



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

Processo nº 12269.003834/2009-51
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.305 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2013
Matéria CESSÃO DE MÃO DE OBRA: RETENÇÃO. EMPRESAS EM GERAL
Recorrente AMA ASSISTÊNCIA MÉDICA ADMINISTRADA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/04/2007

CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA - CONTRIBUINTE INDIVIDUAL

A ocorrência do fato gerador tem que está comprovada nos autos, sob pena de se retirar do crédito os atributos de certeza e liquidez para uma futura execução fiscal.

A falta da exposição clara e precisa dos fatos geradores da obrigação previdenciária dificultam o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo.

AUSÊNCIA DE PROVAS DOS FATOS GERADORES. PROVIMENTO.

Quando a fiscalização não logra provar a ocorrência dos fatos geradores não estamos diante de uma nulidade e sim de uma situação que enseja o provimento do recurso.

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA - RETENÇÃO 11%.

A empresa, como contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, fica obrigada a reter e recolher onze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço.

COOPERATIVAS -

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida relativa a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa.

QUALIFICAÇÃO DO VÍCIO DA NULIDADE. VÍCIO MATERIAL QUE SE CARACTERIZA NA AUSÊNCIA OU INSUFICIÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE FATO E DE DIREITO DO ATO ADMINISTRATIVO.

Quando o ato administrativo do lançamento traz fundamentação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou quando a descrição dos fatos trazida pela fiscalização (pressuposto de fato) é omitida ou deficiente, temos configurado um vício de motivação ou vício material.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, : I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, nos levantamentos LUR e TEO, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em dar anular o lançamento por vício formal; b) em anular o lançamento Z1 por vício material, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em dar anular o lançamento por vício formal; c) 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(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relator.

Mauro José Silva - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados contribuintes individuais, à da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aos Terceiros, além da relativa à obrigação do contratante de serviço mediante cessão de mão-de-obra de reter 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pelo prestador de serviço, e à cargo da empresa, correspondentes a 15% sobre o valor total das notas fiscais emitidas pela cooperativa pelos serviços que foram prestados por seus cooperados.

Segundo Relatório Fiscal (fls. 70), os fatos geradores da contribuição lançada são: **a)** pagamentos realizados a Maria de Lurdes G Mendes e Teolinda Mendes Schmitt (lev. LUR e TEO), registrados nos Diários Auxiliares dos anos 2004, 2005 e 2006; **b)** pagamentos realizados a prestadoras de serviço com cessão de mão de obra (lev. ALL, AST, LC, LJ, NAC, PG, PUR, RUD e VB); **c)** pagamento à cooperativa pelos serviços que foram prestados por seus cooperados (lev UNI, MIT1 e ME1); e **d)** pagamento aos segurados empregados, constantes da folha de pagamento e não lançados em GFIP.

Integra, ainda, o presente Auto de Infração o levantamento DAL, relativo à diferença de acréscimos legais.

A autoridade autuante informa que as contribuições devidas à Previdência Social, acrescidas àquelas por descumprimento de obrigações acessórias referentes às informações prestadas em GFIP, de acordo com o contido na alínea "c" do inciso II do artigo 106 do CTN, foram comparadas a legislação vigente à época dos fatos geradores, Lei 8212/91, e as modificações implementadas através Medida Provisória 449/08, tendo sido aplicada a mais benéfica ao contribuinte, conforme quadro explicativo.

A recorrente apresentou defesa e, de sua análise, o processo foi convertido em diligência, nos termos do Despacho nº 09/2011 (fls. 507), resultando na Informação Fiscal de fls.510, e na retificação do débito.

Cientificada do resultado da diligência fiscal, a recorrente se manifestou (fls. 533), e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 10-34.551, da 7ª Turma da DRJ/POA (fls. 557), acatando o parecer retificador da fiscalização, julgou a impugnação procedente em parte, mantendo, em parte, o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 1218), alegando, em síntese, o que se segue.

Em relação aos levantamentos LUR e TEO, reafirma que não se trata de pagamento por remuneração de serviços prestados.

Esclarece que, em uma auditoria realizada por uma empresa contratada pela recorrente, constatou-se, no Diário Auxiliar, em conta normalmente utilizada para registro de pagamentos aos prestadores de serviços com o posterior crédito quando do recebimento dos

clientes, valores relativos a pagamentos a Maria de Lourdes e Teolinda, sem, contudo, o reembolso por parte dos clientes dos valores transferidos.

Relata que a referida auditoria comprovou, assim, a existência de várias transferências de valores à Maria de Lourdes e Teodolinda, no período de 04/2004 e 05/2006, inclusive superiores àqueles normalmente pagos a médicos e profissionais credenciados e a não identificação da contrapartida contábil desses pagamentos levou a uma investigação, que concluiu que as duas beneficiárias não eram médicas e nem haviam prestado qualquer tipo de serviço à recorrente.

Afirma que restou comprovado que a então supervisora financeira da recorrente, Sra Jaqueline, aproveitando-se do cargo de confiança que ocupava dentro da empresa, desviou para si, por intermédio de Maria de Lourdes e Teolinda, a quantia de R\$826.623,82, no período citado.

Frisa que tal fato não foi negado por Jaqueline, que expressamente confessou o desvio dos valores, bem como a sua relação direta com as partícipes, propondo a devolução de tais quantias nos termos descritos na Escritura Pública de Confissão de Dívida, Livro 424, fls 102, do 4º Tabelionato de Notas de Porto Alegre.

Salienta que o resultado dos trabalhos de investigação deu-se muito tempo antes do início da Ação Fiscal, o que comprova que os fatos ora narrados foram apurados sem qualquer pretensão de elidir o recolhimento de tributos.

Destaca que o próprio Ministério Público do Estado do Rio Grande do Sul, apurando tais fatos, ofereceu denúncia contra a Jaqueline, consignando expressamente que *“A fraude utilizada consistia em inserir lançamentos na relação de pagamentos de fornecedores da empresa em nome de Maria de Lourdes Gatini Mendes (empregada doméstica da denunciada) e Teolinda Mendes Schmitt (filha da empregada doméstica)”*.

Transcreve trecho do pronunciamento do Juízo criminal acerca da matéria, no sentido de que *“há prova da materialidade e indícios suficientes da autoria que autorizam o prosseguimento do feito”*, e conclui que é irrefutável que nenhuma contribuição pode ser exigida da recorrente por total ausência do fato gerador da obrigação tributária, uma vez que os valores desviados pela Sra Jaqueline não se referem em hipótese alguma à remuneração, ainda que lançados na escrita contábil da empresa.

Relativamente às Cooperativas de prestação de serviços médicos, alega que a autoridade julgadora deixou de observar o disposto no art. 291, inciso I, alínea “b”, da IN 03/2005, que determina a redução da base de cálculo da contribuição devida, a 60% do valor bruto da fatura de prestação de serviços por meio de cooperativa na área de saúde.

Reafirma que o contrato de prestação de serviços firmado entre a recorrente e a UNIMED tem por objeto o atendimento de urgências e de remoção terrestre, atividade considerada como de risco mínimo para a empresa contratada, e conclui que a conduta da recorrente está em sintonia com as regras atinentes, devendo ser afastada a cobrança imposta.

Quanto às notas fiscais 2.485, 2.529, 2.672, 2.778, 2.813, 2.911 e 2.979, emitidas pela prestadora ALL, assevera que o contrato firmado com a recorrente tem como objeto a prestação de serviços de limpeza, com previsão de fornecimento de materiais, devendo, portanto, ser retificado o lançamento a elas referente.

Processo nº 12269.003834/2009-51
Acórdão n.º **2301-003.305**

S2-C3T1
Fl. 1.273

No que se refere ao levantamento ZI, sustenta que devem ser afastados os valores lançados em duplicidade, uma vez que tiveram como base, segundo a autoridade lançadora, a contabilidade da recorrente.

Entende que tal equívoco importa em substancial aumento do crédito tributário sem que tenha ocorrida a necessária hipótese da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o que fere de morte o princípio da tipicidade cerrada e viola os postulados de vedação da bitributação e do enriquecimento ilícito.

Finaliza requerendo que seja julgado procedente o recurso voluntário, para reformar a decisão recorrida e cancelar integralmente a exigência fiscal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Trata-se de lançamento de débito composto por vários levantamentos.

Passo, a seguir, à análise do recurso apresentado pela recorrente, separado por levantamento.

LEVANTAMENTOS LUR E TEO.

A fiscalização verificou, no Livro Diário Auxiliar da empresa, a existência de pagamentos realizados a Maria de Lourdes Gatini Mendes e Teolinda Mendes Schmitt, e lançou a contribuição incidente sobre os valores registrados, por considerar que pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a terceiros, pessoas físicas, ocorrem em retribuição à prestação de serviços, observando que não houve a devolução dos valores pagos.

A recorrente insurge-se contra o lançamento, alegando ausência de fato gerador do tributo.

Informa que trata-se de valores que a supervisora financeira da recorrente, Sra Jaqueline, aproveitando-se do cargo de confiança que ocupava dentro da empresa, desviou para si, por intermédio de Maria de Lourdes e Teolinda.

De fato, não restou demonstrado que os aludidos pagamentos se referem a remuneração por serviços prestados.

Os documentos juntados aos autos pela recorrente, como a confissão de dívida firmada pela Sra Jaqueline por meio de Instrumento Público e a decisão prolatada pelo Juiz da 9ª Vara Criminal da Comarca de Porto Alegre (fls. 1.254), corroboram as afirmações feitas pela autuada de que os valores foram apropriados indevidamente pela ex-empregada.

Pelo que consta, a Sra Maria de Lourdes, beneficiária dos pagamentos e que era, à época, empregada doméstica da Sra Jaqueline, testemunhou, nos autos da ação criminal movida contra a Jaqueline, confirmando a transferência de dinheiro para sua conta bancária, bem como para a de sua filha, Teolinda, afirmando que a Sra Jaqueline desviava dinheiro da empresa.

Quanto à alegação de que os valores pagos seriam pagamentos “por fora” feitos pela empresa à Sra Jaqueline, verifica-se que as quantias enviadas à Maria de Lourdes e Teolinda eram desproporcionais aos salários recebidos pelos demais empregados da empresa que ocuparam a mesma função da Jaqueline, sendo inclusive superior à média recebida pelos sócios a título de pró-labore.

Ademais, a Sra Jaqueline firmou um contrato de confissão de dívida, dotado de fé pública, em que admitiu dever os valores à empresa.

É oportuno registrar que a Sra Jaqueline foi considerada culpada pelo Juiz de Direito da 9ª Vara Criminal da Comarca de Porto Alegre, e condenada a uma pena de 05 anos de reclusão

Assim, entendo que não restou comprovada a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento sob o argumento de que a recorrente não apresentou qualquer elemento contábil capaz de demonstrar a incorreção dos registros que deram origem ao lançamento, observando que, em Reclamatória Trabalhista ajuizada contra a empresa autuada, a Sra Jaqueline afirma que tais valores decorrem de pagamento "por fora" e que integrariam sua remuneração mensal.

Entretanto, por tudo que foi trazido aos autos, entendo que não há a certeza da ocorrência do fato gerador do tributo.

Se, ao final da ação trabalhista movida pela Sra Jaqueline, restar comprovado que aqueles valores se referem de fato a pagamentos "por fora", o próprio Juiz do Trabalho determinará o recolhimento da contribuição incidente devida, não havendo qualquer prejuízo à Previdência Social.

Nesse sentido, entendo que há um vício no lançamento relativo a tais rubricas, uma vez que a fiscalização não trouxe elementos suficientes para não deixar dúvidas de que os pagamentos registrados no Livro Diário Auxiliar à Maria de Lourdes e à Teolinda se referem à remuneração por serviços por elas prestados.

E, considerando que a caracterização desses pagamentos como sendo remuneração "por fora" está sendo objeto de discussão judicial em ação trabalhista, entendo que devam ser excluídos do lançamento, por nulidade, os valores relativos aos levantamentos LUR e TEO.

LEVANTAMENTO UN1

Conforme Relatório Fiscal, esse levantamento trata-se de valores pagos a cooperativa prestadora de serviço Unimed Serviços Médicos.

A recorrente alega que o contrato de prestação de serviços firmado entre a recorrente e a UNIMED tem por objeto o atendimento de urgências e de remoção terrestre, atividade considerada como de risco mínimo para a empresa contratada, e que a autoridade julgadora deixou de observar o disposto no art. 291, I, "b", da IN 03/2005, que determina a redução da base de cálculo da contribuição devida, a 60% do valor bruto da fatura de prestação de serviços por meio de cooperativa na área de saúde, motivo pelo qual .

Da análise do contrato apresentado pela recorrente (fls. 309), verifica-se que seu objeto é a *"prestação de serviços médicos nas hipóteses de atendimento de urgências e de remoção terrestre, nos termos das cláusulas deste instrumento."*

A Cláusula primeira estabelece que os beneficiários terão direito a serem atendidos exclusivamente na hipótese de urgências e de remoção terrestre.

A Cláusula nona dispõe que estão excluídos da cobertura do contrato, entre outros, os serviços de atendimento aos casos de consultas ambulatoriais.

E a alínea b, inciso I, do art. 291, I, da IN 03/2005, citada pela recorrente determina que:

I - nos contratos coletivos para pagamento por valor predeterminado, quando os serviços prestados pelos cooperados ou por demais pessoas físicas ou jurídicas ou quando os materiais fornecidos não estiverem discriminados na nota fiscal ou fatura, a base de cálculo não poderá ser:

(...)

b) inferior a sessenta por cento do valor bruto da nota fiscal ou da fatura, quando se referir a contrato de pequeno risco, sendo este o que assegura apenas atendimento em consultório, consultas ou pequenas intervenções, cujos exames complementares possam ser realizados sem hospitalização; (grifei)

Dessa forma, a pretensão da recorrente não encontra amparo no normativo legal por ela citado, uma vez que o contrato firmado com a UNIMED exclui expressamente as consultas ambulatoriais, restringindo o atendimento, segundo a cláusula segunda, aos casos de urgência, ocorridos exclusivamente nas dependências da empresa, bem como serviços de transporte terrestre.

Portanto, entendo que devam ser mantidos os lançamentos relativos à prestação de serviços por cooperados por meio de cooperativa de trabalho médico e odontológico.

LEVANTAMENTO ALL

Trata-se de levantamento referente à obrigatoriedade da empresa contratante de serviços com cessão de mão de obra de reter 11% sobre o valor da nota fiscal de serviços emitida pelo prestador.

A fiscalização constatou que a autuada foi contratante da empresa ALL Service Sistemas Terceirizados Ltda e deixou de recolher a totalidade da contribuição devida, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal emitida pela contratada.

A recorrente não nega que tenha contratado os serviços com cessão de mão de obra, mas apenas alega que o lançamento referente às notas fiscais 2.485, 2.529, 2.672, 2.778, 2.813, 2.911 e 2.979, emitidas pela prestadora ALL, deve ser retificado, uma vez que o contrato firmado tem como objeto a prestação de serviços de limpeza, com previsão de fornecimento de materiais.

Contudo, como bem observado pelo julgador de primeira instância, não há, n o corpo das citadas notas fiscais, a discriminação do material utilizado, o que impede a retificação do lançamento, requerida pela autuada.

O Parágrafo único, do art. 151, da IN 03/2005, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, determinava que:

Parágrafo único. Na falta de discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de

cálculo da retenção será o seu valor bruto, ainda que exista previsão contratual para o fornecimento de material ou utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato.

Portanto, deve ser mantido o lançamento em relação às referidas notas fiscais.

LEVANTAMENTO Z1

Segundo consta do relatório fiscal, esse levantamento se refere a valores lançados na folha de pagamento aos segurados empregados da empresa e não lançados em GFIP, provenientes do desmembramento do levantamento FP1.

A recorrente insiste em afirmar que, para esse levantamento, houve valores lançados em duplicidade, e que tal equívoco importa em substancial aumento do crédito tributário sem que tenha ocorrida a necessária hipótese da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

De fato, falta clareza no relatório fiscal quanto ao levantamento Z1.

No quadro demonstrativo constante do item 6, do Refisc (fls. 70), a descrição do levantamento Z1 é “Nota Fiscal de Serviço” e, logo em seguida, na discriminação de cada levantamento, a autoridade autuante deixa consignado que o Levantamento Z1 se refere a “valores lançados na folha de pagamento aos segurados empregados da empresa e não lançados em GFIP, provenientes do desmembramento do levantamento FP1”.

Contudo, em sua manifestação após a impugnação, ao responder os questionamentos feitos pela DRJ, o agente fiscal afirma que “os valores das competências 03/2006, 07/2006, 08/2006 e 09/2006 que estavam em duplicidade foram lançados com base na contabilidade da empresa”. (fls. 510).

Ou seja, não ficou claro se os valores foram lançados em duplicidade, se estavam registrados nas folhas de pagamento, ou se foram extraídos apenas dos registros contábeis.

A fiscalização anexou planilha do Sistema AUDIG para que os lançamentos pudessem ser verificados.

Contudo, analisando o Relatório de Lançamentos, as folhas de pagamento anexadas e a planilha AUDIG, não fica claro a que se refere os valores lançados.

Ora, o lançamento fiscal, como ato administrativo, deve expor com clareza os fundamentos de fato e de direito nos quais se baseia, afim de que o particular possa exercer seu direito à ampla defesa e ao contraditório em sua plenitude.

O fato gerador deve ser discriminado de forma precisa no relatório fiscal, parte integrante do AI, de modo a não gerar dúvidas quanto à sua ocorrência, conforme preceitua o art. 37, da Lei 8.212/91.

Entendo que não basta ao fiscal alegar que ocorreu o fato gerador, devendo também demonstrar a sua ocorrência, apontando com clareza os elementos de sua formação, em respeito ao contraditório e à ampla defesa.

A falta da exposição clara e precisa de todos os fatos que ensejaram o lançamento da contribuição dificulta o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, retirando do crédito os atributos de certeza e liquidez para uma futura execução fiscal.

A forma como a autoridade lançara descreve o levantamento Z1, aliada à ausência da demonstração clara da ocorrência do fato gerador, dificulta ao sujeito passivo o conhecimento com nitidez da acusação que lhe está sendo imputada, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos.

Assim, entendo que o levantamento Z1 padece de vício formal, pois não foram observadas as formalidades indispensáveis à existência do ato.

Ou seja, a autoridade lançadora deixou de observar os requisitos formais do lançamento, previstos no art.37 da Lei nº 8.212.

Dessa forma, entendo que deve ser excluído do débito, por nulidade por vício formal, o levantamento Z1.

Nesse sentido e

Considerando tudo mais que dos autos consta,

VOTO por CONHECER DO RECURSO para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que se exclua do lançamento, por nulidade, os levantamentos LUR, TEO e Z1.

É como voto

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Com a devida vênia, divergimos da Relatora em alguns aspectos.

Com relação aos levantamentos LUR e TEO, observemos as anotações da Relatora a seguir transcritas:

“(...)a fiscalização não trouxe elementos suficientes para não deixar dúvidas de que os pagamentos registrados no Livro Diário Auxiliar à Maria de Lourdes e à Teolinda se referem à remuneração por serviços por elas prestados.”

Como apontado pela Relatora, não há provas que atestem a ocorrência dos fatos geradores de tais levantamentos, o que resulta no provimento do Recurso e não na nulidade, tendo em conta que não estamos diante de uma das hipóteses do art. 59 do Decreto 70.235/72 ou diante de ausência de um dos elementos do ato administrativo do lançamento. Assim, votamos pelo provimento do Recurso em relação aos levantamentos LUR e TEO.

No tocante ao levantamento Z1, apontou a Relatora:

"A falta da exposição clara e precisa de todos os fatos que ensejaram o lançamento da contribuição dificulta o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, retirando do crédito os atributos de certeza e liquidez para uma futura execução fiscal."

A par disso, concluiu a ilustre Conselheira que o caso ensejava nulidade por vício formal. De fato, tal levantamento padece de nulidade em harmonia com o art. 59, inciso II do Decreto 70.235/72, porém trata-se de nulidade por vício material e não formal.

Para justificar nossa posição em relação à qualificação do vício passamos a expor nossos argumentos.

Sendo ato administrativo, por força do CTN – lei materialmente complementar -, o ato administrativo de lançamento tributário traz implicitamente as nulidades próprias dos atos administrativos. Sobre estas, a doutrina foi buscar no art. 2º da Lei da Ação Popular (Lei 4.717/65) seu delineamento. Vejamos a literalidade do referido dispositivo legal:

“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;*
- b) vício de forma;*
- c) ilegalidade do objeto;*
- d) inexistência dos motivos;*
- e) desvio de finalidade.*

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;

b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;”

d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;

e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.

Tomando o conteúdo de tal dispositivo, podemos identificar os vícios dos atos administrativos como vícios de incompetência ou relativo ao sujeito, de forma, de ilegalidade do objeto, de inexistência de motivos ou motivação e de desvios de finalidade. Os vícios de forma, a seu turno, consistem “na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato”. Diversamente, os vícios quanto ao motivo são verificados quando “a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido”.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem acolhido tal entendimento:

Acórdão nº 10249047 do Processo 13709002025200110

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - VÍCIO MATERIAL - A falta da adequada descrição da matéria tributária, com o conseqüente enquadramento legal das infrações apuradas torna nulo o ato administrativo de lançamento e, em conseqüência, insubsistente a exigência do crédito tributário constituído. Preliminar acolhida.

Como vimos os vícios formais referem-se as formalidades essenciais à existência do ato e não guardam relação com a ausência de adequada descrição dos fatos geradores. Dessa forma, votamos por qualificar o vício do levantamento Z1 como material.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;
- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“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, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)*.” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento – que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/04/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 17/06/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 08/05/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado di

gitalmente em 30/04/2013 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 17/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

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.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

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.

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do

Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Por todo o exposto, votamos por dar provimento ao Recurso em relação aos levantamentos LUR e TEO, declarar a nulidade por vício material em relação ao levantamento Z1 e limitar a multa de mora em 20%. Nos demais aspectos do lançamento, acompanhamos a Relatora.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

Processo nº 12269.003834/2009-51
Acórdão n.º **2301-003.305**

S2-C3T1
Fl. 1.280

CÓPIA