



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15889.000377/2009-34
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-006.543 – 2ª Turma
Sessão de 27 de fevereiro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RR AGROCOMERCIAL DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA.

Sempre que o contribuinte apresentar documento ou informação que contenha divergência em relação à realidade, deduzida a partir dos elementos constantes dos autos, ou seja, deficiente, permite-se à fiscalização, obedecido o parâmetro de razoabilidade, o lançamento de ofício do tributo (*in casu* a contribuição previdenciária) no montante que reputar devido, cabendo, nesta hipótese, ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

MULTA. RETROATIVIDADE BENÉFICA. APLICAÇÃO

Quando da aplicação, simultânea, em procedimento de ofício, da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, da Lei nº. 8.212, de 1991, que se refere à apresentação de declaração inexata em GFIP, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido, prevista no art. 35, II da mesma Lei, deve-se cotejar, para fins de aplicação do instituto da retroatividade benéfica, a soma das duas sanções eventualmente aplicadas quando do lançamento, em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que se tornou aplicável no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias desde a edição da Medida Provisória nº. 449, de 2008. Assim, estabelece-se como limitador para a soma das multas aplicadas através de procedimento de ofício o percentual de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e acordam, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de conversão do julgamento do recurso em diligência, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes, que votaram pela diligência. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar

provimento ao recurso, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que lhe deu provimento parcial. Votou pelas conclusões a conselheira Ana Paula Fernandes.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (Suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2301-003.100, prolatado pela 1ª. Turma Ordinária da 3ª. Câmara deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na sessão plenária de 16 de outubro de 2012 (e-fls. 247 a 255). Ali, por unanimidade de votos, deu-se parcial provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 20/11/2009

EMENTA - DO ARBITRAMENTO E DA CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS COMO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PROVAS E DE MOTIVAÇÃO SUFICIENTE PARA A PRÁTICA DO ATO EXTREMO.

A caracterização de segurados como empregados é medida excepcional e requer a comprovação cabal da existência do vínculo empregatício, nos termos do art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (“considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário”), bem como do art. 12, inciso I, da Lei 8.212/91.

De igual modo o lançamento de débito por arbitramento é medida que deve ser adotada pela fiscalização em situações extremas e, mesmo assim, é preciso que a autoridade teça em seu relatório a justificativa exata que motivou a adoção e o alcance do procedimento. O fato de o recorrente não ter entregue determinados documentos não pode ser motivo único para justificar o ato extremado.

DO ARBITRAMENTO DA MÃO DE OBRA E DO TRANSPORTE TERCEIRIZADO.

Há previsão legal quanto ao arbitramento de mão-de-obra. E, considerando que a fiscalização a realizou com base nos

rendimentos da Recorrente e de outras empresa do mesmo porte, não há de se considerar subjetiva e prejudicial ao defendente, uma vez que, quanto lançado por aferição, cabe ao contribuinte realizar prova ao contrário no momento da impugnação, o que não correu no presente caso. Assim, sem razão a Recorrente. Da mesma forma e razão quanto trata de transporte terceirizado, onde a Recorrente não apresentou razões e documentos assazes de modificarem o lançamento por aferição.

DA FALTA DE PREJUÍZO AO FISCO.

A alegação de que a conduta infracional não trouxe nenhum prejuízo ao FISCO não prospera, porque a infração, em direito tributário, é qualquer ação ou omissão, ainda que por desejo próprio ou não, praticado pelo contribuinte em desconformidade com a legislação específica, gerando uma sanção, sendo que esta não depende das circunstâncias ou dos efeitos das infrações.

MULTA

A multa aplicada hodiernamente, considerando a retroatividade benigna estampada no artigo 106, II do CTN e a novel legislação que alterou a Lei 8.212 de 1991, a Lei 11.941 de 2009, neste caso a mais benéfica é do Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, deve ser respeitada se melhor para o contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Decisão: I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, no que tange ao arbitramento e à caracterização de segurados como empregados, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Wilson Antonio de Souza Correa e Bernadete de Oliveira Barros, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão; b) em negar provimento ao recurso, na questão das contribuições sobre fretes, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, até 11/2008, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do Relator. Redator: Damião Cordeiro de Moraes.

Enviados os autos à Fazenda Nacional para fins de ciência do Acórdão em 04/09/2014 (e-fl. 256), sua Procuradoria apresentou, em 13/10/2014 (e-fl. 279) Recurso Especial, com fulcro no art. 67 do Anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de julho de 2009 (e-fls. 257 a 278).

O recurso continha alegação de existência de divergência interpretativa quanto a três diferentes matérias, a saber: a) utilização de aferição indireta quando da caracterização de segurados empregados; b) natureza do vício constatado no lançamento (formal ou material) e c) aplicação de retroatividade benigna da multa, tendo, todavia, restado admitidas somente a primeira e terceira matérias, na forma de despacho de admissibilidade de e-fls. 285 a 299.

Destarte, as matérias admitidas serão aqui relatadas na ordem em que apresentadas no pleito recursal.

a) Quanto à aferição indireta (arbitramento) realizada(o), quando da caracterização de segurados como empregados:

Alega-se, no pleito, quanto à matéria admitida, divergência em relação ao decidido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª. Seção deste Conselho, em 23/01/13, no âmbito do Acórdão nº. 2401-002.852, bem como em relação ao decidido pela mesma Turma, agora em 16/07/09 no âmbito do Acórdão no. 2401-00.057, de ementas e decisões a seguir transcritas.

Acórdão 2401-002.852

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2000 a 30/06/2005

DECADÊNCIA - Não havendo recolhimento de qualquer contribuição do segurado empregado, a decadência a ser aplicada deve obedecer ao contido no art. 173, I do Código Tributário Nacional.

AFERIÇÃO INDIRETA - POSSIBILIDADE - A apuração do crédito previdenciário por aferição indireta na hipótese de não apresentação de documentos ou informações solicitados pela fiscalização é aplicável, devendo a autoridade fiscal lançar o débito que imputar devido, invertendo-se o ônus da prova ao contribuinte, com esteio no artigo 33, §§ 3º, da Lei 8.212/91.

CERCEAMENTO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA-. Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

AUDITOR FISCAL. COMPETÊNCIA. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO E CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. A Auditoria Fiscal detém competência para efetuar a interpretação da legislação previdenciária e constituir o crédito tributário.

CONSTATAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. Havendo a constatação de que determinados trabalhadores atuaram habitualmente na execução de serviços para a empresa, com subordinação e mediante o pagamento de

remuneração, abre-se ao Fisco a possibilidade de enquadrá-los como segurados empregados. Os serviços prestados por pessoas jurídicas para a realização de serviços de natureza não eventual que, de fato, são realizados por pessoas físicas com subordinação, pessoalidade, habitualidade e mediante remuneração deve ser desconsiderado para efeitos previdenciários. Nesses casos, caracteriza-se o prestador de serviço pessoa física como segurado empregado, conforme previsto na letra "a" do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, e a remuneração paga ou creditada constitui fato gerador de contribuições previdenciárias.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Negado

Decisão: I) Por unanimidade de votos negar provimento ao recurso de Ofício. II) Por unanimidade de votos: a) rejeitar a preliminar de decadência; b) rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas; e c) no mérito, negar provimento ao recurso.

Acórdão 2401-00.057

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/1997 a 30/04/2006

DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 - INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA VINCULANTE - DOLO - REGRA GERAL - INCISO I ART. 173

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional. Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. No caso de lançamento por homologação, restando caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deixa de ser aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1997 a 30/04/2006

ARBITRAMENTO - POSSIBILIDADE - PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

Na ocorrência de recusa na apresentação de livros ou documentos ou se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições

efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. O procedimento de arbitramento, embora seja prerrogativa legal do fisco, deve revestir-se de razoabilidade, de tal sorte que os indícios apresentados levem a inferir a efetiva ocorrência do fato gerador.

SAT - GRAU DE RISCO - ATIVIDADE PREPONDERANTE - EMPRESA

Para fins de enquadramento no correspondente grau de risco, considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/1997 a 30/04/2006

Ementa:

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade ou ilegalidade e, em obediência ao Princípio da Legalidade, não cabe ao julgador no âmbito do contencioso administrativo afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais ou afrontariam legislação hierarquicamente superior.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Decisão: por unanimidade de votos: I) em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2000, inclusive as incidentes sobre o 13º salário de 2000; e II) no mérito, em dar provimento parcial para manter o lançamento somente no que tange às contribuições apuradas na filial de Blumenau - SC, excluindo-se as correspondentes às demais filiais.

Alega a Fazenda Nacional quanto à matéria que:

a) A Auditoria Fiscal tem a atribuição de aplicar a legislação previdenciária e é competente para, diante do caso concreto, interpretar se determinada relação jurídica se reveste das características do liame de emprego. A fiscalização caracteriza empregado para fins previdenciários aquele cujas peculiaridades da prestação de serviço indiquem a presença dos requisitos da relação de emprego. Em surgindo a obrigação tributária, a fiscalização está autorizada para constituir o crédito tributário, conforme dispõe a Lei nº 11.457/2007;

b) No caso sob análise, a motivação para o arbitramento da mão-de-obra foi a discrepância entre os valores de faturamento e os valores da mão de obra própria e de terceiros informadas em GFIP e na RAIS. A massa salarial informada era ínfima em relação ao faturamento e acentuadamente menor que a média do segmento econômico da empresa. Registre-se também que, no dia da fiscalização, foram encontradas várias pessoas trabalhando sem registro na sede da empresa. Também não cabe, no caso, a alegação de que aqueles trabalhadores foram requisitados em razão aumento extraordinário e momentâneo de serviço,

uma vez que eles executavam atividades rotineiras da empresa e, segundo a fiscalização apurou, estes mesmos trabalhadores prestavam serviços habitualmente para a autuada, conforme relatório fiscal;

c) O arbitramento é um meio previsto pelo legislador e colocado à disposição da administração tributária para apurar o valor do tributo devido quando há omissão ou quando não mereça fé a contabilidade do contribuinte, por não registrar com fidelidade os fatos administrativos e contábeis sobre os quais deverá incidir o tributo. Essa, aliás, é a prescrição do art. 148 do Código Tributário Nacional. Já o art. 33, §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91, por sua vez, determina que a autoridade fiscal calcule o montante das contribuições devidas por aferição indireta sempre que, no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constate que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro.

Percebe-se, pois, que a autoridade fiscal seguiu corretamente o disposto na legislação, razão pela qual merece reforma o acórdão recorrido, reconhecendo-se, assim, a pertinência do arbitramento efetuado.

b) Quanto a retroatividade benéfica da multa

Alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 2ª. Seção deste Conselho, em 17/05/2012, no âmbito do Acórdão no. 2401-002.453 e, ainda, em relação ao decidido por esta 2ª. Turma da CSRF, em 09/03/10, no âmbito do Acórdão nº. 9202-02.086, de ementas e decisões a seguir transcritas:

Acórdão 2401-002.453

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006

MPF. PRORROGAÇÃO. NECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL. INEXISTÊNCIA.

Havendo prorrogação de MPF dentro do prazo de sua validade, não há o que se falar em substituição da autoridade fiscal.

PREVIDENCIÁRIO. ALIMENTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INDEPENDENTEMENTE DE INSCRIÇÃO NO PAT. APLICAÇÃO EXCLUSIVAMENTE PARA AS PRESTAÇÕES IN NATURA.

Independentemente de inscrição no PAT, não incidem contribuições sociais, desde que a empresa faça a prestação in natura.

APURAÇÃO COM ESTEIO EM FOLHAS DE PAGAMENTO E RECIBOS. PRESUNÇÃO DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. INOCORRÊNCIA.

Não há o que se falar em presunção dos fatos geradores das contribuições lançadas quando a apuração fiscal se deu com base na documentação exibida pelo sujeito, principalmente em folhas e recibos de pagamento.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 44, I, DA LEI n.º 9.430/1996.

Nos lançamentos de ofício de contribuições sociais, aplica-se a multa prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996, não se cogitando da aplicação da multa moratória prevista no art. 61 da mesma Lei.

MULTA CARÁTER CONFISCATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

Não pode a autoridade fiscal ou mesmo os órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação da multa legalmente prevista, sob a justificativa de que tem caráter confiscatório.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE OS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRADOS PELA RFB.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Recurso Voluntário Negado

Decisão: por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Ausente momentaneamente o conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Acórdão 9202-02.086

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 01/04/2001 a 30/0/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. PENALIDADE DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial aplicável à exigência de multa decorrente de omissão de informações em GFIP é aquele previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração. No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação

de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias. Recalcular o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo como disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.

Recurso especial negado.

Decisão: por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad (Relator), Gonçalo Bonet Allage, Manoel Coelho Arruda Junior e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Elias Sampaio Freire.

Após defender a existência de divergência interpretativa, caracterizada pela similitude de situações fáticas e soluções diametralmente opostas, em linhas gerais, argumenta a Fazenda Nacional em sua demanda que:

a) antes das inovações da MP 449/2008, atualmente convertida na Lei 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado separadamente, em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei 8.212/91, além da lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei 8.212/91 (multa isolada). Com o advento da MP 449/2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei 8.212/91.

b.1) O art. 32-A citado trata de preceito normativo destinado unicamente a penalizar o contribuinte que deixa de informar em GFIP dados relacionado a fatos geradores de contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei 8.212/91. O atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei 8.212/91, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20% (vinte por cento). Assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida.

b.2) Contudo, a MP 449/2008 também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A, que corrobora a tese suscitada no acórdão paradigma e ora defendida, no sentido de que a o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata). Por certo, deve-se privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis e, em consonância com essa sistemática, tem-se que, a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91 ocorrerá quando houver tão somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas. Por outro lado, toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91;

c) Ora, no presente feito exige-se contribuições previdenciárias que dizem respeito a período anterior à data de 30 de novembro de 2008, estabelecida pela Instrução Normativa nº 1.027/2010 como marco divisor para análise da multa cabível. Assim, deve ser aplicado o disposto no inciso I, do art. 4º da citada Instrução Normativa, que determina a comparação entre os seguintes valores para aferição da multa mais benéfica ao sujeito passivo: a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Nesse contexto e considerando que a autoridade fiscal efetuou o lançamento nos exatos termos determinados pela Instrução Normativa nº 1.027/2010, que goza de presunção de validade, deve ser mantida a multa na forma constante no auto de infração de obrigação principal.

Requer, assim, que seja admitido e provido o presente recurso para reformar o acórdão recorrido, a fim de que se reforme o Acórdão recorrido na forma dos pedidos acima.

Após a ciência da autuada em 13/10/2016 (e-fl. 308), esta ficou inerte quanto à apresentação de contrarrazões e/ou Recurso Especial de sua iniciativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

Pelo que consta no processo quanto aos requisitos de admissibilidade, o recurso os atende no que diz respeito às matérias admitidas, em linha com o exame de admissibilidade de e-fls. 285 a 299 e, assim, conheço do recurso quanto a ambas as matérias.

Passo, desta forma a abordá-las, quanto a seu mérito, na ordem em que apresentadas no pleito fazendário.

a) Quanto à à aferição indireta (arbitramento) realizada (o) quando da caracterização de segurados como empregados:

De ser reproduzir inicialmente, a propósito, os art. 33, §§ 1º, 2º, 3º e § 6º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, bem como os arts. 233, caput e parágrafo único, e 235 do texto apenso ao Decreto nº. 3.048, de 06 de maio de 1999 (Regulamento da Previdência Social - RPS), vigentes à época do lançamento, todos assim aplicáveis a partir do disposto no art. 144, §1º. do CTN, *verbis*:

Lei 8.212/1991

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo

único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Regulamento da Previdência Social (Decreto 3.048/1999)

Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo ir empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.;

Art. 235. Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas e lançadas de

ofício as contribuições devidas, cabendo a empresa o ônus da prova em contrário.

Deflui, de forma expressa, do teor dos dispositivos supra que, sem qualquer ressalva, sempre que o contribuinte apresentar documento ou informação que contenha divergência em relação à realidade, ou seja, deficiente (sendo prevista, note-se, expressamente, pelos dispositivos acima, a hipótese específica de constatação de não registro do movimento real de remuneração dos segurados na escrituração contábil da empresa ou em qualquer outro documento da pessoa jurídica), permite-se à fiscalização o lançamento de ofício do tributo (*in casu*, a contribuição previdenciária) no montante que reputar devido, cabendo, nesta hipótese, à autuada o ônus da prova em contrário.

A partir dos elementos probatórios carreados aos autos, em especial:

a) A lista de empregados que se encontravam efetivamente elaborando na empresa quando da realização da auditoria (vide e-fls. 55/56), em número muito superior aos empregados efetivamente registrados, com evidências no sentido de se estar a tratar, ali, dos "excedentes", de empregados subordinados à empresa e indispensáveis à consecução de seu objeto social (vide, a propósito, coluna "data de admissão", constante da referida lista);

b) A inexistência de qualquer prova quanto à veracidade da justificativa da empresa de e-fl. 64, no sentido de que se tratavam de empregados devidamente registrados junto ao produtor rural Sigheru Sato, CPF nº 792.288.288-20, e que, assim, estariam laborando nas dependências da autuada em virtude de fornecimento eventual e temporário da mão-de-obra desses profissionais (note-se inexistir, nos autos, qualquer contrato quanto à tal fornecimento, comprovação da obediência pela prestadora aos ditames da Lei nº. 6.019, de 03 de janeiro de 1974, ou sequer o registro contábil de pagamentos decorrentes daquele trabalho prestado, sendo, ainda, de relevância, o indício constituído pelo fato do Sr. Sigheru Sato ser um dos sócios da autuada desde 2009), entendo como plenamente aplicável à situação fática sob análise a hipótese de arbitramento. Rechaço, diante da realidade existente a partir dos elementos probatórios constantes dos autos, tal hipótese.

Acedo, assim, aqui, integralmente ao posicionamento esposado pela autoridade julgadora de 1ª instância, do qual me permito reproduzir, a seguir, excerto bastante relevante, adotando-o como parte de minha razão de decidir, uma vez que resume de forma bastante detalhada, também, minha análise acerca do contestado arbitramento, *verbis*:

"(...)

Dai, verifica-se que dos sete registros, seis empregados foram admitidos no exercício de 2006 e três foram demitidos no mesmo ano (dois em agosto e um em setembro), permanecendo apenas três para laborar desde então até 04/2008, nas funções de motorista — 02 e agrônomo — 01, quando diminuí mais um motorista em maio/2008. Em outubro/2008 é admitido um comprador. E a partir de janeiro/2009 com a retirada do agrônomo, fica o quadro de segurados composto de apenas um motorista e um comprador. E com essa situação, no tocante aos segurados empregados, em 06/02/2009, realiza a Auditoria Fiscal a visita física na sede da Autuada e depara-se com 22 (vinte e duas) pessoas lá laborando, conforme Lista (fl. 53), onde consta o nome, número de documento e data de admissão, que variou de

junho/1995 a dezembro/2008, além de uma de 02/02/2009, com a observação "em teste". Destaco aqui uma outra observação anotada "Enc. Pessoal".

(...)"

Quanto à justificativa de e-fl. 64, tem-se, em plena consonância com o entendimento deste relator, que :

"(...) tal justificativa aponta para, pelos menos, uma irregularidade sim. Nada contra parceria comercial, um instrumento tão importante na economia brasileira. Só que uma parceria tem que respeitar a legislação pertinente e, em hipótese alguma, os parceiros perdem a sua autonomia enquanto empresa/contribuinte. E, mais, a escrituração contábil, repita-se, deve respeitar os Princípios Contábeis, destacando que cada empresa deve registrar todas as suas despesas e receitas. inadmissível o registro de gastos de uma empresa como custos ou despesas de outra empresa, ainda que empresas parceiras, como já vimos acima.

Nota-se que SIGHERU SATO é produtor rural, fornecedor da Empresa, fez parte do quadro societário e retornou em 06/08/2009. E dentre as atividades do produtor rural não inclui a prestação de serviços. Assim, é irregular simplesmente colocar os empregados da parceira para executar as atividades dentro da Autuada.

E embora a Autuada declarou que SIGHERU SATO fornece eventual e temporária mão-de-obra, a fim de complementar e colaborar com o exercício das atividades comerciais, duas ressalvas são apropriadas gravar. Primeiro, que a contratação de mão-de-obra temporária deve seguir estritamente a legislação específica que comanda essa modalidade de prestação de serviços e deve, obrigatoriamente, ser executada por uma empresa de trabalho temporário, nos termos da Lei nº 6.019/74. E mais um detalhe. A Autuada atestou o fornecimento de mão-de-obra para complementar e colaborar com as atividades comerciais. Só que um dos trabalhadores listados executa a atividade de Encarregado de Pessoal, não ligada diretamente à área comercial, mas imperiosa na atividade meio, mostrando aí indícios que tal fornecimento de mão-de-obra não era tão eventual, tão esporádico, tão descontinuo, como quer fazer acreditar a Defendente.

As empresas em geral, para a execução de seu objeto social, podem contratar profissionais nas categorias de segurados empregados, quando presentes os requisitos do art. 12, inc. I, alínea "a", da Lei nº 8.212/91, ou, eventualmente, contribuintes individuais, e, também, através de contratação de empresas prestadoras de serviço, que em comum tem como contraprestação pelos serviços prestados, a remuneração, o pagamento

E onde está a contabilização desses valores, mesmo que seja pagamento pelo "dia trabalhado", como alegado pela Defendente? Mesmo que tais trabalhadores sejam empregados da parceira, ainda assim, é imprescindível o pagamento, e agora por intermédio de notas fiscais de serviço, devidamente contabilizadas em seu Livro Diário. O que é inaceitável é pensar, para a Autuada, em trabalho gratuito, ou não contabilizado, o que fere de morte os Princípios Contábeis da Contabilidade, como já vimos acima. E, muito menos, pensar em trabalho escravo. (grifos não presentes no original)

A própria Defendente admite que o § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 possibilita a aferição, só que referido procedimento não pode cobrar valor superior ao que o contribuinte supostamente deve. Tem toda razão a Autuada. E justíssimo exigir apenas o que o contribuinte deve. Mas, apenas uma fórmula para que isso aconteça: a apresentação de todos os documentos legalmente exigíveis e observando-se as formalidades intrínsecas e extrínsecas. No entanto, quando fica comprovado durante ação fiscal que a contabilidade não registra a totalidade da remuneração paga e, ainda, a não apresentação de documentos e/ou apresentação deficiente, não resta outra alternativa a não ser de se apurar os valores por arbitramento.

É bom advertir que a própria Impugnante admite a execução de serviços eventuais e temporários. Mas, onde está em sua contabilidade a contrapartida desses serviços? Onde está o registro desses pagamentos? E mais uma vez, e agora durante o prazo de defesa, foi oportunizado a possibilidade de se apurar somente a parte devida, desde que a Defendente apresentasse documentação comprobatória. E até mesmo provasse que sua contabilidade registra a efetiva remuneração paga pela prestação de serviços, tão necessária ao desempenho de suas atividades, sem a qual não atingiria seu objeto social.

Ressalte-se que na apuração dos valores por arbitramento a Auditoria deve cercar-se de todos os cuidados e utilizar parâmetros razoáveis, como os aqui apresentados, pois se corre o risco de apurar valores até mesmo inferiores ao efetivamente devidos pela contribuinte, o que acaba sendo mais vantajoso procedimentos irregulares por parte dos contribuintes, independentemente de sua intenção em assim agir.

Destacou a Auditoria que dentre as atividades dos segurados estão recebimento da mercadoria, lavagem, empacotamento, venda e faturamento, atividades essas para uma empresa com objeto de comércio atacadista de frutas, verduras e legumes bem podem ser executadas pelos seus próprios empregados, nos termos do art. 12 da Lei nº 8.212/91, ou pela contratação de uma prestadora de serviços, nos moldes do art. 31 da mesma Lei.

Mas, sempre se volta na mesma questão. Independentemente da modalidade contratada é cogente o pagamento desses serviços

e, momento nenhum, a Autuada comprova a contabilização da remuneração paga pela mão-de-obra, nem mesmo em títulos impróprios. Simplesmente é como se não tivesse pago a remuneração desses segurados. (grifos não presentes no original)

(...)

Já quanto ao valor arbitrado pela autoridade fiscal autuante, segue a autoridade julgadora de 1ª instância, sem necessidade de qualquer reparo, por se estar, no excerto a seguir, também a evidenciar o posicionamento deste relator acerca do tema, acrescentando-se aqui, somente, a importante observação que não está estabelecida, nos preceitos legais que possibilitam o arbitramento sob análise, a necessidade de adoção de qualquer critério ou critérios quantitativos alternativos quando do referido arbitramento, *in verbis* :

"

(...)

Deve ser esclarecido que a aferição indireta da mão-de-obra é procedimento excepcional, aplicado quando não há meio de aferição direta da remuneração efetivamente despendida e tem como objetivo encontrar um valor aproximado, com base em elementos previamente determinados.

E no presente caso, consta nos autos que a Empresa foi devidamente intimada a exhibir à fiscalização a documentação pertinente. Contudo, a empresa não exibiu como também não comprovou a real remuneração paga, impossibilitando à fiscalização obter os valores pagos a cada trabalhador e, em consequência, identificar corretamente a base de cálculo da contribuição previdenciária devida.

Impõe ressaltar que a Auditoria Fiscal tem a prerrogativa legal de inscrever de ofício importância que reputar devida, ou pela contabilidade deficiente e/ou pela não disponibilização dos documentos necessários, apurando os valores por aferição indireta, cabendo a ela — Empresa - o ônus de afastar, mediante prova idônea, robusta e inequívoca em contrário.

A própria Impugnante admite a prestação de serviços, e mesmo que de forma eventual, obrigatoriamente, deveria ter registrado em seu Livro Diário os pagamentos correspondentes. Assim se confirma que a contabilidade não registra a real remuneração paga aos contribuintes que prestaram serviço, quer como segurados empregados quer como transportadores autônomos.

Irreparável, portanto, o procedimento fiscal que desaguou no arbitramento da base de cálculo e a decorrente aferição indireta das contribuições devidas, não trazendo o Sujeito Passivo elementos suficientes à alteração dos valores lançados.

(...)

(...), valeu-se a Auditoria Fiscal da prerrogativa contida em lei, e apurou os valores pela técnica do arbitramento.

(...)

Os índices foram obtidos através da relação Receita Bruta x Massa Salarial - GFIP das empresas do mesmo segmento econômico (CNAE 4633-8-01), na jurisdição da DRF de Bauru, cujos dados foram extraídos das declarações prestados pelos contribuintes e adotou-se como critério da razoabilidade para aplicação do índice de aferição a partir do faturamento o percentual correspondente a mediana (Anexo I), nos respectivos exercícios.

Acrescenta a fiscalização que a relação receita x massa salarial da Autuada é representada pelo menor índice de toda a tabela.

A receita bruta mensal foi obtida por intermédio da escrituração contábil, Livro de Registro de saída de Mercadorias e DIPJ — Declaração de Informações Econômico- Fiscais de Pessoa Jurídica dos anos calendários 2006/2007/2008.

Os valores apurados estão discriminados no Anexo II, onde se tem o valor do faturamento mensal, da aplicação do índice que resultou no valor da massa salarial aferida, da qual foi subtraída o valor da Folha de Pagamento dos empregados registrados na Empresa.

Essa foi a técnica tomada pela fiscalização para arbitrar os valores e está assentada em presunção genuinamente admissível e cabia à empresa o ônus da prova em contrário. No entanto, traz apenas alegações (e que, inclusive, ratifica a prestação de serviços executados por trabalhadores fora sua Folha de Pagamento) sem qualquer prova que contradissesse o procedimento fiscal e entende um desrespeito aos princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, pois jamais teve acesso as declarações prestadas pelos contribuintes, com o que esta Relatora não pode concordar.

A Auditoria se valeu dos dados extraídos do Sistema Informatizado da RFB para criar parâmetros e em nome do sigilo fiscal, em hipótese alguma, poderia ter acostado cópias dessas declarações ou mesmo identificado os contribuintes. Assim, utilizou apenas os números impedindo que se conhecesse os envolvidos, o que, do contrário, seria uma severa violação ao sigilo fiscal.

Ressalte-se, mais uma vez, provasse a Defendente os valores reais da remuneração paga aos segurados enquadrados na categoria de segurados empregados e o procedimento fiscal que acarretou a aferição indireta dos valores cairia por terra.

(...)"

Assim, diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à matéria, reformando-se o recorrido, de forma a manter os valores

lançados por arbitramento decorrentes da caracterização de segurados como empregados, visto que escoreito o lançamento nesta seara.

b) Quanto à retroatividade benigna:

Quanto ao tema, sob análise, a Lei nº. 8.212, de 1991, cujos dispositivos de interesse aplicáveis à análise do recurso, são abaixo reproduzidos, abrangendo-se as redações anterior e posterior à edição da Medida Provisória nº. 449, de 2008:

<u>Lei 8.212, de 1991 (Antes da edição da MP 449/08)</u>	<u>Lei 8.212, de 1991 (Após a edição da MP 449/08)</u>
<i>Art. 32. A empresa é também obrigada a:</i> <i>(...)</i> <i>IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>(...)</i> <i>§ 1º O Poder Executivo poderá estabelecer critérios diferenciados de periodicidade, de formalização ou de dispensa de apresentação do documento a que se refere o inciso IV, para segmentos de empresas ou situações específicas. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 2º As informações constantes do documento de que trata o inciso IV, servirão como base de cálculo das contribuições devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, bem como comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente</i>	<i>Art. 32. A empresa é também obrigada a:</i> <i>(...)</i> <i>IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil 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; (Redação dada pela MP nº 449, de 2008).</i> <i>(...)</i> <i>§ 1º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 2º A declaração de que trata o inciso IV constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 3º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§4º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§5º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§6º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§7º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§8º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i>

do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). 0 a 5 segurados - 1/2 valor mínimo 6 a 15 segurados - 1 x o valor mínimo 16 a 50 segurados - 2 x o valor mínimo 51 a 100 segurados - 5 x o valor mínimo 101 a 500 segurados - 10 x o valor mínimo 501 a 1000 segurados - 20 x o valor mínimo 1001 a 5000 segurados - 35 x o valor mínimo acima de 5000 segurados - 50 x o valor mínimo § 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). § 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). § 7º A multa de que trata o § 4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de	§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008) § 10. O descumprimento do disposto no inciso IV impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008) § 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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 (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente 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 vinte por cento, observado o disposto no § 3o; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). § 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). § 2º Observado o disposto no § 3o, as multas serão reduzidas: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008.: I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou: (incluído pela Medida Provisória nº 449,
---	--

10.12.97). § 8º O valor mínimo a que se refere o § 4º será o vigente na data da lavratura do auto de infração. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). § 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV, mesmo quando não ocorrerem fatos geradores de contribuição previdenciária, sob pena da multa prevista no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). § 10. O descumprimento do disposto no inciso IV é condição impeditiva para expedição da prova de inexistência de débito para com o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). § 11. Os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Parágrafo renumerado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (...) Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento: a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da	de 2008). II - a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). § 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). (...) Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). I – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008). a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). II – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008). a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). III – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008). a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).
--	--

<i>obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:</i> <i>a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:</i> <i>a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i>	<i>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 1º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 2º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 3º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</i> <i>§ 4º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i>
---	---

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo.

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Note-se permanecer em litígio, no caso sob análise, somente o recálculo mais benéfico de multa perpretado pela autoridade julgadora recorrida, que optou por aplicar a multa de mora nos termos da redação nova do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, limitando-se, assim, ao percentual máximo de 20%, previsto no art. 61 da Lei 9.430, de 1996.

Com a devida vênia ao entendimento esposado no recorrido, entendo, a propósito, que, em verdade, o referido art. 35, da Lei nº. 8.212, de 1991, regravava, anteriormente à sua alteração promovida pela MP nº. 449, de 2008, duas multas de natureza diferenciada, a saber: a) em seu inciso I, o dispositivo regulamentava a aplicação de multa de natureza moratória, decorrente do recolhimento espontâneo efetuado pelo contribuinte a destempo, sem qualquer procedimento de ofício da autoridade tributária e mantida aqui a espontaneidade do contribuinte; b) em seu inciso II, o referido art. 35 estabelecia a aplicação de multa para o caso de lavratura de Notificação de Lançamento pela autoridade fiscalizadora, neste caso se tratando, aqui, de multa de ofício.

Ainda, de se notar a possibilidade de aplicação, já anteriormente à edição da MP nº. 449, de outras espécies de multa (também de ofício), quando da constatação, também em sede de ação fiscal, de descumprimento das obrigações acessórias, na forma preconizada

pelos §§4º. e 5º. do art. 32 da Lei nº. 8.212, de 1991, convertendo-se, nesta hipótese, a obrigação acessória em principal.

Cediço em meu entendimento que, o que se passou a ter agora, a partir do advento da MP nº. 449, de 2008, foi a existência de um dispositivo único a reger a aplicação das multas aplicáveis em sede de ação fiscal, abrangendo a constatação, através de procedimento de ofício, tanto de falta de pagamento como a de falta de declaração (ou de declaração a menor) em GFIP de fatos geradores ocorridos/contribuições devidas, a saber, o art. 35-A daquela mesma Lei nº. 8.212, de 1991, acrescentado pela referida MP.

Este também é o entendimento majoritário esposado por esta Câmara Superior, conforme excertos dos seguintes votos constantes dos Acórdãos CSRF 9.202-003.070 e 9.202-003.386, os quais se adotam, aqui, como razões de decidir.

Acórdão 9.202-003.070 – Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira

“

(...)

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Só não posso concordar com a análise feita, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

(...)

*Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício (grifos no original)**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.*

*Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora (grifos no original)**.*

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora (grifos no original)**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação **não incluída em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):***

(...)

*II - para pagamento de créditos **incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):***

*Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício (grifos no original)**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.*

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

*O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício (grifos no original)**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.*

*O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício (grifos no original)**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.*

*Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não tem caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. **Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.***

Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício (grifos no original) e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.

*Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (**créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)**), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**nos casos de lançamento de ofício (grifos no original)**).*

Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.

(...)"

Santos

Acórdão 9.202-003.386 – Voto do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira

"(...)

Verifico, assim, que, ainda que a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora”, independentemente da denominação que tenha se dado à penalidade, não resta dúvida de que estavam ali descritas duas diferentes espécies de multas: a) as multas de mora e b) as multas de ofício.

As primeiras eram cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas nos lançamentos de ofício e através de notificação fiscal de lançamento de débito, ou, posteriormente, após a fusão entre a SRP e RFB, através de auto de infração (lançamento de obrigação principal) e auto de infração (no caso de obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambas por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais.

Ainda, quanto às multas de ofício, estas duas situações supra elencadas se encontravam, respectivamente, regradas na forma dos antigos arts. 35, II (multa referente à obrigação principal constituída através de NFLD ou AI) e 32, IV, §4º. ou §5º. (ambos referindo-se à obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambos da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que, com a alteração legislativa propugnada no referido diploma, passaram a estar regradas conjuntamente na forma de seu art. 35-A.

Assim, entendo que a penalidade a ser aplicada não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da antiga “multa de mora” estabelecida pela anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, com a do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, agora referida pela nova redação dada ao mesmo art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, pela Lei nº 11.941, de 2009 e que, note-se, pressupõe a espontaneidade, inaplicável à situação fática em tela.

A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa regrada na forma da anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991 (repetindo-se, indevidamente denominada como “multa de mora”, nos casos de lançamento por força de ação fiscal), quando somada à multa aplicada no âmbito dos AIs conexos, lavrados de ofício por descumprimento de obrigação acessória (na forma da anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou 5º da Lei nº 8.212, de 1991), a multa estabelecida pelo art. 44, da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, consoante disposto no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Assim, aplicando-se o entendimento aqui adotado agora ao caso sob análise, entendo que se deva manter a cobrança das penalidades lançadas no presente auto, bem como aquelas aplicadas no âmbito do auto de obrigação acessória vinculado, limitado o somatório de ambas ao patamar estabelecido pelo art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996 (75%), na forma propugnada pela Fazenda Nacional.

O percentual de 75% (quando da inexistência de agravamento ou qualificação de multa) é o limite atual para sanções pecuniárias, decorrente de lançamento de ofício, quando de falta de declaração ou de declaração inexata, conforme previsto no art. 44, I da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e referenciado no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, aplicável aqui a retroatividade da norma, caso benéfica, em plena consonância, inclusive, com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº. 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº. 1.027, de 22 de abril de 2010, sistemática esta também expressa na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº. 14, de 2009.

Assim, quanto à matéria, é de se dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, de forma a que se aplique a retroatividade benéfica em consonância com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº. 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº. 1.027, de 22 de abril de 2010, sistemática esta também expressa na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº. 14, de 2009.

c) Conclusão:

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para, no mérito, lhe dar provimento, de forma a que:

a) sejam mantidos os valores lançados por arbitramento, decorrentes da caracterização de segurados como empregados;

b) se aplique a retroatividade benéfica em consonância com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº. 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº. 1.027, de 22 de abril de 2010, também expressa na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº. 14, de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior