



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

Processo nº 12897.000479/2009-62
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-002.936 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2014
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente TELE SOLUÇÕES TELEMARKETING LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

COMPETÊNCIA. JUSTIÇA DO TRABALHO. LANÇAMENTO.

A competência da Justiça do Trabalho para processar e julgar ações e controvérsias oriundas ou decorrentes da relação de trabalho (artigo 114, I e IX, da CF) não se confunde e nem se sobrepõe à competência privativa de constituição de crédito tributário estabelecida no art. 142 do CTN.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI Nº 8.212/91.

As multas previstas anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 ostentavam natureza mista, punindo a mora e a necessidade de atuação de ofício do aparato estatal (multa de ofício), de sorte que aqueles percentuais devem ser comparados com as disposições hoje contidas no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, para fins de apuração da multa mais benéfica (art. 106, II, c do CTN). Para fatos geradores ocorridos antes da alteração legislativa, aplicam-se as multas então estipuladas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, observado o limite máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade em dar provimento parcial ao recurso, devendo a multa aplicada ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº. 8.212/91, na redação dada pela Lei nº. 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a

competência 11/2008, inclusive. Vencidos na votação os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Leo Meirelles do Amaral e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96). O Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes divergiu quanto ao mérito, por entender que a rubrica previdência privada paga aos contribuintes individuais (sócios) não integra o salário de contribuição.

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Leo Meirelles do Amaral, Bianca Delgado Pinheiro e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pela recorrente, mantendo o crédito tributário lançado (fls. 188/194).

Adota-se parte do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 190), que bem resume o quanto consta dos autos:

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD (DEBCAD nº 37.234.449-6) na qual são exigidas contribuições sociais previdenciárias devidas pela Notificada, com fulcro no art. 22, III da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/99, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, no período em epígrafe.

2. Segundo o Relatório Fiscal do Auto de Infração em apreço, fls. 46/50, os fatos geradores e bases de cálculo do presente lançamento foram extraídos das folhas de pagamento e da contabilidade e demonstrados no Relatório de Lançamentos - RL, sendo que os fatos geradores ora identificados não foram declarados em GFIP.

2.1. Quanto aos valores detectados na escrita contábil, refere-se o Auditor Fiscal autuante à conta de previdência privada não acessível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, e à contabilização de devolução de empréstimo sem apresentação dos contratos correspondentes, bem como dos respectivos comprovantes contábeis.

3. O valor do presente lançamento é de R\$ 233.081,91, consolidado em 27/08/2009.

4. Notificada pessoalmente do lançamento, em 27/08/2009, a interessada apresentou impugnação, de fls. 103/109, aduzindo as seguintes alegações: (...)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 197/202, no qual alega, em apertada síntese, que:

* A controvérsia dos autos seria de competência da Justiça do Trabalho, nos termos do artigo 114 da Constituição Federal e artigo 643 da Consolidação das Leis do Trabalho;

* Quanto à previdência privada, afirma que ocorreu resgate e que os sócios devolveram os valores por depósitos na conta corrente da empresa, fato que poderia ter sido

constatado em diligência, razão pela qual acostou à impugnação os resgates do valor aplicado em nome de Waldeleia S. Nogueira (R\$ 44.944,89), Paulo Moura (R\$ 40.119,35) e Gilson Bacci (R\$ 78.168,67). Foram juntadas as autorizações de débito e o comprovante dos respectivos depósitos na conta da recorrente.

* No que se refere aos empréstimo afirma ter acostado aos autos a cópia dos contratos, respectivas DIRF's, ainda, saldo em 31/12/2005.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Competência da Justiça do Trabalho. A recorrente, em arrazoadado que despreza lições pueris de Direito, aduz que a controvérsia dos autos seria de competência da Justiça do Trabalho, nos termos do artigo 114 da Constituição Federal e artigo 643 da Consolidação das Leis do Trabalho.

Primeiramente, cumpre alertar que a Consolidação das Leis do Trabalho (aprovada pelo Decreto nº 5.452/1943) aplica-se unicamente às relações de emprego e as relações jurídicas de que tratam os presentes autos referem-se exclusivamente às remunerações dos contribuintes individuais. Portanto, não havendo empregado, não há que se cogitar da aplicação das regras contidas na Consolidação das Leis do Trabalho.

Quanto à competência atribuída pela Constituição Federal à Justiça do Trabalho para processar e julgar ações e controvérsias oriundas ou decorrentes da relação de trabalho (artigo 114, I e IX, da CF), cumpre alertar que esta não se confunde e nem se sobrepõe à competência privativa de constituição de crédito tributário estabelecida no art. 142 do CTN, não assistindo razão à recorrente.

Pagamentos aos sócios. Previdência Privada e Mútuo. Assevera a recorrente, quanto à previdência privada, que ocorreu resgate e que os sócios devolveram os valores por depósitos na conta corrente da empresa, fato que poderia ter sido constatado em diligência, razão pela qual acostou à impugnação os resgates do valor aplicado em nome de Waldeleia S. Nogueira (R\$ 44.944,89), Paulo Moura (R\$ 40.119,35) e Gilson Bacci (R\$ 78.168,67). Foram juntadas as autorizações de débito e o comprovante dos respectivos depósitos na conta da recorrente.

Consta do Relatório Fiscal, às fls. 50, que os valores de previdência privada foram apurados na contabilidade e que destinavam-se exclusivamente aos sócios, não se enquadrando, portanto, na exceção prevista na alínea *p* do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. Tal fato não foi rebatido pela recorrente. Quanto ao argumento da devolução de valores, cumpre advertir que se os valores foram depositados em benefício dos sócios. Assim, ainda que posteriormente devolvidos, de bom grado, ocorrido está o fato gerador da contribuição previdenciária.

Ademais, é de se consignar que causa espécie o fato de a devolução ter ocorrido somente após o início do procedimento fiscal, passados cerca de quatro anos da ocorrência dos fatos geradores. Com efeito, a fiscalização cingiu-se ao ano de 2005, época dos pagamentos a título de previdência privada, mas as autorizações de débito e o comprovante dos respectivos depósitos na conta da recorrente são de março de 2009, quatro anos após os

pagamentos e, coincidência ou não, cerca de um mês e meio após o início do procedimento fiscal (fls. 37). Acrescente-se também que não foi comprovado que os valores transferidos referem-se a resgates de previdência.

Portanto, não há como acatar a tese levantada pela recorrente, seja pela indefectível ocorrência do fato gerador, seja pela não comprovação da vinculação dos depósitos com os pagamentos a título de previdência privada.

No que tange aos mútuos com os sócios, consta do Relatório Fiscal (fls. 50) que havia contas contábeis que indicavam o pagamento de valores aos sócios a título de devolução de empréstimo. Ou seja, em algum tempo passado, os sócios teriam emprestado dinheiro à empresa que teria devolvido os valores em 2005.

Durante o procedimento fiscal e na impugnação, foram apresentados os contratos de mútuo celebrados entre 2001 e 2004, sem reconhecimento de firma e sem assinatura de testemunhas (fls 59/64). Posteriormente, na impugnação, além dos referidos contratos, a recorrente trouxe aos autos DIRF's da empresa (apenas ano-calendário 2005) que atestam os mútuos; DIRPF's dos sócios (apenas ano-calendário 2005) em que declaram ser credores da recorrente; extratos de conta corrente com os supostos depósitos dos sócios em benefício da recorrente; e planilha de pagamento dos juros sobre mútuo com a situação em 31/12/2006 (fls. 149/186).

Ocorre que não foi apresentado documento que comprovasse que o depósito indicado nos extratos teria sido efetuado pelo sócio (mutuante credor) e esta comprovação vem sendo solicitada desde o início do procedimento fiscal, tanto que pela não apresentação dos comprovantes de recebimento dos valores pela empresa foi lavrado Auto de Infração (debcad nº 37.234.454-2 – processo 12897.000474/2009-30).

O histórico contido nos extratos colacionados aos autos não permite identificar o depositante, de sorte que remanesce não comprovada a efetiva existência da dívida da sociedade com o sócio, não descaracterizando, destarte, os pagamentos a título de pró-labore.

Assim, tendo o fisco se empenhado em esclarecer os fatos e deixando a recorrente de apresentar documento essencial à comprovação da tese sustentada, cumpre invocar o aforismo jurídico “allegatio et non probatio, quasi non allegatio”. Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

No processo administrativo, há norma expressa a respeito:

Lei nº 9.784/99

*Art. 36. **Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado**, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.*

Por tudo que se expôs até aqui, não há como se dar guarida ao inconformismo da recorrente.

Multas. Direito Intertemporal. Impõe-se a esta instância julgadora analisar questão de ordem pública, referente à retroatividade benigna da multa aplicada.

O art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na época dos fatos geradores, assim dispunha a respeito das **multas de mora, aplicáveis, inclusive, nas hipóteses de lançamento de ofício:**

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

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

a) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) sete por cento, no mês seguinte;

c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

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

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

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

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

a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;

c) vinte 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) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

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

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

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

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;

c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

(destaques nossos)

Verifica-se dos trechos destacados que a multa prevista anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 era aplicável em diversas situações, inclusive no lançamento de ofício (“créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento”) e com percentuais que avançavam não só em relação ao tempo de mora como também em razão da fase processual ou procedimental (lançamento, inscrição em dívida ativa, ajuizamento da execução fiscal, etc.). Nesse sentido, conclui-se que, a despeito de ser intitulada de multa de mora, **punia não só a prática do atraso, mas também a necessidade de movimentação do aparato estatal** que cumpria o dever de ofício de se mobilizar para compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo, agora, acompanhado da denominada multa de ofício.

Ora, multa de mora pressupõe o recolhimento espontâneo pelo contribuinte e **a multa de ofício tem como premissa básica a atuação estatal**. Destarte, se o dispositivo reuniu

duas hipóteses de naturezas jurídicas distintas, pouco importa a denominação utilizada pelo legislador (“multa de mora”), sendo de se reconhecer, conforme o caso, de que instituto jurídico efetivamente está se tratando.

Isso importa no caso em comento porque os dispositivos legais que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias sofreram profundas alterações pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Pode-se afirmar, de pronto, que a legislação ora vigente faz distinção mais precisa entre multa de mora e multa de ofício, não incidindo no equívoco terminológico da redação vigente à época dos fatos geradores.

É sabido que em razão do que dispõe o art. 144 do CTN, vigora com intensidade no Direito Tributário o princípio geral de direito intertemporal do *tempus regit actum*, de sorte que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Ocorre que, apesar do princípio de direito intertemporal citado, o art. 106, II, ‘c’ do CTN, prevê a retroatividade benigna em matéria de infrações tributárias:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

Portanto, é preciso reconhecer que se aplica a lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, exceto se nova legislação cominar penalidade menos severa.

Importa-nos aqui, não a multa de mora, que continua prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 61 da Lei nº 9.430/96, mas a multa de ofício, hoje estabelecida no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 8.212/91:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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 inexistente; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Se cotejarmos os percentuais de multa previstos no antigo artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com o percentual de multa previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, concluiremos que, a princípio, a multa prevista na legislação pretérita, vigente à época dos fatos geradores, é menor e, portanto, mais benéfica que a multa estabelecida na novel legislação.

Sendo assim, entende-se que deveria a autoridade fiscal lançadora ter comparado a multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com a multa hoje prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Se tivesse efetuado tal comparativo, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91.

Todavia, a autoridade fiscal, aplicando o Parecer PGFN CAT nº 443/2009, efetuou comparativo considerando, a soma da sanção decorrente de infração à obrigação principal (recolhimento do tributo) com a sanção decorrente de infração à obrigação acessória (declaração em GFIP), como se ambas tivessem sido substituídas pela multa de ofício ora estipulada no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Assim, foi levada ao equívoco de que a legislação superveniente seria mais benéfica (multa de ofício de 75%) **em algumas competências**.

Como a sanção por descumprimento de obrigação principal e a sanção por descumprimento de obrigação acessória têm natureza distintas, o comparativo sempre deve ser feito entre sanções decorrentes de infrações às obrigações principais ou entre sanções decorrentes de infrações às obrigações acessórias, nunca mesclando ou somando umas e outras.

Como afirmado, se tivesse procedido na forma proposta, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 para todas as competências. E afirma-se “a princípio”, pois, em certas circunstâncias, ainda que eventuais e futuras, os percentuais antes previstos no artigo 35 podem se mostrar mais gravosos, na hipótese de crédito inscrito em dívida ativa, após o ajuizamento da ação fiscal (antigo artigo 35, III, alíneas *c* e *d*, da Lei nº 8.212/91). Portanto, apenas nestas situações específicas é que a aplicação da novel legislação deve prevalecer.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL devendo, à multa pelo descumprimento de obrigação principal, ser aplicadas as disposições do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive.

É como voto.

André Luís Mársico Lombardi - Relator

Processo nº 12897.000479/2009-62
Acórdão n.º **2302-002.936**

S2-C3T2
Fl. 242

CÓPIA