decorrência da alteração legislativa trazida pela Medida Provisória 449/2008, que importaria no enquadramento no artigo 61, parágrafo 2º da Lei 9.430/1996, o qual prevê multa limitada a 20%, impende esclarecer que, independentemente da denominação que se dê à penalidade, há que se perquirir acerca do seu caráter material, e nesse sentido não há dúvida de que, mesmo na antiga redação do art. 35, da Lei nº 8.212/1991, estavam ali descritas duas multas, ou seja, a multa de mora e a multa de ofício. A primeira, cobrada com o tributo recolhido após o vencimento, porém espontaneamente. A última, cobrada quando do pagamento por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais, nos lançamentos de ofício.

Portanto, a análise acerca de eventual retroatividade benigna, consoante dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), deve ser efetuada mediante comparação da redação da Lei nº 8.212/1991, à época dos fatos geradores, com a sua nova redação, conferida pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. No presente caso, foram aplicadas multas de 30% e, como as multas por descumprimento de obrigações principal e acessório devem ser limitadas a 75% (parágrafo 2º da Lei 9.430/1996), não resta caracterizado a hipótese ensejadora da retroatividade da legislação superveniente contemplada no artigo 106, II, “c” do CTN.

Por fim, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, consoante determina a Súmula nº 4 do CARF:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado digitalmente

Eduardo Tadeu Farah

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Cesar Quadros Pierre, Redator Designado

Apesar do brilhante voto do Conselheiro Relator, peço permissão para discordar do seu entendimento quanto à questão da aplicação da multa de mora.

No que se referem à multa de mora aplicada, mister se faz tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

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) 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). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (sem destaques no original)*

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores

ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

No presente caso, a multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 61 da Lei 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

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

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.

Ante tudo acima exposto e o que mais constam nos autos, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para limitar a multa de mora a 20%.

Assinado digitalmente

Carlos César Quadros Pierre