



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

Processo n° 12268.000386/2009-44
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.846 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2013
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO. CONTRIBUIÇÕES DESCONTADAS DE SEGURADOS
Recorrente NOSSA SERVIÇO TEMPORÁRIO E GESTÃO DE PESSOAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/07/2007

LANÇAMENTO FISCAL. CORREÇÃO DE VALORES APURADOS PELO FISCO. DEMONSTRAÇÃO POR MEIO DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL.

Havendo comprovação de que os valores do tributo estão incorretos, tais valores inicialmente apurados no lançamento fiscal deverão ser alterados para espelhar a realidade da contabilidade da Recorrente.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para retificação do lançamento em conformidade com a tabela I do voto condutor e, após, para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, concernentes às contribuições previdenciárias descontadas dos segurados empregados e não recolhidas aos cofres públicos, para as competências 01/2006 a 07/2007.

O Relatório Fiscal (fls. 35/39 – Volume I) informa que o fato gerador decorre da remuneração paga ou creditada aos segurados empregados.

Os valores foram apurados por meio do levantamento **FPA - FOLHA PGTO AMBIENTAL**, que trata das folhas de pagamento inseridas nos arquivos digitais no formato MANAD referentes à empresa tomadora de serviços Ambiental, cujos valores não foram recolhidos e nem declarados em GFIP. A identificação dos segurados empregados e os valores descontados constam da planilha de fls. 94/143.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 07/10/2009 (fl. 01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 151/154 – Volume I) – acompanhada de anexos de fls. 155/241 –, alegando, em síntese, que os empregados que prestaram serviços à empresa Ambiental foram colocados, por equívoco, nas folhas de pagamento da empresa Nossa Serviço Temporário e Gestão de Pessoas Ltda, CNPJ 86.915.691/0001-79, e isso ocorreram por ocasião da apresentação dos arquivos digitais no formato MANAD.

Alega ainda que, nas competências 01/2006 a 07/2007, tais empregados pertenciam a outra empresa do grupo econômico Nossa Gestão de Pessoas e Serviços Ltda, CNPJ 73.277.675/0001-56, conforme CAGED do Ministério do Trabalho e Emprego e GFIP, e que só, em 08/2007, esses empregados foram transferidos dessa empresa para a impugnante. Diz que os valores foram recolhidos e declarados em GFIP pela empresa Nossa Gestão de Pessoas e Serviços Ltda, conforme documentos anexos.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Curitiba/PR – por meio do Acórdão nº 06-30.079 da 5ª Turma da DRJ/CTA (fls. 243/244 – Volume III) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele se coaduna com os preceitos legais que disciplinam a sua lavratura, posto que traz em seu conteúdo todos os requisitos necessários a sua validade.

A Notificada apresentou recurso (fls. 248/251 – Volume III), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Curitiba/PR informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processo e julgamento (fls. 252/253 – Volume III).

Posteriormente, esta Corte Administrativa (CARF) converteu o julgamento em diligência para análise do Fisco dos documentos acostados à peça recursal. Por sua vez, o Fisco manifestou-se no sentido de retificar em parte os valores inicialmente lançados.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conhecimento do recurso interposto.

A Recorrente alega que há erro no arquivo digital e no recolhimento das contribuições previdenciárias, sendo que isso teria ocasionado incongruências nos valores apurados pelo Fisco (inclusive décimo terceiro).

Esta Corte Administrativa (CARF), por meio da Resolução nº 2402-000.237 (4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária), converteu o julgamento em diligência fiscal. Após procedida a diligência e analisados os documentos comprobatórios acostados aos autos, o Fisco informou que a retenção apurada para o “**levantamento FPA - FOLHA PAGTO AMBIENTAL**” está incorreta, e propôs as seguintes retificações:

Tabela 1 – Dados extraídos do Relatório Fiscal de Diligência		
Competência	Retenção INSS Anterior, conf. Discriminativo Débito – levantamento FPA (DE)	Retenção INSS Atual – levantamento FPA (PARA)
01/2006	6.159,95	0,00
02/2006	6.083,90	47,59
03/2006	6.527,80	184,72
04/2006	6.623,38	117,68
05/2006	6.714,03	103,25
06/2006	7.526,16	105,85
07/2006	7.505,12	76,87
08/2006	7.568,27	0,00
09/2006	7.721,75	0,00
10/2006	7.809,56	0,00
11/2006	8.015,76	11,21
12/2006	8.822,36	32,66
01/2007	8.536,70	30,60
02/2007	8.840,83	15,06
03/2007	9.005,30	51,06

04/2007	9.752,43	103,68
05/2007	10.421,68	64,34
06/2007	10.799,86	70,62
07/2007	12.343,01	30,60

O Fisco informa ainda as razões fáticas para encaminhar no sentido de que os valores inicialmente apurados estão incongruentes com os registros contábeis da Recorrente, nos seguintes termos:

“[...] 1 - LEVANTAMENTO FPA - FOLHA DE PAGAMENTO AMBIENTAL

- DA TRANSFERÊNCIA DOS EMPREGADOS, DO ERRO NO ARQUIVO DIGITAL E DO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

Com relação a este levantamento constatamos que os segurados empregados e respectivos valores, que foram considerados para efeitos de lançamento - retenção de descontos efetuados dos segurados empregados, conforme listagem disponível no processo 12268000386/2009-44, fls. 40 a 89 - DEBCAD 37.220.846-0 - na sua grande maioria, fazem parte das GFIPs declaradas pela empresa do grupo denominada Nossa Gestão de Pessoas e Serviços Ltda com CNPJ 73.277.675/0001-56, no período de janeiro de 2006 a julho de 2007, inclusive sobre 13º Salário nas rescisões trabalhistas, exceto no que se refere aos segurados empregados Lucas Alberto Antonio (nas competências 02/2006 a 07/2006), Vanessa de Cássia Schneider Pereira (competências 11/2006 a 02/2007), Antoniel da Silva Venancinho (competências 03/2007 a 06/2007), Anderson Marcelo Ferreira Ribas (competências 03/2007 a 04/2007) e Elio Alves Ferreira Jr (competência 07/2007), que constam no levantamento, dos cadastros e folhas de pagamentos nos arquivos MANAD apresentados pela empresa impugnante, mas que não foram declarados nas GFIPs do período 01/2006 a 07/2007 por nenhuma das empresas.

Ante ao exposto, intimamos o contribuinte, na pessoa jurídica Nossa Gestão de Pessoas e Serviços Ltda., empresa pertencente ao grupo, para que apresentassem os livros diário no período, para que pudéssemos comprovar de fato que as informações declaradas nas GFIPs do período em questão, conferem com os registros efetuados na sua escrituração fiscal. De posse dos livros, constatamos que os valores totais mensais de folha de pagamento são compatíveis com os valores contabilizados, nos exercícios respectivos. Diante do constatado, concluímos que procedem, em parte, as alegações do contribuinte quanto a erros nos arquivos digitais quando da apresentação do MANAD - Folha de Pagamento, restando, nos presentes levantamentos os valores abaixo discriminados: [...]”.

Diante dos documentos acostados aos autos e após constatação da fidedignidade dos fatos pelo Fisco, acato em parte as alegações da Recorrente e encaminho no sentido de que os valores inicialmente apurados para o “**levantamento FPA - FOLHA**

PAGTO AMBIENTAL” sejam retificados, conforme **Tabela 1** retromencionada, eis que tais valores estão em desconformidade com os dados contábeis da empresa.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores.

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:

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;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

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;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- 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;*
- 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;*

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 de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996¹, aplicável a todos os demais tributos federais.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempo mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

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

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às

¹ Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais

contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;

2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

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).** (g,n.)*

Lei 9.430/1996:

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.

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e consequentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.** (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido².

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada). Dessa forma, entendendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que: (i) sejam retificados os valores inicialmente apurados para o “**levantamento FPA - FOLHA PAGTO AMBIENTAL**”, conforme delineamento constante da “**Tabela 1**” deste Voto e do Relatório Fiscal de Diligência (**DE** e **PARA**); e (ii) com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Ronaldo de Lima Macedo.

² Lei 9.430/1996:

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;