



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

Processo nº 14485.000688/2007-11
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.628 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2013
Matéria CESSÃO DE MÃO DE OBRA: RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.
EMPRESAS EM GERAL
Recorrente NET SÃO PAULO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/12/1998

Ementa.: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO.

A partir da vigência da Portaria 256/09, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF, os pedidos de revisão oriundos do CRPS serão analisados como se fossem embargos de declaração.

Constatada violação de Decreto, as decisões do CRPS podem ser revistas, de ofício ou a pedido, nos termos do inciso I, art. 60, da Portaria 88/2004.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em acolher o pedido revisional, nos termos do voto da Relatora; b) em rever o acórdão do CRPS, nos termos do voto da Relatora; c) na revisão do acórdão, em, negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora; d) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada. Redator: Mauro José Silva.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

Mauro José Silva - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Manoel Coelho Arruda Junior

CÓPIA

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos empregados, à da empresa e à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

Consta do Relatório Fiscal da NFLD e do Relatório Fiscal Complementar (fls. 15 e 175, respectivamente) que a notificada foi contratante da empresa prestadora Generall In Protection Vigilância S / C Ltda, para executar serviços de vigilância, com cessão de mão-de-obra, e não se elidiu da responsabilidade solidária nos termos da legislação aplicável.

A autoridade notificante fundamentou o lançamento no art. 31 e parágrafos, da Lei 8.212/91, na redação vigente no período a que se refere a NFLD, e informou que o salário-de-contribuição foi arbitrado, tendo como amparo o art. 33, § 3º e 6º d a Lei 8.212/91.

A tomadora e a prestadora apresentaram defesa e, de sua análise, o processo foi convertido em diligência, nos termos do Despacho de fls. 168, resultando na emissão do Relatório Fiscal de fls. 175.

Cientificada do resultado da diligência, a tomadora Net São Paulo Ltda, e a prestadora Generall Inn se manifestaram (fls. 189 e 193, respectivamente), e o INSS, por intermédio da Decisão-Notificação de nº 21.004/0417/2004 (fls. 215), julgou o lançamento procedente em parte, excluindo, do débito, as contribuições lançadas aos Terceiros, argumentando que, de acordo com o art 155 da IN 70/02, inexistente responsabilidade solidária na cobrança de contribuições para terceiros.

Inconformada com a decisão, apenas a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 246), repetindo basicamente as alegações já apresentadas na impugnação.

Insurge-se contra os falhos critérios de apuração fiscal do crédito decorrente da solidariedade, que, na sua maioria, culminam por gerar a constituição de lançamentos previdenciários em flagrante duplicidade.

Reconhece o direito do INSS de cobrança em desfavor do contribuinte tomador/contratante que não se elide de serviços a solidariedade, mas observa que referido direito fiscal não pode ser absoluto, sob pena de se prestigiar o arbítrio.

Sustenta que cabe ao INSS, antes da constituição de lançamentos por solidariedade, com vistas a minimizar os riscos *bis in idem*, buscar em seus sistemas, mesmo que de forma indiciária, a constatação no sentido de inexistirem elementos e dados hábeis a elidirem a pretensa cobrança solidariedade.

Entende que é obrigação do INSS de verificar se, por exemplo, o contribuinte contratado não se sujeitou a fiscalizações pela autarquia previdenciária, para, após e se for o caso, constituir a cobrança por solidariedade e transcreve trechos do Parecer CJ/MPAS 2.376/2000 para reforçar seus argumentos no sentido de que deve haver a preocupação com a

duplicidade de lançamentos, na medida em que seu escopo maior é com a constituição de créditos seguros e eficazes.

Ressalta que o referido Parecer reconhece, nos casos de solidariedade, a impossibilidade de constituição de duas NFLDs sobre um mesmo fato gerador, e, a possível constituição de NFLD envolvendo todos os solidários como componentes de seu pólo passivo.

Reitera que nenhuma providência conta como formalizada pelo INSS, no sentido de minimizar os riscos de estar cobrando em duplicidade os valores desta NFLD, que, eventualmente, podem estar, também, constituídos em DEBCADs lançados em desfavor do próprio contribuinte contratado (prestador).

Argumenta que, se a empresa solidária promoveu a integralidade dos recolhimentos previdenciários sob sua responsabilidade, mesmo que não realizados através de guias específicas, ou seja, em guias globalizadas, evidente que a obrigação previdenciária nascida sobre a massa salarial correspondente à mão-de-obra que cederá aos tomadores de seus serviços,, motivo pelo qual devem ser realizadas providências prévias ao lançamento de NFLD por solidariedade, trazendo qualidade aos serviços da administração previdenciária nacional.

Cita Circular que estabelece rotinas procedimentais para a constituição do lançamento por solidariedade, em harmonia ao quanto disposto no Parecer 2376/2000, para reafirmar que ela também restou desconsiderada por completo *in casu*, entendendo que pouco importa de se tratar de documento internos, pois, o que vale é a saudável idéia que ele oferece, que, ao invés de ser escondido, deveria ser colocado a conhecimento de toda a sociedade, além de seguido pelas autoridades previdenciárias.

Transcreve o item 1.1 da Circular que orienta o INSS a efetuar, sempre que possível, o cruzamento de informações de todos os devedores solidários, com vistas à verificação da regularidade do crédito a ser constituído, evitando a cobrança de créditos já extintos", e esclarece que se entende por créditos já extintos aqueles regularmente adimplidos pelo contribuinte prestador de serviços, sendo que referida quitação pode se dar por diversas formas, inclusive, através de pagamento total de parcelamentos e/ou de NFLD's.

Alega que o sistema informatizado do INSS consegue verificar se determinada empresa prestadora de serviços possui compatibilidade de recolhimentos sob a ótica do CNIS, evitando, assim, uma cobrança equivocada na empresa tomadora de tais serviços, hipótese que encontra respaldo legal no inciso II, do § 3º, do art. 220, do Decreto 3048/99.

Finaliza requerendo o recebimento e processamento do recurso, com o acolhimento de suas arguições ainda em sede de primeira instância administrativa, através da realização de diligências, determinadas na fase de contra-razões do INSS, encerrando-se desde logo a controvérsia instaurada nestes autos administrativos.

E, caso seja mantido o posicionamento da instância administrativa, requer que o CRPS, ponderando nas razões recursais, reconheça a insubsistência da NFLD, extirpando-a em definitivo do mundo jurídico e, caso assim não entenda, que sejam determinadas novas diligências para confirmação de toda a argumentação do contribuinte.

A empresa prestadora não apresentou recurso e a recorrente apresentou aditamento ao recurso (fls. 269), alegando nulidade da NFLD por falta de indicação do fundamento legal do arbitramento.

Em contra-razões, às fls. 274, a Secretaria da Receita Previdenciária apresentou suas contra-razões e a 4ª CAJ do CRPS, por meio do Acórdão 1889/2005 (fls. 285), anulou a NFLD por vício material insanável, ao argumento que a autoridade lançadora não indicou, no relatório FLD, o fundamento legal do arbitramento.

Inconformada com a decisão do CARF, a SRP elaborou seu pedido de revisão do acórdão (fls. 292).

Cientificada do Acórdão do CRPS e do pedido revisional da SRP, a recorrente apresentou suas contra-razões (fls. 302), alegando, em apertada síntese, inadmissibilidade do pleito revisional, por não encontrar amparo no Regimento Interno do CRPS.

Argumenta que a pretensão do Órgão Previdenciário está alicerçada, exclusivamente, numa mera rediscussão de matéria já apreciada pelo órgão julgador e, no mérito, insiste na existência de vício na fundamentação legal da NFLD, e reitera os argumentos trazidos na peça recursal.

Os autos foram encaminhados ao Segundo Conselho de Contribuintes e o pedido de revisão foi acolhido pelo então Presidente da 5ª Câmara, tendo sido designada *ad hoc* a Conselheira Adriana Sato, nos termos do art. 29, III, da Portaria MF 147/2007.

Por meio da resolução 2302-00044 (fls. 326), esta primeira Turma, da 3ª Câmara, decidiu, por unanimidade, converter o julgamento em diligência para cientificação da empresa prestadora do Acórdão do CRPS e do Pedido de Revisão.

Cientificada, a prestadora se manifestou (fls. 359), alegando, em síntese, que a decisão da 4ª CAJ deve ser mantida em sua íntegra, e o lançamento anulado por seus próprios termos.

Entende que a pretensão esta prescrita nos termos do artigo 156 inc. V, art. 173 inc. I, combinado com o artigo 148 parágrafo único do CTN.

Reitera a impossibilidade de constituição de duas NFLDs sobre o mesmo fato gerador, alegando que pretende-se o recebimento de duas NFLD's sobre o mesmo fato gerador, o que por si só é juridicamente impossível, tanto a Prestadora como a Tomadora recolheriam contribuição previdenciária sobre o mesmo fato gerador, gerando a nulidade do lançamento, que deverá ser mantida.

Reafirma que quitou todas as dívidas previdenciárias, não possuindo qualquer pendência, pois parcelou seus débitos via adesão ao REFIS, conforme se verifica da documentação juntada aos autos, sendo que o período exigido na NFLD compreende o período em que todas as dívidas foram parceladas e quitadas na forma da Lei do REFIS.

Finaliza requerendo a manutenção da decisão da 4ª CAJ, para confirmar a nulidade do lançamento, declarar a prescrição da dívida e declarar a inexistência de débitos junto a Previdência face a adesão e cumprimento às cláusulas do REFIS.

O processo retornou da diligência e foi distribuídos em lote, tendo sido sorteado a esta Relatora.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

Trata-se de processo que retorna de diligência determinada por esta Turma de Julgamento.

Como a Relatora designada ad hoc, Adriana Sato, que converteu o julgamento em diligência, não mais integra o quadro de Conselheiros deste CARF, e como o processo foi novamente distribuído em lotes e sorteado a mim, passo a sua análise, registrando o que se segue.

Verifica-se que se trata de pedido de revisão, formulado pela então Secretária da Receita Previdenciária, do acórdão 1889/2005, do CRPS.

Porém, a partir da vigência da Portaria 256/09, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais –CARF, os pedidos de revisão oriundos do CRPS serão analisados como se fossem embargos de declaração.

Dessa forma, da análise do pedido revisional apresentado, aqui tratado como embargo por este Conselho, entendo que a revisão do Acórdão é oportuna e pertinente, encontrando amparo no art. 60, da Portaria 88/2004, que aprovou o Regimento Interno do CRPS, vez que o voto que culminou no Acórdão combatido partiu da premissa equivocada de que houve omissão de fundamentação legal do débito.

Da leitura do Relatório Fiscal, verifica-se que a autoridade notificante fundamentou corretamente a aferição indireta nos § 3º e 6º, do art. 33 da Lei 8.212/91. Assim, não houve omissão de qualquer natureza, já que a presente notificação fiscal contempla todos os dispositivos legais que amparam o lançamento.

Portanto, como bem observado no Despacho 205-394/2008, da extinta Quinta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 320), entendo que o Acórdão objeto do pedido revisional merece ser revisto, motivo pelo qual passo à análise dos autos.

Constata-se que o débito foi lavrado com base no instituto da solidariedade contra a empresa NET SÃO PAULO LTDA, tomadora de serviços com cessão de mão de obra.

A empresa prestadora, General In Protection Vigilância S / C Ltda, não apresentou recurso voluntário, vindo a se manifestar somente após a análise, por este Conselho, do pedido de revisão do acórdão do CRPS.

Verifica-se, do recurso apresentado, que a recorrente não nega que tenha tomado serviços com cessão de mão de obra, e nem que tenha deixado de apresentar a documentação prevista nos normativos previdenciários, vigentes à época, capazes de elidir a responsabilidade solidária pelas contribuições incidentes sobre o valor da mão de obra a ela cedida.

Ela apenas tenta demonstrar cabe ao INSS, antes da constituição de lançamentos por solidariedade, com vistas a minimizar os riscos do *bis in idem*, buscar em seus sistemas, mesmo que de forma indiciária, a constatação no sentido de inexistirem elementos e dados hábeis a elidirem a pretensa cobrança solidariedade.

Todavia, em ação fiscal na tomadora de serviço com cessão de mão de obra, a verificação da existência do débito junto à prestadora não é providência essencial à validade do lançamento, pois a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores enumera as providências a serem tomadas pela empresa contratante para a elisão da responsabilidade solidária. Assim, a autoridade notificante solicitou, por meio do TIAD de 28/11/05 (fl. 16), os documentos previstos na legislação como necessários à elisão da responsabilidade solidária. E como a recorrente não apresentou a documentação solicitada, a fiscalização não teve outra alternativa senão lançar o débito, consoante os normativos legais que regem a matéria.

A recorrente ainda insiste que a Autarquia, antes de imputar a responsabilidade à contratante, deveria verificar se a contratada cumpriu a obrigação devida à seguridade social, a fim de se evitar lançamentos em duplicidade.

Porém, a Lei 8.212/91 deixa claro que a recorrente, como contratante de serviços com cessão de mão de obra, responde solidariamente pelas contribuições previdenciárias com a empresa executora dos serviços. Responsabilidade Solidária é a obrigação legalmente imposta ao contratante de serviços com cessão de mão de obra de responder pelo recolhimento das contribuições previdenciárias, isoladamente ou em conjunto com o contratado.

E, para se elidir da responsabilidade solidária com o prestador dos serviços, a recorrente deveria ter exigido, da prestadora, cópias das guias de recolhimento específicas, conforme determinava a legislação vigente à época. Portanto, conforme já amplamente exposto acima, não cabe a verificação do cumprimento da obrigação na contratada, e sim na contratante, que deveria comprovar o pagamento das contribuições previdenciárias sobre a mão-de-obra contida nas notas fiscais de serviço pela prestadora.

A recorrente insiste em citar parecer da CJ e normativos administrativos a fim de demonstrar a absoluta impossibilidade de o INSS constituir, em duas NFLD's, a mesma obrigação, decorrente de determinado fato gerador.

No entanto, em nenhum momento as autoridades fiscais afirmaram que a constituição de duas NFLDs sobre o mesmo fato gerador seria possível.

Pelo contrário, restou consignado nos Relatórios da NFLD que o crédito está sendo constituído pelo fato de a empresa tomadora não ter comprovado o recolhimento da contribuição incidente sobre o valor da mão de obra que lhe foi cedida para a prestação de serviços.

E a autoridade julgadora de primeira instância manteve o débito por não ter sido comprovado, nos autos, nem pela tomadora e nem pela prestadora, que houve o recolhimento pela contratada da contribuição ora lançada.

A prestadora se manifestou em três oportunidades no presente processo, e em nenhum momento afirmou que tenha sido fiscalizada, ou que tenha sido lavrada NFLD contra ela para o mesmo período do débito.

Ela apenas alegou, sem comprovar, que quitou todas as dívidas previdenciárias, não possuindo qualquer pendência.

No entanto, não junta aos autos comprovantes de suas afirmações.

Entre a documentação acostada aos autos em sede de impugnação, não constam as guias de recolhimento ao INSS, nem genéricas e nem específicas.

Como também não foram apresentadas provas de que o débito lançado, discutido por meio do presente processo administrativo fiscal, tenha sido objeto de parcelamento.

Há mandamento expresso na Lei 9.784/99 quanto ao ônus probatório, conforme segue: *ART 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.*

Ademais, todas as alegações feitas pela recorrente poderiam ser comprovadas por meio da juntada de prova documental pelos contribuintes, conforme disposto no relatório IPC e ressaltando que os interessados ainda dispunham do prazo de recurso para a apresentação de outros elementos.

Porém, as empresas não trouxeram outros elementos para serem analisados por este Conselho.

A contratada apenas alega, mas não prova, que houve recolhimento dos valores devidos. Porém, não basta alegar. A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar.

E a convicção da autoridade julgadora advém, no processo administrativo fiscal, dos elementos probatórios carreados pela fiscalização e pelos contribuintes. Daí a necessidade de se juntar aos autos elementos comprobatórios dos fatos alegados.

A recorrente cita, em seu recurso, o inciso II, § 30, do art. 220, do RPS, para demonstrar que pode ser elidida a responsabilidade solidária pela comprovação do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, aferidas indiretamente nos termos, forma e percentuais previstos pelo INS.

Contudo, reitera-se, a empresa não comprovou, em nenhum momento, que houve recolhimento da contribuição incidente sobre o valor da mão de obra cedida pela prestadora.

Assiste razão à recorrente ao afirmar que o Parecer CJ/MPAS 2.376/2000 reconhece, nos casos de solidariedade, a impossibilidade de constituição de duas NFLDs sobre um mesmo fato gerador, e a possível constituição de NFLD envolvendo todos os solidários como componentes de seu pólo passivo.

De fato, após a edição do Parecer CJ/MPS nº 2376/2000, ficou esclarecido que, ainda que o crédito por responsabilidade solidária possa ser cobrado tanto do prestador como do tomador de serviços, o lançamento só pode ser realizado uma vez.

Ou seja, desde o Parecer/CJ 2.376/2000, nos casos em que a empresa prestadora tenha sido objeto de ação fiscal, a Fiscalização deve-se abster de constituir o crédito em nome do tomador dos serviços, para se evitar mais de um lançamento de débito relativo ao mesmo fato gerador (no prestador).

Contudo, não é o caso em tela, uma vez que, reitera-se, a prestadora se manifestou mais de uma vez nos autos e em nenhuma delas afirmou que tenha sido fiscalizada.

E a recorrente apenas supõe, mas não comprova, que as autoridades administrativas tenham deixado de observar os cuidados elencados no Parecer e nos demais normativos citados.

A autoridade fiscal deixou claro, no item 14 de seu Relatório, que foi emitido o subsídio fiscal para a gerência executiva do INSS circunscricionante da empresa prestadora do serviço, conforme preceituam os artigos 245, 247 e 248 da IN 70/2002, o que demonstra que o agente notificante observou, sim, os normativos que tratam da matéria.

Entendo que, se a prestadora tivesse sido fiscalizada, ela teria dito isso em pelo menos uma das três de suas manifestações no presente processo, o que não ocorreu.

Portanto, ao deixar de apresentar a documentação prevista na legislação que comprovaria a quitação da contribuição incidente sobre o valor da mão de obra cedida, a recorrente não deu outra alternativa ao fiscal, a não ser a de arbitrar o débito, com fundamento no art. 33, § 3º e 6º da Lei 8.212/91, e lançar a contribuição devida no tomador, em observância aos ditames legais.

A norma que trata da elisão da responsabilidade solidária referentes ao período do débito é a OS INSS/DARF nº 165/97.

É oportuno observar que, no voto do Acórdão objeto de pedido de revisão, antes de trazer os argumentos que levaram à nulidade do lançamento, o Relator deixa claro que a recorrente não se elidiu da responsabilidade solidária, conforme trecho do voto condutor do acórdão, transcrito a seguir:

Assim, em que pesem todos os esforços despendidos pela tomadora deserviços e pela prestadora não há como elidir a responsabilidade solidária datomadora apenas com a apresentação das guias e folhas de pagamento genéricas, posto que a lei é cristalina e somente reconhece o recolhimento efetuado em guias específicas a partir da respectiva folha de pagamento dos segurados que prestaram os serviços descritos nas notas fiscais.

Portanto, não se elidindo da responsabilidade solidária foi o lançamento efetuado na empresa tomadora de serviços, por aferição indireta.

Pelo exposto, concluo que a NFLD foi lavrada corretamente, de acordo com as normas vigentes, estando a Previdência Social no direito de constituir e lançar o presente crédito.

A recorrente insurge-se contra o pedido de revisão do acórdão.

Todavia, como já exposto acima, o Acórdão do CRPS deve ser revisto por ter partido de uma premissa equivocada de que houve omissão do fundamento legal do arbitramento.

O Relator do Acórdão combatido afirma que:

“Contudo, apesar de ser inquestionável a possibilidade de a notificada figurar no pólo passivo da obrigação previdenciária, conforme dispõem os artigos 124 e 125 do Código Tributário Nacional - CTN, em análise cuidadosa dos autos, verifica-se que o procedimento fiscal não reúne as condições necessárias para sua convalidação, na medida em que houve omissão quanto aos fundamentos legais autorizadores dos meios utilizados para aferição das contribuições previdenciárias.”

Porém, da leitura do Relatório Fiscal, parte integrante da NFLD, verifica-se que restou consignado, no item 6 que *“O salário-de-contribuição foi arbitrado, tendo como amparo o art. 33, § 3º e 6º da Lei 8.212/91.”*

Assim, a autoridade notificante deixou cristalino qual o procedimento adotado, fazendo constar o fundamento legal que o ampara.

Portanto, não há que se falar em nulidade da NFLD por falta de indicação do fundamento legal do arbitramento.

Pelos mesmos motivos, afasto os argumentos trazidos pela prestadora no sentido de que seja mantido o acórdão da 4ª CAJ.

Dessa forma, conclui-se que, ao contrário do que afirma a recorrente, a NFLD foi lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Notificação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura da NFLD e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Assim, não há que se falar em nulidade da NFLD, e nem em prescrição, encontrando-se o fisco no direito de exigir os débitos lançados.

Nesse sentido e,

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

Voto no sentido de REVER o Acórdão nº 2885/2005, CONHECER DO RECURSO e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

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

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

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

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

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

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

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

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

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

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

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

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

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de “*de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)*”. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

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

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei

9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

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

Resta-nos o critério da especialidade.

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

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

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

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

Documento assinado digitalmente conforme a MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 05/09/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/12/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado di

gitalmente em 05/09/2013 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 13/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

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

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

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

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

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

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

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

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

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

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

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

Autenticado digitalmente em 05/09/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 02/12/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado di

gitalmente em 05/09/2013 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 13/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

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

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

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

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

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

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

no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

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

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

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

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

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

CÓPIA