



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

Processo nº 13888.001714/2010-29
Recurso nº 13.888.001714201029 Voluntário
Acórdão nº **2803-002.683 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 18 de setembro de 2013
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente JCC CONNECT TELECOM COMERCIO DE EQUIPAMENTOS DE
TELECOMUNICACOES LTDA - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2008, 2009

LANÇAMENTO CORRETO. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O lançamento do crédito realizado conforme o devido processo legal, alinhado com o art. 142, do CTN, oportunizando a ampla defesa e contraditório em sua fase contraditória, não sofre de nulidade.

MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO RETROATIVA.

Apenas cabe aplicação retroativa de multa ou penalidade quando a mesma for realmente mais benéfica.

Recurso Voluntário Provido em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto relator. A multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos, com base nos fatos geradores anteriores à 04.12.2008, incluindo esta data, seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, comparado somente com o limite de 75% que está estabelecido art.. 35-A da Lei n. 8.212-1991 (atual redação) combinado com o art. 44, I, da Lei n. 9.430-1996, desde que mais favorável ao contribuinte. Vencido o Conselheiro Eduardo de Oliveira quanto à multa qualificada e Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima quanto à limitação da aplicação da multa. O Conselheiro Eduardo de Oliveira apresentará declaração de voto. Sustentação oral Advogada Dra Renata Pergamo Penteado Corrêa, OAB/SP nº183.738.

(Assinado digitalmente)

Processo nº 13888.001714/2010-29
Acórdão n.º **2803-002.683**

S2-TE03
Fl. 221

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente), Gustavo Vettorato (vice-presidente), Eduardo de Oliveira, Natanael Vieira dos Santos, Oséas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Júnior.

Relatório

O presente Recurso Voluntário foi interposto contra decisão da DRJ, que manteve o crédito tributário oriundo de incidência de contribuição devida pelo funcionário à Previdência Social, descontada dos segurados empregados constantes em folha de pagamento do período. Constitui base de cálculo do crédito ora lançado a remuneração constante nas folhas de pagamento do período de 04/2008 a 10/2009, não declarada em GFIP.

Assim, o recurso veio à presente turma especial para seu julgamento, repetindo integralmente a impugnação, em que alegou cerceamento de defesa por não ter sido intimado do final da fiscalização, duplicidade de lançamentos (levantamentos FD), natureza indenizatória (não remuneratória) dos valores pagos a título de aviso prévio indenizado e auxílio alimentação, que não houve momento algum sonegação de tributos, logo não pode ser a multa aumentada de forma qualificada, devendo-se aplicar a redação anterior à alteração do art. 35, da Lei n. 8.212/1991, à Medida Provisória n. 449/2008.

Esse é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Vettorato

O recurso é tempestivo, conforme supra relatado, dispensado do depósito prévio (Súmula Vinculante 21 do STF), assim deve o mesmo ser conhecido.

Quanto à alegação de cerceamento de defesa, o mesmo não ocorreu, pois a perfectibilização e finalização dos procedimentos fiscais de apuração encontra-se na intimação/cientificação do lançamento, não anteriormente. Conforme o art. 16, do Dec. 70.235, é com a intimação do lançamento é que é oportunizado ao contribuinte manifestar-se, defender-se, e contraditar o que entende com necessário. As fases anteriores do procedimento apenas contam com a colaboração do contribuinte, não gerando prejuízo a sua defesa. O entendimento deste Conselho Administrativo é que incorreções anteriores ao lançamento não geram prejuízo a defesa, pois ela pode ser ofertada em momento específico.

Inclusive, como relatado na decisão recorrida, os responsáveis solidários, foram intimados em 11/06/2010 e 31/09/2010, bem como apesar da recusa do representante legal da empresa em receber a autuação, a mesma apresentou impugnação que foi considerada tempestiva, pois teve o seu prazo contado a partir do recebimento da última intimação.

Inclusive, o lançamento questionado demonstrou todos os seus fundamentos legais e fáticos, demonstrando a subsunção da regra-matriz tributária, mediante a motivação presente dos discriminativos de cálculo do tributo, relatório fiscal, relação dos sujeitos passivos, cumprindo o determinado pelo art. 142, do Código Tributário Nacional.

No que tange as alegações de duplicidade do lançamento (levantamentos FD), em que a parte apenas repetiu os argumentos da impugnação, foram totalmente combatidos pela decisão *a quo*, conforme o trecho seguinte que acolhemos:

FOLHA DE PAGAMENTO – AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO EM GFIP A impugnante apresenta longo arrazoado com a intenção de demonstrar que as remunerações constantes em folha de pagamento, cuja contribuição encontra-se lançada nos levantamentos FP, FP1, FP2 encontram-se declaradas em GFIP, entendendo pela duplicidade no lançamento dos valores mencionados.

Denota-se dos autos que a empresa, no período fiscalizado, tinha como hábito a apresentação de diversas GFIPs para a mesma competência. Esclarece a autoridade fiscal que, apesar da autuada ter apresentado, no período, pelo menos uma GFIP contendo a totalidade das remunerações pagas aos segurados, esta foi posteriormente substituída por outras, contendo a declaração da remuneração de apenas 1 segurado. Assim é que a autoridade fiscal esclarece que na data em que foi iniciada a ação fiscal, havia sido declarada pela empresa a remuneração de apenas 1 segurado em relação a todo o período fiscalizado,

com exceção da competência 03/2008, cuja GFIP válida abrangia a totalidade dos segurados da empresa.

Em relação aos fatos acima expostos, pretende, a empresa, argumentar pela validade da primeira GFIP apresentada em cada competência, ou seja, aquela abrangendo a totalidade das remunerações pagas, alegando que as GFIPs posteriores eram destinadas ao recolhimento do FGTS, não se tratando de GFIPs declaratórias à Receita Federal do Brasil.

Não obstante, as orientações constantes dos Manuais da SEFIP são claras e revelam-se incompatíveis com a interpretação dada pela empresa.

O tema já foi devidamente abordado pela autoridade autuante no relatório integrante deste auto de infração, nos termos abaixo expostos:

10.1. No capítulo IV do Manual da GFIP/SEFIP para usuários da versão 8.0 do Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - SEFIP, aprovado pela Instrução Normativa - IN MPS/SRP nº 9, de 24/11/2005, publicada no DOU em 25/11/2005, que trata das Orientações Específicas, o item 10 aborda o Novo Modelo da GFIP/SEFIP Exclusivamente para a Previdência Social, esclarecendo o conceito de GFIP única.

10.2. Nele informa-se que, a partir de versão 8.0 do SEFIP, o empregador/contribuinte deve elaborar apenas uma única GFIP/SEFIP para cada chave. Conforme capítulo I do manual supramencionado, subitem 7.2, chave de uma GFIP/SEFIP são os dados básicos que a identificam e é utilizada na definição de duplicidade de transmissão ou solicitação de retificação e exclusão. No caso das declarações enviadas pela empresa de 03/2008 a 10/2009, o conjunto de dados que identificam cada GFIP/SEFIP são o CNPJ da empresa, a competência, o código FPAS (515) e o código de recolhimento (115). Para a Previdência Social, cada nova GFIP/SEFIP com uma mesma chave e número de controle diferente substitui a anterior enviada, pois é considerada retificadora, alterando as informações anteriormente prestadas.

10.3. Assim, a prática reiterada da empresa em transmitir múltiplas GFIP/SEFIP com a mesma chave em todos os meses de 03/2008 a 10/2009, ignorando as orientações existentes desde 25/11/2005, causou a apresentação de declarações com omissões nos dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária de 04/2008 a 10/2009, uma vez que, na data do início do procedimento fiscal em 08/02/2010, quando o sujeito passivo perdeu a espontaneidade nos termos do artigo 7º, §1º, do Decreto nº 70.235/72, as declarações válidas se referiam a um único empregado. Dessa forma, a empresa impediu que administração tributária conhecesse de forma automática a ocorrência de todos os fatos geradores da contribuição previdenciária e daquelas devidas a outras entidades e fundos.

Denota-se de todo o exposto que o procedimento adotado pela impugnante acarreta a incorreção nos dados relativos a fatos geradores informados pela empresa, mediante a substituição das GFIPs anteriormente apresentadas. Dessa forma, na data do início do procedimento fiscal, quando houve a perda da espontaneidade, não se encontrava declarada a totalidade das remunerações constantes em folha de pagamento, não se vislumbrando, assim, a duplicidade no lançamento das contribuições em comento.

Acresce-se à fundamentação do voto anterior a sua demonstração de que os lançamentos efetuados buscaram apurar créditos que não foram informados pelo contribuinte.

Quanto incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas pagas a título de aviso prévio indenizável e auxílio alimentação, ao que se verifica as mesmas não são objeto da atual constituição do crédito, pois trata-se de contribuições descontadas dos funcionários, que não levaram em conta tais valores que estão questionados nos autos do processo n. 13888.001712/2010-30, apreciado em conjunto com o presente.

Neste caso, não merece acolhimento o recurso.

Quanto à aplicação da multa no que tange aos fatos geradores ocorridos anteriormente à 05.12.2008, deve-se fazer os seguintes apontamentos.

Entendo que a fiscalização aplicou de forma equivocada o art. 35-A, da Lei n. 8212-1991, na redação posterior à MP n 449, publicada em 04.12.2008, convertido na Lei n. 11.941-2009, que remete à aplicação do art. 44, I, da Lei n. 9430-1996, com multa estabelecida no patamar de 75%, por entender mais benéfico ao contribuinte.

Em análise ao art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, a multa aplicada ao caso é escalonada de acordo com a fase do processo de constituição e cobrança das contribuições previdenciárias, iniciando com 4% a 100%. Os patamares superiores à 75% somente eram aplicáveis após o ajuizamento de ação de execução fiscal. Ou seja, em fase administrativa, a aplicação mais favorável é a da redação do art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008. Note-se que os créditos são inclusive anteriores à publicação da MP n 449, de 04.12.2008. Assim, entendimento contrário, será uma afronta à irretroatividade da aplicação da lei, salvo se mais benéfica, (art. 104, III, c/c 106, I, do CTN) bem como negar vigência à necessidade de interpretação mais benéfica ao contribuinte (art. 112, do CTN), pois o ato omissivo de não pagamento de contribuições que não foram devidamente declaradas ocorreu antes do lançamento.

Toda multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória, decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA,

29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo sendo constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do princípio da estrita legalidade a que se regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Não se pode tratar a hipótese de incidência da multa moratória disposta no art. 32-A cumulada com a multa do art. 35, com a redação anterior, como uma possível multa de ofício para comparar com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, incluso pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida em Lei n. 11.941/2009, porque a multa aplicada pela redação anterior do art. 35, somente tratava de multa de natureza moratória, variada em razão das fases (tempo) do processo. Salvo se a própria lei, expressamente assim definisse.

Dessa forma, aos fatos geradores anteriores à 04.12.2008, incluindo essa data, entendo que deve ser aplicado ao caso as penalidades estabelecidas no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, até o limite de 75% (art.. 35-A da Lei n. 8.212-1991 combinado com o art. 44, I, da Lei n. 9.430-1996), conforme estabelecido pela redação posterior a da comentada alteração.

Quanto à multa aplicada aos fatos geradores que ocorreram posteriormente à publicação de 04.12.2008, tece-se outras reflexões, a qual foi mantida a multa qualificada de 150%, na forma do art.. 35-A da Lei n. 8.212-1991 combinado com o art. 44, I, §1º, da Lei n. 9.430-1996.

Efetivamente, na forma do art. 144, do CTN, aplica-se a legislação vigente à época dos fatos geradores. Assim a aplicação da norma oriunda do art.. 35-A da Lei n. 8.212-1991 combinado com o art. 44, I, §1º, da Lei n. 9.430-1996, de aplicação de 75% de multa sobre o crédito lançado, quando esse é constituído de ofício, como no presente caso, por si só já estaria correta.

Entretanto, houve uma qualificação apontada pela própria fiscalização, ressaltada na decisão *a quo*, a qual demonstra-se o dolo da contribuinte em ocultar da Administração Tributária o valor real das contribuições devidas, com a apresentação de GFIP e sua substituição posterior contendo apenas um empregado, sem qualquer retificação posterior. Tais fatos ocorreram de forma reiterada e habitual, excluindo-se um possível equívoco. Fato que demonstra o dolo (intenção) em sonegar informações ao fisco para sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (art. 71, da Lei n. 4502/1964).

Dessa forma, está correta a aplicação multa majorada de 150%, disposta no art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 combinado com o art. 44, I, §1º, da Lei n. 9.430-1996, quando no lançamento de ofício for apurado a ocorrência de ação ou omissão dolosa com finalidade de omitir o fato gerador tributário.

Isso posto, voto por conhecer o Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, reformando a decisão recorrida e o lançamento, no sentido de determinar que a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos, com base nos fatos geradores anteriores à 04.12.2008, incluindo desta data, seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, comparando exclusivamente com o limite de 75% que está estabelecido art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 (atual redação) combinado com o art. 44, I, da Lei n. 9.430-1996, desde que mais favorável ao contribuinte.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator