



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

**Processo nº** 11516.007417/2008-75  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-004.500 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de maio de 2018  
**Matéria** OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - MULTA  
**Recorrente** FARAH, GOMES E AMORIM ADVOGADOS ASSOCIADOS SOCIEDADE SIMPLES S/S  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/09/2003

DECADÊNCIA. PENALIDADE. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Tratando-se de lançamento de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, não há que se falar em antecipação de pagamento, de forma que a contagem do prazo decadencial tem início sempre no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO EM GFIP. MULTA. APLICAÇÃO DA PENALIDADE MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA. NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal e acessórias lavrados após a MP 449/2008, mesmo que referente a fatos geradores anteriores à sua publicação, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. COMPARATIVO DE MULTAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior. No caso, se mais benéfico ao contribuinte, deverá ser adotada a disciplinada no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, exceto nas competências cuja obrigação principal foi atingida pela decadência, para as quais a multa ficará reduzida ao valor previsto no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

SOCIEDADE DE ADVOGADOS. ASSOCIADOS. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. CARACTERIZAÇÃO.

Identificados os elementos necessários à caracterização do vínculo de emprego, ela não é afastada pela nomenclatura utilizada no contrato.

A atribuição de responsabilidade ao profissional pelos seus atos é natural a todos os contratos de prestação de serviços e não basta para afastar a existência do vínculo empregatício, máxime quando essa previsão não elide a responsabilidade da sociedade contratante perante seus clientes.

ESTÁGIO. TERMO DE COMPROMISSO.

A existência do instrumento de termo de compromisso é uma exigência formal para que os pagamentos relativos a estágio remunerado se dêem ao obrigo da norma de isenção. A prorrogação do contrato deve ser igualmente comprovada por instrumento escrito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Marcelo Milton da Silva Risso, Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Dione Jesabel Wasilewski, Douglas Kakazu Kushiya, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente) e Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls. 132/170) apresentado em face do Acórdão nº 07-16.420, da 5ª Turma da DRJ/FNS (fls. 110/127), que deu parcial provimento à impugnação do sujeito passivo (fls. 71/107) ao auto de infração Debcad nº 37.199.086-6, pelo qual foi constituído crédito relativo à multa pela apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (fl. 2).

De acordo com o relatório fiscal (fls. 27/35 e 36/38), os fatos geradores não declarados corresponderiam às remunerações pagas a estagiários e advogados contratados, que não foram declaradas em GFIP.

Em relação ao levantamento "EST - ESTAGIÁRIOS", afirma a autoridade fiscal que o lançamento foi realizado no período não coberto por Termos de Compromisso de Estágio, já que a ausência desse documento seria contrária à legislação de regência.

Quanto ao levantamento "ADV - ADVOGADOS CONTRATADOS", é informado que a empresa apresentou "contratos de associação" que evidenciariam a existência de relação de emprego, já que se trataria da contratação de pessoas físicas, para prestação de serviço não eventual, sob dependência do contratante (subordinação) e mediante o recebimento de salário.

Esses contratos teriam sido rescindidos em 12/2006, quando os advogados foram admitidos como sócios.

O relatório de fls. 36/38 afirma que não se constatou a presença de circunstâncias agravantes ou atenuantes e detalha a forma de cálculo da multa em cada período.

A Delegacia de Julgamento de Florianópolis deu parcial provimento à impugnação do sujeito passivo, para reconhecer a necessidade de aplicação retroativa da lei nova mais benigna (Lei nº 11.941, de 2009). Em função disso, nas competências de 01/2003 e 09/2003, em relação ao qual foi considerado decaído o crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias, foi aplicada a penalidade prevista o art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, e nas demais competências o comparativo foi feito tomando por base a multa prevista do art. 35-A dessa lei.

A ciência dessa decisão ocorreu em 13/07/2009 (fl. 131) e o recurso voluntário foi tempestivamente apresentado em 12/08/2009 (fls. 132/170).

Em suas razões recursais a empresa autuada alega, em síntese, que:

1. Os contratos firmados pela recorrente com os advogados obedecem aos ditames do Regulamento do Estatuto da Advocacia e dos provimentos estabelecidos pela OAB e os contratos com estagiários foram registrados nas instituições de ensino a que pertencem.

2. As multas de períodos anteriores a 10/2003 já estavam atingidas pela decadência, conforme foi decidido nos processos nº 11516.007412/2008-42 e 11516.007414/2008-31.

3. O procedimento adotado pela decisão de piso é no mínimo estranho já que ora reconhece a decadência ora não o faz.

4. Houve recolhimentos durante todo o período lançado e o cálculo do prazo decadencial deve ser feito de acordo com o art. 150, § 4º do CTN.

5. Defende que o correto seria a aplicação do inciso I, do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, para todo o período, já que o art. 35-A trata de multa por descumprimento de obrigação principal, que não é o caso.

6. A cobrança de multas de forma cumulada caracteriza confisco e a recorrente sofreu a imposição de três multas, de mora, por não registro na GFIP e por não registro em CTPS.

7. Também seria ilegal a cobrança em cascata, já que a mesma infração deu origem à punição em vários meses.

8. As sociedades de advogados tem natureza não empresarial.

9. Os contratos firmados com os advogados que prestaram serviços à recorrente tem peculiaridades que afastam a existência do vínculo empregatício.

10. O art. 39 do Estatuto da OAB autoriza a associação entre advogados sem vínculo de emprego e o art. 40 prevê a responsabilidade de todos perante o cliente.

11. Os contratos firmados prevêm a responsabilização do contratado, o que afastaria a alegação de subordinação.

12. A fiscalização também suprimiu as cláusulas que prevêm a inexistência de vínculo empregatício.

13. A análise da fiscalização foi superficial, já que baseada apenas nos contratos sem verificar as condições reais em que o trabalho é efetuado.

14. Cita como exemplo o contrato com o advogado associado José Augusto, que evidenciaria características diferentes do contrato usado como exemplo no relatório fiscal.

15. A relação com os estagiários não foi analisada, de forma que o auto de infração seria carente de fundamentação.

16. A legislação do estágio não prevê um prazo de duração e os outros requisitos foram fielmente cumpridos.

17. Na área da advocacia, o estágio está submetido a regra específica que determina a duração mínima de dois anos.

18. Os contratos foram sucessivamente renovados, embora sem um instrumento formal.

Pelas razões expostas, pede que seja reconhecida a decadência dos lançamentos anteriores a 10/2003; a declaração de nulidade do auto de infração em função da natureza da multa aplicada e da inexistência do vínculo empregatício entre a Contribuinte e os advogados associados e estagiários; caso seja mantida a multa, que esta seja reduzida à aplicação de uma multa por segurado não declarado e que seja calculada nos termos do inciso I do art. 32-A da Lei 8.212, de 1991.

Neste Conselho, o processo em análise foi originalmente distribuído para a 3ªTO/4ªC/2ªSejul, que converteu o julgamento em diligência (fls. 177/192), para que fosse verificada a relação desse processo com os demais lançados durante a mesma ação fiscal.

O resultado dessa diligência é o documento de fls. 201/202, no qual se esclareceu que, em 25/02/2010, a empresa apresentou pedido de desistência integral dos recursos voluntários apresentados nos processos nº 11516.007412/2008-42, nº 11516.007414/2008-31 e nº 11516.007416/2008-21; e pedido de desistência parcial do processo nº 11516.007415/2008-86, que foi desmembrado e remetido ao CARF para análise da parcela ainda em litígio.

**Essas informações foram complementadas pelo documento de fls. 204/205, redigido de forma bastante equívoca, pelo qual, aparentemente, pretendia-se comunicar uma ampliação na adesão ao parcelamento especial.**

Por essa razão, houve nova solicitação de diligência (fls. 208/224), para que o contribuinte fosse intimado do Termo de Informação Fiscal proferido na primeira diligência,

bem como para confirmar se a adesão ao parcelamento especial englobaria o auto de infração constante desse processo.

Intimado (fl. 226), o contribuinte deixou transcorrer *in albis* o prazo fixado para manifestação.

Novamente neste Conselho, em virtude de encerramento do mandato dos conselheiros a quem anteriormente distribuído, o processo foi incluído em lote sorteado em sessão pública para esta relatora.

É o que havia para ser relatado.

## Voto

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

O recurso voluntário apresentado preenche os requisitos de admissibilidade e, não havendo no processo qualquer manifestação de desistência da recorrente, dele conheço.

### **Preliminar de mérito - Decadência**

Inicialmente, a recorrente argúi a decadência dos períodos anteriores a 10/2003, uma vez que o lançamento teria se aperfeiçoado pela ciência do sujeito passivo em 24/10/2008.

Quanto a esse tema, definida pelo STF a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que estabelecia o prazo decenal para constituição dos créditos previdenciários e para terceiros, a matéria passou a ser regida pelos artigos 173, inciso I, e 150, § 4º, do Código Tributário Nacional:

*Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*(...)*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Com respeito à forma de contagem de prazos relativos às contribuições sociais previdenciárias e às contribuições para terceiros, o Ministro da Fazenda aprovou, em 18 de agosto de 2008, o Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, que estabelece orientações a serem observadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, nos seguintes termos:

*49. (...)*

*a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - efetivamente - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;*

*b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);*

*c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;*

*d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;*

*f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;*

*(...)*

A esses esclarecimentos deve ser adicionado o que expressa o enunciado nº 99 da Súmula do CARF:

---

*Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

Embora esses esclarecimentos sejam necessários para contextualizar a discussão, fato é que neste processo não foram realizados lançamentos de contribuições previdenciárias ou para terceiros. Este processo trata de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, e os lançamentos dessa natureza são sempre de ofício, ou seja, sempre sujeitos à regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Essa é a razão do seguinte enunciado da Súmula de jurisprudência deste CARF:

*Súmula CARF nº 104 : Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.*

Este fato explica o tratamento diferenciado da Delegacia de Julgamento, se considerados os créditos discutidos neste processo e aqueles discutidos nos processos 11516.007412/2008-42 e 11516.007414/2008-31, onde houve o reconhecimento da decadência no mesmo período de que ora se discute.

Pelas razões expostas, nego provimento ao recurso no que diz respeito à alegação de decadência das competências anteriores a 10/2003.

### **Mérito**

#### **Retroatividade benigna**

Em relação ao mérito, a recorrente inicia por defender que o correto seria a aplicação do inciso I, do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, para todo o período, já que o art. 35-A trata de multa por descumprimento de obrigação principal, que não seria o caso.

Esta questão já se encontra pacificada neste colegiado conforme no sentido retratado pelo Acórdão nº 9202-004.499, relatora a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/01/2006 a 31/10/2006*

*AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - OMISSÃO EM GFIP - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C//C LEI 11.941/08 APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA - NATUREZA DA MULTA APLICADA.*

*A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal e acessórias lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.*

*AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior. No caso, se mais benéfico ao contribuinte, deverá ser adotada o disciplinado no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLD correlatas, exceto nas competências cuja obrigação principal foi atingida pela decadência, para as quais a multa ficará reduzida ao valor previsto no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.*

Dos fundamentos dessa decisão, destaca-se por sua pertinência com as alegações da recorrente:

*Para que possamos definir a interpretação mais adequada no que tange ao cálculo da multa, para entender a natureza das multas aplicadas e por conseguinte como deve ser interpretada a norma, passemos a algumas considerações, tendo em vista que a citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP, introduzindo dois novos dispositivos legais, senão vejamos.*

*Até a edição da MP 449, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.*

*Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.*

*Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:*

*“Art. 32-A.*

*O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou*

*que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*II – 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, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

*Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,*

*“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.”*

*O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:*

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “*

*Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.*

*Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal AIOA, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.*

*Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.*

*Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.*

*No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.*

*No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.*

*Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:*

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

*Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOA, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma*

*forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor da multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Cumpra-se ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.*

A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, por sua vez, prevê o que segue:

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

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

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

*<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0b>) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*(...)*

Devem ser consideradas ainda as disposições da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009, pelas quais este cálculo deverá ser feito no momento do pagamento ou parcelamento. É o que determina, sem embargo, o seguinte dispositivo:

*Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c"*

*do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).*

*§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).*

*§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.*

*§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:*

*I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou*

*II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.*

*§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.*

Superada essa questão, é necessário que se faça uma ressalva considerando a realidade desse processo, em que houve o reconhecimento da decadência de parte do lançamento. Nesse caso, deve-se adotar as providências que são discriminadas no seguinte voto, de lavra do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos no Acórdão nº 9202-005.373:

*Para os períodos em que a obrigação principal estiver alcançada pela decadência (o que já foi reconhecido nas exações dos lançamentos de obrigação principal DEBCADs nº: 37.329.547-2, 37.329.548-0 e 37.329.549-9), não havendo contribuição previdenciária exigível em algum período, não há se falar em somatório de multas e sua limitação a 75% nesses mesmos períodos, mas tão somente à multa por falta de informação em GFIP de valores que não ensejam a exigência de contribuições.*

*Nesse sentido, cabe reproduzir a declaração de voto da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que didaticamente enfrenta o tema:*

Frente a evidente diferença entre as contagens dos prazos, temos, como regra geral o maior alcance de exclusão de fatos geradores nos AI de obrigação principal do que nos de acessória.

É nesse ponto que a tese quanto ao somatório das multas para verificação do dispositivo legal mostra-se frágil, devendo ser ajustada, de forma a refletir de forma mais acertada o alcance da legislação.

Ou seja, para os meses em que mantido a autuação da multa pela omissão em GFIP, mas excluídos os fatos geradores da obrigação principal pela decadência, não há como fazer comparativo, posto que julgado improcedente o lançamento de ofício, o que leva a

sua inexistência (pelo alcance da decadência a luz § 4º, do artigo 150, do CTN).

Dessa forma, entendo mais acertado, que para os meses em que a multa pelo ausência de informação foi calcula com base em 100% da contribuição omitida, sem a manutenção da obrigação principal, deve o recálculo observar o valor contido no art. 32-A, inciso I, da lei 8212/91, com redação dada pela MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, face o principio da retroatividade benigna. No caso, inaplicável o limite disposto no art. 44, I da lei 9430, conforme proposto pelo relator, posto que não há multa de ofício para se comparar.

*Portanto, cabe a aplicação da regra do art. 173, I, do CTN ao cálculo dos períodos alcançados pela decadência do lançamento da multa, para o lançamento de obrigação acessória do DEBCAD nº 37.303.1270, porém, para os períodos em que a correspondente obrigação principal estiver alcançada pela decadência, essa multa deverá ser reduzida ao valor contido no art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991.*

Ou seja, se não houver valor de obrigação principal a ser exigido, a multa por descumprimento de obrigação acessória deverá ser reduzida ao valor contido no art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991. Por outro lado, havendo valor de obrigação principal, o comparativo se dará em relação à multa de ofício.

### **Multa com efeito de confisco**

Alega também a recorrente que a cobrança de multas de forma cumulada caracteriza confisco e que ela teria sofrido a imposição de três multas diferentes.

Com essa linha de argumentação pretende atribuir à legislação tributária a pecha da inconstitucionalidade, matéria que não pode ser conhecida por estar fora do âmbito de competência deste órgão:

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

### **Multa cobrança em cascata**

De acordo com o entendimento da empresa autuada também seria ilegal o que chama de cobrança em cascata, já que a mesma infração teria dado origem à punição em vários meses.

Esse argumento também esbarra no impedimento de que trata o enunciado acima transcrito da Súmula CARF. A despeito disso, registro que não é correto afirmar que uma mesma infração teria dado origem a várias punições.

Cada pagamento realizado gera uma obrigação diferente. Pagamentos realizados em meses diferentes dão origem a diferentes obrigações acessórias. Cada vez que o contribuinte deixa de cumprir uma delas, comete uma infração omissiva.

Se o argumento da recorrente fosse válido, bastaria o pagamento da multa em um mês para que o contribuinte ficasse dispensado de cumprir suas obrigações para sempre, o que não faz sentido, já que o bem protegido continua a ser ofendido.

Portanto, também quanto a esse argumento são improcedentes as alegações da recorrente.

### **Vínculo de emprego**

Inicialmente, causa estranheza que a recorrente condene a análise feita pela fiscalização a partir dos contratos firmados por ela, defendendo a necessidade de que fosse feita uma avaliação da situação de fato, já que esse argumento põe sob suspeição a veracidade de documentos que subscreveu e apresentou à autoridade administrativa.

A princípio, os instrumentos de contrato tem por finalidade fazer prova do que foi acordado, portanto, há uma presunção de que retratam a realidade. A fiscalização aceitou como verdadeiras as afirmações neles contidas, ou seja, atribuiu fé à palavra da fiscalizada.

Se esses contratos contêm cláusulas que não correspondem à realidade, caberia então à autuada demonstrar seu vício.

Por outro lado, a existência de permissão no Estatuto da OAB para que advogados se associem sem vínculo de emprego, bem como a atribuição de responsabilidade a todos perante o cliente, não significa, necessariamente, que qualquer contrato firmado entre advogados seja de associação. São as características da pactuação, e não a nomenclatura utilizada, que determinarão se há associação ou se há contrato de emprego.

No que diz respeito à responsabilidade, entendo que todo profissional, independentemente de previsão expressa nesse sentido, é responsável pelos atos que pratica.

Contudo, sendo a contratação com o cliente efetuada pela Sociedade e não com o advogado que presta serviços a esta, a responsabilidade dela é inexorável, ainda mais quando dirige a atuação de seu contratado, definindo o preço a ser cobrado pelos serviços, orientando, supervisionando e fiscalizando a execução dos trabalhos e indicando o local onde devem ser realizados.

Assim, não vejo como a eventual divisão de responsabilidade possa afetar a natureza do vínculo afirmada pela fiscalização (emprego), quando esta demonstrou a existência de todos os elementos necessários para a sua caracterização. Resumindo, a responsabilidade do profissional, inerente a qualquer campo de atuação, não afasta a existência de subordinação.

No mais, adoto como razões de decidir os argumentos expendidos pela decisão de piso, especialmente no que é abaixo transcrito:

*No caso vertente, diante da constatação da existência dos requisitos da relação de emprego (subordinação, não-eventualidade, pessoalidade e onerosidade), conclui-se que o verdadeiro vínculo existente entre os advogados relacionados no item 3.5.3. do relatório fiscal do auto de infração e a Autuada, nos períodos discriminados no citado item, é o empregatício.*

*A figura do advogado associado, da maneira como é prevista na legislação, deve executar suas atividades com independência e autonomia, atendendo as regras e condições comuns*

*estabelecidas para o comportamento dos demais advogados da sociedade.*

*Como já visto, não foi essa a situação apurada pelo auditor-fiscal autuante. De acordo com os contratos de "associação" apresentados pela Impugnante durante a ação fiscal, os advogados relacionados no item 3.5.3. do relatório fiscal eram subordinados a sociedade, que além de exigir prestação de contas, os orientava, supervisionava e fiscalizava.*

*(...)*

*Conforme já demonstrado, a apuração do vínculo empregatício existente entre os advogados relacionados no item 3.5.3. do relatório fiscal do auto de infração e a Impugnante, nos períodos ali discriminados, foi feito com base nos contratos apresentados pela própria Autuada.*

*Malgrado existam pequenas diferenças em alguns dos citados contratos, cabe enfatizar que em todos eles as cláusulas 1ª, 3ª e 4ª demonstram, conforme já dito, a subordinação jurídica dos advogados (relacionados no item 3.5.3. do relatório fiscal do auto de infração) à Autuada e a pessoalidade e não-eventualidade existente na relação entre eles.*

*A onerosidade, também como já demonstrado, encontra-se comprovada pelos valores pagos aos advogados relacionados no item 3.5.3. do relatório fiscal do auto de infração como contrapartida pelo trabalho executado (discriminados no anexo IV do auto de infração DEBCAD nº 37.152.378-8).*

No que diz respeito aos estagiários, a recorrente alega que a natureza da relação não foi analisada, de forma que o auto de infração seria carente de fundamentação.

Também quanto a esse aspecto reporto-me aos argumentos levantados pela decisão recorrida, quando esta afirma que a relação de estágio contém os elementos da relação de emprego, de forma que, inexistentes os requisitos formais e materiais da legislação especial, o que remanesce é esta relação (de emprego).

Portanto, a existência dos elementos necessários à caracterização do vínculo empregatício é matéria incontroversa no processo e decorre da simples afirmação de que havia um contrato de estágio remunerado.

A essa caracterização a empresa pretendia atribuir outra, que permitiria que os pagamentos realizados se dessem ao abrigo de norma isencional. Para tanto, seria necessário o cumprimento de exigências legais, para as quais a legislação tributária estabelece a interpretação literal como o método adequado para definição do seu conteúdo.

O termo de compromisso é uma exigência formal e, como tal, seu cumprimento deve ser também formalmente comprovado. Assim, não basta alegar a renovação contratual sem a apresentação do instrumento correspondente.

Aliás, essa previsão consta expressamente no Decreto nº 87.497, de 1982, norma que regulamentava a já revogada Lei nº 6.494, de 1977:

*Art . 5º Para caracterização e definição do estágio curricular é necessária, entre a instituição de ensino e pessoas jurídicas de direito público e privado, a existência de instrumento jurídico, periodicamente reexaminado, onde estarão acordadas todas as condições de realização daquele estágio, inclusive transferência de recursos à instituição de ensino, quando for o caso.(grifou-se)*

Nesse caso, independentemente da existência ou não de regra estabelecendo prazo para a contratação, fato é que havia exigência de reexame periódico e, para o período lançado, não se comprovou a existência da documentação exigida:

*Art . 6º A realização do estágio curricular, por parte de estudante, não acarretará vínculo empregatício de qualquer natureza.*

*§ 1º O Termo de Compromisso será celebrado entre o estudante e a parte concedente da oportunidade do estágio curricular, com a interveniência da instituição de ensino, e constituirá comprovante exigível pela autoridade competente, da inexistência de vínculo empregatício.*

*§ 2º O Termo de Compromisso de que trata o parágrafo anterior deverá mencionar necessariamente o instrumento jurídico a que se vincula, nos termos do artigo 5º. (grifou-se)*

*(...)*

Não conseguindo a sociedade comprovar o atendimento das exigências legais para fins de isenção, a consequência é a tributação dos rendimentos pagos. Nesse sentido, é unânime a jurisprudência deste colegiado:

*ESTAGIÁRIOS. Tendo em vista que não foram observadas as formalidades constantes no art. 28, 9º, “i”, da Lei 8.212/91, , diante da não apresentação dos termos de compromisso de estágio, conforme previsão da Lei 6.494/77, é de se manter o lançamento das contribuições relativamente aos pagamentos efetuados a estagiários.(Acórdão ° 2404-004.5607)*

*VÍNCULO EMPREGATÍCIO. ESTÁGIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.*

*Tendo em vista que não foram observadas as formalidades constantes no art. 28, 9º, i”, da Lei 8.212/91, diante da não apresentação dos termos de compromisso de estágio, conforme previsão da Lei 6.494/77, é de se manter o lançamento das contribuições relativamente aos pagamentos efetuados a estagiários. (Acórdão nº 2402-004.594)*

Por essas razões, nego provimento ao recurso em relação às alegações de mérito.

### **Conclusão**

Com base no exposto, voto por conhecer do recurso voluntário apresentado para, rejeitadas as preliminares, no mérito, negar-lhe provimento.

Dione Jesabel Wasilewski

Processo nº 11516.007417/2008-75  
Acórdão n.º **2201-004.500**

**S2-C2T1**  
Fl. 252

---