



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 15504.000311/2008-31
Recurso Voluntário
Acórdão n° 2201-009.049 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de agosto de 2021
Recorrente SIEMENS VAI METALS TECHNOLOGIES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2003

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURADO EMPREGADO. CARACTERIZAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. GILRAT.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo.

E segurado obrigatório da Previdência Social como empregado aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

Se o Auditor Fiscal da RFB constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou qualquer outra denominação, preenche as condições de empregado, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades.

A contribuição a cargo da empresa para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) é de 1%, 2% ou 3%, sobre o total das remunerações pagas, em razão da atividade preponderante e correspondente grau de risco.

MULTA DE OFÍCIO. AIOA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

É devida a imputação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória de forma concomitante com a penalidade de ofício, já que são exigências que tutelam interesses diversos.

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 n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 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

limitada a 20%, prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a exigência fiscal incidente sobre pagamento efetuado a autônomos e, ainda, 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)

Douglas Kakazu Kushiya - 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(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de fls. 366/394, a qual julgou procedente em parte o lançamento de Contribuição Social Previdenciária relacionados ao período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2003, acrescido de multa lançada e juros de mora.

Peço vênha para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, no montante de R\$ 539.119,03, no período de 01/02 a 12/03, consolidado em 18/12/2007, referente a diferença de acréscimos legais e diferença de contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição dos segurados e da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) e as destinadas a outras entidades e fundos -- terceiros - salário educação, INCRA, SESI, SENAI, SEST, SENAT e SEBRAE. incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, apuradas com base nos salários de contribuição declarados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, folhas de pagamento e livros Diário e Razão, conforme descrito no Relatório Fiscal de fls. 73/76.

A ação fiscal foi precedida de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF de n.º 09429602, 11. 67, e de Termo de Início de Ação Fiscal ~ TIAF. fls. 68/69, tendo a documentação sido solicitada por meio do TIAF.

Da Impugnação

O contribuinte foi intimado e impugnou o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

A interessada apresentou defesa, fls. 99/127, que contém, em síntese:

Requer seja reconhecida a decadência dos créditos anteriores a dezembro de 2002, pois se aplica a norma do §4º do artigo 150 do CTN. Cita o CTN, doutrina e jurisprudência.

No mérito, argumenta que a fiscalização considerou como valores pagos a contribuintes individuais pagamentos feitos a pessoas jurídicas. Diz que efetuou os recolhimentos devidos aos contribuintes individuais, apesar de não ter informado em GFIP.

Não recolheu contribuição previdenciária sobre pagamentos efetuados a pessoas jurídicas (escritórios de advocacia - recibos anexados a defesa) e a estrangeiros a título de reembolso de despesas, por serem indevidos.

Disserta sobre descon sideração da natureza jurídica das pessoas contratadas pela empresa. Cita jurisprudência.

Quanto aos estrangeiros, diz que foram caracterizados como pagamentos a contribuintes individuais/contribuintes empregados valores contabilizados pela impugnante a título de "Despesas Estrangeiros" e "Despesas Estrangeiros Indedutíveis". Explica que na consecução dos serviços, muitas vezes atua em conjunto com sua matriz localizada no exterior, que envia funcionários ao Brasil. Esses funcionários são remunerados no exterior e a impugnante dá algum apoio logístico e assessora estes empregados na sua estada no país.

Assim, incorre em custos que, por acordo entre as partes, são reembolsados pela matriz. A natureza de despesas rotineiras dos valores contabilizados e comprovada pelos recibos que anexa à defesa. Cita por exemplo o valor de R\$ 2.176,00, lançado em janeiro de 2001, e diz que este valor consta dos recibos de lavagem de roupas, compra de jogos de cama e utensílios domésticos. Alega que não se trata de remuneração, nem de salário in natura, já que estes estrangeiros não possuem vínculo formal com a impugnante. Afirma haver equívoco no lançamento, uma vez que são meros reembolsos de despesas, não se tratando de remuneração.

Sobre a descaracterização de autônomos, argumenta que não é apenas a natureza dos serviços que caracteriza o vínculo empregatício, mas sim a reunião dos cinco elementos previstos na Consolidação das Leis do Trabalho: onerosidade, subordinação, não eventualidade, continuidade e pessoalidade.

Relata que em determinados projetos assume a supervisão da montagem dos equipamentos industriais que projeta. Nestas situações, existe uma demanda temporária de profissionais que supera seu corpo próprio de empregados. Para suprir esta demanda, contrata profissionais para desempenharem uma atividade dentro do projeto.

No presente caso, diz que não estão presentes a não eventualidade, a continuidade e a subordinação. Alega que a eventualidade e a falta de continuidade são demonstradas pelo fato que cada profissional é chamado para um projeto específico. A falta de subordinação decorre da natureza do contrato firmado entre as partes, em que a prestação de serviço é delimitada tendo em vista uma atividade e um fim específico, ou seja, o funcionário não fica à disposição da impugnante que poderia decidir qual a função a ser desempenhada cada dia pelo contratado. Afirma que a jurisprudência administrativa exige a comprovação dos elementos da relação de trabalho para homologar a relação empregatícia. Cita julgado do CRPS e jurisprudência.

Requer ao menos a exclusão do lançamento no que se refere a prestadores que nem mesmo exercem atividades que guardam correspondência com a atividade fim da impugnante: tradutora, intérprete, consultor, assistente contábil e comprador

Alega que a fiscalização não reconheceu os recolhimentos efetuados pela impugnante nos meses de junho/02 e fevereiro/03. Diz que recolheu as guias nos valores de R\$ 7.315,75 e R\$ 5.667,67, das competências junho/02 e fevereiro/03. Alega que tais guias foram equivocadamente recolhidas no código 2631 ao invés do código 2100. Requer a reforma do lançamento com o reconhecimento dos referidos valores.

Diz que a fiscalização aplicou para o cálculo do SAT a alíquota de 3%, contudo, a atividade preponderante da impugnante é a realização de projetos e seus empregados

não estão sujeitos a maiores riscos de acidentes de trabalho. Explica que quando necessita prestar serviços de supervisão de montagem de equipamentos dentro do estabelecimento do contratante, faz abertura de um CEI para acompanhar a realização dos serviços. Nesse caso, procede aos recolhimentos do SAT na matrícula CEI da obra com o recolhimento do SAT à alíquota de 3%. Já para os empregados que continuam a laborar no escritório, é devido o recolhimento do SAT à alíquota de 1%. Cita jurisprudência no sentido de que as alíquotas devem ser definidas por estabelecimento do contribuinte. Requer a reforma do lançamento para ser aplicada a alíquota de 1%.

Alega que a fiscalização enquadrando como empregados da impugnante pessoas físicas que efetuaram serviços para o Consórcio Camargo Corrêa. Explica que quando do acompanhamento da obra registrada no CEI 41.360.00736/76, a impugnante participou como líder do consórcio do qual fazia parte também o Consórcio Camargo Corrêa. Diz que por equívoco da contabilidade daquele consórcio, apesar de ter havido o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, foi feito com código errado, o que inviabilizou o pagamento no sistema do INSS. Requer que seja determinada Diligência Fiscal junto ao citado consórcio.

Requer a improcedência dos fundamentos que suportam a NFLD.

Os autos foram diligenciados à fiscalização para verificação do lançamento tendo em vista os argumentos da notificada, conforme despacho de fis. 204/206.

A fiscalização, fls. 208/212, informou os motivos que implicam na manutenção do lançamento, conforme resumido a seguir:

a) Não há lançamentos sobre valores pagos a “pessoas jurídicas”. Dentre os documentos apresentados na defesa, não existe uma única nota fiscal, documento hábil de uma pessoa jurídica, e sim recibos emitidos por advogados autônomos. Não é o fato de um autônomo citar, abaixo de sua assinatura, um número de CNPJ ou usar um papel timbrado, que caracteriza que o serviço foi prestado por uma pessoa jurídica e sim a emissão de uma nota fiscal. Na maioria dos recibos apresentados o advogado cita o seu CPF abaixo da assinatura, caracterizando-o como autônomo.

b) Sobre pagamentos realizados a título de despesa com estrangeiro, diante da apresentação dos recibos pela empresa, verifica-se que os valores pagos por “lavagem de roupas, ventilador, lençóis e toalhas, cafeteira, cabide, jogos de panela”, entre outros, se encaixam na definição de salário in natura: alimentação, habitação e vestuário. A contabilização da empresa vincula sempre os lançamentos a uma pessoa física, não cabendo a alegação da defesa de que são despesas de manutenção da empresa.

c) Sobre a descaracterização de autônomos, na planilha anexo I consta a descrição dos serviços prestados e todos eles se referem ao objeto social da empresa. Em tal planilha não há serviços de tradutora, intérprete, consultora, assistente contábil e comprador, conforme alegado na defesa.

d) Quanto às GPS, a empresa não apresenta cópia de tais guias em sua defesa. Se tais guias existem, a empresa deve primeiramente proceder ao ajuste da guia, para depois solicitar que tais documentos sejam considerados válidos no lançamento.

e) Foi considerado para a empresa o CNAE 45250 – montagens industriais, pois as atividades da empresa não se restringem a projetos, como alegado na defesa; seu contrato social define como principais atividades a construção de equipamentos siderúrgicos, projetos siderúrgicos, construção e montagem de fábricas, engenharia básica e fornecimento de equipamentos. Inclusive o funcionário da empresa que atendeu à fiscalização informou que o negócio principal da mesma e a execução da montagem elétrica de siderúrgicas.

f) Sobre os lançamentos efetuados na obra matrícula 41.360.00736/76, tais lançamentos se referem a fatos geradores declarados em GFIP, que são de responsabilidade do próprio sujeito passivo, não cabendo qualquer apuração no Consórcio Camargo Correa, inclusive não houve análise dos dados contábeis de referido consórcio.

Cópia da Informação fiscal foi encaminhada ao contribuinte, com abertura de prazo de trinta dias para manifestação.

No prazo assinalado, o contribuinte se manifestou, onde, em suma, alega:

a) Ser inaplicável o Decreto 70.235/72, artigo 18, §3º, pois no presente caso, não há que se falar em devolução de prazo para apresentação de nova impugnação, mas simples abertura de prazo para manifestação em face de Relatório Fiscal Complementar apresentado pelo Fiscal Autuante. conforme consignado na decisão da DRJ. Tal observação se justifica por não haver necessidade de serem integralmente repetidos os argumentos de defesa já deduzidos.

b) Que não foi atendida a solicitação da DRJ e que há necessidade de realização de efetivas diligências ou intimações para apresentação de documentos. Como a fiscalização se limitou a apresentar seu entendimento sobre os argumentos deduzidos pela Impugnante em sua defesa inicial, o intuito da DRJ não teria sido alcançado.

c) No que se refere aos lançamentos que a impugnante indicou como pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, ainda que não tenham sido apresentadas notas fiscais com a impugnação é inegável que o prestador de serviços Paulo R. Lasmar - serviços de advocacia é pessoa jurídica.

d) Com relação à GPS quitada em fevereiro/2003, o auditor se limitou a indicar que ela deveria ser ajustada para ser considerada no levantamento. Questiona se não seria o caso de ter sido intimada para proceder ao ajuste recomendado.

e) Que deve ser reconhecida de ofício a decadência do período anterior a dezembro/2002.

f) Reitera os argumentos apresentados em sua defesa inicial. Ressalta que os pagamentos efetuados a sociedades civis não podem ser considerados como pagos a contribuintes individuais. Acrescenta que um dos lançamentos, no valor de R\$ 22.500,00, no mês de agosto/2003, foi posteriormente estornado na contabilidade da impugnante. por se tratar de cobrança em duplicidade por parte do prestador. Tal fato é comprovado pelo registro anexo e o lançamento deve ser revisto.

g) Com relação aos pagamentos de despesas com estrangeiros, as pessoas físicas indicadas na contabilidade são os responsáveis pelo projeto executado pela impugnante que demandou aquela despesa. Não existe benefício direto daquela pessoa com as despesas contabilizadas. Todas as notas fiscais apresentadas como comprovação das despesas foram emitidas contra a impugnante, tratando-se de despesas inerentes às atividades da empresa. Para que tais despesas fossem consideradas salário in natura, seria necessário que a fiscalização tivesse demonstrado o vínculo dos estrangeiros com a impugnante, bem como qual a remuneração desses supostos funcionários. Como não existe o vínculo, não há como sustentar que as despesas seriam equiparadas a remuneração pelo trabalho.

h) Os autônomos que prestaram serviços à impugnante não possuem vínculo empregatício com a mesma, sendo contratados para demandas específicas. A fiscalização ao classificar referidos segurados como empregados. exige a contribuição patronal de 20%, sem demonstrar que ela não teria sido recolhida, justamente pelo fato de a impugnante ter considerado os prestadores como contribuintes individuais.

i) No que se refere à alíquota de 3% para fins de cálculo do SAT, cita súmula do STJ no sentido de que a alíquota é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa. individualizada pelo seu CNPJ.

Requer a determinação de que sejam realizadas as efetivas diligências requeridas pela DRJ ou que seja possibilitada à impugnante a apresentação de documentos, a declaração da decadência referente aos fatos geradores anteriores a dezembro/02 e o reconhecimento da improcedência do lançamento fiscal.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (e-fl. 333):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2003

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RECOLHIMENTO. DECADÊNCIA. SEGURADO EMPREGADO. CARACTERIZAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. GILRAT.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo.

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário, STF, Súmula Vinculante n.º 8, de 12/06/2008.

E segurado obrigatório da Previdência Social como empregado aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

Se o Auditor Fiscal da RFB constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou qualquer outra denominação, preenche as condições de empregado, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades.

A contribuição a cargo da empresa para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) é de 1%, 2% ou 3%, sobre o total das remunerações pagas, em razão da atividade preponderante e correspondente grau de risco.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Da parte procedente, extraímos o seguinte trecho:

(...)

Diante desta nova realidade, torna-se necessário excluir dos créditos já constituídos, as competências relativas a período decaído. No presente caso, considerando que o lançamento ocorreu em 12/2007, ele poderia retroagir a 12/2002. Portanto, devem ser excluídos do presente lançamento as competências 01/2002 a 11/2002.

(...)

Do Recurso Voluntário

O Recorrente, devidamente intimado da decisão da DRJ, apresentou o recurso voluntário de fls. 366/394, alegando em síntese: a) Inexistência de valores devidos em face de suposta ausência de recolhimento de contribuições relacionadas a contribuintes individuais; b) indevida reclassificação de autônomos para segurados empregados e injustificada consideração de despesas referentes à manutenção de estrangeiros como remuneração de empregados; c) Indevida desconsideração de recolhimento efetuado pela Recorrente em fevereiro de 2003; d) indevida conclusão acerca da alíquota do SAT; e) Da não incidência de multa na denúncia espontânea e f) da aplicação retroativa da Lei n.º 11.941/09.

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

É o relatório do necessário.

Fl. 7 do Acórdão n.º 2201-009.049 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15504.000311/2008-31

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

Do Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

Inexistência de valores devidos em face de suposta ausência de recolhimento de contribuições relacionadas a contribuintes individuais

Indevida desconsideração de recolhimento efetuado pela Recorrente em fevereiro de 2003

Quanto aos valores pagos aos advogados, na tentativa de justificar a apresentação de recibos apenas, trouxe como argumentação que a legislação do município de São Paulo que afirma que não haveria necessidade de emissão de notas.

Entretanto, das notas apresentadas com a defesa (fls. 185/194) em sua grande maioria foram emitidas em Belo Horizonte, uma tendo sido emitida em Santos (fl. 192) e apenas uma delas foi emitida em São Paulo (fl. 194).

Por outro lado, os recibos não podem ser aceitos tendo em vista que se trata de um documento privado, conforme preceitua o artigo 123 do Código Tributário Nacional – CTN:

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.

Ou seja, para fins de pagamento aos mencionados profissionais os recibos teriam validade, mas tal documento não pode ser oposto ao fisco para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias. Além disso, transcrevemos trecho extraído da manifestação do AFR autuante (fls. 219/220):

LANÇAMENTOS SOBRE VALORES PAGOS A PESSOAS JURÍDICAS – Conforme a defesa do notificado, folha 110, e recibos apresentados, folhas 175 a 184, verifica-se que em nenhum momento houve qualquer lançamento sobre valores pagos a pessoas jurídicas. Em todos os documentos apresentados pela defesa não existe uma única nota fiscal, documento hábil de uma empresa jurídica e sim recibos emitidos por advogados autônomos. Não é o fato de um autônomo citar, abaixo de sua assinatura, um número de CNPJ ou usar um papel timbrado, que caracteriza que o serviço foi prestado por uma pessoa jurídica e sim a emissão de uma nota fiscal. Note-se também que na maioria dos recibos apresentados, o advogado em questão, cita o seu CPF abaixo da assinatura, caracterizando-o como autônomo.

Complementando o raciocínio acima, transcrevemos trecho da decisão recorrida, com a qual concordo e me utilizo como razão de decidir:

Quanto aos pagamentos feitos a pessoas físicas, que a empresa alega que se tratam de pessoas jurídicas, de acordo com a legislação, a nota fiscal é documento de emissão obrigatória pelas empresas de prestação de serviços, inclusive escritórios de advocacia. A forma de documentação e comprovação das operações, para fins de relação jurídico-tributária, deve ser feita mediante documento fiscal idôneo, previsto em lei, e que, realmente, comprove a prestação dos serviços. Nesse sentido, os recibos apresentados pelo defendente não podem ser acolhidos, estando correto o procedimento fiscal.

Quanto aos pagamentos feitos a pessoas físicas, que a empresa alega que são despesas com estrangeiros, da verificação por amostragem no sistema informatizado da RFB (conforme telas do sistema impressas e juntadas às fls. 284/286) dos nomes das pessoas que foram listadas pela fiscalização para referido lançamento, pode-se verificar que são pessoas residentes no país, devidamente inscritas no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF, portanto, se exercem atividade remunerada, sem vínculo empregatício, são segurados obrigatórios da previdência social na qualidade de contribuintes individuais, conforme disposto na Lei 8.212/91, artigo 12, inciso V, alínea "g":

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

Assim, considerando que tais pessoas físicas são contribuintes individuais, se a empresa remunera tais segurados, a qualquer título, tais valores integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos da Lei 8.212/91, artigo 28:

Art. 28. Entende-se por salário de contribuição:

I - para o empregado trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa:

(...)

III – para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º (destaques nossos)

(...)

De acordo com a recorrente, teriam GPS's não consideradas pela fiscalização e quanto a este ponto, houve conversão do julgamento em diligência para que o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB se manifestasse (fls. 219/220) sobre os pontos objeto de impugnação. Mais especificamente quanto a este ponto, assim se manifestou:

EXISTÊNCIA DE GPS NÃO CONSIDERADAS PELA FISCALIZAÇÃO- A empresa alega que a fiscalização não considerou duas GPS no levantamento, porém não apresenta cópias das guias em sua defesa. A empresa afirma ainda que o código de recolhimento da guia está errado (folha 123). Pois bem, se tais guias existem a empresa deve proceder primeiramente ao ajuste de guia, para depois solicitar que tais documentos sejam considerados válidos no levantamento.

Merece destaque que até o presente momento, mencionadas guias ainda não apareceram, seja no processo, seja nos sistemas da RFB. Sendo assim, a decisão recorrida foi proferida nos seguintes termos:

Sobre as guias que a empresa alega que foram equivocadamente recolhidas no código 2631 ao invés do código 2100, cabe à empresa proceder ao ajuste das guias, não cabendo procedimento "de ofício" pelo Fisco. Se for efetuado referido ajuste, tais recolhimentos poderão ser considerados, a critério da DRF de origem, para abater no crédito apurado no presente lançamento.

Para proceder ao ajuste das guias, o contribuinte poderá, se for de seu interesse, acessar o sítio da RFB na internet, e baixar o arquivo do formulário para ajuste de guias, disponível em Empresa / Formulários / Formulários dos serviços de contribuições previdenciárias / Ajuste de Guia - GPS.

(...)

Com relação a este ponto, a decisão recorrida apresentou a solução a ser tomada pelo contribuinte, pois é o meio correto para a situação apresentada nos presentes autos, de modo que reproduzo e me utilizo como razão de decidir, devendo ser mantida até que seja feito o aludido ajuste (guia juntada às fls. 320/321).

Quanto a um suposto valor estornado posteriormente na contabilidade da impugnante, a decisão recorrida assim se manifestou:

(...)

Por fim, quanto ao valor de R\$ 22.500,00, apurado no mês de agosto/2003, que a empresa alega que foi posteriormente estornado na contabilidade da impugnante, por se tratar de cobrança em duplicidade por parte do prestador e que tal fato é comprovado pelo registro anexado à fl. 281, não há como ser acolhido os argumentos da defesa, pois o valor estornado, conforme documento anexado é de R\$ 22.162,50 e não confere com o valor de R\$ 22.500,00 apurado. A empresa alega que o estorno deveu-se a cobrança em duplicidade, porém não consta qualquer lançamento no valor de R\$ 22.162,50 na competência 08/2003. Portanto, não cabe qualquer revisão no lançamento.

(...)

A recorrente assim se manifestou:

(...)

Ora, olvida-se a autoridade julgadora que nos pagamento efetuados pela Recorrente aos escritórios de advocacia que lhe prestam serviço é efetuada a retenção de imposto de renda na alíquota de 1,5%, nos termos do art. 652 do RIR/991.

Ou seja, se o escritório faturou honorários no valor de R\$ 22.500,00, o pagamento efetivamente efetuado para aquele prestador foi no valor de R\$22.162,50, haja vista a retenção do montante de R\$ 337,50 (1,5%), exatamente o valor estornado pela Recorrente em sua contabilidade. Tal fato volta a confirmar que se tratava de pagamento efetuado a pessoa jurídica.

Como a única justificativa da decisão para a não aceitação da comprovação apresentada pela Recorrente foi a divergência de valores e ela se encontra devidamente justificada e legalmente respaldada, não há como ser mantida a desconsideração defendida pela decisão recorrida, que deve ser reformada também nesse ponto.

Entretanto, tal alegação deveria ter vindo acompanhada de provas, como por exemplo, a comprovação da mencionada retenção e se de fato houve um estorno, a recorrente poderia ter requerido a compensação ou mesmo a devolução do valor retido. Ao não trazer os documentos hábeis e idôneos a comprovar suas alegações, o valor deve ser mantido na base de cálculo.

Por outro lado, o Processo Administrativo Tributário é do tipo que comporta a produção de provas iuris tantum, ou seja, a fim de ilidir a acusação, o contribuinte autuado deve produzir todos os elementos de prova possíveis a fim de comprovar tudo aquilo que alega, sob pena de tomar-se o que consta nos autos, como verdade absoluta para aquele processo.

É da prática processual que o ônus da prova incumbe ao autor, sobre fato constitutivo de seu direito e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou

extintivo do direito do autor, nos termos do que dispõe o artigo 373, do Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Logo tudo aquilo que foi alegado pelo Recorrente deveria vir acompanhado de prova a fim de demonstrar que os fatos ocorreram da forma como alegou.

Ainda, o contribuinte pode apresentar provas que entender cabíveis, em regra, até a apresentação da defesa, nos termos do disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Em outros termos, a prova deve ser juntada até a impugnação salvo se demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, entre outros casos.

Sendo assim, não há o que prover quanto a este ponto.

Indevida reclassificação de autônomos para segurados empregados

Com relação a este ponto, transcrevemos trechos do Relatório Fiscal constante às e-fls. 219/220:

DESCARACTERIZAÇÃO DE AUTÔNOMOS- Na planilha ANEXO 1, parte integrante do relatório fiscal, folhas 88 a 96, período não decadente, encontra-se o levantamento DA, descaracterização de autônomos, e na última coluna da planilha, histórico, encontra-se a descrição dos serviços prestados pelo segurado, e todos os serviços discriminados referem-se ao objeto social da empresa, ou seja, INSPEÇÃO DE OBRAS, OBRAS CIVIS, SUPERVISÃO, ENGENHARIA, MONTAGENS. Na planilha citada, para o levantamento DA, não existem serviços de tradutora, interprete, consultora, assistente contábil e comprador, conforme alega a defesa, distanciando assim da verdade.

A própria empresa revela, em sua defesa, folha 118, que para suprir a demanda de trabalho, contrata profissionais para desempenharem atividades dentro do projeto, ou seja, ligados ao objeto da atividade principal da empresa, considerados como autônomos apenas pela necessidade temporária da obra, mas as obras são a razão da existência da empresa, esquecendo-se assim que autônomos são os profissionais que prestam serviços fora do objeto social da empresa, em necessidades momentâneas.

Merece destaque o fato de que para a legislação trabalhista, o conceito de empregado está contido no artigo 3º da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT, que dispõe:

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Parágrafo único - Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

Já a legislação previdenciária dispõe:

Lei nº 8212/1991:

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

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

Conforme restou devidamente justificado nos presentes autos, os profissionais autônomos, apesar de atuarem nas atividades principais da Recorrente, estes eram contratados à medida da necessidade, o que significa dizer, eventualmente, o que desnatura sua condição como empregado.

Por outro lado, não há que se falar em terceirização de atividade fim, uma vez que tais profissionais, conforme consta dos autos eram contratados sob demanda, o que não caracteriza vínculo empregatício, muito menos, terceirização de atividade fim, uma vez que não há que se falar em subordinação.

Neste ponto, não prosperam as alegações do Fisco de que apenas as atividades fora do objeto social, uma vez que Também não há que se falar em

Afastar a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre os pagamentos feitos aos autônomos por não estar devidamente preenchimento dos requisitos inerentes ao contrato de trabalho e terceirização.

R\$7.315,75 (competência de junho de

Injustificada consideração de despesas referentes à manutenção de estrangeiros como remuneração de empregados

Com relação a esta alegação, transcrevemos trecho da decisão da DRJ que tratou do assunto, de forma precisa e contundente, cujas razões concordo e me utilizo como razão de decidir:

Quanto aos pagamentos feitos a pessoas físicas. que a empresa alega que são despesas com estrangeiros, da verificação por amostragem no sistema informatizado da RFB (conforme telas do sistema impressas e juntadas às fls. 284/286) dos nomes das pessoas que foram listadas pela fiscalização para referido lançamento, pode-se verificar que são pessoas residentes no país, devidamente inscritas no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF, portanto, se exercem atividade remunerada, sem vínculo empregatício, são segurados obrigatórios da previdência social na qualidade de contribuintes individuais, conforme disposto na Lei 8.212/91, artigo 12. inciso V, alínea “g”:

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.

Assim, considerando que tais pessoas físicas são contribuintes individuais, se a empresa remunera tais segurados, a qualquer título, tais valores integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos da Lei 8.212/91, artigo 28:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I – para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentenças normativa:

(...)

III – para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (destaques nossos)

Sendo assim, deve ser mantida a decisão recorrida quanto a este ponto.

Indevida conclusão acerca da alíquota do SAT

A recorrente alega que o enquadramento da matriz administrativa da empresa deveria ser o grau leve e, portanto estaria correto o seu enquadramento e pagamento do SAT/RAT sob uma alíquota de 1% (um por cento), tendo em vista que, naquele estabelecimento as atividades eram tipicamente administrativas.

A recorrente alega, nos termos da legislação e da jurisprudência que o enquadramento do estabelecimento matriz estaria correto. A seguir, transcrevemos a legislação que rege a matéria:

Lei nº 8.212/1991

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

(...)

II para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57e58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em

razão do grau de incidência de incapacidade laborativa

decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

(...).

Decreto nº 3.048/99:

Art. 202. ...

(...)

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

§ 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo.

§ 6º Verificado erro no autoenquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

Como se verifica da legislação, o enquadramento nos correspondentes graus de risco para fins de recolhimento da contribuição ao SAT/RAT é de responsabilidade da empresa e deve ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, ou seja, aquela que concentra o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, levando-se em consideração a empresa como um todo (matriz e filiais).

Entretanto, tal entendimento estava em dissonância com o entendimento pacífico nesse sentido, exarado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, que já tinha esposado seu entendimento por meio da Súmula nº 351:

STJ 351: A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é **aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ**, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro. (grifou-se)

De acordo com este entendimento, o enquadramento deve ser feito **a partir de cada estabelecimento com CNPJ próprio** e não em toda a empresa como um todo. Significa dizer que estabelecimentos que concentram atividades distintas podem ter alíquotas da contribuição ao SAT/RAT também distintas.

Neste sentido, a Instrução Normativa RFB nº 1.453 de 24 de fevereiro de 2014, que passou a disciplinar sobre o enquadramento para fins de Seguro Acidente do Trabalho, nos seguintes termos:

- empresa com um estabelecimento e uma única atividade econômica, enquadrar-se-á na respectiva atividade;
- empresa com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica, simulará o enquadramento em cada atividade e prevalecerá, como preponderante, aquela que tem o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos;
- empresa com mais de um estabelecimento e com mais de uma atividade econômica deverá apurar a atividade preponderante **em cada estabelecimento, por CNPJ**, exceto com relação às obras de construção civil.

Atualmente, este entendimento, passou a constar do Parecer nº 2.120/2011, **da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, de 10/11/11** e foi publicado o **Ato Declaratório PGFN nº 11/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda aos 15/12/2011**, abaixo reproduzido, que o acolheu integralmente:

ATO DECLARATÓRIO Nº 11 /2011 A PROCURADORA GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de

10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2120/2011, desta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, **DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:**

“nas ações judiciais que discutam a aplicação da alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.” (negritamos)

Por força do disposto no art. 62, § 1º, II, "c" do RICARF (Portaria MF nº 343/15), é vedado aos membros das turmas de julgamento deste tribunal administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, exceto nos casos de Ato Declaratório do Procurador Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro do Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10522/2002.

Desse modo, embora a legislação previdenciária, à época do lançamento, se baseasse na atividade preponderante da empresa como um todo para fins de enquadramento no grau de risco, **desde 11/06/2008 já vigia o entendimento do Superior Tribunal de Justiça consolidado no enunciado de nº 351, acima reproduzido, encampado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**, e atualmente, nos termos da já mencionada IN-RFB 1453/2014, a apuração da atividade preponderante deve se dar por estabelecimento individualizado pelo seu CNPJ.

Entretanto, não há a efetiva comprovação de que a atividade preponderante da recorrente era a realização de projetos. Extraímos dos presentes autos (fl. 135) que o Código e Descrição da Atividade Econômica Principal era: 28.61-5-00 – Fabricação de máquinas para a indústria metalúrgica, peças e acessórios, exceto máquinas-ferramenta e como Código e Descrição das atividades econômicas secundárias: 33.21-0-00 – Instalação de máquinas e equipamentos industriais, de modo que não prosperam as alegações da recorrente.

Requeru ainda a aplicação retroativa da Lei nº 11.941/09.

- QUANTO À MULTA DE OFÍCIO

- RETROATIVIDADE BENIGNA – APLICAÇÃO DO ART. 32-A DA LEI 8.212/91

Os temas acima foram agrupados para racionalizar a atividade de análise.

Em apertada síntese, os argumentos da defesa no presente tema pretendem demonstrar que a multa de ofício a ser aplicada no presente caso seria somente a de 24%, conforme disposto na alínea “a”, inciso II, do art. 35 da lei 8.212/91. Além disso, para a correta aplicação da retroatividade benigna, em seu entendimento, a fiscalização jamais poderia ter incluído a multa por obrigação acessória constante do parágrafo 5º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91, no comparativo dos valores devidos a título de multa de ofício, pelo simples fato de tratar-se de multa de natureza diversa.

Quanto à aplicação da retroatividade benigna para que se aplique à Recorrente o disposto no art. 32-A, II da Lei nº 8.212/91, com a redação que foi dada pela Lei nº 11.941/2009, seguimos o entendimento exarado pelo Ilustre Presidente desta 1ª Turma Ordinária, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que foi relator do Processo nº 16327.721425/2012-55, acórdão nº

2201-008.973, julgado nesta mesma data, 09 de agosto de 2021, em que concordo com suas razões e me utilizo como razão de decidir:

(...)

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 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 <u>sujeitará o infrator à pena administrativa 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><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, 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</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</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>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>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 art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...)</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 inexacta;</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 nº 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 nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua

redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 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 nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 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 nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 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 nº 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 nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 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 nº 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 n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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, nos termos da legislação que rege a matéria, a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Relator. Contudo, 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 vinculante, a observação de tal manifestação 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 PGFN.

Diante deste cenário, 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 n.º 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, 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. art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, voto por acolher a preliminar arguida para reconhecer extintos pela decadência todos os valores lançados até a competência 11/2007. No mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91 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, 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.

Sendo assim, deve ser acolhido este pleito da recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e dou parcial provimento para afastar do lançamento a incidência das Contribuições incidentes sobre os pagamentos feitos aos autônomos e para determinar a aplicação da retroatividade benigna a partir da comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa limitada a 20% a que alude o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tudo nos termos do Parecer SEI nº 11315/2020/ME.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya