



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

Processo nº 16327.721628/2011-61
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-004.133 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2014
Matéria CONT PREV. - REMUNERAÇÃO DE DIRETORES
Recorrente BANCO VOTORANTIM S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2008

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF 99.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Como a fiscalização declarou ter verificado os recolhimentos no período fiscalizado, deve ser aplicada a regra do art. 150, § 4º do CTN.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OCORRÊNCIA QUANDO PEDIDO DE PERÍCIA VÁLIDO NÃO É APRECIADO.

A nulidade da decisão de primeira instância é declarada naqueles casos nos quais o decisório *a quo* deixa de apreciar argumento relevante da recorrente, em obediência ao disposto nos arts. 31 e 59, inciso II do Decreto 70.235/72. A existência de documentos cuja ausência de análise foi justificada não é causa de nulidade.

ABUSO DE FORMA. CONJUNTO FÁTICO QUE REVELA CAUSA DISTINTA DA DECLARADA PELA FORMA ADOTADA PARA O NEGÓCIO JURÍDICO. REQUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS.

Se o conjunto fático revela que foi formalizado um negócio que tem a causa objetiva, a função prático-social ou a finalidade econômico-social de outro, então o negócio formalizado é um ato ilícito que não tem reconhecido seus efeitos tributários. Nesse caso, correta a requalificação jurídica dos fatos realizada pela fiscalização.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAIS SEM CAUSA. REQUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS. PAGAMENTO DE GRATIFICAÇÃO A DIRETORES DA RECORRENTE. EXCLUSÃO DE DIRETORES DE OUTRA EMPRESA DO GRUPO

O conjunto fático revela que a distribuição de lucros desproporcionais da empresa do grupo beneficiando empresa da qual os diretores da recorrente eram sócios não teve justificativa que coincida com finalidade econômico-social desse tipo de negócio. Índícios que revelam a intenção de gratificar os diretores. Requalificação jurídica dos fatos para considerar o lucro distribuído pela empresa do grupo como pagamento de gratificação aos diretores que se submete à incidência das contribuições previdenciárias. Como o lançamento não foi feito em relação a todas as empresas do grupo, este só pode prevalecer em relação aos pagamentos que beneficiaram diretores da recorrente.

PAGAMENTO DE GRATIFICAÇÃO A DIRETORES POR MEIO DE FILIAL NO EXTERIOR. CARÁTER REMUNERATÓRIO E RESPEITO A TERRITORIALIDADE.

Diretores que prestaram serviços no Brasil e tiveram a relevância de sua prestação de serviço para filial no exterior reconhecida e recompensada com gratificação paga pela filial. Prestação de serviço no país que justifica a incidência das contribuições previdenciárias. Tributação que não ofende a territorialidade.

JUROS DE MORA. SÚMULA CARF Nº 5.

Em harmonia com a Súmula CARF nº 05, são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 11/2006, anteriores a 12/2006, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de que se exclua do lançamento os valores referentes à remuneração de segurados que não integrem os quadros de segurados prestadores de serviço ao sujeito

Processo nº 16327.721628/2011-61
Acórdão n.º **2301-004.133**

S2-C3T1
Fl. 1.327

passivo, nos termos do voto do Relator; c) em negar provimento ao recurso, nas demais alegações da recorrente; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada. Sustentação oral: Leandro Cabral. OAB: 234.687/SP.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra, Leo Meirelles do Amaral, Wilson Antonio de Souza Corra, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pela(o) interessada(o).

O crédito tributário tratado no presente Acórdão diz respeito aos lançamentos abaixo relacionados, conforme consta do Acórdão *a quo*:

AIOP DEBCAD nº 37.346.327-8: Auto de Infração de Obrigação Principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, no montante de R\$41.377.468,71 (quarenta e um milhões, trezentos e setenta e sete mil, quatrocentos e sessenta e oito reais e setenta e um centavos), incluindo juros e multa, consolidado em 06/12/2011, abrangendo as competências 07/2006 a 09/2006, 02/2007, 03/2007, 08/2007, 12/2007, 02/2008 e 09/2008;

AIOP DEBCAD nº 37.346.328-6: Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos - Terceiros - Salário Educação e INCRA, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, no montante de R\$40.706,71 (quarenta mil, setecentos e seis reais e setenta e um centavos), abrangendo as competências 03/2007 e 08/2007;

AIOA DEBCAD nº 37.346.329-4: Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado por infração ao artigo 32, inciso IV, §5º, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, combinado com o artigo 225, inciso IV, §4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, no montante de R\$274.397,40 (duzentos e setenta e quatro mil, trezentos e noventa e sete reais e quarenta centavos), abrangendo o período de 07/2006 a 09/2006, 02/2007, 03/2007, 08/2007, 12/2007, 02/2008 e 09/2008;

Considerando a diversidade fática do caso, reproduzimos o relatório que consta do Acórdão *a quo*:

Dos fatos geradores

Foi constatado que a empresa pagou gratificações aos administradores de duas maneiras distintas, sem a devida incidência previdenciária, que compõem os levantamentos descritos nos itens abaixo:

Através da empresa EVO Participações Ltda.

Pagas pela filial do Banco Votorantim - agência Nassau

Levantamento DE - Distribuição de Lucros EVO Part. Ltda. - período do crédito previdenciário: 07/2006, 02/2007, 08/2007, 12/2007 e 09/2008

Através do MPF 0816600.2010.0053 foi realizada diligência na empresa Votorantim Corretora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda., CNPJ 01.170.892/0001-31, a fim de se verificar o motivo da desproporcionalidade dos lucros distribuídos aos sócios desta sociedade e eventuais reflexos tributários.

A Votorantim Corretora é uma sociedade limitada, cujos sócios são as empresas:

- Banco Votorantim S/A: detentor de 99,98% das cotas do capital;*
- EVO Empreendimentos e Participações Ltda., CNPJ 04.530.785/0001-65: detentora de 0,02% do capital.*

Não obstante, os lucros distribuídos pela Votorantim Corretora se deram da seguinte forma:

<i>Data</i>	<i>Total dos lucros distribuídos</i>	<i>Total dos Lucros Distribuídos Banco Votorantim</i>	<i>Total dos Lucros Distribuídos EVO Participações</i>
<i>31/07/2006</i>	<i>16.840.000,00</i>	<i>4.210.000,00</i>	<i>12.630.000,00</i>
<i>27/02/2007</i>	<i>10.000.000,00</i>	<i>2.500.000,00</i>	<i>7.500.000,00</i>
<i>02/08/2007</i>	<i>10.670.000,00</i>	<i>2.667.500,00</i>	<i>8.002.500,00</i>
<i>28/12/2007</i>	<i>48.000.000,00</i>	<i>12.000.000,00</i>	<i>36.000.000,00</i>
<i>05/09/2008</i>	<i>12.500.000,00</i>	<i>3.125.000,00</i>	<i>9.375.000,00</i>

Verificou-se que a EVO Participações é uma empresa cujos cotistas são diretores do Banco Votorantim e de outras empresas financeiras do grupo. Eleitos pela Assembleia do Banco Votorantim como diretores estatutários, passam a figurar, pouco depois, como cotistas da EVO Participações, passando a receber dividendos desta, sendo que a única receita da EVO é resultante da participação societária que possui na Votorantim Corretora.

Diante deste quadro, a Votorantim Corretora foi intimada a discriminar os valores pagos aos sócios cotistas da sociedade, e esclarecer o motivo da distribuição desproporcional dos lucros - 75% para a EVO Participações, detentora de 0,02% das cotas e 25% para o Banco Votorantim, detentor de 99,98% das cotas.

Em resposta, a Votorantim Corretora afirma que além de possuir amparo em expressa disposição do seu Contrato Social para a distribuição desproporcional dos lucros, também possui respaldo legal nos artigos 1.007 e 1.008 do Código Civil Brasileiro, que tratam da distribuição de lucros aos sócios. Cita ainda em seu favor a Solução de Consulta nº 92/02 da Região Fiscal e jurisprudência administrativa fiscal - Acórdão nº 106-13305 do Conselho de Contribuintes, cujos pareceres e decisões caminham no sentido do reconhecimento da possibilidade de distribuição desproporcional de lucros entre os sócios, desde que o Contrato Social franqueie aos sócios tal possibilidade. Finaliza afirmando que realizou a distribuição desproporcional de lucros no período de 01/2006 a 12/2009 por expressa vontade de seus sócios, devidamente consignada nas atas de reuniões de sócios, com base na faculdade prevista no parágrafo segundo da Cláusula 8ª de seu Contrato Social, que encontra fundamento legal nos artigos 1.007 e 1.008 do CCB.

Através do Termo de Intimação Fiscal nº 2, datado de 05/04/2011, o Banco Votorantim, dentre outras solicitações, foi intimado a esclarecer a motivação da cessão de dividendos para a EVO Participações.

Em resposta, o Banco Votorantim afirma que a distribuição foi deliberada de comum acordo pelos sócios, de maneira expressa e de acordo com o facultado no Contrato Social e nas Atas de Reunião da Votorantim Corretora datadas de 30/06/2006, 27/02/2007, 29/06/2007, 28/12/2007 e 05/09/2008.

Pelos fatos apresentados, pode-se concluir que:

o Banco Votorantim, no período fiscalizado, era uma sociedade anônima fechada, que tinha como principal acionista a Votorantim Finanças S/A, com 99,94% do capital;

o Banco Votorantim S/A resolve ceder, no período de 2006 a 2008, R\$73.487.898,00 dos dividendos a que teria direito pela sua participação na Votorantim Corretora, em favor da empresa EVO Participações;

a empresa EVO Participações declara na DIPJ como receita somente sua participação na Votorantim Corretora, cujos dividendos a que teria direito totalizaria R\$19.602,00 no período de 2006 a 2008, não fosse a “vontade expressa” do sócio Banco Votorantim em transferir R\$73.487.898,00 para a EVO;

a EVO Participações tem como sócios cotistas apenas diretores estatutários do Banco Votorantim S/A e outras empresas financeiras do grupo. Estes diretores não são acionistas do Banco Votorantim, nem tampouco da Votorantim Corretora;

Em resumo, segundo a fiscalização, a recorrente teria pago gratificações a seus administradores utilizando-se de distribuição de lucros em outra empresa do grupo, Votorantim Corretora, da qual os diretores eram também sócios por meio da Evo Participações. A autoridade fiscal entendeu que teria ocorrido abuso de forma e não aceitou os impactos tributários da operação da forma como foi apresentada.

Nos levantamentos GD e GE, a fiscalização apontou que a recorrente pagou gratificações a diretores e empregados por meio de filial localizada em Nassau, *Ilhas Bahamas*.

Tais gratificações diminuíram a base de cálculo do IRPJ e de CSLL, mas não foram submetidas à incidência das contribuições previdenciárias.

A fiscalização observou que nos anos de 2006 e 2007 somente as remunerações fixas dos administradores constaram na folha de pagamento.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 16/12/2011, a recorrente apresentou impugnação na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 12ª Turma da DRJ/São Paulo no Acórdão de fls. 992/1050 julgou a impugnação improcedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 04/09/2012, fls. 1052.

O recurso voluntário, apresentado em 03/10/2012, fls. 2585/2644, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Protesta pela nulidade da decisão de primeira instância por ter aquele decisório sido emitido sem análise de provas que juntou, sob fundamento de que as provas deveriam ter sido juntadas junto com a peça impugnatória.

A autuação igualmente estaria eivada de nulidades, segundo a recorrente, por ter se baseado em meras presunções, com inversão do ônus da prova.

Teria ocorrido preterição do direito de defesa na medida em que não houve a correta motivação e fundamentação do auto de infração.

Pleiteia a exclusão do lançamento de fatos geradores atingidos pela decadência, tendo este prazo de cinco anos e *dies a quo* aquele do art. 150, §4º do CTN.

Aponta ter ocorrido erro na identificação do sujeito passivo, pois os pagamentos foram feitos por Votorantim Corretora diretamente para a EVO e não pela ou para a recorrente. Somente ingressaram no patrimônio da recorrente a parte dos lucros que lhe foi atribuída segundo o que foi decidido em assembleia dos sócios da Corretora.

Defende a legalidade da distribuição de lucros realizada pela Votorantim Corretora, posto que esta foi feita segundo deliberação dos sócios e em obediência aos dispositivos do Código Civil.

Não admite a necessidade de razão lógica ou "resposta plausível" para justificar a distribuição desproporcional de lucros como a que foi feita. Sustenta que não há em nosso ordenamento jurídico exigência para tal justificativa.

Destaca que a distribuição de lucros foi feita, entre outros motivos, devido ao fato de a *"EVO congrega importantes executivos de todo o Grupo, inclusive da Votorantim Corretora, sendo que tais administradores são peça-chave no desenvolvimento dos negócios e diretamente responsáveis pelo resultado obtido"*.

Insiste que a distribuição de lucros desproporcional está amparada na legislação societária e no Contrato Social da Votorantim Corretora.

A liberdade contratual permitiria que a Corretora fizesse a distribuição de lucros sem nenhuma justificativa para tanto.

Argumenta que se a recorrente quisesse remunerar seus diretores sem pagar contribuições poderia ter utilizado outros instrumentos como a PLR e as *stock options*.

Não admite que a operação realizada tenha gerado economia de tributos, pois os valores pagos aos diretores seriam dedutíveis do IRPJ e gerariam mais deduções do que a suposta economia fiscal apontada.

Destaca algumas conclusões sobre a distribuição de lucros à EVO:

- a. E expressamente prevista no Contrato Social de Votorantim Corretora;
- b. Tem amparo na legislação societária e não é vedada pela legislação tributária;
- c. Foi acordada por vontade das partes (i.e., EVO Participações Ltda. e Recorrente);
- d. Não foi realizada em maior proporção à EVO Participações Ltda com o intuito exclusivo de reduzir sua carga tributária, haja vista que nem todos os sócios cotistas de EVO Participações Ltda eram diretores da Recorrente; e
- e. Não acarretou vantagem fiscal à Recorrente que ensejasse o alegado planejamento fiscal asseverado pela D. Autoridade Fiscal

No tocante às gratificações pagas pela filial da recorrente no exterior, entende ter ocorrido violação ao princípio da territorialidade, pois, segundo tal princípio, a legislação tributária só poderia ter efeito nos limites do território da pessoa jurídica que edita a norma. Em outras palavras, a União não tem competência para tributar pessoas jurídicas fora de seu território.

Destaca que a tributação em bases universais, aplicável ao IRPJ, não se aplica às contribuições previdenciárias.

Assume que *"os pagamentos foram efetuados a diretores e colaboradores do Banco Votorantim/Nassau, da Recorrente e de outras empresas do Grupo, mas que requeriam ligação com os negócios praticados pelo Banco Votorantim/Nassau, fato que será mais detalhadamente abordado no tópico seguinte"*.

Afasta a ocorrência de habitualidade nos pagamentos.

Argumenta que a maioria dos beneficiários das gratificações pagas pela filial de Nassau eram diretores da própria filial. Quanto ao diretores da recorrente, estes indiretamente colaboraram com o lucro daquela filial, motivo pelo qual foram gratificados.

Resume seus argumentos contra essa última parte do lançamento da seguinte forma:

- a. Violação ao Princípio da Territorialidade.
Competência Tributária;
- b. Ausência de Liame Jurídico-Tributário a
Deflagrar Exigência Previdenciária sobre Pagamentos
Provenientes do Exterior; e
- c. Efetividade do Banco Votorantim/Nassau:
Razão básica a evitar sua Desconsideração.

Subsidiariamente, ressalta que somente pagamentos aos diretores da recorrente poderiam permanecer na base de cálculo.

Aponta a ilegalidade da aplicação de juros de mora sobre a multa, colacionando jurisprudência sobre o tema.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauro José Silva

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Decadência. Súmula CARF 99.

Com fundamento no art. 72, §4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), com relação à decadência aplicamos o conteúdo do **Súmula CARF 99**, *in verbis*:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Observamos que a fiscalização não declarou no Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (TEPF), fls. 144 ter analisado comprovantes de recolhimento no período fiscalizado, no entanto, a recorrente juntou em fls. 1147/1181 os comprovantes de pagamento de contribuições previdenciárias no período que interessa para a decadência. Logo, conforme acima explanado, é de ser aplicada a regra do art. 150, §4º do CTN. Tendo sido o lançamento cientificado em 16/12/2011, o fisco poderia efetuar o lançamento para fatos geradores posteriores a 11/2006. Todos os fatos geradores anteriores a tal competência, inclusive esta, estão atingidos pelo prazo de caducidade.

Nulidade da decisão de primeira instância. Inocorrência.

A nulidade da decisão de primeira instância é declarada naqueles casos nos quais o decisório *a quo* deixa de apreciar argumento relevante da recorrente, em obediência ao disposto nos arts. 31 e 59, inciso II do Decreto 70.235/72. Destacamos que se faz necessário que a omissão esteja relacionada com questão que tenha relevância, ou seja, tenha o poder de

modificar algum item do decisório. O não enfrentamento de alegação sem nenhuma importância para lide ou o acréscimo de algum esclarecimento que não altera o deslinde desta, não torna, necessariamente, nula a decisão recorrida.

Na peça recursal, a recorrente pretende a nulidade da decisão *a quo* por entender que documentos não foram analisados. Porém, tais documentos foram trazidos aos autos depois da apresentação da impugnação. A decisão *a quo* analisou o pedido de análise de tais provas e o indeferiu com base no art. 16 do Decreto 70.235/72, o que afasta eventual argumento de nulidade.

Mérito

O presente caso é um exemplo típico de situação que a recorrente pretende seja reconhecida a prevalência da forma, sob a perspectiva da auto-organização, em relação à substância econômica, empresarial ou extra-tributária. Porém, tal enfoque não é mais aceitável após a Constituição de 1998, conforme podemos observar das lições de Marco Aurélio Greco em excelente artigo no qual o autor, para criticar o formalismo no Direito Tributário, faz imperdível esforço histórico sintético a respeito de como o tema do planejamento tributário foi e vem sendo tratado na doutrina e na jurisprudência administrativa:

"(...), a liberdade absoluta do contribuinte levou a uma infinidade de estruturas negociais e reestruturações societárias que, com propriedade, foram consideradas meramente "de papel". A prevalência da forma levou, da perspectiva da legalidade, à veiculação de praticamente quaisquer conteúdos desde que através de lei em sentido formal; e da perspectiva da liberdade de auto-organização ao surgimento de "montagens jurídicas" sem qualquer substância econômica, empresarial ou extra-tributária." (Cf. GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no Direito Tributário brasileiro. Revista da PGFN. Ano I, Número I, 2011, p. 14)

Na jurisprudência deste CARF encontramos exemplo de casos nos quais houve requalificação jurídica dos fatos ao se verificar que a forma não se mostrava coerente com os objetivos buscados. Vejamos:

Acórdão 104-21.675

SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

O enfoque dado pelo Acórdão *a quo* na noção de abuso de direito que, segundo a recorrente, seria uma inovação em relação ao que havia sido anotado pela fiscalização - abuso de forma - não é capaz de gerar nulidade do julgamento de primeira instância, uma vez que a própria doutrina confunde os conceitos, tratando-os até mesmo o primeiro, abuso de direito, como gênero que engloba o segundo, abuso de formas. Nesse sentido a lição de Ricardo Lobo Torres:

"O problema fundamental a se examinar é o da distinção entre a simulação e o abuso de direito, neste compreendidas as suas diversas espécies (fraude à lei, ausência de propósito mercantil, abuso de forma, dissimulação do fato gerador abstrato etc.)" (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento tributário - elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier: 2012, p. 126)

No Acórdão 104-21.675 deste CARF, muitas vezes citados como referência no estudo da jurisprudência administrativa relativa ao planejamento tributário, o Relator Nelson Malmann admite a confusão entre os conceitos de abuso de direito e abuso de forma, sugerindo serem sinônimos no seguinte trecho:

"A teoria do abuso de direito conduziu à noção de abuso de forma, figuras intimamente relacionadas, e por vezes utilizadas como sinônimos."

Diante de tais lições, reconhecemos o abuso de forma como espécie do abuso de direito, o que nos leva a afastar o argumento da recorrente de que o Acórdão *a quo* teria inovado em seus argumentos ao tratar o caso como abuso de direito ao passo que a fiscalização falou em abuso de forma.

Passamos a colacionar algumas lições sobre o abuso de formas.

Iniciamos com lições de Marco Aurélio Greco:

"Atenção! A forma é relevante, não se pode pura e simplesmente ignorar a forma, mas não é admissível fazer mágicas com a forma e querer transformá-la em um único referencial da aplicação do Direito. A forma precisa ter um sentido prático e uma correspondência com o conteúdo." (Cf. GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo: Dialética, 2004., p. 148)

"Não se trata de predominância da substância sobre a forma. Mas também não se trata de predominância da forma sobre a substância. Ambas devem ser igualmente ponderadas e consideradas no exame e enquadramento das operações realizadas. É preciso verificar a substância, mas não se deve atropelar pura e simplesmente a forma. A substância servirá

para perguntar o que é aquilo e o conteúdo da operação pode confirmar que a realidade é aquela que resulta da forma apresentada." (Cf. GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo: Dialética, 2004., p. 148).

Hermes Marcelo Huck destaca a relação entre o abuso de forma e a capacidade contributiva no trecho a seguir:

"(...)o uso de formas jurídicas com a única finalidade de fugir ao imposto ofende a um sistema criado sobre as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária." (Cf. HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão. Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 328)

A falta de propósito negocial como razão para não considerar os efeitos fiscais do negócio da forma como engendrado é assim tratado por Hermes Marcelo Huck:

" (...) uma relação jurídica sem qualquer objetivo econômico, cuja única finalidade seja de natureza tributária, não pode ser considerada como comportamento lícito." (Cf. HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão. Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 329)

(...)ainda que o comportamento do contribuinte se apresente permeado num negócio permitido pelo direito privado, o fim nele perseguido poderá ser considerado ilícito se a forma jurídica adotada visar tão-só a burla da norma tributária." (Cf. HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão. Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 41)

É uma noção comum entre os aplicadores do Direito aquele que nos revela que não é por denominarmos de compra e venda um negócio que se revela com as características jurídicas de uma doação que este assim será reconhecido no mundo do direito. Esse raciocínio traz em si a noção de causa objetiva do negócio jurídico que, seguindo as lições de Antonio Junqueira de Azevedo, equivale à função prático-social ou econômico-social do negócio. (Cf. AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 151).

Adotando tais lições, Rodrigo de Freitas assinalou como a análise da causa objetiva permeia o trabalho do intérprete tributário (Cf. FREITAS, Rodrigo. É legítimo economizar tributos? Propósito negocial, causa do negócio jurídico e análise das decisões do antigo Conselho de Contribuintes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento tributário e o "propósito negocial"*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 441-490, (p. 475-6)):

“O conteúdo do negócio jurídico (previsão objetiva – vontade declarada), plasmado em forma de linguagem, serve de parâmetro, de referência, para a determinação do regime jurídico. Contudo, é na análise da causa objetiva que o trabalho do intérprete irá apurar se o regime jurídico é adequado à norma tributária ou não.

(...)

(...)conclui-se que não é o conteúdo formal do negócio jurídico consubstanciado na declaração de vontade que irá determinar a incidência da norma tributária, mas sim a causa objetiva. O que importa ao intérprete é procurar a verdade substancial do evento, não a simples declaração de vontade objetivada em forma de linguagem.”

Portanto, cabe ao intérprete da lei identificar os dados da realidade para promover a requalificação jurídica dos fatos, ou seja, identificar para qual negócio jurídico apontava a causa objetiva do verdadeiro negócio celebrado. Identificado o negócio celebrado, atribui-se a este as consequências que a legislação tributária prescreve.

Para tanto, cumpre-nos identificar a causa objetiva do negócio jurídico celebrado.

Se o conjunto fático revela que foi formalizado um negócio com a denominação de contrato de prestação de serviço, mas que tem a causa objetiva, a função prático-social ou a finalidade econômico-social de um contrato de trabalho, então o negócio formalizado é um ato ilícito, conforme art. 187 do Código Civil:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Ou seja, quem celebra negócio com falsa causa objetiva, abusa de seu direito, comete ato ilícito, pois excedeu os limites impostos pelo fim econômico-social, pela causa objetiva do negócio. A formalização declarada é ilícita, mas os efeitos tributários do negócio jurídico celebrado subsistem, conforme sua causa objetiva.

Oportuna o registro da lição de Hermes Marcelo Huck:

“...negócios jurídicos que não tenham nenhuma causa real distinguível, a não ser sua finalidade tributária, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo.” (Cf. HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão. Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 153)

Assim, embora os contratos possam estar perfeitamente formalizados, as empresas envolvidas regularmente criadas e inscritas nos órgãos públicos, as situações fáticas revelaram que a recorrente pretendeu pagar remuneração a seus diretores por meio da distribuição de lucros de outra empresa do grupo da qual era detentora de 99,98% do capital e sem qualquer fim econômico-social pra tal distribuição desproporcional de lucros.

Por seu turno, a composição societária da EVO revela que entre os sócios não havia qualquer *affectio societatis*, posto que não se identifica a vontade de unir esforços e capitais na busca de um resultado empresarial. A ligação entre eles que se verifica é dado pelo fato de serem prestadores de serviço para o grupo Votorantim.

Acrescentamos que a fiscalização apresentou indícios de que a distribuição de lucros era feita em data próxima ao pagamento de PLR aos demais prestadores de serviços, o que aponta para a intenção de gratificar os diretores.

Por outro lado, assiste razão à recorrente quando esta alega que não pode prevalecer o lançamento em relação à remuneração atribuída a sócios da EVO que não são diretamente seus diretores e sim diretores de outras empresas do grupo. Sem que a fiscalização tenha realizado o lançamento em todas as emersas do grupo, não há como prevalecer o lançamento em relação a diretores de outras empresas.

No tocante ao argumento de que as operações não gerariam economia tributária, acompanhamos os argumentos do Acórdão *a quo*, que demonstrou que existiu sim benefício tributário na operação, uma vez que deixou de recolher as contribuições previdenciárias e caso tivesse inserido na folha de pagamento não poderia deduzir do imposto de renda das pessoas jurídicas. Tal fato foi, como bem consignado na decisão *a quo*, destacado pela fiscalização no item 5.12 daquele documento.

Com relação ao pagamento aos diretores por meios da filial em Nassau, as atas de Assembléia da recorrente apontam que esta quis remunerar o esforço de seus diretores e funcionários que repercutiram no resultado da filial com pagamentos feitos pela filial. Como muito bem apontado na decisão *a quo*, a prestação serviço foi realizada no país e aqui foi devida a contraprestação, o que afasta o argumento de violação da territorialidade.

De maneira similar ao levantamento anterior, assiste razão à recorrente quando esta alega que não pode prevalecer o lançamento em relação à remuneração atribuída a diretores de outras empresas do grupo. Sem que a fiscalização tenha realizado o lançamento em todas as emersas do grupo, não há como prevalecer o lançamento em relação a diretores de outras empresas.

**Incidência de juros de mora sobre o total do crédito tributário não pago no vencimento.
Súmula CARF Nº 05.**

Sobre a incidência de juros de mora sobre penalidades, a Súmula CARF Nº 05 afasta a dúvida sobre tal possibilidade, na medida em que admite a aplicação dos juros de mora sobre o total do crédito tributário não pago no vencimento. Vejamos:

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

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

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

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

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

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

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

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

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

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

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

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

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

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

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

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

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a

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

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

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

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento – que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

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

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

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

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

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

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

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do

Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

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

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

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

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

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER EM PARTE** e, na parte conhecida, **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, de modo a: (a) afastar do lançamento os fatos geradores até 11/2006, inclusive, por conta da decadência; (b) limitar a multa de mora a 20%; (c) excluir do lançamento pagamentos atribuídos a diretores e empregados que não prestem serviços à recorrente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

Processo nº 16327.721628/2011-61
Acórdão n.º **2301-004.133**

S2-C3T1
Fl. 1.346

CÓPIA