



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

Processo nº 11516.000002/2008-71
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.554 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de fevereiro de 2012
Matéria NFLD - Contribuições previdenciárias. segurados empregados e contribuintes individuais.
Recorrente BADESC - AGENCIA DE FOMENTO DO ESTADO DE SANTA CATARINA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 28/02/2000 a 31/05/2007

COOPERATIVA DE TRABALHO. RETENÇÃO. NOTA FISCAL

Não tem competência o CARF para afastar preceito legal sob o fundamento de inconstitucionalidade, *ex vi* da Sumula CARF 02.

PAGAMENTOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. RESPEITO AO TETO. FÉRIAS VENCIDAS E PROPORCIONAIS.

A fiscalização procedeu ao levantamento de acordo com as informações contidas na folha de salários e recibos de pagamento e aplicou a alíquota prevista em lei.

Caso o contribuinte individual já tivesse contribuindo pela alíquota máxima, deveria a autuada manter sob sua guarda os documentos comprobatórios desses recolhimentos.

No tocante às férias, trata-se de pagamento a diretor não empregado, isto é, contribuinte individual, sujeito que presta serviços, sem vínculo empregatício (artigo 15, inciso V, g da Lei 8.212/91). De férias não se trata o pagamento, eis que essas estão umbilicalmente ligadas aos segurados empregados (artigo 12, inciso I, da Lei 8.212/91), mas sim de remuneração sujeita à incidência das contribuições previdenciárias, as quais, em relação à empresa, estão fundamentadas no artigo 22, inciso III, da Lei 8.212/91.

COMPLEMENTAÇÃO AUXILIO-DOENÇA

Comprovado que a autuada disponibiliza o benefício a todos os segurados, aplica-se o artigo 28, § 9º, alínea “n” da Lei 8.212/91.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA

Há de se aplicar o artigo 35 *caput* da Lei 8.212/91, com a redação da Lei nº 11.941/09 em homenagem ao princípio da retroatividade benigna, se essa for mais favorável ao contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, no mérito, na questão da complementação do auxílio doença, nos termos do relatório e voto que integra o presente julgado; II) Por maioria de votos: a) em manter a aplicação da multa, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento integral da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso, nos termos do voto do Relator. Declaração de voto: Marcelo Oliveira.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Adriano Gonzales Silvério - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (presidente), Damião Cordeiro de Moraes, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva e Adriano Gonzales Silvério.

Relatório

Trata-se de NFLD nº 37.052.842-5, o qual exige contribuição previdenciária sobre as seguintes rubricas levantadas pela fiscalização:

a) CF – CONTRIB. SEG. CONS. FISCAL: remuneração paga aos contribuintes individuais, discriminada em folha de pagamento ao Conselho Fiscal, relativa à competência 04/2003;

b) CSE – CONTRIB. SALÁRIO-EDUCAÇÃO: remunerações pagas por meio de rescisões de contrato de trabalho aos segurados cedidos à autuada e vinculados ao RGPS (02/2000 a 02/2007);

c) CTE – CONTRIB. TERCEIROS (salário-educação e Incra): remunerações pagas aos segurados cedidos à autuada, vinculados ao RGPS no período de 03/2000 a 05/2000;

d) PCI – PAGTOS. CONTRIB. INDIVIDUAIS: remunerações pagas a contribuintes individuais (autônomos) no período de 02/2000 a 05/2007;

e) PCT – PAGTOS. COOP. DE TRABALHO: pagamentos efetuados às cooperativas de trabalho de 03/2000 a 05/2006;

f) PUB – PUBLICIDADE CLUBE DE FUTEBOL: pagamentos efetuados às associações desportivas que mantém equipe de futebol profissional a título de publicidade, nos períodos de 09/2001 a 12/2001 e 03/2002;

g) RDI – RESC. DIRETOR NÃO EMPREGADO: remunerações pagas a contribuintes individuais (diretores não empregados) por meio de rescisões do contrato de trabalho, nos períodos de 06/2004, 09/2005 e 03/2006;

h) RDN – REMUN. DIRETOR NÃO EMPREGADO: remunerações pagas a contribuintes individuais (diretores não empregados) por meio de rescisões do contrato de trabalho, nos períodos de 06/2004, 09/2005, referente a férias vencidas e proporcionais;

i) ROC – REMUN. SEGURADO OSNI CARDOSO: remunerações pagas ao segurado empregado, discriminada em folha de pagamento no período de 12/2002 a 05/2007; e

j) SEA – SAL.ED. SOBRE AÇÃO TRABALHISTA: valor pago ao segurado Augusto Guilherme Fett em decorrência de acordo trabalhista na competência de 10/2003.

O sujeito passivo apresentou sua impugnação alegando, em breve síntese o seguinte: i) decadência parcial do crédito tributário; ii) ilegalidade do INCRA; iii) que o lançamento não permite identificar se foi respeitado o teto máximo de desconto dos contribuintes individuais; iv) inconstitucionalidades em relação à exigência da retenção de 15% sobre a nota fiscal emitida pela cooperativa de trabalho; v) não deve incidir contribuição previdenciária sobre férias (art. 28, § 9º, d da Lei 8.212/91); vi) os pagamentos efetuados ao segurado Osni Cardoso trata-se de complementação salarial paga em virtude de ordem judicial, já que o segurado está afastado por motivo de doença.

A instância *a quo* acolheu a preliminar de decadência quinquenal com base no artigo 150, § 4º do CTN para excluir do lançamento o período de 02/2000 a 12/2002, tendo em vista que o lançamento lhe foi cientificado em 09/01/2008.

Objetivando a reforma da decisão *a quo* o sujeito passivo interpôs recurso voluntário a esse Conselho, no qual reitera os argumentos relativos às remunerações dos contribuintes individuais (férias e observância do teto máximo previdenciário), cooperativa de trabalho e complementação paga ao Sr. Osni Cardoso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Adriano Gonzales Silvério

O recurso reúne as condições de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Cooperativa de trabalho

No tocante à discussão travada nesses autos acerca da inexigibilidade da contribuição prevista no artigo 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, ressalto que esse E. Conselho não tem competência para afastar a norma por fundamento de inconstitucionalidade. Nesse sentido a Sumula CARF nº 02:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Contribuintes individuais

Insurge o recorrente contra o fato de que a fiscalização deveria ter verificado se os contribuintes individuais arrolados no lançamento já recolhiam contribuição pelo teto máximo previsto em lei.

Penso que sem razão esse argumento. Isso porque a fiscalização ao aplicar a alíquota 11% relativa à retenção dos valores pagos aos segurados contribuintes individuais, o fez com base nas folhas de pagamento, recibos de pagamento etc., conforme apontado às fl. 189 dos autos.

Caso o contribuinte individual exerça atividade em outra empresa e já tenha recolhido pelo teto previdenciário, caberia a esse informar a empresa autuada mediante prova do pagamento que, por sua vez, tem a obrigação de manter em arquivo tal comprovante.

Não havendo prova nesse sentido, correto se mostra o trabalho fiscal em exigir a retenção a cargo da empresa.

Outro ponto questionado no recurso são as férias proporcionais e proporcionais pagas. Como se depura dos autos esses valores, arrolados no lançamento sob a rubrica “RDN”, trata-se de pagamento a diretor não empregado, isto é, contribuinte individual, sujeito que presta serviços, sem vínculo empregatício (artigo 15, inciso V, g da Lei 8.212/91). Logo, a meu ver, de férias não se trata o pagamento, eis que essas estão umbilicalmente ligadas aos segurados empregados (artigo 12, inciso I, da Lei 8.212/91), mas sim de remuneração, sujeita à incidência das contribuições previdenciárias, as quais, em relação à empresa estão fundamentadas no artigo 22, inciso III, da Lei 8.212/91. Acertada se mostra a autuação também nessa *quaestio*.

Complementação auxílio-doença

A recorrente sustenta que a complementação paga a título de auxílio-doença ao Sr. Osni Cardoso não podem sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

A r. decisão recorrida manteve a autuação, nessa parte, por entender que não se aplicava a previsão da alínea “n”, do § 9º do artigo 29 da Lei nº 8.212/91, cuja redação é a seguinte:

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa.

Ocorre que pela r. sentença anexada aos autos pela recorrente (fl. 278 a 282) o MM. Juízo verificou que a autuada, em seu regulamento de pessoal, prevê no artigo 76 que os seus funcionários têm direito à complementação do auxílio-doença. Assim dispõe o mencionado artigo:

“Artigo 76. Nos casos de licença-saúde, os servidores terão direito a uma complementação salarial a partir do 16º dia, de valor equivalente à diferença entre a sua remuneração e o que lhe for pago, mensalmente, pelo INPS e pela Fusesc.

Parágrafo único. A utilização da licença-saúde será acompanhada pelo serviço médico do banco, que poderá exigir exames ou outros procedimentos que julgar necessários ao perfeito acompanhamento do estado de saúde do servidor.”

A meu ver, está atendido o preceito legal, pois a autuada prevê que o benefício é extensivo a todos os seus funcionários, sem exceção.

Logo, a rubrica “ROC” deve ser excluída do lançamento.

Multa

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

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

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

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

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

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

Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de 100%, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

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

CONCLUSÃO:

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário, para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, de modo que seja excluída do lançamento a rubrica “ROC”, bem como, se mais benéfica ao contribuinte, seja aplicada a multa prevista no art. 35 *caput* da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, sendo que no mais fica mantida a r. decisão recorrida.

(assinado digitalmente)

Adriano Gonzales Silvério - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira

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

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

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

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

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

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

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

Lei 8.212/1991:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

d) 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:

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

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

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

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

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

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

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

§ 4o Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

...

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

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

Lei 8.212/1991:

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

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

...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conseqüentemente, divirjo do voto do Relator, pelas razões expostas, a fim de negar provimento ao recurso na questão analisada acima.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira