



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

Processo nº 35464.002455/2005-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.528 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2013
Matéria CONT. PREV. - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - GFIP - VÍNCULO - SALÁRIO UTILIDADE
Recorrente HEIDELBERG DO BRASIL SISTEMAS GRÁFICOS E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/08/1998 a 31/05/2004

DECADÊNCIA. *DIES A QUO* E PRAZO. APLICAÇÃO DO ART. 173, INCISO I DO CTN NO CASO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

O lançamento de ofício ou a parte deste que trata de aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória submete-se à regra decadencial do art. 173, inciso I, considerando-se, para a aplicação do referido dispositivo, que o lançamento só pode ser efetuado após o prazo para cumprimento do respectivo dever instrumental.

PROVA INDICIÁRIA. NECESSIDADE DE INDÍCIOS CONVERGENTES.

A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes ou da presença de indícios necessários.

CARACTERIZAÇÃO DE CONTRATO DE TRABALHO. QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS. PRESENÇA DE PESSOALIDADE, SUBORDINAÇÃO, CONTINUIDADE E ONEROSIDADE.

O negócio jurídico é reconhecido juridicamente por sua causa objetiva, sua finalidade prático-social, e não pela forma que lhe é, artificialmente, atribuída. Cabe à fiscalização promover a qualificação jurídica dos fatos para atribuir ao real negócio jurídico celebrado, identificado segundo sua causa objetiva, as consequências tributárias que lhe são próprias segundo os desígnios da lei. As diferenças entre um contrato de trabalho e um contrato de prestação de serviço residem na pessoalidade, subordinação e continuidade que estão fortemente presentes no primeiro. Havendo provas da presença de tais elementos, correta a qualificação jurídica de contrato de trabalho

proposta pela fiscalização, o que resulta em considerar os pagamentos feitos ao prestador como parcela remuneratória sujeita à incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros.

APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR. AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO.

Inaplicável o art. 129 da Lei nº. 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa.

DA VEDAÇÃO AO CONFISCO COMO NORMA DIRIGIDA AO LEGISLADOR E NÃO APLICÁVEL AO CASO DE PENALIDADE PECUNIÁRIA

O Princípio de Vedação ao Confisco está previsto no art. 150, IV, e é dirigido ao legislador de forma a orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Além disso, é de se ressaltar que a multa de ofício é devida em face da infração à legislação tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN.

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 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” do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido 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 o lançamento, devido à regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 11/1999, anteriores a 12/1999, nos termos do voto do(a) Relator(a); B) em) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso na questão da existência de bis in idem, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que dava provimento ao recurso, pela existência de bis in idem; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, I, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei nº 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso

Processo nº 35464.002455/2005-18
Acórdão n.º **2301-003.528**

S2-C3T1
Fl. 1.492

seja mais benéfico à Recorrente Impedido: Adriano Gonzáles Silvério Declaração de voto:
Damião Cordeiro de Moraes.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Relator

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Declaração de voto

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior, Damião Cordeiro de Moraes, Adriano Gonzáles Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento apresentada pela(o) interessada(o).

O processo teve início com o Auto de Infração (AI) nº 35.669.865-3, lavrado em 30/06/2005, que constituiu crédito tributário relativo a penalidade por não apresentar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações Previdência Social (GFIP), com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, no período de 08/98 a 05/04, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 509.509,45, fls. 01.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 30/06/2005, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 37/48, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A Seção de Contencioso Administrativo Previdenciário da DRP-São Paulo-Sul determinou a realização de diligências, fls. 337/339, para que o fiscal autuante se manifestasse sobre as GPS anexadas.

O fiscal autuante manifestou-se em fls. 347 sem nada acrescentar.

Na Decisão-Notificação de fls. 343/347, a DRP/São Paulo - Sul concluiu pela procedência integral do lançamento, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 16/10/2005, fls. 354.

O recurso voluntário apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Argumenta que haveria nulidade da decisão *a quo* na medida em que não foram analisados todos os argumentos das impugnações às NFLDs 35.669.868-8 e 35.669.867-0 e ao AI 35.669.866-1 que estão intimamente ligadas ao presente caso.

Sustenta que as verbas apontadas pela fiscalização não compõem o salário de contribuição e, portanto, estão fora da base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme já demonstrou nas impugnações das NFLDs.

Haveria duplicidade na multa imputada pela fiscalização, tendo em vista que as obrigações referentes aos autônomos já foram exigidas na NFLD 35.669.866-1.

Afirma que a multa aplicada tem efeito confiscatório, não podendo prevalecer pois contraria o art. 150, inciso IV da Constituição Federal.

Como as omissões na GFIP atribuídas à recorrente foram objeto de duas NFLDs: 35.669.868-8 e 35.669.867-0 e ciente de que o processo referente à NFLD 35.669.868-8 já estava distribuído para este Relator, esta Turma converteu o julgamento em diligência por meio da Resolução 120 de 17/03/2011 para que fossem, juntados documentos do processo referente à NFLD 35.669.867-0 que já se encontrava no setor de Dívida Ativa da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

A diligência foi cumprida e os autos retornam para prosseguimento do julgamento.

Para melhor compreensão, passamos a relatar o que a fiscalização lançou nas NFLDs 35.669.868-8 e 35.669.867-0.

A NFLD 35.669.868-8, já foi julgada por esta Turma por meio do Acórdão 2301-02.195 de 28 de julho de 2011, tendo o *decisum* o seguinte teor:

"Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir da autuação, devido à regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN, os motivos que serviram ao cálculo da multa até a competência 12/1999, anteriores a 01/2000, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Damiano Cordeiro de Moraes, que votou em dar provimento parcial ao Recurso, pela aplicação da regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN; e b) Por unanimidade de votos) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do Relator."

A referida NFLD relacionava-se aos seguintes fatos narrados naquela ocasião:

A autoridade fiscal considerou como empregados da recorrente o Sr. Luiz Metzler, sócio da Metzler Comércio e Serviços Gráficos Ltda, e o Sr. Romualdo Mossom, sócio da R.M. Assessoria de Vendas S/C Ltda por ter encontrado os elementos caracterizadores do vínculo empregatício.

No caso do Sr. Luiz Metzler, a fiscalização apontou que este exercia função de relações públicas, trabalhando nas dependências da empresa com email institucional da recorrente. As notas fiscais da pessoa jurídica Metzler são sequenciais, sendo que a recorrente paga complemento de assistência médica e reembolsa viagens. Ademais, o prestador assina documentos com timbre da recorrente para autorizar emissão de passagens aéreas, reservas de hotéis e aprovação de despesas. Tudo conforme documentos presentes nos autos, fls. 74/96.

O Sr. Romualdo Mossom recebia sua remuneração por intermédio da RM Assessoria, mas exercia a função de Gerente da Região Sul, aprovando despesas e solicitando passagens aéreas, fls. 97/98. As notas fiscais da RM para a recorrente são sequenciais, fls. 99/127. O Sr. Romualdo recebeu participação nos lucros destinada aos empregados da empresa e consta em documentos desta como gerente regional. Na planilha que apura a participação nos lucros há uma meta de vendas, o que sugere que o Sr. Romualdo seguia orientações da recorrente, sob subordinação.

Por seu turno, na NFLD nº 35.669.867-0 a fiscalização atribuiu natureza salarial a verbas pagas a título de ajuda de custo e a despesas com expatriados.

A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social (CAJ-CRPS), fls. 1293, julgou o Recuso da interessada em relação ao processo que tratava da NFLD 35.669.867-0, negando-lhe provimento de modo a confirmar o que já havia sido decidido em primeira instância, fls. 1124/1132. Há notícia em fls. 1292 que o respectivo débito foi pago, mas a interessada ingressou com ação anulatória de tal débito e de outros dois lançados pelas NFLDs 35.669.869-6 e 35.669.870-0, fls. 1316/1357.

É o relatório.

Voto

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento, conforme veremos a seguir.

Passamos a apresentar nossa análise sobre cada um dos pontos abordados no Recurso Voluntário que sejam relevantes para o deslinde do presente, bem como sobre as eventuais questões de ordem pública identificadas no caso.

Decadência. Prazo de cinco anos e *dies a quo* tomando a regra do art. 173, inciso I ou art. 150, §4º, conforme detalhes do caso. Aplicação do Resp 973.733-SC.

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo

único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante nº. 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150,§4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 CTN:

“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

Misabel Abreu Machado Derzi, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:

“A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, darão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção.” (auto de infração).

“O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”.

Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352:

“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”.

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

Relator:

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.733 – SC (transitado em julgado em

outubro de 2009) como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Extrai-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados a reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. O texto do item 3 do Resp 973.733 fala que tal data “*corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible*”. Se considerássemos isoladamente tal trecho da ementa do Resp 973.733 poderíamos concluir que o *dies a quo* da decadência para aplicação do art. 173, inciso I do CTN seria o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible. Um fato gerador ocorrido em 31/12/20XX teria como *dies a quo* do prazo decadencial 01/01/20(X+1), o que levaria o fim do prazo de caducidade para 31/12/20(X+5).

Tal conclusão, entretanto, estaria em desalinho com a lógica, uma vez que um fato gerador que se constata ocorrido em 31/12/20XX só poderá ser lançado a partir de 01/01/20(X+1), dada a cristalina premissa de que só existe obrigação tributária após a ocorrência do fato gerador. Se só poderia ser lançado em 01/01/20(X+1), o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/20(X+2), o que leva o fim do prazo de caducidade para 31/12/20(X+6).

Ainda sobre o assunto, estamos cientes que após o trânsito em julgado do Resp 973.733, em 22/10/2009, a Segunda Turma do STJ já se manifestou no sentido de admitir

que os fatos geradores ocorridos em dezembro de 200X só tem seu *dies a quo* em relação à decadência em 01 de janeiro de 20(X+2), conforme podemos conferir na ementa a seguir:

EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 674.497 - PR (2004/0109978-2) Julgado em 09/02/2010.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000.

Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

Dessa maneira, já podemos afirmar que o próprio STJ já expressou, por uma de suas Turmas, que a afirmação categórica do item 3 do Resp 973.733 serviu apenas para afastar a tese da decadência decendial que houvera sido adotada por aquele Tribunal.

Ademais, ao adotarmos a interpretação mais formalista do item 3 do Resp 973.733, estaríamos em contradição com a própria finalidade da norma regimental que criou a obrigatoriedade de os conselheiros seguirem as decisões do STJ tomadas em Recursos Repetitivos. O art. 62-A do RICARF tem nítida finalidade de evitar que o CARF continue emitindo decisões que serão revistas pelo Poder Judiciário, o que estaria em desacordo com o princípio da eficiência, da moralidade administrativa e acarretaria despesas para o Erário Público na forma de ônus de sucumbência. Como o próprio STJ já vem adotando uma interpretação alinhada com lógica do texto do art. 173, inciso I do CTN, a continuidade de uma interpretação formalista resultaria em não atingimento da finalidade da norma regimental.

Resulta, então, em síntese, que para fatos geradores ocorridos em 31/12/20XX (competência 12/20XX das contribuições previdenciárias, por exemplo) teremos o fim do prazo decadencial em 31/12/20(X+6) no caso de aplicação da regra do art. 173, inciso I do CTN.

Assim, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do

primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente “. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo em um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão “pronunciado”. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos os fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 05/20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

Tratamos de lançamos de ofício motivado por descumprimento de obrigação acessória, o que, segundo nosso entendimento anteriormente apresentado, leva-nos a aplicar a regra decadencial do art. 173, inciso I do CTN, observando que tal situação não está abrangida pelo conteúdo do Resp 973.733-SC. O lançamento foi cientificado em 30/06/2005, assim, o

fisco tinha até 11/1999 para efetuar o lançamento. Todos os fatos geradores anteriores a tal competência, inclusive esta, estão atingidos pelo prazo de caducidade.

Do mérito

Esclarecemos que o auto de infração 35.669.866-1 diz respeito a outra penalidade por não apresentação da folha de pagamento, o que afasta o argumento da recorrente de que teria havido duplicidade de lançamento.

Como já relatado, as omissões na GFIP atribuídas à recorrente foram objeto de duas NFLDs: 35.669.868-8 e 35.669.867-0.

Esta última, conforme relatamos, já foi objeto de decisão definitiva na esfera administrativa, bem como a interessada tenta anular o respectivo débito na esfera judicial. Portanto, a discussão sobre os fatos geradores incluídos na NFLD 35.669.867-0 já foi encerrada na esfera administrativa.

A NFLD 35.669.868-8 já foi objeto de julgamento por esta Turma, porém ainda não alcançou a definitividade, o que nos leva a repetir a argumentação que adotamos naquela decisão.

Da prova indiciária no direito tributário

A recorrente não admite a prova indiciária no direito tributário, o que nos induz a algumas considerações sobre tal tipo de elemento probatório.

Fabiana Del Padre Tomé, autora com obra relativamente recente e que é freqüentemente citada no estudo das provas, é enfática ao afirmar que “toda prova é indireta, pois nunca se tem acesso aos fatos, que são sempre passados. Daí por que toda prova é uma conjectura, levando à presunção acerca da ocorrência ou não de certo fato” (A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2005, p. 94) e acrescenta que “toda prova é indiciária, visto que jamais toca o objeto a que se refere” (op.cit., p. 94). Em outro trecho de sua obra, a autora destaca que “o indício em nada difere da prova” (op. cit., p. 138).

A respeitável autora reconhece a existência de uma distinção tradicional entre indício e prova em função do grau de convicção que o fato provado acarrete no julgador, de modo que seria prova quando levar à certeza, e indício se dele decorrer mera possibilidade. Porém, sua lição é de que a verdade jurídica decorre da decisão do julgador após a análise do conjunto probatório.

Este, o conjunto probatório, pode ser composto por indícios que podem ser de duas espécies: indícios necessários e indícios contingentes.

Os indícios necessários revelam, com alto grau de probabilidade, determinada situação. Os indícios contingentes indicam de forma mais ou menos provável a ocorrência de certo acontecimento. Além de necessários ou contingentes.

Os indícios podem ser homogêneos ou heterogêneos. São homogêneos os indícios que tem conteúdo convergente, todos conduzindo ao mesmo resultado, ao passo que são heterogêneos os indícios que indicam fatos diversos.

A autora conclui que “a força probatória de qualquer indício(...) deve ser avaliada no caso concreto, de modo que, havendo um único indício necessário(prova no sentido comumente empregado) ou vários indícios contingentes e convergentes, ter-se-á por provado o fato”. (op. cit., p. 138-9).

É de ser observado que as lições de Fabiana Del Padre Tomé que adotamos divergem da doutrina de Marcus Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López (Processo administrativo fiscal federal comentado. 2. ed. São Paulo, Dialética, 2004, p. 173). O autor, em certo trecho de sua doutrina, exige que os indícios no direito tributário sejam graves, ou seja, sejam aceitos somente se tiverem como consequência apenas um único fato. Essa exigência, no entanto, é qualidade dos indícios chamados necessários e que se equiparam ao que comumente se denomina de prova. Deixam de ser indícios, portanto. Exigir tal qualidade dos indícios é o mesmo que negar a utilidade deles para o direito tributário, mesmo quando convergentes. Em outro trecho de sua obra, entretanto, Marcus Vinicius admite a prova indiciária. Vejamos:

“O trabalho investigatório realizado pelo agente fiscal é muito parecido com o desenvolvido pelo paleontólogo que aproveita diversas peças análogas de um animal. Completando-as uma com outras para formar o esqueleto do animal. Nesse trabalho de reconstrução, Le não precisa obter todos os ossos do esqueleto para ter uma idéia clara e precisa do animal e a certeza da espécie que foi descoberta. Basta que o conjunto de vestígios lhe dê segurança de suas conclusões. O julgador, de maneira análoga, vai reunindo indícios que permitem inferências sobre determinados fatos. Utiliza-se da combinação desse indícios que permitem inferências sobre determinados fatos. Utiliza-se da combinação desses indícios, sua comparação e a exclusão das hipóteses contraditórias, de modo a reconstruir o passado de forma segura.”(p. 173)

Fácil notar, portanto, que mesmo Marcus Vinicius e Maria Teresa admitem a prova indiciária no direito tributário.

Sobre o assunto, não poderíamos deixar de fazer referência ao mestre Alberto Xavier (Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 133), que assim expressa seu entendimento:

“Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros: e por isso deverá ativamente recorrer a todos

os elementos necessários à sua convicção. Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substitutiva) prevista na lei: só que num caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.”

O que queremos destacar de tais abalizadas lições é que não somente as provas ou indícios necessários é que conduzem à certeza jurídica construída pelo julgador, mas também um conjunto de indícios contingentes e convergentes. Cada um dos indícios contingentes nunca se equipara, isoladamente, a um indício necessário (prova no sentido tradicional) e não pode ser excluído do conjunto probatório por tal razão. A análise de um conjunto de indícios contingentes deve ser feita em duas etapas. Na primeira, analisamos a existência em si de cada indício. Na segunda etapa, analisamos o conjunto de indícios para qualificarmos se tratamos de um conjunto de indícios contingentes e convergentes. Se forem contingentes e convergentes, os indícios que compõem o conjunto terão alto valor probatório, habilitando-se a fundamentar o convencimento do julgador que emitirá sua decisão conformadora da verdade jurídica aplicável ao caso. Por óbvio, não podemos olvidar da possibilidade da utilização da análise do conjunto probatório baseado em indícios para o direito tributário.

Que qualidade superior ao direito penal teria o direito tributário para negarmos a utilização de conjuntos indiciários, tendo em vista que no direito penal tal metodologia probatória é amplamente aceita? Se aqui lidamos com o patrimônio do contribuinte, no direito penal tratamos da liberdade do cidadão. Teria o patrimônio um valor mais nobre que a liberdade individual em nosso Estado Democrático Direito de tal sorte que na análise das provas no direito que pode afetar o patrimônio devemos ser mais restritivos do que no direito que afeta a liberdade? Teria a legalidade tributária uma força jurídico-axiológica maior que a legalidade no direito penal?

Com todo respeito aos que pensam diferente, nossa resposta é não! Se para o direito penal é assente a utilização da análise do conjunto indiciário, o direito tributário há de admiti-la.

Talvez a busca por uma verdade material como corolário do princípio da legalidade seja o argumento dos que querem afastar do direito tributário a análise do conjunto indiciário. Mas

voltando-nos para as lições de Fabiana Del padre Tomé, é certo que “a verdade que se busca no curso do processo de positivação do direito, seja ele administrativo ou judicial, é a verdade lógica, quer dizer, a verdade em nome da qual se fala, alcançada mediante a constituição de fatos jurídicos, nos exatos termos prescritos pelo ordenamento: a verdade jurídica”. O que comumente é denominado princípio da verdade material se conforma na possibilidade de a administração pública carrear aos autos outras provas de modo a possibilitar que sua decisão se aproxime da realidade. Não se relaciona, portanto, com a vedação à análise do conjunto indiciário.

Registramos que no CARF, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais, há várias decisões que acatam a utilização da prova indiciária:

Acórdão 107-08326

PAF - PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, quando a sua formação está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levam ao convencimento do julgador.

Acórdão 107-07083

PAF – PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é aceita em matéria tributária, quando formada a partir de um juízo instrumental que leve em conta a existência de vários indícios convergentes.

Acórdão CSRF/01-05.132

PAF – PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. O que não se aceita no Processo Administrativo Fiscal é a autuação sustentada em indício isolado, o que não é o caso desses autos que está apoiado num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levaram ao convencimento do julgador.

Tomando tais considerações jurídicas gerais sobre os indícios, passamos a outras questões de relevo para o caso.

Caracterização do contrato de trabalho. Qualificação jurídica dos fatos. Presença de pessoalidade, subordinação, continuidade e onerosidade.

A matriz legal da caracterização de empregado na seara tributária é o art. 12, inciso I da Lei 8.212/91:

*DOS CONTRIBUÍNTES**Seção I**Dos Segurados*

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

I - como empregado:

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

A lei tributária, portanto, definiu o empregado como “aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado”. Ao assim definir, destacou a necessidade de três requisitos para caracterização do empregado: não eventualidade, subordinação e onerosidade. São requisitos totalmente alinhados com o que prevê a legislação trabalhista por intermédio da CLT:

Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

§ 1º - Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

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

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

Tomando a legislação trabalhista, a doutrina estabeleceu como requisitos para a relação de emprego: a continuidade, subordinação, onerosidade e pessoalidade. Parece-nos que a lição de Amauri Mascaro do Nascimento é perfeitamente cabível também para a lei tributária acima citada, pois a pessoalidade adviria da expressão “as seguintes pessoas físicas” contida no

caput do art. 12. Assim, assumimos os quatro requisitos apontados pelo doutrinador como necessários para que um prestador de serviço seja considerado empregado.

Nesse cenário, cabe à autoridade fiscal demonstrar que, em dada situação, tais requisitos foram constatados para que o prestador seja considerado empregado e os pagamentos feitos a ele sejam tidos como remuneração que deve sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

Se o contratante e o prestador ajustaram entre si que haveria a interposição de uma pessoa jurídica para a formalização da prestação de serviço, isso em nada altera a situação fática, pois, por exemplo, 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 alguém deseja contratar, de maneira eventual, uma prestação de serviços sem que seja relevante a pessoa física que irá realizar o serviço, o negócio jurídico previsto em nosso ordenamento é um contrato de prestação de serviços. Ou seja, a causa objetiva, a função prático-social ou econômico-social do referido contrato é oferecer uma prestação de serviço eventual e não pessoal. Evidente que quem contrata deseja que o serviço seja executado segundo sua orientação ou necessidade, daí a presença da subordinação técnica nesse tipo de contrato. Mas a ausência de pessoalidade não permitirá que o contratante exija que o contratado se submeta a todo o seu comando, inclusive, por exemplo, o modo de proceder no decorrer da execução. A subordinação técnica não permite que a contratante exerça todo o seu poder de direção.

De outro modo, para uma prestação de serviços contínua (não eventual), exercida pessoalmente e subordinada ao contratante, nosso ordenamento prevê a figura do contrato de trabalho. Portanto, a causa objetiva, a função prático-social ou econômico-social do negócio jurídico denominado contrato de trabalho é permitir uma prestação de serviços contínua (não eventual), exercida pessoalmente e subordinada ao contratante.

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.

Assim, embora os contratos de prestação de serviço possam estar perfeitamente formalizados, as empresas envolvidas regularmente criadas e inscritas nos órgãos públicos, as situações fáticas revelaram que a recorrente desejava contratar uma prestação de serviço contínua, pessoal e a ela subordinada, o que é causa objetiva, função prático-social ou econômico-social, não do contrato de prestação de serviços pretendido pela recorrente, mas do contrato de trabalho.

Em situação similar, este Colegiado já se manifestou pela consideração de rendimentos do trabalho mesmo com a existência de pessoa jurídica que foi interposta na relação entre contratado e contratante. Vejamos:

Acórdão 104-21.954

CESSÃO DO DIREITO AO USO DA IMAGEM - CONTRATO DE TRABALHO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA - IMPOSSIBILIDADE DE SEREM PROCEDIDAS POR OUTRA PESSOA, JURÍDICA OU FÍSICA - PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS - JOGADOR DE FUTEBOL - SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Desta forma, o jogador de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terá seus rendimentos tributados na pessoa física incluídos aí os rendimentos originados no direito de arena/cessão do direito ao uso da imagem, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

Em suma, na presença de pessoalidade, subordinação, continuidade e onerosidade, teremos a caracterização de um contrato de trabalho e, portanto, os pagamentos feitos ao prestador do serviço serão considerados parcela remuneratória que está no campo de incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros.

No âmbito do Tribunal Superior do Trabalho, exige-se apenas dois elementos para caracterização do contrato de trabalho em face de interposição de pessoa jurídica: pessoalidade e subordinação direta. Vejamos a Súmula 331:

Súmula Nº 331 do TST

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

A personalidade existe naquela situação na qual o empregado não pode fazer-se substituir sem o consentimento do empregador (Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Iniciação ao Direito do Trabalho. 24 ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 153).

Sobre a subordinação tomemos algumas lições doutrinárias. Vinculado por um contrato de trabalho, o empregado é, segundo a lição de Amauri Mascaro do Nascimento (Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Iniciação ao Direito do Trabalho. 24 ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 155):

“um subordinado porque ao se colocar nessa condição consentiu por contrato que o seu trabalho seja dirigido por outrem, o empregador. Este pode dar ordens de serviço. Pode dizer ao empregado de que modo deverá trabalhar, o que deverá fazer, em que horário, em que local etc.”

O mesmo autor adverte que nos altos escalões administrativos a subordinação é mais tênue a subordinação:

“..nos altos escalões administrativos da empresa, há diretores que têm subordinação leve, quase imperceptível, a ponto de confundir alguns teóricos quando procuram responder qual a sua posição jurídica (...). Há, também nesse nível. A subordinação, embora menos visível, mas existente, com as nuances próprias da situação em que esses trabalhadores, predominantemente intelectuais, encontram-se. Só o fato de, numa empresa, Alguém se inserir numa organização para cumprir diretrizes que não traça, mas que provém de uma assembléia da sociedade, é indicativo.”(Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Iniciação ao Direito do Trabalho. 24 ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 156)

Logo, quando há uma prestação de serviços com personalidade por alguém que segue diretrizes que não traça, temos configurado a presença de subordinação.

Passemos à análise fática do caso dos autos.

Analisaremos a presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego e, portanto, da natureza salarial dos pagamentos, em relação a cada uma das contratadas.

Metzler

A subordinação fica caracterizada por alguns indícios convergentes colecionados pela fiscalização. O Sr. Metzler trabalha nas dependências da empresa, usa email institucional e este solicita e aprova emissão de passagens aéreas, reservas de hotéis e aprova despesas, fls. 74/94. São indícios que convergem para o fato de o contratado cumprir diretrizes que não traça, corroborando a noção de subordinação para altos escalões traçada por Amauri Mascaro Nascimento.

A personalidade advém de outros elementos indiciários. O Sr. Luiz Metzler recebe complementação de assistência médica,

porta cartão pessoal com o timbre e o email institucional da recorrente, fls. 84, a empresa Metzler foi constituída por este juntamente com sua esposa, fls. 227/230, nunca possuiu empregados e as notas emitidas para a recorrente eram sequenciais, fls. 74/94. Trata-se de conjunto de elementos convergentes que apontam para uma prestação de serviços com pessoalidade.

A onerosidade e a habitualidade ficam facilmente identificadas nos pagamentos mensais durante alguns anos.

RM Assessoria

O principal argumento da recorrente para afastar a subordinação e a pessoalidade em relação ao Sr. Romualdo Mossom é o fato de a RM prestar serviços a outras empresas. No entanto, no período que nos interessa, após 31/12/1999, a RM só prestou serviços para a recorrente. As notas emitidas pela RM e que constam dos autos só mostram a existência de outro destinatário dos serviços no ano de 1998.

Afastado tal argumento, a subordinação fica caracterizada por alguns indícios convergentes colecionados pela fiscalização. O Sr. Romualdo trabalha como Gerente Regional Sul, solicita e aprova emissão de passagens aéreas, reservas de hotéis e aprova despesas, fls. 97/127. São indícios que convergem para o fato de o contratado cumprir diretrizes que não traça, corroborando a noção de subordinação para altos escalões traçada por Amauri Mascaro Nascimento.

A pessoalidade advém de outros elementos indiciários. O Sr. Romualdo Mossom foi indicado como beneficiário de Participação nos Lucros, o que evidencia que atuava diretamente para a empresa. Ademais, a própria recorrente reconhece, fls. 436, que somente o sócio majoritário da RM é que atuava na prestação de serviços. Trata-se de conjunto de elementos convergentes que apontam para uma prestação de serviços com pessoalidade.

A onerosidade e a habitualidade ficam facilmente identificadas nos pagamentos mensais durante alguns anos.

Com relação aos indícios que nos levaram a concluir pela presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego em ambos os casos, a recorrente não negou a existência destes, mas tentou afastar a relação dos indícios com os referidos elementos. A despeito dos argumentos apresentados, nossa avaliação é de os indícios constantes dos autos são aptos a construir a certeza jurídica de que houve relação de emprego entre a recorrente e os Srs. Metzler e Mossom.

Configurada a relação de emprego, os valores pagos aos trabalhadores devem sofrer a incidência da contribuição previdenciária e de terceiros.

Aplicação do art. 129 da Lei 11.196. Impossibilidade. Inteligência do art. 105 do CTN

Pretende a recorrente a aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005 que, segundo entende, teria autorizado a prestação de serviços por pessoas jurídicas em casos similares aos dos autos.

Sem entrar no mérito do conteúdo do dispositivo mencionado, não é possível sua aplicação ao caso, pois os fatos geradores são anteriores à publicação da lei. Como é cediço, o art. 105 do CTN estabelece que “a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116”.

Já temos jurisprudência do CARF nesse sentido que citamos não em relação ao mérito da Lei, mas em relação ao aspecto intertemporal:

Acórdão 104-21.954

APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR – AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO - Inaplicável o art. 129 da Lei nº. 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa, mas sim instituiu um novo regime de tributação.

Assim, como a Lei 11.196/2005 foi publicada em 22/11/2005 e os fatos geradores são de 01/2000 a 02/005 não é possível considerarmos sua aplicação ao caso.

Não vislumbro a ocorrência de bis in idem, pois eventual contribuição previdenciária recolhida sobre as notas fiscais dos prestadores tinham aqueles como contribuintes e nos autos o contribuinte é a contratante. Quanto aos valores recolhidos pelas empresas prestadoras, estes poderão ser objeto de pedido de restituição protocolizado pelas interessadas.

No tocante às alegações quanto à desconsideração da pessoa jurídica, nos alinhamos com o que ficou consignado na decisão a quo, in verbis:

“21. A atuação do fisco não foi além das prerrogativas que a lei e a jurisprudência lhe permitem conforme afirma a impugnação. A personalidade jurídica da pessoa jurídica não foi desconsiderada, pois esta se mantém incólume. A auditoria-fiscal desconsiderou, apenas, o contrato de prestação de serviços existente entre a terceirizada e a tomadora dos serviços, com o fim único de atribuir a esta, a responsabilidade previdenciária que emerge da vinculação fático-jurídica que se estabeleceu entre ela e os sócios das empresas contratadas.

Nessa linha, seguem os ensinamentos do ilustre Rubens Requião: Não se trata, é bom esclarecer, de considerar ou declarar nula a personificação da pessoa jurídica, mas de a tornar ineficaz para

determinados atos (Curso de Direito Comercial, vol. 1, 14a ed., São Paulo, Editora Saraiva, 1994)."

Por fim, registramos que o reconhecimento da relação de emprego de forma a gerar efeitos jurídicos na relação entre empregado e empregador é, de fato, de competência da Justiça do Trabalho, mas o que aqui foi discutido é a natureza dos pagamentos feitos aos trabalhadores e seu reflexo na relação entre fisco e empregador.

Portanto, os fatos geradores relacionados com as NFLDs: 35.669.868-8 e 35.669.867-0 deviam constar da GFIP. Agindo de outro modo, a recorrente ensejou a aplicação da penalidade aqui discutida.

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 das 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** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO** de modo a: (a) afastar os fatos geradores ocorridos até 11/1999, por conta da decadência; (b) para as penalidades aplicadas

com motivação em infrações relacionadas a GFIP, determinar a aplicação da multa mais benéfica quando comparadas as penalidades do art. 32-A com as penalidades dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

Declaração de Voto

DO LANÇAMENTO

1. No que diz respeito ao mérito, o processo teve início com o Auto de Infração (AI) nº 35.669.865-3, lavrado em 30/06/2005, que constituiu crédito tributário relativo a penalidade por não apresentar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações Previdência Social (GFIP), fls. 01.

2. Ocorre que, conforme pude constatar, na mesma ação da fiscalização foram lavrados outros autos de infração contra o mesmo sujeito passivo, o que enseja dupla punição.

3. A infração ora em tela, no meu entendimento, já foi devidamente punida com a emissão dos demais autos de infração e, assim, não poderia ser novamente castigada pelo descumprimento de obrigação acessória.

4. Tal entendimento encontra guarida na própria norma previdenciária que, em alguns casos, já trata conjuntamente as hipóteses de “recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente” para assegurar que o fisco poderá lançar de ofício a importância devida (art. 33, §3º, da Lei 8.212/91).

5. O duplo sancionamento deve ser evitado. Sobre o tema vale ressaltar os ensinamentos de Daniel Ferreira “tem outra e especial serventia enquanto princípio geral do Direito: a de proibir reiterado sancionamento por uma mesma infração – vale dizer, afastar a possibilidade de múltipla e reiterada manifestação sancionadora da Administração Pública” (in “Sanções Administrativas”, Malheiros Editores).

6. Nesse sentido, cito jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

“AUTO DE INFRAÇÃO – BIS IN IDEM – IMPOSSIBILIDADE DE COEXISTÊNCIA DE AUTO DE INFRAÇÃO PELA NÃO ENTREGA DE GFIP E PELA NÃO INFORMAÇÃO DE TODOS OS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NO MESMO PERÍODO PARA O MESMO SUJEITO PASSIVO.

Ocorrência de bis in idem quando se trata de uma infração e são lavrados dois autos de infração para aplicação de multa punitiva pelo descumprimento de uma obrigação acessória. Recurso Voluntário Provido.”

(Acórdão 205-0.1522, julgado em 03.02.2009, Conselheira Relatora Liege Lacroix Thomasi)

“DOCUMENTOS. INFORMAÇÕES E ESCLARECIMENTOS PRESTADOS. BIS IN IDEM. IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO.

A não apresentação de todos os documentos relacionados com as contribuições previstas na Lei 8.212/91 constitui infração distinta da não prestação de informações e esclarecimentos, mas a atuação fiscal deve evitar a aplicação de dupla penalidade quando uma das ações cometidas pelo contribuinte estiver abrangida pela outra. Recurso Voluntário Provido.”

(Acórdão 2301-01.291, julgado em 23.03.2010; Rel.: Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes)

7. Ainda com relação à matéria, apenas para exemplificar, a legislação que trata do processo administrativo por dano ambiental pacifica matéria semelhante na Lei 9.605/98, artigo 76, onde encontra-se previsto que “o pagamento de multa imposta pelos Estados, Municípios, Distrito Federal ou Territórios substituiu a multa federal na mesma hipótese de incidência”.

8. Além disso, é importante que sejam observados os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, conforme previsto nos artigos 37, 5º, inciso II, e 84, inciso IV, todos da Constituição Federal, pois, a meu ver, a Administração Pública deve segui-los como parâmetro para que as medidas adotadas por ela não gerem prejuízos elevados ao contribuinte. Nesse sentido vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça (STJ), *in verbis*:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. PREENCHIMENTO INCORRETO DA DECLARAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE. PREJUÍZO DO FISCO. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.

1. A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade.

2. A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.

3. A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere a contrario sensu; vale dizer, escapa à razoabilidade "aquilo que não pode ser". A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios

justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado(...).”

(Recurso Especial nº 728.999 - PR (2005/0033114-8; Ministro Relator Luiz Fux)

9. O princípio da proporcionalidade pode ser visto como um desdobramento do princípio da razoabilidade e se traduz no sentido de que, adotando a medida necessária para atingir o interesse almejado, o administrador age com proporcionalidade, que deve ser medida não pelos critérios pessoais do administrador e nem nos termos frios da lei, mas diante do caso concreto e segundo os padrões comuns na sociedade.

10. E no caso concreto entendo que a fiscalização agiu de forma desproporcional ao autuar nove vezes o contribuinte em decorrência de ações da empresa que se comunicam entre si. Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que a proporcionalidade é uma “faceta específica” da razoabilidade, o que significa dizer que nas decisões e nas medidas administrativas deve haver adequação entre os meios e os fins previstos na lei.

11. A segurança jurídica é afetada ante a ação da fiscalização. E sobre a questão cito o parecer ProCADE n.º 526/2005, da Advocacia Geral da União - AGU, no qual a Procuradora Nancy de Abreu afirma que o *bis in idem* “trata-se de um princípio basicamente de construção doutrinária e que irradia sobre os atos administrativos, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, como uma limitação ao poder punitivo ao Estado-Administração”.

12. Ainda conforme a AGU “a expressão *bis in idem* pode ter seu significado dividido nos seguintes termos: o *bis* deve ser entendido como uma vedação não só à nova sanção, mas deve ser estendido seu significado para se evitar nova persecução (instrução mediante novo processo); o *idem*, em termos objetivos, possui como significado, ao menos no direito brasileiro, como mesmos fatos, em termos reais e históricos, com relevância decorrente da análise dos fatos e não estritamente jurídica”.

13. Seguindo essa linha de raciocínio, Fábio Medina ensina que “a idéia básica do *non bis in idem* é que ninguém pode ser condenado duas ou mais vezes por um mesmo fato” e segue dizendo que “já foi definida essa norma como ‘*princípio geral de direito*’, que, com base nos princípios da proporcionalidade e da coisa julgada, proíbe a aplicação de dois ou mais procedimentos, seja em uma ou mais ordens sancionadoras, nos quais se dê uma identidade de sujeitos, fatos e fundamentos, e sempre que não exista uma relação de supremacia especial da Administração Pública” (in Direito Administrativo Sancionador – SP, Editora RT, 2000, Osório, Fábio Medina, f. 279).

14. Assim, firme está meu convencimento no sentido de que o agente fiscal agiu em contraposição ao princípio do *non bis in idem*, ao autuar o contribuinte por nove vezes, agravando as multas aplicadas.

15. O fisco deve evitar a aplicação de dupla penalidade quando uma das ações cometidas pelo contribuinte estiver abrangida pela outra, porém, cumpre salientar que não estou a menosprezar a função repressiva das sanções tributárias, adotadas sempre no sentido de preservar a atividade de fiscalização e a segurança nos atos destinados a arrecadação dos tributos. Entretanto, a meu sentir, o Estado também não pode punir excessivamente o contribuinte, notadamente no presente caso em que a empresa recebeu nove autos de infração por múltiplas condutas.

16. Não é demais falar que no Brasil a burocracia e o excessivo dever acessório de prestar ou franquear o acesso a informações de interesse da administração tributária colocam as empresas em situação caótica. A guarda de documentos, a produção de dados nos exatos formatos delimitados pelo fisco, entrega de documentos mensais, são apenas algumas das inúmeras e crescentes obrigações dos contribuintes passivas de pesadas multas. Sem falar no acompanhamento diário a que é obrigada a empresa sobre a edição de Leis, Decretos, Portarias, Instruções Normativas, etc.

17. Essas imposições de obrigações tributárias acessórias sem limite algum, na verdade, asfixiam as pequenas empresas e propiciam o aumento da informalidade no País. O que resulta, finalmente, no aumento do Custo Brasil, que, por seu turno, afeta gravemente a vida das empresas e dos empregados.

18. Feitas tais considerações, voto pelo provimento do recurso voluntário, por entender que o auto de infração lavrado não subsiste.

CONCLUSÃO

19. Diante do exposto, CONHEÇO do recurso para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes