



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

Processo nº 14041.000500/2008-35
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-002.205 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente PATRIMONIAL SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Após início de procedimento fiscal, resta afastada a espontaneidade, nos termos do art. 138, parágrafo único, do CTN.

MULTA. RECÁLCULO.

Recálculo da multa de mora para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, “c” do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo do valor da multa de mora, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96). Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto – Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Freitas de Souza Costa, Ivacir Júlio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos, Marcelo Magalhães Peixoto e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

CÓPIA

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão nº. 03-29.862, proferido pela DRJ em Brasília na qual julgou pela procedência do lançamento efetuado, consubstanciado no DEBCAD nº. 37.158.059-5, cujo montante equivale a R\$ 19.006,19 (dezenove mil seis reais e dezenove centavos), correspondente ao período de 01/2004 a 12/2004, referente às contribuições previdenciárias, quota patronal, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais que **não foram declaradas em GFIP**.

O Relatório Fiscal, fls. 33/37, assim consigna:

DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR

*Contribuições previdenciárias devidas pelo CONTRIBUINTE (EMPRESA) PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais **que não foram declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP**, referente à remuneração auferida pelos segurados, apurada por meio da folha de pagamento.*

(...)

DO PROCEDIMENTO FISCAL

Todos os valores apurados foram relacionados através da folha de pagamento e demais documentos/arquivos digitais fornecidos pela empresa durante a fiscalização (validações dos arquivos digitais, anexo III).

O crédito teve origem em situações encontradas na empresa, quanto aos valores existentes em folha de pagamento e não declarados em GFIP (ANEXO IV e ANEXO V).

O valor do crédito constante neste Auto de Infração, destinado à Previdência Social, incidentes sobre as remunerações não declaradas em GFIP foi calculado com base nas seguintes alíquotas:

a) Sobre as verbas de remuneração dos segurados empregados:

- 20% sobre o valor pago ou creditado no mês a título de contribuição da empresa (art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, acrescentado pela Lei nº 9.876/1999)*
- 2% sobre o valor pago ou creditado no mês para o financiamento do benefício previsto nos art. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24/07/1991, e daqueles concedidos em razão do grau*

de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

Ressalta-se que os valores aqui apurados não foram declarados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP e estes valores correspondem às contribuições sociais devidas pela empresa relativas à parte patronal, incidentes sobre as remunerações pagas e apuradas pela fiscalização.

Destaca-se também que não existem recolhimento em Guia da Previdência Social – GPS para estes valores, pois as GPS constantes no sistema para a empresa estão relacionadas às GFIP declaradas. E mesmo assim a empresa possui valores a serem apurados automaticamente pelo sistema decorrentes destas GFIP declaradas em confronto com as GPS recolhidas no montante de R\$ 811.882,32, valores estes que não foram autorizados para apuração por esta fiscalização e que serão oportunamente lavrados pelo setor competente através do batimento automático.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento efetuado, a empresa contestou a autuação fiscal por meio do instrumento de fls. 72/74.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da então Impugnante, a 5ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Brasília/DF, DRJ/BSA, prolatou o Acórdão nº 03-29.862, fls. 3153/3157, na qual se decidiu pela procedência do lançamento, mantendo incólume o crédito tributário constituído, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AIOP nº. 37.158.059-5

Contribuição previdenciária incidente sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais não declarados em GFIP.

GFIP-retificadora..

A GFIP retificadora deverá ser apresentada com todas as informações corretas que veriam ter sido apresentadas inicialmente, visto que substitui a anterior.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Entende-se por denúncia espontânea aquela efetuada pelo contribuinte responsável pela prática de infração tributária, antes de iniciado qualquer procedimento administrativo fiscal, acompanhada, se for o caso, do prévio pagamento do tributo, acrescido de juros e correção monetária.

DO RECURSO

Irresignada, a Recorrente apresentou tempestivamente Recurso Voluntário, fls. 3162/3164, aduzindo, em apertada síntese, os seguintes argumentos de defesa:

- Nos comprovantes anexos, os segurados empregados foram identificados em GFIP retificadoras, cujo recolhimento do INSS já fora efetuado no prazo legal, não havendo, portanto, nenhum recolhimento a ser efetuado;

- Traz em sua defesa o art. 138 do CTN, alegando que por ter apresentado as GFIP retificadoras, teria se manifestado previamente e de forma espontânea, razão pela qual não estaria sujeita ao pagamento da multa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

O recurso é tempestivo, fl. 3167, e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portando dele tomo conhecimento.

MÉRITO

As razões consignadas no Recurso Voluntário interposto pela Recorrente são idênticas as já apresentadas em sede de impugnação. Primeiramente, quanto a apresentação das GFIP's retificadoras, tem-se que a empresa não realizou corretamente a retificação por não incluir a totalidade dos segurados a seu serviço. Isso porque, segundo o Manual da GFIP/SEFIP 8.0, vigente à época das correções procedidas pela empresa, quando retificadora, tal declaração tem o condão de se sobrepor à anteriormente declarada, fazendo-se necessário informar tanto as informações corretas declaradas anteriormente, bem como as correções das equivocadas e a inclusão das omissas.

Não foi o que ocorreu no caso em tela. Segundo relata o Acórdão da DRJ, fl. 3155, as GFIP's retificadoras não contemplou o total dos seus segurados, *in verbis*:

Outrossim, a defendente não procedeu à correção das GFIP, tendo omitido, nas GFIP retificadoras, vários dos segurados presentes nas GFIP anteriores e nas folhas de pagamento (conforme ANEXO IV – detalhamento nome a nome dos segurados para apuração da contribuição não declarada, que traz a discriminação dos segurados considerando cada competência e Sistemas GFIP-WEB da RFB).

Ademais, as GFIP's retificadoras incluíram diversos empregados que não se encontravam nas GFIP's primárias, sem que se efetuasse o correlato recolhimento das contribuições previdenciárias, razão pela qual não procede o argumento da Recorrente quando alega que as retificações realizadas não tiveram o único intuito de discriminar e identificar o recolhimento já realizado.

Neste sentido, a Recorrente alega mero erro de divergência de código de recolhimento na identificação dos segurados (NIT), o que não prospera, conforme pesquisa realizada pela DRJ e constante em seu voto, conforme abaixo colacionado:

A alegação dada pela Impugnante, para alguns empregados, de retificação do número do NIT, conforme documentos em anexo, não tem comprovação fática, haja vista a defendente não anexar nenhum documento relativo a essas alterações, bem como tal retificação não ser necessária, tendo em vista que, em pesquisa ao sistema CNISA da previdência social, para os segurados elencados, os NIT vinculados aos mesmos estão corretos, não possibilitando alteração.

Considerando a fé de ofício nas informações prestadas pelas autoridades fiscais que compõem a Delegacia Regional de Julgamento, não havia equívoco junto ao NIT indicado nas GFIP's primárias.

Tal fato só poderia ser ilidido mediante a apresentação de quaisquer elementos probatórios aptos a provar o alegado. Isso porque, mesmo em matéria tributária, cabe a ambos, ao Fisco e ao contribuinte, não só alegar, como, precipuamente, produzir provas que ofereçam condições de convicção favoráveis à sua pretensão.

Por oportuno, transcreve-se as palavras de Marcos Vinícius Neder, quando afirma que *“no processo administrativo fiscal, **tem-se como regra que o ônus da prova recai sobre quem dela se aproveita.** Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar a prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o contribuinte aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes”* (A Prova no Processo Tributário, Coordenadores Marcos Vinicius Neder, Eurico Marcos Diniz de Santi, Maria Rita Ferragut, - São Paulo: Dialética 2010).

Portanto, tem-se devidos os valores lançados, inclusive aqueles cobrados a título de multa, por se ver afastada a espontaneidade, em razão do preceituado no art. 138, do CTN, que assim dispõe:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Portanto, desde a expedição e ciência do termo de início de procedimento fiscal, fls. 09/10, já não haveria que se falar em denúncia espontânea, de modo que não subsistem razões que permitam a exoneração da multa presentemente discutida.

Quanto aos parcelamentos e comprovantes de recolhimento apresentados em sede de Impugnação, tais documentos já foram devidamente apropriados nos lançamentos que instruem o presente feito, conforme fls. 14/21.

DA MULTA APLICADA

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora**, que não poderá ser*

relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.”
(com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

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

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento**.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para, no mérito dar parcial provimento, para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto