



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

Processo nº 36392.000165/2007-47
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2202-003.445 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de junho de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes IBM BRASIL - INDUSTRIA MAQUINAS E SERVIÇOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/2005

CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 99.

Declarada pelo STF, sendo inclusive objeto de súmula vinculante, a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que estabeleciam o prazo decenal para constituição e cobrança dos créditos relativos às contribuições sociais previdenciárias, a matéria passa a ser regida pelo Código Tributário Nacional, que determina o prazo de 5 (cinco) anos para a constituição e cobrança do crédito tributário.

Nos termos da Súmula CARF nº 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.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Devida contribuição a cargo da empresa sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais que prestam serviços à empresa.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. COOPERATIVAS DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. SISTEMÁTICA DE REPERCUSSÃO GERAL. VINCULAÇÃO DO CARF.

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida, o STF declarou a inconstitucionalidade do inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação conferida pela Lei nº 9.876, de 1999, que previa a contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho. Aplicação aos julgamentos do CARF, conforme artigo 62, § 2º, do RICARF.

COMPENSAÇÃO.

A compensação é procedimento de iniciativa do sujeito passivo, que deve registrar a operação nos seus registros contábeis e declará-la em GFIP.

LEI NOVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106 DO CTN. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/08. MULTA EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN), art. 106, II, "c", a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Em face da MP nº 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), que alterou as multas no âmbito das contribuições previdenciárias, na ocorrência de lançamento de ofício, a comparação da multa mais benéfica ao contribuinte deve ser feita com o art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, que conduz ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%).

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, quanto ao Recurso de Ofício: por unanimidade de votos, negar provimento. Quanto ao Recurso Voluntário: a) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre os serviços prestados por cooperativa de trabalho; b) pelo voto de qualidade, determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35-A, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto (Relator), Dílson Jatahy Fonseca Neto e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que reduziram a multa de mora para trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada ao percentual de 20%. Foi designada a Conselheira Rosemary Figueiroa Augusto (Suplente convocada) para redigir o voto vencedor na parte em que o Relator foi vencido.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator.

(assinado digitalmente)

Rosemary Figueiroa Augusto - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Martin da Silva Gesto, Márcio Henrique Sales Parada, Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dílson Jatahy Fonseca Neto e Rosemary Figueiroa Augusto (Suplente Convocada).

Relatório

Tratam-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos nos autos do processo nº 36392.000165/2007-47, em face do acórdão nº 12-37.258, julgado pela 11ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (DRJ/RJ1) no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente em parte a impugnação apresentada pela contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem, que assim os relatou:

Do Lançamento:

Trata-se de crédito previdenciário lançado pela fiscalização, NFLD - DEBCAD 37.065.256-8, consolidado em 27/12/2006, contra o contribuinte acima identificado, relativo às contribuições sociais devidas e não recolhidas à Seguridade Social, referentes à parte dos segurados empregados e contribuintes individuais, à parte patronal inclusive ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho ~ RAT, aquelas relativas aos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho assim como as destinadas a Terceiros (INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), no valor consolidado de R\$ 17.677.860,84

(dezessete milhões e seiscentos e setenta e sete mil e oitocentos e sessenta reais e oitenta e quatro centavos) no período não contínuo de 10/1999 a 12/2005.

2. De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 885/887 e anexos, temos que:

2.1. A empresa possui convênio com o FNDE para todo o período fiscalizado;

2.2. Constituem fatos geradores das contribuições apuradas: Remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, a seus

segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviço, assim como valores pagos a cooperativas de trabalho relativamente aos serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio destas cooperativas;

2.3. As contribuições lançadas estão previstas no art. 22, incisos I, II, III e IV da Lei 8.212/91;

2.4. Serviram de base para a apuração do débito os recibos e folhas de pagamento - FP, recibos de férias e fichas de salário maternidade;

2.5. As bases de cálculo foram fornecidas pela Empresa, por meio de planilhas eletrônicas, validadas pelo sistema SVA. As tabelas contendo as bases de cálculo, por estabelecimento, anexadas às fls. 758/840 tiveram a exatidão reconhecida através de declaração do diretor tesoureiro da empresa fiscalizada.

[...]

A DRJ de origem entendeu pela procedência em parte da impugnação apresentada pela contribuinte, sendo reconhecida a decadência das competências 10/1999 a 11/2001, em razão do disposto no art. 150, § 4º, do CTN, constando nos autos os comprovantes de pagamento do período para fins que seja considerado como "pagamento antecipado", nos termos do dispositivo supracitado.

Em razão do valor exonerado, necessária a apreciação do recurso de ofício.

Por sua vez, inconformada na parte que foi vencida, a contribuinte apresentou recursos voluntários às fls. 6544/6579, onde a contribuinte reitera os argumentos apresentados em impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário fora apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

O recurso de ofício igualmente preenche os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

DO RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício em questão preenche os requisitos de admissibilidade.

Portanto, dele conheço.

De início, rejeito a preliminar da contribuinte de não cabimento do recurso de ofício. A hipótese de cabimento deste recurso está de acordo com o caso concreto, face ao valor do crédito tributário exonerado, que é acima de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Conforme relatado, o acórdão da DRJ de origem foi pela procedência em parte da impugnação apresentada pela contribuinte, sendo reconhecido a decadência das competências 10/1999 a 11/2001, em razão do disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Compreendeu-se que em face da inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 prolatada pelo E. Supremo Tribunal Federal, bem como a edição da Súmula Vinculante nº 8 do mesmo Tribunal, a constituição do crédito relativo às contribuições previdenciárias deve obedecer ao prazo decadencial do CTN.

A Súmula Vinculante nº 08 do STF, de 12/06/2008, publicada no DOU nº 117 de 20/06/2008, é claro ao tratar da inconstitucionalidade que foi reconhecida pelo STF, conforme pode ser abaixo verificado:

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".

Diante disso, necessário analisar se aplicável o disposto no art. 150, § 4º ou 173, I, ambos do CTN.

Salienta-se que, conforme bem referiu o acórdão da DRJ de origem, consta nos autos os comprovantes de pagamento do período cuja decadência foi reconhecida. Assim, foi considerado que esteve caracterizado "pagamento antecipado", atraindo-se portanto a aplicação do disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Aliás, tão somente está sendo exigido da contribuinte "diferenças" de valores a recolher, conforme verifica-se no auto de infração, bem como pelo relatório de diligência fiscal de fl. 6.299.

No caso concreto, o crédito tributário foi constituído em 27/12/2006, com ciência do contribuinte em 29/12/2006, relativo aos fatos geradores nas competências 10/1999 a 12/2005.

Assim, tendo ocorrido pagamento antecipado, conforme Guias de Recolhimento da Previdência Social - GPS, em todo o período do débito, conforme fls. 4.198 a 6.297, se aplica a regra contida no § 4º do art. 150 do CTN, devendo ser considerado não abrangido pela decadência o crédito tributário no período de 12/2001 a 12/2005.

Desta forma, correto o reconhecimento da decadência, acarretando a extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, V do CTN, para o período de 10/1999 a 11/2001, no que se refere às Contribuições Previdenciárias e de Terceiros.

A jurisprudência deste Conselho é no mesmo sentido que a adotada pela DRJ de origem, não havendo razões para dar provimento ao recurso de ofício. Saliento que a contagem do prazo decadencial foi realizada adequadamente, não havendo reparos a serem realizados por este Conselho em relação ao acórdão recorrido.

Destaca-se que no mesmo sentido desta decisão, foi editada a Súmula CARF nº 99, que segue abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 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."

Ante o exposto, encaminho meu voto para negar provimento ao recurso de ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Preliminar de nulidade.

A NFLD foi regularmente lavrada em face do sujeito passivo da obrigação principal, com ciência pessoal tomada pelo seu representante legal, conforme se verifica na assinatura aposta às fls. 01.

Os fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas aplicadas e fundamentos legais foram explicitados tanto nos diversos discriminativos e relatórios que compõe a NFLD, assim como no relatório fiscal e seus anexos, que também são partes integrantes da NFLD. Ou seja, a notificação é composta de uma série de discriminativos e relatórios contendo todos os elementos demonstrativos e explicativos do crédito apurado, nela estando incluído o Relatório Fiscal e seus anexos.

Desta forma a presente notificação foi lavrada de acordo com o disposto no artigo 142 do CTN, in verbis:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Portanto, a Autuação em epígrafe encontra-se revestida das formalidades legais, tendo sido lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto. Foram apresentados anexos à presente autuação todos os relatórios que, de acordo com as orientações normativas vigentes, são necessários e suficientes para apresentar ao sujeito passivo as informações pertinentes aos procedimentos realizados no decorrer da ação fiscal, bem como sobre a origem das contribuições previdenciárias lançadas, conforme será demonstrado.

Todas as informações relevantes ao presente lançamento foram apresentadas à recorrente, que foi regularmente cientificada do lançamento, tendo-lhe sido conferido tempo hábil para apresentar seus questionamentos, o que foi consubstanciado na sua Impugnação e Recurso Voluntário, não havendo que se falar em cerceamento de defesa.

Ante o exposto, rejeito a preliminar.

Mérito.

Inicialmente cabe ressaltar que as apropriações de valores recolhidos se encontram discriminados mês a mês no RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, demonstrando que, mais uma vez, não resta razão a empresa. Em momento algum foram efetuadas glosas de compensação no presente lançamento. Ou seja, os valores apurados foram extraídos das folhas de pagamento e, do resultado da aplicação das alíquotas, foram apropriadas as GPS pagas pela impugnante, na competência informada.

Quanto as sobras de valores retidos e não apropriados, temos que o instituto da Retenção está disposto no art. 31 da Lei nº 8.212/91, que estabelecia à época dos fatos geradores:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 59 do art. 33.

§1 O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço.

Interessante destacar, como bem observou a DRJ de origem, que extrai-se da legislação que regia a matéria (Instruções Normativas: IN 13 de 28/04/2000, IN INSS/DC 67/2002, IN INSS/DC 100/2003 e IN/SRP 03/2005), que a compensação é um procedimento facultado ao sujeito passivo, que deve tomar a iniciativa da operação, registrando-a nos seus assentos contábeis e dando conhecimento ao Fisco pela respectiva declaração em GFIP, o que não ficou demonstrado nos autos pela recorrente. Desta forma restaria à fiscalização as glosas de tais compensações, se este fosse o caso, e isto, mediante a apresentação de todos os documentos pertinentes às compensações efetuadas, incluindo memória de cálculo conforme efetuado com os valores objeto de ação judicial.

Portanto, temos que o procedimento de informar mensalmente ao INSS os valores retidos da empresa, por intermédio de GFIPs distintas por obra de construção civil ou por estabelecimento da empresa tomadora de serviços, utilizando os códigos de recolhimento próprios da atividade, são normas previstas no Manual de Orientação da GF IP, aprovado pela

Resolução/INSS nº 63 de 17/09/01, salvo quando, comprovadamente, utilizar os mesmos segurados para atender a várias empresas tomadoras de serviços, alternadamente, no mesmo período, inviabilizando a individualização da remuneração desses segurados em relação a cada empresa tomadora, porém não a eximindo da obrigação de declarar os valores retidos.

Ainda, merece ser ressaltado que não foram declarados em GFIP qualquer valor a título de retenção e compensação, excetuados os valores compensados por determinação judicial, conforme verificação efetuada por amostragem, o que nem seria necessário uma vez que a própria empresa admite tal fato.

Estabelece o disposto no § 2º do art. 32 da Lei 8.212/91:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)

[...]

§ 2º As informações constantes do documento de que trata o inciso IV, servirão como base de cálculo das contribuições devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, bem como comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)

Contudo, conforme bem julgou a DRJ de origem a recorrente "*se limitou a apresentar em sua impugnação planilhas feitas pela autoridade fiscal contendo todos os procedimentos adotados pela fiscalização. Em nenhum momento ela trouxe aos autos planilhas de cálculo que demonstrassem os procedimentos que foram por ela adotados, ou seja, não apresentou planilhas de valores retidos e compensados ou mesmo qualquer pedido de restituição., conforme autorizado em Lei*".

Portanto, a alegação de que "pela legislação aplicável, o fato de o valor retido não ser informado na GFIP da competência própria, não impede que o mesmo valor seja compensado pelo prestador de serviços em competências subsequentes;" não procede em relação ao fato de que tais procedimentos devem ser claramente demonstrados ao auditor por ocasião da fiscalização, o que certamente não ocorreu por ocasião da impugnação.

Por tais razões, não como há como não concordar com a conclusão da DRJ de origem que concluiu, "*frente a sonegação de informações através das GFIP ou mesmo planilha de memória de cálculo das compensações efetuadas, não houve segurança material para que a fiscalização procedesse a qualquer compensação referentes as sobras de valores a serem compensados em períodos posteriores*".

Além disso, cabe apontar que foram observados várias alterações efetuadas nas bases de cálculos das contribuições informadas em GFIP após a ação fiscal.

Quanto aos valores referentes a Terceiros, temos que, conforme legislação acima apontada, tais valores não podem ser compensados com valores retidos. Logo, mesmo que admitida a alegação da impugnante de que ocorreu a compensação de retenções efetuadas, resta a inobservância no disposto no § 2º do art. 203 da IN 03/05, que disciplina que a compensação da retenção somente poderá ser efetuada com as contribuições devidas à Previdência Social, não podendo absorver contribuições destinadas a outras entidades ou fundos, as quais deverão ser recolhidas integralmente pelo sujeito passivo, motivo pelo qual entendo que o acerto de guias solicitado pela Impugnante deverá ser efetuado no sistema informatizado antes de qualquer alteração no presente processo.

Quanto a afirmação de que “tais valores foram recolhidos pelos tomadores de serviço em documentos de arrecadação que indicavam o CNPJ de outro estabelecimento da IMPUGNANTE, diverso daquele que emitiu a nota fiscal,” não ficaram comprovados nos autos e sequer foram objeto de qualquer solicitação de acerto no sistema, conforme ponderou a DRJ de origem.

Salienta-se que a DRJ de origem asseverou que “*Observa-se portanto que as alegações da Impugnante são, em sua maioria, genéricas e destituídas de comprovação*”.

- Contribuição Previdenciária sobre valores pagos à Cooperativas de Trabalho

Esta matéria já foi objeto de julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida, tendo o STF declarado a inconstitucionalidade do inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação conferida pela Lei nº 9.876, de 1999, que previa a contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho. Necessária a aplicação aos julgamentos do CARF, conforme artigo 62, § 2º, do RICARF.

A 2a. Turma da Câmara Superior de Recurso Fiscais apreciou recentemente a questão, tendo o acórdão a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. COOPERATIVAS DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. SISTEMÁTICA DE REPERCUSSÃO GERAL. VINCULAÇÃO DO CARF.

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida, o STF declarou a inconstitucionalidade do inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação conferida pela Lei nº 9.876, de 1999, que previa a contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho. Aplicação aos julgamentos do CARF, conforme artigo 62, § 2º, do RICARF.

RECURSO ESPECIAL. PENALIDADES. PERDA DE OBJETO. Considerando-se indevida a exigência da própria obrigação principal, perde o seu objeto o Recurso Especial que trata das respectivas penalidades.

Recurso Especial do Contribuinte provido

Recurso Especial do Procurador não conhecido

Face a isto, procedentes as razões da contribuinte quanto a tal ponto.

- Multa aplicada

Na data da ocorrência do fato gerador das contribuições sociais em questão, qualquer outro dispositivo que dispunha sobre normas punitivas aplicas à falta ou ao atraso do seu recolhimento, ou seja, não incidia sobre tais infrações multa de ofício. Assim, o atraso ou não pagamento das contribuições era punido única e exclusivamente pela multa de mora, cujo percentual variava segundo o momento do adimplemento.

Somente há que se falar em aplicação de multa de ofício aos fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/08, a qual acrescentou a Lei nº 8.212/91 o art. 35A que prevê expressamente que nos casos de lançamento de ofício das contribuições sociais previstas no art. 11 do mesmo diploma aplicar-se-á o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 multa de ofício de 75%, podendo esta ser majorada a 150% caso ocorram as hipóteses de qualificação.

Desse modo, antes da edição da Medida Provisória nº 449/08, aos fatos geradores que ensejavam aplicação de penalidade pelo atraso ou pelo não pagamento das contribuições sociais aplicava-se multa de mora em percentual que variava, conforme data do efetivo pagamento, de 24% à 100% (art. 35, II e III da Lei 8.212/91 com redação anterior à Lei nº 10.941/09);

Após a Medida Provisória nº 449/08, nos termos do art. 61, a multa de mora é única e fixada em trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Evidente, portanto, que a norma construída a partir da edição da Medida Provisória nº 449/08 é mais benéfica ao contribuinte, pois está limitada ao percentual de 20%, devendo ser aplicado o disposto no art. 106, II, alínea "c", do CTN, que impõe a aplicação retroativa de lei que comina penalidade menos gravosa ao contribuinte.

Por tais razões, a multa de mora deve ficar limitada trinta e três centésimos por cento por dia de atraso, limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Conclusão.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para:

a) afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre os serviços prestados por cooperativa de trabalho

b) reduzir a multa de mora para trinta e três centésimos por cento por dia de atraso, limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96).

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Rosemary Figueiroa Augusto - Redatora designada.

Peço licença ao ilustre Conselheiro Relator para divergir do seu posicionamento apenas quanto ao dispositivo legal a ser utilizado para comparação da multa mais benéfica ao contribuinte em face da nova legislação.

As alterações trazidas à Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, pela Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, provocaram mudanças significativas na forma de aplicação das multas no âmbito das contribuições previdenciárias.

No regime anterior, a multa pela falta de pagamento do tributo estava prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91, da seguinte forma:

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

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...) (Grifou-se)

Como se vê, a legislação anterior, diante da ausência de pagamento da contribuição, estipulava uma multa em percentuais progressivos que poderiam chegar até a cem por cento do valor devido, a depender do momento e das circunstâncias em que se encontravam os débitos (não incluídos em lançamento fiscal, incluídos em lançamento fiscal e inscritos em dívida ativa).

Assim, essa multa não só abrangia a prática do atraso no pagamento, mas também a situação em que havia lançamento de ofício das obrigações devidas ("créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento").

Nesse sentido, entende-se que, enquanto a multa de mora pressupõe o recolhimento espontâneo do tributo pelo contribuinte, a multa de lançamento de ofício tem como premissa básica a atuação estatal.

Logo, apesar da denominação de "multa de mora" expressa na legislação anterior, conclui-se ser "de ofício" a natureza jurídica da multa aplicada sobre as contribuições inseridas em lançamento fiscal.

Com o advento da MP 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, o referido art. 35 da Lei nº 8.212/91 foi alterado e também houve a inclusão do art. 35-A, trazendo uma terminologia mais adequada ao segmentar da multa de mora a multa aplicada em lançamento de ofício, como se transcreve a seguir:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei,

*das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, **não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).***

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).***

Assim, quanto aos débitos em atraso, que não foram objeto de lançamento fiscal, a nova redação do art. 35, da Lei nº 8.212/91, remete ao art. 61, da Lei nº 9.430/96, alterando a multa de mora para o percentual 0,33% ao dia, até o limite de 20% (art. 61), conforme abaixo:

*Art. 61. **Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)***

(...)

*§ 2º **O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.***

(...) (Grifos nossos)

Já para os débitos incluídos em lançamento fiscal e, portanto, sujeitos à multa de ofício, o art. 35-A, na nova redação da Lei nº 8.212/91, conduz ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, determinando a incidência da multa na alíquota de 75%, nos seguintes termos:

*Art. 44. **Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)***

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

*§ 1º **O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)***

Dessa forma, tendo ocorrido lançamento de ofício do tributo, entende-se que a comparação da multa mais benéfica, para atendimento do art. 106, II, "c", do CTN, deve ser feita com o art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, que conduz ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%).

Nota-se ainda que a multa decorrente do lançamento de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

Nesse aspecto, de se mencionar que as multas por descumprimento de obrigação acessória (que também são constituídas em lançamento de ofício) aplicadas na vigência da legislação anterior sobre as infrações relativas à falta/inexatidão de declarações (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP) estavam previstas no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/91.

Assim, para o cálculo da penalidade mais favorável, em relação às competências incluídas em lançamento fiscal anteriores à 11/2008 (inclusive), a multa por falta de pagamento do tributo (aplicada com base na antiga redação do art. 35, da Lei nº 8.212/91) também deve ser somada às multas por falta/inexatidão de GFIP (estipuladas na redação anterior do art. 32, §§ 4º, 5º, 6º, da Lei nº 8.212/91), e o resultado deve ser comparado com a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, na redação atual, que conduz ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%). Tal procedimento é adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme art. 476-A, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 971/09.

Conclusão

Em razão do exposto, voto para determinar o recálculo da multa de acordo com o disposto no art. 35-A, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rosemary Figueiroa Augusto - Redatora designada