



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14041.000305/2009-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.036 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de agosto de 2021
Recorrente EMPLAVI REALIZACOES IMOBILIARIAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

VALE TRANSPORTE. PAGAMENTO EM DINHEIRO. NATUREZA INDENIZATÓRIA.

Conforme entendimento sumulado deste Tribunal, a contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia (Súmula CARF nº 89).

CORRETORES AUTÔNOMOS. CONSTATAÇÃO DE SIMULAÇÃO MEDIANTE CONTRATO COM EMPRESA. PRIMAZIA DA REALIDADE. POSSIBILIDADE.

Constatada de forma contundente, e mediante vasto conjunto probatório, a existência de prestação de serviço diretamente por corretores autônomos à contribuinte, é possível afastar os contratos firmados com pessoas jurídicas para promoção dos serviços de vendas de imóveis (por revestir-se de ato simulado) em razão do Princípio da Primazia da Realidade.

Verificado que os corretores atuavam em nome a RECORRENTE e não detinham a autonomia própria, o pagamento de comissões e brindes a eles destinados é base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela empresa.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA. MANIFESTAÇÃO DA PGFN.

Em manifestação incluída em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, a PGFN entende que a multa do art. 35-A somente pode ser aplicada aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008, não podendo a mesma retroagir para fins de comparação da retroatividade benigna.

Com isso, na aplicação da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09 deverá ser comparada, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais

benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o crédito tributário incidente sobre o valor do vale transporte pago em pecúnia e, ainda, para determinar a aplicação da retroatividade benigna a partir da comparação das multas de mora e por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68), de forma individualizada, com aquelas previstas, respectivamente, nos art. 35 e 32-A da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Savio Salomao de Almeida Nobrega (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 114/151, interposto contra decisão da DRJ em Brasília/DF de fls. 96/107, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente à cota-parte dos segurados, não declaradas em GFIP, conforme descrito na NFLD nº 37.220.780-4, de fls. 02/08, lavrado em 15/04/2009, referente ao período de 01/2004 a 12/2007, com ciência da RECORRENTE em 22/04/2009, conforme assinatura no próprio auto de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 603.006,49, já acrescido de juros (até a lavratura) e multa de mora.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 08/39), o presente lançamento se refere às contribuições devidas à Seguridade Social, referentes às contribuições de responsabilidade dos segurados, não declaradas na GFIP e incidentes sobre remunerações pagas a segurados (empregado e contribuinte individual) que prestaram serviços à ora RECORRENTE.

Tiveram como fatos geradores o que segue:

I - Pagamento em pecúnia de vale-transporte, rubrica 186, pago mensalmente aos segurados empregados, cuja rubrica não foi considerada pela empresa como parcela integrante da base de cálculo das contribuições previdenciárias;

II - Pagamento de comissão de corretagem pela venda de imóveis vinculados aos empreendimentos imobiliários da empresa, uma vez que esta simulou a contratação de pessoa jurídica para a execução de tais serviços com o propósito de fugir da tributação;

III - Pagamento de brindes a corretores autônomos (parcela *in natura*), cujo valor não integrou a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Da análise dos documentos requeridos por meio de intimação devidamente efetuada, sejam os documentos da empresa e dos responsáveis, documentos contábeis, patrimoniais e financeiros e documentos relativos aos segurados empregados e contribuintes individuais, todos referentes ao período de 01/01/2003 a 31/12/2007, da matriz, da filial (CNPJ 00.670.232/0004-08) e das obras de construção civil registradas no CEI (fl. 15), constatou-se que não houve declaração em GFIP, nem incidência de contribuições sociais sobre os fatos geradores antes transcrito.

Os valores dos respectivos pagamentos encontram-se discriminados por competência nas planilhas anexas:

- Anexo 08 - Pagamento de Vale-Transporte;
- Anexo 09 - Pagamento de Comissão de Corretagem;
- Anexo 10 - Pagamento de Brindes a Corretores.

Referidos anexos encontram-se acostados aos autos como forma de “arquivo não paginável”.

Quanto ao pagamento em pecúnia do valor do vale-transporte, a empresa considerou como valor não tributável, tendo em vista o parágrafo 2º da cláusula 40 da convenção coletiva de trabalho da categoria, período 2003/2004, e parágrafo 37 da convenção de 2005/2007. Todavia, no entender da fiscalização, a convenção apenas tem efeito entre as partes que o celebram, não podendo alterar ou extinguir definições instituídas por Legislação Federal, especificamente quando se trata de determinar fatos geradores de contribuições previdenciárias, razão pela qual as convenções/acordos coletivos não vinculam terceiros estranhos à relação de trabalho, entre eles, a Previdência Social. Assim, entendeu que devem incidir contribuições sociais sobre as verbas em questão.

Então, restou comprovado que o pagamento em pecúnia do vale-transporte pela empresa aos segurados empregados integra a base de cálculo previdenciária e a prática adotada pela EMPLAVI estaria em desacordo com o art. 5º do Decreto n.º 95.247/87.

Quanto aos serviços de corretagem contratados pela RECORRENTE para comercialização de imóveis vinculados aos seus empreendimentos imobiliários, a auditoria fiscal entendeu que a empresa disfarçou a prestação desse serviço como se tivesse sido executado por pessoa jurídica quando, de fato, foi prestado por corretor autônomo. Assim, a empresa utilizou-se de simulação para fugir da tributação, pois, no presente caso, a remuneração de serviço, quando prestado por pessoa jurídica, não incide contribuição previdenciária.

Nos itens 41 e 42 do Relatório Fiscal, a autoridade lançadora trata acerca das informações levantadas por meio de entrevista com dois empregados da RECORRENTE (fls. 18/19), constatando evidências que havia *“vinculação direta entre o corretor e a empresa, pois o processo de vendas tem início com o Pedido de Reserva e Proposta de Compra, formulado pelo interessado com a intermediação do corretor da empresa; os corretores são selecionados e treinados pela empresa; estão sujeitos a um plano de metas previamente estabelecido pela empresa; as comissões e a premiação são definidas pelo Presidente da empresa; os trabalhos de vendas são coordenados e supervisionados diretamente pela empresa; todo suporte operacional é prestado pela empresa; e a Gerência de RH possui o cadastro de todos os corretores”* (fl. 19).

A RECORRENTE foi intimada a apresentar a relação dos corretores de imóveis que lhes prestam serviços e, em resposta, afirmou que tais serviços são prestados por pessoas jurídicas contratadas e, assim, não possui ingerência sobre as mesmas.

Com isso, a autoridade fiscal concentrou sua análise no Pedido de Reserva e Proposta de Compra, documento que inicia o processo de vendas no âmbito da empresa (conforme descrito nos itens 48 e 49 do Relatório Fiscal – fl. 20). Considerando que tal documento constitui a base de informação para o lançamento contábil, entendeu que eles deveriam permanecer arquivados na empresa em razão da determinação legal prevista no § 11 do Art. 32 da Lei 8.212/91 e, assim, intimou a RECORRENTE para apresentar tais documentos relativos ao período fiscalizado.

Contudo, a contribuinte informou que não teria condições de fornecer os documentos e esclareceu que se tratavam de *“documentos precários que se tornam insubsistentes com a celebração do contrato de promessa de compra e venda”*. Assim, afirmou que tal documento era descartado após a celebração do contrato de compra e venda.

A autoridade fiscal, então, argumentou o seguinte (fl. 21):

53. De fato, o contrato de promessa de compra e venda incorpora as informações da proposta de compra, com exceção daquelas relacionadas com o corretor responsável pela venda, mas a empresa argumentar de que a proposta de compra é um documento precário e é descartado após a assinatura do contrato é uma informação, no mínimo, equivocada, pois, conforme se relatou acima, a proposta de compra é o documento base para o registro contábil da venda, o qual antecede a assinatura do contrato, e esse documento, uma vez contabilizado, a empresa está obrigada, segundo a previsão legal acima citada, a mantê-lo em arquivo à disposição da fiscalização, até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram.

54. O argumento da empresa evidencia claramente a sua intenção de dificultar o trabalho da auditoria-fiscal bem como de não apresentar a proposta de compra, pois este documento constitui prova material de que a corretagem de imóvel é realizada por corretor autônomo (pessoa física) vinculado diretamente à EMPLAVI e não por empresa eventualmente contratada, conforme respondeu à intimação formulada pela auditoria fiscal.

Posteriormente, a RECORRENTE foi intimada a apresentar as “Pastas dos Empreendimentos” vinculados às matrículas CEI objeto da fiscalização, além dos contratos de prestação de serviços firmados com pessoas jurídicas e/ou pessoas físicas, para a promoção de vendas de imóveis. Em resposta, a RECORRENTE afirmou que (fl. 21):

57. Em data de 07/11/2008, a empresa manifestou-se em relação às pastas dos empreendimentos informando que *“as pastas contendo os documentos dos empreendimentos poderão ser examinadas na sede da empresa, bastando apenas que se agende, previamente, a data e o horário. Vale destacar que não será possível disponibilizar cópia dos documentos. Pois, como os contratos de promessa de compra e venda contêm dados privativos, não podendo ser reproduzidos sem autorização dos seus signatários”*.

58. No que se refere ao item para apresentação dos contratos para promoção dos serviços de vendas de imóveis, a empresa esclareceu que esses serviços *“são prestados sem que tenha sido firmado qualquer contrato escrito com as empresas. Assim, não será possível atender a essa solicitação específica”*.

Assim, afirmou a autoridade fiscal que colocações do contribuinte representam claramente uma inversão de valores por parte deste e a sua disposição em criar dificuldades à execução dos trabalhos da auditoria-fiscal, conforme narrado nos itens 59 a 63 do Relatório Fiscal (fls. 21/23). Desta feita, foi lavrado o competente Termo de Retenção para busca dos documentos, procedimento exposto nos itens 66 a 70 do Relatório Fiscal (fl. 24).

A fiscalização focou seus trabalhos nos Pedidos de Reserva e Proposta de Compras. Para fins de consulta, tais documentos encontram-se disponíveis nos Anexos 2 (obtidos da EMPLAVI) e 3 (obtidos de clientes da EMPLAVI), organizados sequencialmente e, quando possível, na seguinte ordem: 1) Pedido de Reserva e Proposta de Compra; 2) Controle de Andamento de Proposta/Contrato; 3) Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda; 4) Outros documentos.

A fiscalização constatou que toda a documentação inerente à operação de venda de imóvel é arquivada na pasta do respectivo empreendimento, inclusive o documento que dá início ao processo, ou seja, o Pedido de Reserva e Proposta de Compra.

Desta forma, afirma a fiscalização que o procedimento de retenção de documentos deixou evidente a intenção da empresa em criar dificuldades ao desenvolvimento dos trabalhos da auditoria fiscal, por meio das seguintes ações: faltar com a verdade nos seus esclarecimentos; ocultar documentos de interesse da fiscalização; dificultar os trabalhos da fiscalização durante a seleção de documentos para reprodução de cópias xerográficas; tentar impor regras para a fiscalização em suas necessidades de contato direto com empregados da empresa e acesso aos setores de trabalho; não disponibilizar todos os documentos constantes do Termo de Intimação Fiscal, conforme especificados nos Termo de Retenção de Documentos nº 0022008-emplavi (Anexo I).

Além da análise de documentos retidos, a fiscalização realizou diligências perante pessoas físicas clientes da RECORRENTE, tendo constatado o seguinte (fl. 27):

85. Os contribuintes que atenderam à intimação, conforme consta dos Termos de Atendimento à Intimação Para Apresentação de Documentos e Esclarecimentos de Interesse da Receita Federal do Brasil (Anexo 4), foram unânimes na afirmação de que o imóvel objeto da intimação **fora adquirido diretamente da EMPLAVI; e o**

corretor, responsável pela venda, identificou-se como representante da EMPLAVI. Os contribuintes intimados, além dos documentos solicitados pela auditoria fiscal exibiram outros documentos que julgaram importantes ao esclarecimento da questão, tais como: escritura do imóvel, planilha financeira do pagamento, notas promissórias devidamente quitadas, **cartão de visita utilizado pelo corretor para a sua identificação**, entre outros. Nesse sentido, vale observar que o cartão de visita entregue pelo corretor contém a logomarca e o nome da EMPLAVI (Anexo 04 - fls. 86).

(destaques no original)

Também foram efetuadas diligências perante as pessoas jurídicas prestadoras de serviços de corretagem de imóveis, supostamente contratadas pela RECORRENTE, tendo concluído o seguinte (fls. 28/29):

94. Com base nas propostas de compras encontradas nas pastas dos empreendimentos constantes dos arquivos da EMPLAVI e aquelas obtidas das pessoas físicas por meio de diligência fiscal, as informações foram organizadas e digitadas em planilha eletrônica para possibilitar o cruzamento de informações entre o corretor autônomo identificado nas referidas propostas de compras e aquele informado pelas empresas supostamente contratadas pela EMPLAVI, para a prestação de serviços de corretagem de imóveis. O resultado do trabalho de cruzamento dessas informações mostrou claramente que a informação prestada pelas três empresas sob comento não procede, ou seja, os responsáveis por essas empresas faltaram com a verdade ao assumir a autoria da venda dos imóveis, pois o verdadeiro autor está identificado nas referidas propostas de compra, conforme visualiza a Planilha apresentada ao final deste capítulo.

(...)

96. Analisando o primeiro caso lançado na planilha, verifica-se que a empresa G&C Empreendimentos emitiu em 17/10/2006, a nota fiscal n.º 39, referente à venda da unidade 320, do bloco B, do edifício Mont Serrat Studios, e informou que a venda desse imóvel foi realizada pelo sócio da empresa, senhor **Cleomar Alves dos Santos Guimarães**, CPF n.º 599.134.791-34 e CRECI-DF n.º 8580.

97. Acontece que, segundo informação prestada pelo adquirente do imóvel, senhor Adão José Ferreira Barros, em atendimento à intimação da auditoria fiscal, a venda da referida unidade foi realizada pelo corretor autônomo, senhor **Aloísio de Melo Júnior, CRECI-DF n.º 5998**, conforme consta do Pedido de Reserva e Proposta de Compra n.º 8510, e não pelo sócio da empresa G&C Empreendimentos Imobiliários citado no item anterior. O adquirente declarou, também, que o corretor responsável pela venda **apresentou-se como corretor da EMPLAVI** (Anexo 4 - fls. 2 a 6). Em consulta a GFIP desta empresa constante dos bancos de dados da Previdência Social, verificou-se que a G&C Empreendimentos Imobiliários não possui empregados nem trabalhadores autônomos declarados, o que corrobora a declaração do proprietário do imóvel.

98. Portanto, com base no citado exemplo e diante da incoerência de informação entre a prestada pela suposta empresa de prestação de serviço e a constante da Proposta de Compra, como também a declarada pelo adquirente do imóvel, pode-se concluir, com segurança, que a empresa G&C Empreendimentos Imobiliários **faltou com a verdade**, pois a proposta de compra é o documento que inicia o processo de venda e fonte de informação para contabilização da operação realizada e, como tal, é subscrita pelo proponente comprador e pelo corretor autor da venda (Anexo 3 - fls. 2).

Além do exemplo acima, a autoridade lançadora narrou situação semelhante relacionada às outras empresas de corretagem (itens 99 a 102), concluindo que todas as empresas faltaram com a verdade em suas declarações.

A Planilha contendo o resultado do cruzamento de informações apuradas perante as empresas de corretagem e as propostas de compras encontra-se à fl. 31.

Ao final do Relatório Fiscal, a autoridade lançadora explica de forma sintética a situação ora abordada envolvendo a investigação de contratação de corretores autônomos:

107. No que tange ao pagamento de comissão aos corretores autônomos, diante de todo o exposto e dos documentos apurados pela auditoria fiscal (Anexos 01 a 10), verifica-se claramente que a EMPLAVI se utilizou de **simulação**, que é uma forma de evasão fiscal, com o propósito de livrar-se dos encargos trabalhistas e previdenciários decorrentes dos serviços de corretagem de imóveis a ela prestados, conforme ficou comprovado ao longo deste Relatório Fiscal.

108. A **comercialização** do seu principal produto - IMÓVEL - está a cargo de **corretores autônomos**, devidamente recrutados, selecionados, treinados, supervisionados, avaliados, remunerados, premiados e controlados pela EMPLAVI. Assim como, **todo o apoio operacional** necessário também é **disponibilizado** pela empresa, sem qualquer interveniência de terceiros: instalações físicas (sede da empresa na 515 Sul ou nos estandes de vendas da EMPLAVI localizados em diversos pontos do Distrito Federal), cartões de visita, material promocional, correio eletrônico, distribuição de brindes, supervisão dos trabalhos, reuniões de motivação etc..

109. Diante disso, **é falso o argumento** apresentado pela empresa no documento datado de 8/9/2008, em resposta à intimação da auditoria fiscal, de que os serviços de corretagem de imóveis são prestados por pessoas jurídicas eventualmente contratadas (Anexo 1 - fls. 69 e 70). Acrescente-se a este fato a constatação de que as características estruturais e de funcionamento das três empresas diligenciadas, são incompatíveis com o nível de organização e padrão de qualidade conquistado pela EMPLAVI. São microempresas, duas delas instaladas em endereços residenciais, provavelmente no mesmo local onde reside o seu sócio majoritário; **não possuem empregados nem trabalhadores autônomos** declarados em GFIP; não costumam contabilizar suas operações em livros diário e razão; não cumprem regularmente com suas obrigações tributária e fiscal; não contam com uma estrutura mínima de organização; enfim, existem apenas para viabilizar a exigência da EMPLAVI de que o pagamento de comissão pela venda de imóvel da empresa tem que estar acobertado por nota fiscal.

110. O ato da EMPLAVI de tentar enganar o fisco adotando uma prática que se afasta da verdade no desejo de mostrar ou de fazer crer coisa diversa da situação de fato, como atribuir a autoria das vendas de suas unidades imobiliárias a empresas eventualmente contratadas, quando, na realidade, tais vendas foram efetivadas por corretores autônomos a serviço daquela, tentando omitir o verdadeiro autor da transação efetuada, com o claro objetivo de ocultar a ocorrência do fato gerador e, por conseguinte, livrar-se do pagamento dos tributos previstos em lei, tal ato é conceituado como **simulação** e esta tem previsão legal no art. 149 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 24/10/1966), o qual autoriza, quando constatada essa prática, o lançamento do tributo devido por ato da autoridade administrativa, cujo mandamento, no presente caso, foi seguido por esta auditoria fiscal. (...)

111. Nessa linha de raciocínio, há também a previsão do Parágrafo Único do Art. 116 do citado código, que autoriza a autoridade administrativa a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, e constituir o crédito devido. Está comprovado, ao longo deste Relatório, a prática dissimulada adotada pela EMPLAVI no sentido de ocultar o fato gerador da contribuição objeto do presente lançamento fiscal.

112. Por fim, como fundamento legal para constituição do presente crédito previdenciário, observou-se também a previsão do Art. 33, § 3º da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, tendo em vista a recusa da EMPLAVI quanto à apresentação de documentos requeridos pela auditoria fiscal, em especial os Pedidos de Reserva e Propostas de Compras, contabilizados na conta código 06856 - Corretagem de Imóveis Pessoa Jurídica, assim como a relação dos corretores autônomos responsáveis pela venda de imóveis vinculados aos empreendimentos sob fiscalização, contendo a sua identificação, como nome, CPF, NIT ou PIS/PASEP. (...)

Os valores da base de cálculo encontram-se discriminados no relatório "RL - Relatório de Lançamentos" e nas planilhas elaboradas pela auditoria fiscal constantes dos Anexos 08, 09 e 10 e foram apuradas como segue:

- a) fato gerador "pagamento em pecúnia de vale-transporte", os salários-de-contribuição (remunerações) foram apurados com base na folha de pagamento da empresa, rubrica 186;
- b) fatos geradores "pagamento de comissão de corretagem" e "pagamento de brindes a corretores", os valores da base de cálculo foram determinados com base nos registros contábeis das contas código 06856 (Corretagem de imóveis Pessoa Jurídica) e código 30145 (Brindes Corretores).

Os fatos geradores deste auto de infração constam nos seguintes levantamentos:

PCV - Pagamento de comissão de vendas de imóveis a corretores autônomos (CI);

PVT - Pagamento de vale transporte mensal a segurados empregados;

PBC- Pagamento de brindes para corretores autônomos (CI).

Quanto às multas aplicadas, a fiscalização informa que, com base inciso IV do Art. 290 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/1999, tendo em vista a RECORRENTE ter obstado a ação da fiscalização, por mais de uma vez, as penalidades foram agravadas em duas vezes.

Por fim, tendo em vista a não inclusão de remunerações ou outros fatos geradores nas folhas de pagamento ou na GFIP, caracteriza, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária previsto no art. 337-A do Código Penal, com a redação dada pela Lei nº 9.983/2000, razão pela qual o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento de suas atribuições funcionais, emitiu representação fiscal para fins penais a ser encaminhada à autoridade competente.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 53/80 em 19/05/2009. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Brasília/DF, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada pessoalmente do lançamento em 22/04/2009, a empresa impetrou defesa tempestiva em 19/05/2009, suscitando as seguintes alegações, em apertada síntese:

- ilegalidade formal, haja vista que utiliza a Receita Federal do Brasil auto de infração para efetuar o lançamento de contribuições sociais, quando, por determinação legal deveria valer-se da Notificação Fiscal;
- quanto ao pagamento de vale transporte, esse atende a legislação vigente, em especial ao artigo 611 da CLT, que aufer status de Lei à Convenção Coletiva, e a convenção coletiva dos trabalhadores da ora impugnante dispõe que o valor do transporte poderá ser pago em dinheiro;
- que há inexistência de relação direta com a Emplavi quanto aos corretores autônomos de imóveis, que no caso concreto não houve qualquer simulação, todos os serviços foram prestadas por empresas devidamente constituídas e ativas;
- que quanto às declarações efetuadas pelos empregados da empresa, o que há é uma ilação da auditoria fiscal, que em decorrência de seu sentimento arrecadatório construiu uma verdadeira teoria de dissimulação, e para não deixar dúvidas junta declarações formais dos empregados, em anexo;
- quanto aos pedidos de reserva de imóvel e Proposta de compra, a conduta da fiscalização foi de ingerência administrativa;
- reitera que todas as intermediações foram realizadas por intermédio de empresas contratadas para esse fim, empresas existentes e ativas;
- no que concerne aos documentos retidos, afirma que em momento algum houve recusa da empresa em fornecer os documentos;
- quanto aos brindes, alega violação ao art. 243 do RPS, haja vista a inexistência em todo o relatório fiscal de qualquer relato que caracterize esse tópico como sujeito à tributação;
- e, quanto à multa de mora, alega que a mesma passou a ser redigida pelo art. 24 da MP 449/08, que remete a cominação de multa, em caso ora tratado, nos termos do artigo 61 da Lei 9.430/96, calculada a taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitado a 20 % (vinte por cento), bem como nos termos do artigo 106, 11, "c" do CTN;
- requer, por fim a procedência da impugnação.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Brasília/DF julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (96/107):

Assumo: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

AIOP nº: 37.220.780-4

VALE-TRANSPORTE

A convenção coletiva de trabalho é um instrumento normativo em nível de categoria, aplicável, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho;

essa normatização da relação de trabalho, pactuada entre a empresa ou o sindicato da categoria profissional e o sindicato da categoria econômica, como é próprio da relação contratual, incide o princípio da relatividade, só obrigando aqueles que tomaram parte em sua formação.

PAGAMENTO DE COMISSAO DE CORRETAGEM. SIMULAÇÃO.

O processo fiscal está instruído com informações e documentos suficientemente fortes para infirmar as afirmações postuladas pela impugnante.

Nos Pedidos de Reserva e Proposta de compra catalogados pela fiscalização (anexo 2) estão identificados os corretores que de fato efetuaram a venda das unidades mobiliárias, inclusive com registro do CRECI (conforme discriminados na 'planilha às fls. 30), estes documentos são elementos que materializam a efetiva ocorrência do fato gerador, e destoam, peremptoriamente, da alegação dada pela impugnante de que a intermediação da venda era realizada por pessoa jurídica contratada para esse fim.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 06/05/2010, conforme AR de fl. 109, apresentou o recurso voluntário de fls. 114/151 em 02/06/2010.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Nulidade formal do auto de infração

Conforme elencado no relatório deste voto anteriormente elaborado, o contribuinte alega nulidade do auto de infração ocasionada pela utilização da nomenclatura indevida: segundo o RECORRENTE, o crédito deveria ter sido constituído por Notificação Fiscal de Lançamento de Débito e não por auto de infração.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Por sua vez, o art. 10, também Decreto nº 70.235/1972, elenca os requisitos obrigatórios mínimos do auto de infração, *in verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e **conterá obrigatoriamente**:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301-004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão n.º 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

Pois bem, quanto ao argumento de nulidade formal do lançamento por utilização de nomenclatura indevida, entendo que o mesmo não merece prosperar.

Isto porque, a despeito do lançamento ter sido denominado de auto de infração, o mesmo cumpriu todas as exigências estabelecidas pela legislação tributária e previdenciária para constituição do crédito tributário. Houve, exclusivamente, utilização de nomenclatura supostamente indevida.

Por sua vez, o CARF possui jurisprudência firme que a simples utilização de nomenclatura indevida não é suficiente para ocasionar a nulidade formal do lançamento, quando o lançamento cumpre todas as exigências materiais para constituição do crédito tributário. Veja-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Exercício: 2004
ALEGAÇÃO DE NULIDADE. NOMENCLATURA DO DOCUMENTO DE
CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IRRELEVÂNCIA.
A nomenclatura do documento de constituição do documento que constitui o crédito tributário, seja Notificação de Lançamento de Débito (NFLD) ou Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) não se mostra relevante, devendo ser considerada a natureza jurídica de constituição do crédito tributário pelo lançamento. Alegação de nulidade afastada.

Acórdão n.º 2201-006.318, julgado em 2/6/2020

NULIDADES. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR AUTO DE INFRAÇÃO E NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. O auto de infração e a notificação de lançamento são atos administrativos hábeis à constituição do crédito tributário.

Acórdão n.º 2301-008.505, julgado em 2/12/2020

Ademais, como bem exposto pela DRJ, com a edição da Lei n.º 11.457/2007, a Secretaria da Receita Federal do Brasil recebeu a atribuição de planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, além daquelas competências que lhes eram originalmente atribuídas. Desta forma, nos termos do art. 25, I, dessa Lei n.º 11.457/2007, os processos administrativos fiscais relativos a créditos previdenciários passou a ser regido pelo Decreto n.º 70.235/72, o qual dispõe o seguinte em seu art. 9º:

Art. 99 A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Assim, nego provimento ao argumento de nulidade formal do lançamento.

MÉRITO

Do vale-transporte

Com relação a inclusão do auxílio-locomção no salário-de-contribuição, entendo que merecem prosperar as razões do RECORRENTE.

A Lei n.º 8.212/91, em seu art. 28, inciso I, estabelece como salário de contribuição, para fins de incidência das contribuições, a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Há algumas parcelas que, por expressa disposição legal, estão excluídas da base de incidência das contribuições previdenciárias, em razão de sua natureza indenizatória ou assistencial. É o caso do vale-transporte pago em conformidade com a legislação de regência. É o que dispõe o art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991:

Art. 28 [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

Diante deste dispositivo, entende-se que a parcela paga em desacordo com a legislação de regência deverá se sujeitar à incidência das contribuições previdenciárias. Assim sendo, o pagamento de vale transporte em pecúnia encontra-se em manifesto desacordo com o regramento trazido pelo Decreto n.º 95.247/1987, especificamente, em relação ao artigo 5º, que assim estabelece:

Art. 5º É vedado ao empregador substituir o Vale-Transporte por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo.

Parágrafo único. No caso de falta ou insuficiência de estoque de Vale-Transporte, necessário ao atendimento da demanda e ao funcionamento do sistema, o beneficiário será ressarcido pelo empregador, na folha de pagamento imediata, da parcela correspondente, quando tiver efetuado, por conta própria, a despesa para seu deslocamento.

Todavia, em março de 2010, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 478.410/SP, considerou, por maioria, que a restrição imposta pelo Decreto n.º 95.247/87 contraria frontalmente a Constituição Republicana, sendo inquestionável a sua natureza indenizatória, ainda que a referida verba seja paga em dinheiro, a ver:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALETRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA.

1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.

2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.

3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial. 4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado. 5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor. 6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vale-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa. Recurso Extraordinário a que se dá provimento. (RE n.º 478.410/SP, Relator: Ministro Eros Grau)

Considerando que no presente caso a DRJ entendeu que a auxílio-transporte pago pelo RECORRENTE deveria ser incluído no salário-de-contribuição unicamente por não ter sido pago na forma de vale-transporte, mas sim em dinheiro, e que não existem questionamentos sobre a natureza de fato deste pagamento, adoto no presente caso o entendimento do STF acima transcrito.

Ademais, esta matéria encontra-se sumulada pelo CARF, razão pela qual cito a Súmula n.º 89 abaixo:

Súmula CARF n.º 89

A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

Portanto, devem ser excluídas da base de cálculo do lançamento os valores relativos ao auxílio-locomção (vale transporte) pagos pelo contribuinte.

Das comissões pagas a corretores autônomos

No que diz respeito ao lançamento das contribuições previdenciárias decorrente da suposta simulação da contratação de pessoa jurídica para execução de corretagem desempenhada por corretores autônomos, entendo que deve ser mantido o lançamento.

Explica-se.

O Fisco defende que a atuação dos corretores autônomos se deu em benefício direto à Contribuinte, ao passo que esta afirma que as pessoas jurídicas contratadas eram quem remuneravam os profissionais.

Para o Fisco, no entanto, a configuração negocial adotada, no sentido contratar empresas do ramo de corretagem para intermediação imobiliária consistiu em artifício utilizado pelo Sujeito Passivo para se eximir da tributação incidente sobre tais pagamentos.

A autoridade fiscal, para embasar seu entendimento, menciona resultado de diligências efetuadas junto aos compradores, à pessoas jurídicas supostamente contratadas e a empregados da RECORRENTE, além de documentos obtidos mediante Termo de Retenção, de onde concluiu que os corretores atuavam em nome da RECORRENTE, sendo esta que fornecia todo o material necessário ao desenvolvimento dos trabalhos de intermediação, tais como instalações físicas, cartões de visita, material promocional, correio eletrônico, distribuição de brindes, supervisão dos trabalhos, reuniões de motivação, além de ser a depositária de todos os documentos relativos aos negócios captados, sobretudo o documento intitulado Pedido de Reserva e Proposta de Compra, que era emitido pelo corretor ao efetuar a venda do imóvel.

O Fisco acrescentou ainda que a RECORRENTE emanava todas as orientações de como o corretor deveria atuar, os quais eram devidamente recrutados, selecionados, treinados, supervisionados, avaliados, remunerados, premiados e controlados pela RECORRENTE, que promovia reuniões de trabalho e oferecia treinamento aos profissionais de vendas.

Acerca das pessoas jurídicas supostamente contratadas, a fiscalização pronunciou-se no sentido de que tais contratações foram simuladas, conforme constatado através de diligência perante as pessoas jurídicas, situação narrada nos itens 86 a 105 do Relatório Fiscal e tabela elaborada com a finalidade de apontar as contradições entre as informações prestadas pelos adquirentes dos imóveis e aquelas obtidas perante as empresas diligenciadas (fls. 27/31).

Referida constatação de contratação simulada foi resumida da seguinte forma (fl. 32):

109. Diante disso, **é falso o argumento** apresentado pela empresa no documento datado de 8/9/2008, em resposta à intimação da auditoria fiscal, de que os serviços de corretagem de imóveis são prestados por pessoas jurídicas eventualmente contratadas (Anexo 1 - fls. 69 e 70). Acrescente-se a este fato a constatação de que as características estruturais e de funcionamento das três empresas diligenciadas, são incompatíveis com o nível de organização e padrão de qualidade conquistado pela EMPLAVI. São microempresas, duas delas instaladas em endereços residenciais, provavelmente no mesmo local onde reside o seu sócio majoritário; **não possuem empregados nem trabalhadores autônomos** declarados em GFIP; não costumam contabilizar suas operações em livros diário e razão; não cumprem regularmente com suas obrigações tributária e fiscal; não contam com uma estrutura mínima de organização; enfim, existem apenas para viabilizar a exigência da EMPLAVI de que o pagamento de comissão pela venda de imóvel da empresa tem que estar acobertado por nota fiscal.

(destaques no original)

Para a Contribuinte, o Fisco, no seu procedimento de circularização, teria se baseado apenas nas declarações que lhe interessaram, desprezando fatos que apontaram no sentido de que inexistiu prestação de serviços à RECORRENTE pelos corretores.

A solução do ponto central da controvérsia passa obrigatoriamente pela avaliação do conjunto probatório carreado aos autos. O fato de haver um suposto contrato com pessoa jurídica para intermediação de vendas de imóveis, com notas emitidas por tais PJs, não tem o condão de afastar as obrigações tributárias, caso se entenda na espécie que houve prestação de serviços diretamente dos corretores à RECORRENTE, isto porque diante da dicção do art. 123 do CTN a responsabilidade tributária não pode ser transferida por convenções particulares, como se vê:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Sobre esse aspecto do lançamento, as conclusões da fiscalização estão lastreadas nos documentos obtidos mediante Termo de Retenção perante a RECORRENTE (anexo 2), bem como informações obtidas a partir das diligências realizadas junto aos compradores dos imóveis (anexos 3 e 4), às pessoas jurídicas supostamente contratadas (anexo 5, 6 e 7) e com empregados da RECORRENTE (itens 41 a 44 do Relatório Fiscal – fls. 18/19).

Desse conjunto probatório exsurge que *“os corretores são selecionados e treinados pela empresa; estão sujeitos a um plano de metas previamente estabelecido pela empresa; as comissões e a premiação são definidas pelo Presidente da empresa; os trabalhos de vendas são coordenados e supervisionados diretamente pela empresa; todo suporte operacional é prestado pela empresa; e a Gerência de RH possui o cadastro de todos os corretores”* (fl. 19).

A RECORRENTE contava com os corretores autônomos para prestar o serviço de intermediação imobiliária, que captava os clientes, em regra, nos estandes de vendas montados pelas RECORRENTE, e que tal serviço não era prestado por pessoas jurídicas contratadas.

É possível afirmar que inexistia qualquer outra evidência nos autos que possa indicar que havia vendas fora dos estandes ou mesmo que as vendas decorriam de contatos prévios entre os corretores e seus próprios clientes.

Em verdade, conforme os depoimentos colhidos de adquirentes dos imóveis, estes ao se dirigirem aos estandes de vendas eram atendidos pelo corretor disponível, que se apresentava como representante da RECORRENTE (fl. 27).

Quanto a esse aspecto, vale frisar que os corretores cumpriam escalas de plantão e, conforme depoimentos prestados à Fiscalização, identificavam-se com cartão de visita e correio eletrônico da RECORRENTE, além de lançarem mão de material por ela disponibilizado para cumprirem seu mister.

A Contribuinte tenta em seu apelo fazer crer que a sua relação com os corretores de serviço era através das pessoas jurídicas contratadas e que, portanto, não possuiria ingerência sobre os corretores, não havendo prestação de serviços direto à RECORRENTE pelas pessoas físicas, tampouco pagamento de remuneração, haja vista que a comissão era paga às pessoas jurídicas.

Contudo, quando intimada para apresentar os contratos firmados com as pessoas jurídicas para promoção dos serviços de vendas de imóveis, a RECORRENTE esclareceu que esses serviços *“são prestados sem que tenha sido firmado qualquer contrato escrito com as empresas. Assim, não será possível atender a essa solicitação específica.”* (fl. 21).

Diante disto, a fiscalização cumpriu diligências perante tais pessoas jurídicas e constatou que os contratos eram, na realidade simulados, conforme narrado nos itens 86 a 105 do Relatório Fiscal (fls. 27/30), do qual transcreve-se o seguinte trecho:

94. Com base nas propostas de compras encontradas nas pastas dos empreendimentos constantes dos arquivos da EMPLAVI e aquelas obtidas das pessoas físicas por meio de

diligência fiscal, as informações foram organizadas e digitadas em planilha eletrônica para possibilitar o cruzamento de informações entre o corretor autônomo identificado nas referidas propostas de compras e aquele informado pelas empresas supostamente contratadas pela EMPLAVI, para a prestação de serviços de corretagem de imóveis. O resultado do trabalho de cruzamento dessas informações mostrou claramente que a informação prestada pelas três empresas sob comento não procede, ou seja, os responsáveis por essas empresas faltaram com a verdade ao assumir a autoria da venda dos imóveis, pois o verdadeiro autor está identificado nas referidas propostas de compra, conforme visualiza a Planilha apresentada ao final deste capítulo.

(...)

96. Analisando o primeiro caso lançado na planilha, verifica-se que a empresa G&C Empreendimentos emitiu em 17/10/2006, a nota fiscal n.º 39, referente à venda da unidade 320, do bloco B, do edifício Mont Serrat Studios, e informou que a venda desse imóvel foi realizada pelo sócio da empresa, senhor **Cleomar Alves dos Santos Guimarães**, CPF n.º 599.134.791-34 e CRECI-DF n.º 8580.

97. Acontece que, segundo informação prestada pelo adquirente do imóvel, senhor Adão José Ferreira Barros, em atendimento à intimação da auditoria fiscal, a venda da referida unidade foi realizada pelo corretor autônomo, senhor **Aloísio de Melo Júnior, CRECI-DF n.º 5998**, conforme consta do Pedido de Reserva e Proposta de Compra n.º 8510, e não pelo sócio da empresa G&C Empreendimentos Imobiliários citado no item anterior. O adquirente declarou, também, que o corretor responsável pela venda **apresentou-se como corretor da EMPLAVI** (Anexo 4 - fls. 2 a 6). Em consulta a GFIP desta empresa constante dos bancos de dados da Previdência Social, verificou-se que a G&C Empreendimentos Imobiliários não possui empregados nem trabalhadores autônomos declarados, o que corrobora a declaração do proprietário do imóvel.

98. Portanto, com base no citado exemplo e diante da incoerência de informação entre a prestada pela suposta empresa de prestação de serviço e a constante da Proposta de Compra, como também a declarada pelo adquirente do imóvel, pode-se concluir, com segurança, que a empresa G&C Empreendimentos Imobiliários **faltou com a verdade**, pois a proposta de compra é o documento que inicia o processo de venda e fonte de informação para contabilização da operação realizada e, como tal, é subscrita pelo proponente comprador e pelo corretor autor da venda (Anexo 3 - fls. 2).

Além do exemplo acima, a autoridade lançadora narrou situação semelhante relacionada às outras empresas de corretagem, concluindo que todas as empresas faltaram com a verdade em suas declarações.

Ora, a utilização de material de identificação (cartão de visita, correio eletrônico, etc.) da RECORRENTE, aliada ao fato de os corretores serem supervisionados por empregados da RECORRENTE, participavam de reuniões e treinamentos, não deixa dúvida de que os corretores atuavam em nome a RECORRENTE e, mais, não detinham a autonomia própria de uma relação associativa.

Isso fica bem mais evidente quando se verifica nos depoimentos dos empregados da RECORRENTE que os valores das comissões eram definidos unilateralmente pelo Presidente da RECORRENTE, que também estipulava o pagamento de prêmios em determinadas situações.

Ora, a definição do valor da comissão, razão de ser da atuação do corretor, ao ficar a depender da exclusiva definição da RECORRENTE, conduz à conclusão de que a contratação das PJs se dava apenas no plano formal.

O pagamento de prêmios por desempenho é também mais um indício de que os corretores eram na verdade prestadores de serviço direto à RECORRENTE. Inimaginável que o contratante de PJ distribua prêmios aos empregados desta empresa contratada para prestação de serviço em razão de sua performance individual na prestação desse serviço.

Do lado dos adquirentes, as informações prestadas ao Fisco dão conta de que os corretores se apresentavam como representantes da RECORRENTE, não se cogitando da atuação dos profissionais em nome próprio.

Outra questão que chama atenção é que nos quadros da RECORRENTE havia supervisores de vendas que coordenavam equipes de corretores autônomos e também recebiam um percentual de comissão.

Todas essas constatações deixam claro que a tese adotada pela RECORRENTE no sentido de que os corretores seriam vinculados às PJs contratadas para prestação do serviço fica carente de amparo, diante do conjunto probatório constante dos autos.

Não resta dúvida de que os documentos e informações vem a confirmar de forma contundente as conclusões do Fisco acerca da existência de relação direta entre corretores e a RECORRENTE.

De outra parte, uma vez entendendo-se que restou comprovada a existência de prestação de serviço dos corretores à RECORRENTE, passa-se a abordar sobre a incidência de contribuições sobre os valores envolvidos.

A Lei nº 8.212/91 assim dispõe sobre a tributação incidente sobre o contribuinte individual:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V como contribuinte individual:

(...)

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

Os corretores, por prestarem serviço à RECORRENTE, conforme se verificou acima, são enquadrados na categoria de contribuintes perante o Regime Geral de Previdência Social – RGPS, assim a empresa para quem laboraram sujeita-se a seguinte contribuição sobre as remunerações pagas:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

A esse respeito o STJ editou o Enunciado de Súmula n.º 458, abaixo transcrito:

Súmula 458: A contribuição previdenciária incide sobre a comissão paga ao corretor de seguros.

Por outro lado, para efeito de incidência de contribuições previdenciárias sobre a remuneração dos contribuintes individuais, independe do pagamento da remuneração estar condicionado a um evento incerto, qual seja a concretização do negócio imobiliário, havendo retribuição pelo trabalho executado seja pelo tempo à disposição do contratante, seja pelo resultado alcançado, surge o fato gerador do tributo lançado.

É bom que se diga que o fato de o pagamento aos corretores ter sido realizado através de pessoas jurídicas supostamente contratadas, isso em nada altera a sujeição passiva da RECORRENTE, a quem de fato foi prestado o serviço pelas pessoas físicas, ante a constatação de que houve simulação na contratação das PJs.

Sobre tal questão, o CARF já se pronunciou nos seguintes julgados:

Acórdão 9202-005.455

SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS. CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA. COMPROVAÇÃO DE VÍNCULO. RESPONSABILIDADE.

O pagamento de comissão efetuado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de descaracterizar a prestação, à imobiliária, de serviços de intermediação junto a terceiros. Comprovada a ocorrência da prestação de serviços, é da imobiliária a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias.

Acórdão 2302-003.573

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE A REMUNERAÇÃO DE CORRETORES.

No caso de compra e venda de imóveis com a participação de corretores, ainda que todas as partes do negócio acabem usufruindo dos serviços de corretagem, a remuneração é devida por quem contratou o corretor, ou seja, em nome de quem atua.

Nesse sentido, ensina Orlando Gomes que se “somente uma das partes haja encarregado o corretor de procurar determinado negócio, incumbe-lhe a obrigação de remunerá-lo.

E ainda, entre nós, quem paga usualmente a comissão é quem procura os serviços do corretor” (GOMES, Orlando. Contratos. 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 382).

É legítimo que, após a prestação dos serviços no interesse de uma das partes, haja estipulação de cláusula de remuneração, por se tratar de direito patrimonial, disponível. No entanto, tal prerrogativa não significa dizer que não houve ainda a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, pois o crédito jurídico do corretor decorre de sua prévia prestação de serviços, ainda que a quitação seja perpetrada, posteriormente, por terceiro (adquirente).

Para fins de incidência das contribuições previdenciárias, em cada caso, é preciso verificar quem são as partes da relação jurídica, para se saber quem é o credor e o devedor da prestação de serviços e, conseqüentemente, da remuneração (crédito jurídico), pouco importando de onde sai o dinheiro, podendo nem mesmo haver transação financeira como sói ocorrer com as prestações in natura (utilidades).

Acórdão 2402-003.188

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE DESCARACTERIZAÇÃO

Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS CONTRIBUIÇÃO A CARGO DO BENEFICIÁRIO DO SERVIÇO PRESTADO

A contribuição incidente sobre os valores recebidos por contribuintes individuais fica a cargo do tomador destes serviços.

Acórdão 2201-003.331

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS POR CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA. PAGAMENTO DA COMISSÃO DIRETAMENTE PELO CLIENTE. IRRELEVÂNCIA PARA CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Independentemente do fato do cliente pagar a comissão diretamente ao corretor de imóveis, comprovando-se a existência de vínculo de trabalho deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas obrigações tributárias decorrentes do serviço prestado.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE REMUNERAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Comprovando-se a prestação de serviço por pessoa física, presume-se ocorrido o fato gerador de contribuições previdenciárias, cabendo a exigência das contribuições correspondentes, a menos que o sujeito passivo consiga comprovar a inexistência de remuneração.

REGISTROS CONTÁBEIS TÍPICOS DE PAGAMENTO A PESSOAS FÍSICAS. FALTA DE ESCLARECIMENTOS DO SUJEITO PASSIVO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Havendo registros contábeis típicos de pagamentos a pessoas físicas pela prestação de serviços e não tendo a empresa apresentado os esclarecimentos necessários à investigação dos fatos geradores, tem o fisco a prerrogativa de apurar as contribuições correspondentes, cabendo ao contribuinte demonstrar a improcedência destas.

(...)

Diante do exposto, constata-se não assistir razão à RECORRENTE quanto à matéria incidência de contribuições sobre os valores recebidos pelos corretores autônomos.

Do pagamento de brindes aos corretores

A autoridade fiscal efetuou, também, o lançamento das contribuições previdenciárias sobre os brindes pagos aos mesmos corretores autônomos.

Neste tópico, a RECORRENTE afirma apenas que houve violação ao art. 243 do RPS, haja vista a inexistência em todo o relatório fiscal de qualquer relato que caracterize esse tópico como sujeito à tributação.

Contudo, entendo que não merece prosperar o inconformismo da RECORRENTE.

É que o relatório fiscal aponta, em suas razões gerais, que é objeto de lançamento das obrigações previdenciárias o pagamento de brindes a corretores autônomos, cujo valor não integrou a base de cálculo das contribuições previdenciárias, e apresentou toda fundamentação legal para embasar o que compõe o salário-de-contribuição, inclusive acerca dos ganhos habituais.

No que se refere especificamente aos brindes, citou o art. 458 da CLT:

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

Ao final, mencionou que a base de cálculo para o lançamento das contribuições sobre os brindes foram determinados com base nos registros contábeis da conta código 30145 (Brindes Corretores), e relacionou tais valores no anexo 10 do relatório Fiscal.

Sendo assim, acredito que não houve a citada omissão alegada pela RECORRENTE, sendo plenamente possível conhecer dos motivos que levaram ao lançamento das contribuições previdenciárias e apresentar a respectiva defesa.

Multa

Por fim, a RECORRENTE afirma que deve ser reduzida a multa aplicada, já que a MP 449/2008 limitou a penalidade a 20%.

Tal questão envolvendo a retroatividade benigna já foi apreciada pela DRJ, que na oportunidade esclareceu que a comparação das multas não deve se dar com a nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (como requereu a contribuinte), mas sim com a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, por se tratar de um lançamento de ofício. E que tal comparação deve ocorrer no momento da liquidação do débito para cobrança, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009.

Em seu recurso, a RECORRENTE permanece com o seu entendimento ao argumento de que *“a multa de que trata o art. 35-A não substituiu a multa do revogado art. 35, até porque possuem naturezas distintas”* (fl. 151).

De início, esclareço que o entendimento externado pela autoridade julgadora de primeira instância estava correto e alinhado com a jurisprudência deste Tribunal. É que, no caso de lançamento de ofício de obrigação principal (hipótese do presente caso), a mesma Lei nº 8.212/91 dispõe em seu art. 35-A (também incluído pela Lei nº 11.941/2009) que deve ser aplicada a multa de que trata o art. 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.

Lei nº 9.430/96:

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;

Sendo assim, por se tratar de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias e de contribuições devidas a terceiros, entendo ser correta a comparação das multas anteriores (mora do antigo art. 35 + multa GFIP do antigo art. 32) com a multa de ofício de 75% para fins de verificação da retroatividade benigna.

Referida forma de comparação foi, inclusive, tema objeto da Súmula Carf nº 119, de observância obrigatória por este Colegiado, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim, por longo tempo, o entendimento firme deste Conselho era de que, nos casos envolvendo lançamento de ofício de obrigação principal (que é o caso dos autos), deveria ser efetuada a comparação nos termos delineados pela Súmula CARF nº 119, ou seja: somar a antiga multa de mora do art. 35 (redação anterior à Lei nº 11.941/2009) com a multa do art. 32, §5º (CFL 68), e comparar tal somatório com a nova multa do art. 35-A (de 75%).

Com isso, a tese ora defendida pelo contribuinte não merecia prosperar.

Ocorre que, recentemente, a referida Súmula CARF nº 119 foi cancelada em razão de manifestação da PGFN sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), dada a jurisprudência pacífica do STJ no sentido de aplicar a multa do art. 35-A somente aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008, o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*:

fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI Nº 11315/2020/ME

Com isso, o entendimento do STJ (acatado pela PGFN) é no sentido de que, para fatos geradores anteriores à referida MP 449/2008, a multa de mora do antigo art. 35 deveria ser limitada a 20%, em respeito à nova redação do mencionado dispositivo, trazida pela MP 449/2008.

Extrai-se do Parecer da PGFN e da jurisprudência do STJ uma certeza: de que a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008. O mesmo posicionamento é claro ao esclarecer, como exposto, como deve ser a comparação da multa de mora do art. 35 (antes e depois da MP 449/2008). Contudo, s.m.j., o mencionado posicionamento do STJ não se debruça sobre o tratamento reservado à multa pelo descumprimento de obrigação acessória para fins de retroatividade benigna dos novos dispositivos trazidos pela MP 449/2008 sobre o tema.

Neste ponto, utilizo como razões de decidir o seguinte trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Presidente desta Turma, no acórdão nº 2201-008.973, por serem bastante esclarecedoras as suas ponderações:

No mais, é possível constatar que o cerne da questão se restringe à possibilidade de aplicação cumulativa da multa de ofício com a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Além disso, deve-se avaliar se a penalidade nova prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91¹, tem a mesma natureza da penalidade exigida nos autos, com vistas à sua aplicação retroativa por se apresentar mais benéfica ao contribuinte.

De início cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei nº 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</p> <p>IV - <u>informar mensalmente</u> ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, <u>dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária</u> e outras informações de interesse do</p>	<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</p> <p>IV - <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil</u> e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores,</p>

¹ Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

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

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

<p>INSS. (...)</p> <p>§ 4º <u>A não apresentação</u> do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável</u> equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:</p> <p>§ 5º <u>A apresentação do documento com dados não correspondentes</u> aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa <u>correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada</u>, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.</p> <p>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p>	<p>base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;</p> <p>Art. 32-A. <u>O contribuinte que deixar de apresentar</u> a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado <u>ou que a apresentar com incorreções</u> ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às seguintes multas:</u></p> <p>I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e</p> <p>II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo.</p> <p>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</p>
<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá <u>multa de mora</u>, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:</p> <p>(...)</p> <p>II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:</p> <p>a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;;</p> <p>b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;;</p> <p>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;</p> <p>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;;</p> <p>III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:</p> <p>a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;;</p> <p>b) setenta por cento, se houve parcelamento;</p> <p>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;</p> <p>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.</p> <p>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p>	<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>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 <u>multa de mora</u> e juros de mora, nos termos do <u>art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...)</u></p> <p>Art. 35-A. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u> relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, <u>aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.</u> (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</p> <p><u>Lei 9.430:</u></p> <p>Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u>, serão aplicadas as seguintes multas:</p> <p>I - de <u>75%</u> (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição <u>nos casos de falta de pagamento</u> ou recolhimento, de <u>falta de declaração e nos de declaração inexata;</u> (...)</p> <p>Art. 61. <u>Os débitos para com a União</u>, 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, <u>serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.</u></p> <p>§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.</p>

	<p>§ 2º <u>O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.</u></p> <p>§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.</p>
--	---

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB n.º 14/2009

(...)

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei n.º 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório, e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf nº 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI N.º 11315/2020/ME

O referenciado Parecer SEI n.º 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação da Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei n.º 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei n.º 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória n.º 449, de 2008).

Vale ressaltar que o cancelamento da súmula Carf 119 ainda não foi publicado, o que, por expressa previsão regimental, exigiria a aplicação de seus termos por parte dos membros desta Turma. Entretanto, o cenário em que a súmula em tela foi editada se mostra absolutamente incompatível com o verificado nesta data e, muito embora os termos da legislação que rege a matéria evidencie que a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Colegiado, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não publicado o cancelamento da Súmula 119 e da não vinculação desta Turma ao Parecer SEI n.º 11315/2020, a observação de tal manifestação da PGFN impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da Fazenda.

Portanto, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei n.º 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ

e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, no caso dos autos, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea “c”, inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Deste modo, entendo que a multa CFL 68 objeto do processo apenso (nº 14041.000311/2009-43) deve ser comparada com a penalidade do art. 32-A da Lei nº 8.212/91 para verificar qual delas é a mais benéfica ao contribuinte, a fim de aplicar a retroatividade benigna do art. 106, II, “c”, do CTN:

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.

Consequentemente, em relação à multa de mora aplicada neste processo de obrigação principal, a mesma deve ser limitada a 20%, conforme nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91, trazida pela MP 449/2008, de acordo com as razões já expostas.

Assim, para cada uma das competências objeto deste lançamento, a unidade preparadora deve efetuar a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91 (objeto deste processo) e, ainda, em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 (no processo de multa por descumprimento de obrigação acessória nº 14041.000311/2009-43 – DEBCAD 37.220.785-5), para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Feita a comparação acima para cada uma das competências, deve ser aplicada a penalidade mais benéfica ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para:

- (i) cancelar o lançamento sobre o valor dos vale transportes pagos em pecúnia; e
- (ii) determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação, para cada competência, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim