



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

Processo nº 15868.720066/2012-39
Recurso nº 15.868.720066201239 Voluntário
Acórdão nº **2803-003.386 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 16 de julho de 2014
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente OPERA TRANSPORTES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Cumpridos os artigos 33 e 37, da Lei n. 8.212/1991, e 142 do CTN, em que o lançamento de crédito tributário contém todos os motivos fáticos e legais, descrição e cálculo do crédito, bem como descrição precisa dos fatos ocorridos e suas fontes para sua apuração, não há vícios no mesmo.

MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO RETROATIVA.

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

Recurso Voluntário Provido Em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, no sentido de que a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos com base a fatos geradores ocorridos até o dia 05.12.2008 seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual e de pagamento, comparada apenas com a do art. 35-A, da Lei n. 8.212-1991, com redação posterior à MP n 449, de 04.12.2008, desde que mais favorável ao contribuinte, sendo vedada a comparação conjunta com as penalidades dos arts. 32 e 32-A, sob a anterior e atual redação. Vencido o Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima quanto à multa aplicada.

(Assinado Digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator.

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

CÓPIA

Relatório

O presente recurso voluntário busca a revisão dos seguintes lançamentos que foram parcialmente mantidos pela decisão *a quo*, compostos pelos seguintes Autos-de-Infração + AI:

- **DEBCAD 37.369.531-4**: decorrente do descumprimento da obrigação tributária principal, referente às contribuições previdenciárias devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, inclusive alíquota RAT (Lei 8.212/91, artigo 22, I e II) e sobre as remunerações dos segurados contribuintes individuais (Lei 8.212/91, artigo 22, III), totalizando R\$ 457.470,83 (quatrocentos e cinquenta e sete mil, quatrocentos e setenta reais e oitenta e três centavos), incluindo o valor atualizado, juros e multa de ofício.

- **DEBCAD 37.369.532-2**: decorrente do descumprimento da obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, não retidas nem recolhidas pela empresa na forma da lei, totalizando R\$ 148.990,45 (cento e quarenta e oito mil, novecentos e noventa reais e quarenta e cinco centavos), incluindo o valor atualizado, juros e multa de ofício.

- **DEBCAD 37.369.533-0**: decorrente do descumprimento da obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas pela empresa e destinadas a outras entidades e fundos – Terceiros (Salário-Educação, INCRA, SEST/SENAT, e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações dos segurados, totalizando R\$ 79.181,28 (setenta e nove mil, cento e oitenta e um reais e vinte e oito centavos), incluindo o valor atualizado, juros e multas de ofício e de mora.

Desses lançamentos, a decisão recorrida reformou parcialmente os lançamentos com base no levantamento **PS** deve ter seus valores alterados para os Debcad 37.369.531-4 e 37.369.532-2, conforme planilhas de fls. 1121-1123 dos presentes autos digitais. O fundamento de retificação por ter entendido que o levantamento da fiscalização por amostragem, em especial desconsiderando pagamentos, não pode ser aceita, mantendo somente ao créditos efetivamente demonstrado nos autos.

Rememorando o Relatório Fiscal, citado pela decisão recorrida:

“(...)o início da ação fiscal foi levado ao conhecimento do sujeito passivo em 21/11/2011 mediante Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF entregue ao contador, intimando a empresa à exhibir - no prazo de 20 (vinte) dias úteis - livros fiscais e contábeis, arquivos magnéticos, documentos, informações e esclarecimentos necessários.

Em 06/12/2011, foram apresentados pela empresa os documentos solicitados referentes ao período de 01/2008 a 12/2008.

Após, em 26/01/2012, foi dada ciência ao sujeito passivo da inclusão na fiscalização do período de 04/2007 a 12/2007 e 01/2009 a 12/2010, tendo sido intimado a apresentar os documentos do período, também no prazo de 20 (vinte) dias úteis.

Conforme quadro apresentado no Relatório Fiscal, novos termos de intimação para apresentação de documentos foram levados à ciência do sujeito passivo em 29/02/2012, 12/03/2012 e 23/03/2012, todos eles concedendo prazo de 05 (cinco) dias úteis.

Com base nos elementos apresentados, a fiscalização apurou e lançou as contribuições incidentes sobre os seguintes fatos geradores:

*- **Ajuda de Custo:** apurada no período de 04/2007 a 12/2008 conforme folhas de pagamento e contabilidade (Anexo I). Valores pagos mensalmente, de forma fixa, contínua, habitual, assumindo feições de verba de natureza salarial de caráter remuneratório, não se aplicando a regra do artigo 457, § 2º da CLT.*

*- **Honorários Contábeis:** apurados além dos valores declarados em GFIP, conforme Anexo II, mediante a análise dos lançamentos contábeis e do “Contas a Pagar”, cópias de cheques nominais e recibos de pagamentos para o período de 04/2007 a 12/2008.*

*- **Complementos de Salários:** apurados no período de 04/2007 a 12/2008, com base em folhas de pagamento, recibos de pagamento, cópias de cheques e contabilidade (Anexos VII e XIII) e também referente a aferição indireta dos complementos salariais dos motoristas e empregados do setor administrativo (Anexos V, VIII, XIV, XVIII), apurados com base em cópias de cheques, recibos de pagamentos e no relatório interno da empresa denominado “Contas a Pagar”.*

*- **Remunerações de Contribuintes Individuais:** apuradas no período de 04/2007 a 12/2008 conforme folhas de pagamento, recibos de pagamento, TED, cópias de cheques e contabilidade (Anexos IV e XIII).*

*- **Distribuição de Lucros – Pro labore:** apuração no período de 04/2007 a 12/2008, conforme contabilidade, recibos de pagamentos, cópias de cheques, contrato social e DIPJ (Anexos VI e XVI). Foi constatada a distribuição em percentual maior que o estabelecido no contrato social, que previa 70% para o sócio Luiz Carlos e 30% para o sócio Paulo Eduardo, sendo que em 2007 e 2008 os lucros distribuídos foram destinados integralmente ao sócio Luiz Carlos (em valores de R\$ 135.000,00 e R\$ 70.648,61, respectivamente). Assim, foi considerado pro labore o valor excedente a 70% pago ao sócio Luiz Carlos.*

*Prossegue a fiscalização informando que efetuou **aferição indireta** da base de cálculo das contribuições lançadas, com base na contabilidade da empresa, controle interno denominado “contas a pagar”, cópias de cheques e recibos de pagamentos. Não foram apresentados pelo sujeito passivo folhas de pagamento, recibos de pagamentos e todos os documentos que deram suporte aos lançamentos contábeis.*

Também relata a lavratura em 21/03/2012 de Auto de Embaraço decorrente da não apresentação dos elementos constantes na intimação e imprescindíveis às necessárias análises da auditoria.

Os fatos que ensejaram a aferição indireta foram: a não apresentação de todos os documentos e os pagamentos habituais a título de complementos salariais. Assim, apresenta detalhes relacionados aos procedimentos utilizados pela empresa para o pagamento dos Complementos de Salários dos motoristas e empregados da administração, explicitando também os critérios utilizados na aferição indireta.

Quanto à multa aplicada, discorre a respeito das alterações promovidas pela Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável a partir da competência 12/2008 e, caso se mostre menos gravosa ao sujeito passivo, também para as competências anteriores (nos termos do artigo 106, II, “a” do CTN). Menciona o “Demonstrativo Comparativo da Multa Menos Severa em face da MP 449/2008”.

Expõe detalhes quanto aos elementos que integram as autuações e discorre especificamente acerca de cada AI que compõe o processo.

Quanto à multa qualificada (aplicada apenas na competência 12/2008), justifica sua aplicação ante a não apresentação de todos os documentos que deram suporte aos lançamentos contábeis, não juntar às cópias de cheques os documentos correspondentes e adulterar documentos contábeis mediante cortes e rasuras, com a intenção de suprimir ou reduzir tributo ou acessório.

Apresenta informações finais, inclusive quanto à Representação Fiscal Para Fins Penais – RFFP lavrada, e presta esclarecimentos quanto ao exercício do direito de defesa pela empresa autuada.

Merece detalhe, antes do julgamento de primeira instância, foi realizada diligência que gerou informações complementares, com concessão de manifestação da contribuinte por 30(trinta) dias, sendo o fez complementando e ratificando a defesa inicial.

Em recurso voluntário tempestivo, a parte alega o seguinte: nulidade do lançamento por ter sido o Termo de Início de Procedimento de Fiscalização (TIPF) entregue a pessoa não autorizada para representar a contribuinte, nulidade por não concessão de prazo hábil para apresentar os documentos solicitados em face dos princípios da ampla defesa, razoabilidade e proporcionalidade; nulidade por não disponibilização em prazo hábil dos documentos referentes aos autos de infração após a sua ciência; que a natureza dos valores a

título de “ajuda de custo” paga aos funcionários, desconsideradas pela fiscalização, condizem com a verdade, não merecendo a incidência da norma tributária; inexistência de pagamentos de complementação de salário e pagamento a contribuintes individuais (transportadores e honorários contábeis), não havendo elementos probatórios levantados para tanto, bem como houve aferição indireta por amostragem, o que não seria possível no presente caso, da mesma forma quanto aos levantamentos por pagamentos de pró-labore disfarçado de distribuição de lucros, que não fora feito em desconformidade com o contrato social, mas apenas referia-se a distribuição de anos anteriores, ilegalidade das multas de aplicadas, inexigibilidade dos juros moratórios, e indevida representação fiscal para fins penais.

Os autos foram remetidos à esta turma especial do CARF/MF para sua apreciação.

É o relatório.

Voto

O recurso é tempestivo, preenchendo os requisitos de admissibilidade, assim deve o mesmo ser conhecido.

1) Quanto à primeira preliminar, de que a pessoa cientificada do TIPF (Sr. Édson) não tinha poderes para tanto, em concordância do julgamento anterior, não se vê vício insanável ao presente caso, pois não houve demonstração de prejuízo. Observe-se que a empresa, pela mesma pessoa (Sr. Édson), entregou e recebeu em devolução os documentos para fiscalização, em que pese em parte. A própria defesa busca fundamentos nesta entrega para fins de questionar a utilização de amostragem, e, sequer, questiona a origem dos documentos. Ou seja, ao longo da fiscalização, demonstrou-se plena ciência da empresa quanto tais procedimentos.

Ainda, a Súmula 9 do CARF/MF, no caso das intimações postais, em determinar como válida a intimação fiscal feita acompanhada de Aviso de Recebimento no domicílio fiscal do contribuinte.

2) Quanto à segunda preliminar, a não concessão de prazo hábil para apresentação dos documentos solicitados pela fiscalização, a mesma também deve seguir o entendimento do julgamento anterior. Todos os pedidos da fiscalização concederam 20(vinte) dias, ou em alguns casos 5(cinco), que são prazos definidos pela própria legislação, respeitando o mínimo. Em momento, algum foi apresentado pedido de dilação de prazo por qualquer razão, o que poderia fundamentar tal aumento de prazo. Assim, não houve desrespeito à razoabilidade ou proporcionalidade, bem com ao direito de defesa, pois esse se dedica principalmente ao momento contencioso.

3) Quanto à terceira preliminar, por não disponibilização em prazo hábil dos documentos referentes aos autos de infração após a sua ciência, caso não tivesse sido aberto novo prazo para manifestação, após as informações complementares, efetivamente teria ocorrido um prejuízo à defesa. Entretanto, como relatado, a contribuinte teve nova oportunidade de manifestação, no prazo de 30(trinta) dias, com disponibilização completa dos autos, assim, foi saneada justamente a nulidade argüida em primeiro grau, conforme autoriza o 18, §3º, do Decreto 70235.

4) Iniciado o mérito, quanto à alegação da natureza indenizatória dos pagamentos a título de ajuda de custo, não merece acolhimento. Como observado pela fiscalização, os valores com tais títulos eram repetidos nos períodos de lançamento, de forma igual, em que sequer a empresa apresentou algum documento probatório de que se tratava de ajuda de custo com atividades da mesma ou mudança de endereços, na forma do art. 457, §2ª, da CLT ou art. 28, § 9º, da Lei n. 8.212/1991. Fatos esses que deveriam ter a hipótese de não incidência minimamente demonstrada nos autos, para contrastar a repetição de valores por cada colaborador mês a mês, fatos que levam a conclusão de se tratar de remuneração, logo base de cálculo da contribuição previdenciária, na forma do art. 28, I, da Lei n. 8.212/1991.

5) No mérito, quanto à alegação de inexistência de pagamentos de complementação de salário e pagamento a contribuintes individuais (transportadores e honorários contábeis), não havendo elementos probatórios levantados para tanto, bem como houve a necessidade de aferição indireta, utilizando-se a amostragem para suprir as lacunas, em que houve a não apresentação de documentos solicitados pela fiscalização, deve-se observar que houve clara dissonância entre os valores declarados em GFIP e registrado nos documentos autuados, em especial cheques, recibos e folhas de pagamento.

Fatos que ficaram claros pela fiscalização. Inclusive, efetivamente não houve arbitramento ou aferição indireta, sim coleta de dados que foram diretamente utilizados para a obtenção dos eventos tributados e bases de cálculos dos tributos cobrados. A utilização da obtenção de amostragem, não se refere a utilização de métodos de cálculo, mas sim como forma de observação das diferenças entre os valores informados e os efetivos pagamentos de verbas. Quanto a mesma não foi efetivamente apresentada, a decisão *a quo* excluiu o lançamento do lançado sem efetiva base documental.

Ao alegar que a aplicação do art. 33, §3ª, da Lei n. 8.212/1991, permite a aplicação e utilização de outros documentos para o levantamento do crédito tributário, nos casos em que verifica-se a dissonância, inclusive por arbitramento indireto.

Para evitar a repetição dos fortes fundamentos da decisão *a quo*, transcrevem-se trechos determinantes da mesma, aos quais acolhemos quanto sua interpretação dos fatos:

Posta a controvérsia, para o deslinde da questão é necessário analisar a documentação constante nos autos e, ao contrário do que sustenta a impugnante, existe prova suficientemente robusta à demonstrar que os pagamentos em questão foram realizados e possuem a natureza atribuída pela autoridade fiscalizadora.

Quanto aos lançamentos contábeis listados pela fiscalização no Anexo VII, considerando-se os esclarecimentos prestados pela Informação Fiscal emitida, resta prejudicada a análise desse item vez que o lançamento referente a essas contribuições não foi efetuado neste processo, mas sim no processo complementar (15868.720131/2013-15), onde o tema deverá ser analisado.

Quanto aos documentos trazidos aos autos pela fiscalização, é oportuno registrar no presente Voto que, parte desses documentos são relativos a período diverso daquele englobado no presente processo, conforme restou esclarecido na Informação Fiscal.

Assim, o procedimento fiscal abrangeu o período de 04/2007 a 12/2010, no qual foi verificada a ocorrência dos mesmos fatos que se repetiram durante todo o período.

Porém, em virtude das alterações legais promovidas pela Medida Provisória 449/2008, o lançamento foi feito em dois processos distintos, um deles para o período posterior à MP (processo 15868.720065/2012-94) e o presente para o período anterior à MP.

Com isso, para constituir um conjunto probatório consistente, justifica-se a utilização de documentos de todo o período fiscalizado para a comprovação dos fatos ocorridos,

independente da divisão do lançamento em dois processos ocasionada pela alteração legislativa ocasionada pela MP 449/2008.

Essa é a correta interpretação que deve ser dada aos elementos probatórios trazidos aos autos, os quais, ainda quando sejam referentes a período não incluído no presente processo, devem ser considerados, pois, vistos em um contexto único, demonstram a ocorrência dos fatos geradores e a existência de pagamentos irregulares efetuados pela autuada durante todo o período fiscalizado.

E quanto aos TED em favor dos Srs. Antonio César Boldorini e Antonio Carlos de Oliveira, constante no Anexo XIII, apesar da alegação de que se trata de despesas com conserto de veículos, a autuada não procedeu a juntada de qualquer elemento comprobatório nesse sentido, prevalecendo o entendimento que o pagamento feito ao empregado – dada à natureza sinalagmática do contrato de trabalho - refere-se à remuneração pelos serviços prestados.

Quanto à aferição indireta da remuneração complementar de motoristas e empregados do setor administrativo, não se pode acolher a alegação de que os relatórios “Contas a Pagar” devem ser desconsiderados por se tratar de elementos sem valor e meros rascunhos, já que foram elaborados espontaneamente pela empresa e representam mecanismo de controle de suas despesas.

As cópias de cheques também devem ser levadas em conta, pois trata-se de documentos ordinariamente elaborados pelas empresas e que registram os fatos ocorridos para fins de controle de seus administradores

As cópias usualmente relacionam-se aos cheques emitidos e não apenas a rascunhos prévios. Eventualmente, os cheques emitidos podem ser cancelados, mas no presente caso, caberia à empresa o ônus de demonstrar tal situação, esta sim excepcional. Ademais, os recibos com valores e datas coincidentes às cópias de cheques corroboram sua veracidade.

Alega a impugnante que era comum a emissão de cheques sacados pelo sócio da empresa para suprimento da conta Caixa e que não há cheques em favor dos supostos beneficiários para comprovação dos pagamento.

Porém, os mencionados cheques em favor dos beneficiários não podem ser considerados elementos indispensáveis à comprovação dos pagamentos de complementos salariais dos empregados.

Deve-se levar em conta que se trata de valores adicionais, à margem dos pagamentos regularmente efetuados e por isso, não se pode exigir toda a comprovação documental das operações regulares. Não seria crível esperar que, em se tratando de pagamentos irregulares, estes restassem documentados por meio

de cheques emitidos em favor de seus beneficiários ou que outras formalidades fossem preenchidas.

A fiscalização descreveu em detalhes o procedimento da empresa, com a emissão de cheques para si própria e o saque em dinheiro para o pagamento dos complementos salariais com tais numerários, identificando, quando possível, os seus beneficiários e, mesmo quando não individualizados tais beneficiários, não se deve desconsiderar os pagamentos, vez que, por se tratar de operações irregulares, a formalização das operações não preenche todos os requisitos formais e, muitas vezes, a comprovação documental, embora demonstre o efetivo pagamento da remuneração ao segurado, não permite a identificação do beneficiário.

Os anexos V e VIII são compostos por planilhas referentes a este complementos, apurados com base nas cópias de cheques trazidas nos autos em valores e datas coincidentes com os recibos firmados pelos beneficiários e constantes nos mesmos anexos e também com os valores constantes no “Contas a Pagar”.

A fiscalização destacou ter procedido a juntada dos documentos por amostragem, o que em conjunto, mostrou-se suficiente para se observar a constância nos pagamentos.

Assim, quanto aos empregados do setor administrativo, verifica-se que no “Contas a Pagar” (Anexo XV) de 06/03/2008 consta a previsão dos pagamentos em 10/03/2008 de R\$ 2.800,00 e R\$ 1.000,00, com o registro no histórico do nome da autuada no campo “fornecedor” e de “FP” no campo de discriminação dos pagamentos. Já com relação ao mês seguinte, consta no Anexo XVII cópias de cheques e recibos de pagamentos aos empregados do setor administrativo em valores correspondentes.

Quanto aos motoristas, do mesmo modo, os pagamentos no “Contas a Pagar” de 11/03/2008 nos valores de R\$ 4.821,04 e R\$ 4.850,00 (cinco vezes), com o nome da autuada no campo “fornecedor” e “FP C MOT” no campo de discriminação dos pagamentos, corresponde às cópias de cheques do Anexo XVIII.

Dessa maneira, observa-se que a empresa efetuava pagamentos complementares mensais em valores fixos aos seus empregados, não se podendo acolher o argumento da impugnante de que inexistiu habitualidade e periodicidade, muito menos de que os cheques que trouxe aos autos prestam-se a comprovar seus argumentos.

Os pagamentos possuem caráter remuneratório, vez que não incluídos nas exceções trazidas pelo artigo 28, § 9º da Lei 8.212/91 que trata das verbas que não integram o salário-de-contribuição.

Também está correto o procedimento fiscal ao imputar nos meses em que não teve acesso aos documentos comprobatórios os valores correspondentes aos meses anteriores, dada a constância observada e à fundamentação legal que assim o autoriza a proceder,

estando o caso concreto, ao contrário do que alega a impugnante, enquadrado nas disposições contidas nos §§ 3º e 6º do artigo 33 da Lei 8.212/91 (ambos citados nos FLD – Fundamentos Legais do Débito que integram o processo), pelos quais a fiscalização deverá apurar por aferição indireta as contribuições devidas e efetuar o lançamento de ofício, no caso de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, ou ainda quando observar irregularidades na contabilidade ou na documentação da empresa.

Desse modo, não merece reparo o lançamento efetuado quanto às contribuições incidentes sobre os complementos salariais pagos pela autuada.

Assim, neste pontos não há o que retocar a decisão recorrida.

6) No tangente sobre os créditos lançados oriundos do pagamento irregular de distribuição de lucros e resultados, pela conclusão da decisão *a quo* este voto se alia.

Observa-se que no lançamento os lucros foram distribuídos de forma diversa do que estabelecido no contrato social da contribuinte. conforme informou a fiscalização, o capital societário estava distribuído na proporção de 70% para o sócio Luiz Carlos e 30% para o sócio Paulo Eduardo, e esses percentuais não foram observados para a distribuição dos lucros no período de 2007 e 2008. Logo a fiscalização teve que considerar os valores excedentes como pagamentos a título de pro labore, por não se enquadrarem nas causas de não-incidência e exclusão, do art. 28, §9º, da Lei nº 8.212/1991, e enquadrando como fato gerador disposto no *caput* do mesmo dispositivo.

Em que pese a possibilidade de operação pela empresa de atuar de tal forma, em caso de não previsão de tal procedimento, a decisão dos sócios deve ser documentada com as devidas atas exigidas pelo próprio Direito Civil. Ou que tais valores referiam-se a exercícios anteriores, também poderia ter sido demonstrado, mediante a escrituração contábil, ou mesmo pelo balanço da contribuinte.

Efetivamente, não há incidência de tributos sobre a distribuição de lucros, contudo no momento em que a mesma não for realizada conforme previsto legislação e no contrato social, será enquadrado como remuneração a prestação de serviço/trabalho dos sócios à pessoa jurídica. Interessante é que a defesa deixa claro que tais valores tem correlação à atividades dos sócios à empresa.

Não foi juntado qualquer documento referente à tal distribuição de lucros, pela recorrente (art. 16, do Dec 70235), tornando vazias as suas alegações.

7) Quanto às alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade das multas e juros aplicados, deve-se observar que conforme o art. 62 e 62-A, do Anexo II, do RICARF, o CARF não tem competência para afastar a aplicação da lei em razão de alegação de inconstitucionalidade, salvo no caso das exceções daqueles dispositivos, o mesmo está consolidado na Súmula 1, do CARF. Logo, não deve ser apreciado.

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

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

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

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

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

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

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

9) Quanto às alegações da parte de não ser devida a Representação Penal Para Fins Penais, deve-se observar que o CARF não têm competência para análise de sua apreciação, sendo competência da Polícia Federal, Ministério Público Federal e Poder Judiciário. A sua emissão é ato totalmente vinculado, tanto que o CARF já consolidou o entendimento da matéria na Sumula 28: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais”

Conclusão

Pelo exposto, voto por CONHECER do recurso, para no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, no sentido de que a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos com base a fatos geradores ocorridos até o dia 05.12.2008 seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual e de pagamento, comparada apenas com a do art. 35-A, da Lei n. 8.212-1991, com redação posterior à MP n 449, de 04.12.2008, desde que mais favorável ao contribuinte, sendo vedada a comparação conjunta com as penalidades dos arts. 32 e 32-A, sob a anterior e atual redação.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator