



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

Processo n° 15868.720131/2013-15
Recurso n° 15.868.720131201315 Voluntário
Acórdão n° **2803-003.457 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 17 de julho de 2014
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente OPERA TRANSPORTES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2008

LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

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.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO APRECIADA PELO CARF, ARTS. 62 E 62-A, DO ANEXO II, DO REGIMENTO INTERNO.

O CARF não pode afastar a aplicação de decreto ou lei sob alegação de inconstitucionalidade, salvo nas estritas hipóteses do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

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

Processo nº 15868.720131/2013-15
Acórdão n.º 2803-003.457

S2-TE03
Fl. 121

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

(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.

Relatório

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

- **DEBCAD 37.396.881-7**: 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 nº 8.212/91, artigo 22, I e II), totalizando R\$ 6.715,36 (seis mil, setecentos e quinze reais e trinta e seis centavos), incluindo o valor atualizado, juros e multa de ofício.

- **DEBCAD 37.396.882-5**: decorrente do descumprimento da obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas pelos segurados empregados, não retidas nem recolhidas pela empresa na forma da lei, totalizando R\$ 2.030,01 (dois mil e trinta reais e um centavo), incluindo o valor atualizado, juros e multa de ofício.

- **DEBCAD 37.396.883-3**, 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),

Rememorando o Relatório Fiscal, citado pela decisão recorrida:

Conforme o Relatório Fiscal, o início da ação fiscal foi levado ao conhecimento do sujeito passivo em 05/04/2013. Trata-se de procedimento complementar para o lançamento das contribuições apuradas de acordo com as planilhas anexas. A empresa foi fiscalizada anteriormente, com relação ao mesmo período, da qual resultou o lançamento materializado no processo 15868.7200066/2012-39. No entanto, equivocadamente, não foram lançadas parte das contribuições apuradas, sendo necessária a realização deste procedimento complementar.

Tais contribuições referem-se a Complementos de Salários, apurados no período de 04/2008 a 06/2008 e 12/2008, com base em folhas de pagamento, recibos de pagamento, cópias de cheques e na contabilidade da empresa.

Quanto à multa aplicada, a fiscalização 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).

Processo nº 15868.720131/2013-15
Acórdão n.º 2803-003.457

S2-TE03
Fl. 123

Em recurso voluntário tempestivo, a parte alega o seguinte: nulidade do lançamento complementar; inexistência de pagamentos de complementação de salário e pagamento, 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 às preliminares de impossibilidade de lançamento complementar, atenta-se como relatado, a contribuinte teve nova oportunidade de manifestação, no prazo de 30(trinta) dias, com disponibilização completa dos autos, assim, conforme autoriza o 18, §3º, do Decreto 70235.

E a análise de inconstitucionalidade ou ilegalidade ao caso não prospera, 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, e a preliminar rejeitada.

2) No mérito, quanto à alegação de inexistência de pagamentos de complementação de salários, 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:

A fiscalização constatou o pagamento de complementos de salários, conforme valores apurados no Anexo de fls. 16/19.

Alega a impugnante que não foram comprovados os pagamentos de tais complementos. No entanto, verifica-se que todos os valores estão discriminados às fls. 16/19, e estão embasados,

dentre outros, em folhas de pagamento e na contabilidade da empresa, inclusive com a identificação na planilha de fls. 16/19, das respectivas contas contábeis. Não houve por parte da impugnante a apresentação de qualquer contra-prova capaz de contraditar as informações trazidas pela fiscalização com base na contabilidade da empresa. Portanto, o lançamento está amparado pelo devido lastro documental.

A impugnante também afirma que efetuou repasses aos empregados os quais, no entanto, não representavam pagamentos remuneratórios, mas valores destinados ao pagamento de reparos e manutenção de veículos. Porém, não procedeu a juntada de qualquer elemento comprobatório capaz de demonstrar tais despesas e vinculá-las aos valores pagos aos empregados. Nesse contexto, prevalece o entendimento que o pagamento feito ao empregado – dada à natureza sinalagmática do contrato de trabalho – refere-se à remuneração pelos serviços prestados.

Desse modo, não merece reparo o lançamento efetuado quanto às contribuições incidentes sobre os complementos salariais pagos aos segurados empregados.

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

3) No tangente às alegações sobre os créditos lançados oriundos do pagamento irregular de distribuição de lucros e resultados, não é tratado pelo ato de lançamento.

Mesmo assim, caso fosse como nos autos do processo 15868.720066/2012-39, apreciado simultaneamente, 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.

4) Novamente, 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.

5) 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.

Sala de Sessões, 17 de julho de 2014.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator

Processo nº 15868.720131/2013-15
Acórdão n.º **2803-003.457**

S2-TE03
Fl. 128

CÓPIA