



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

Processo n° 17546.000774/2007-51
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2403-002.433 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de fevereiro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrentes INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 28/02/2006

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante n° 08, do Supremo Tribunal Federal.

DIRETORES EMPREGADOS. QUALIFICAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO.

O trabalhador que é promovido à qualidade de diretor, mantendo as características da relação empregatícia, é caracterizado como segurado empregado, devendo as contribuições previdenciárias serem feitas como tal, a teor do art. 12, I, “a” da Lei n° 8.212/1991 e art. 9º, I, “a” e § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048/1999.

TAXA SELIC. SÚMULA 03.

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

MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento - a mora. No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei n° 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61

da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

Recursos de Ofício Negado e Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso de Ofício. E, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte, vencido o Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Freitas de Souza Costa, Ivacir Júlio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos, Marcelo Magalhães Peixoto e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Relatório

Tratam-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos em face do Acórdão n.º. 04-16.300, fls. 423/457, que julgou parcialmente procedente a impugnação ofertada, acatando-se a preliminar de decadência e rejeitando os demais pedidos, exonerando, portanto, crédito tributário superior ao limite de alçada previsto no art. 34 do Decreto nº 70.235/72.

O presente lançamento, consubstanciado no AI DEBCAD 35.968.876-4, e cuja notificação se deu em 22/12/2006, refere-se ao período de 01/1996 a 02/2006, e almeja o recolhimento de **diferenças de recolhimento de contribuições sociais sobre a remuneração dos diretores empregados**, apontando para as seguintes exações:

1. Contribuições previdenciárias cota patronal e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT);
2. Contribuições sociais destinadas a outras Entidades e Fundos (INCRA e SEBRAE);
3. Contribuições dos segurados empregados.

Assevera o Relatório Fiscal, fls. 86/110, mais precisamente no item 22, que “foram compensadas as importâncias recolhidas em favor da Seguridade Social, que teve como base de cálculo, a mesma remuneração dos Diretores empregados no período de 05/1996 a 02/2000, com base na Lei-Complementar nº 84, de 19/01/1996, (15% do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas); e as importâncias recolhidas com base na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, inciso III, art. 22, com a redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/1999 (20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços).

Consigna, também, o Relatório Fiscal, que **“além da parte da remuneração que a empresa fez incidir as contribuições sociais, os Diretores empregados também receberam verbas sobre os quais não houve incidência de contribuições sociais, quais sejam: abono especial de férias; abonos; e gratificações concedidas por ocasião de suas rescisões contratuais”**.

Deste modo, o lançamento desdobrou-se nos seguintes levantamentos:

- a) **LEVANTAMENTO 1 – DIRETOR EMPREGADO – (período anterior a implantação da GFIP) – Estabelecimento Matriz – CNPJ 52.736.949/0001-58: abrangendo o período de 01/1996 a 04/1996, em que não houve qualquer tipo de recolhimento previdenciário da parte**

patronal, referindo-se o levantamento, a período anterior a implantação da GFIP. Totaliza esse débito R\$ 104.363,00 originais e R\$ 335.508,67 com os acréscimos legais calculados até 21/12/2006;

- b) **LEVANTAMENTO 2 – DIRETOR EMPREGADO – (período anterior a implantação da GFIP)** – Estabelecimento Matriz – CNPJ 52.736.949/0001-58: abrangendo o período de 05/1996 a 12/1998, em que houve recolhimento previdenciário na forma do item 23 anterior, como contribuinte individual – empregador e esses recolhimentos foram compensados, cobrando-se alíquota reduzida na forma descrita no item 24 anterior, referindo-se o levantamento, a período anterior a implantação da GFIP. Totaliza esse débito R\$ 266.886,36 originais e R\$ 760.442,78, com os acréscimos legais calculados até 21/12/2006;
- c) **LEVANTAMENTO 3 – DIRETOR EMPREGADO – (declarado em GFIP)** – Estabelecimento Matriz – CNPJ 52.736.949/0001-58: abrangendo o período de 02/1999 a 02/2000, em que houve recolhimento previdenciário na forma do item 23 anterior, como contribuinte individual – empregador e esses recolhimentos foram compensados, cobrando-se alíquota reduzida na forma descrita no item 24 anterior, e a empresa declarou esses Diretores em GFIP's como “Diretores não empregados”, categoria “05”, das normas constantes do manual do SEFIP. Totaliza esse débito R\$ 171.243,84 originais e R\$ 407.990,50 com os acréscimos legais calculados até 21/12/2006;
- d) **LEVANTAMENTO 4 – DIRETOR EMPREGADO – (não declarado em GFIP)** – Estabelecimento Matriz – CNPJ 52.736.949/0001-58: abrangendo a competência de 01/1999 e remunerações do Diretor empregado Mauro Antônio Cerchiari, dos meses de 07/1999 e 08/1999, em que houve recolhimento previdenciário na forma do item 23 anterior, como contribuinte individual – empregador e esses recolhimentos foram compensados, cobrando-se alíquota reduzida na forma descrita no item 24 anterior e a empresa não declarou esses Diretores na GFIP's. Totaliza esse débito R\$ 13.662,89 originais e R\$ 34.107,96 com os acréscimos legais calculados até 21/12/2006;
- e) **LEVANTAMENTO 5 – DIRETOR EMPREGADO – (declarado em GFIP)** – Estabelecimento Matriz – CNPJ 52.736.949/0001-58: abrange o período de 03/2000 a 04/2002, em que houve recolhimento previdenciário na forma do item 23 anterior, como contribuinte individual – empregador e esses recolhimentos foram compensados, cobrando-se alíquota reduzida na forma descrita no item 24 anterior, e a empresa declarou esses Diretores nas GFIP's como “Diretores não empregados”, categoria “05”, das normas constantes do manual do SEFIP. Totaliza esse débito R\$ 200.617,09 originais e R\$ 424.226,05 com os acréscimos legais calculados até 21/12/2006;

- f) **LEVANTAMENTO 6 – DIRETOR EMPREGADO – (declarado em GFIP) – Estabelecimento Filial – CNPJ 52.736.949/0025-25: abrangendo o período de 05/2002 a 02/2006, em que houve recolhimento previdenciário na forma do item 23 anterior, como contribuinte individual – empregador e esses recolhimentos foram compensados, cobrando-se alíquota reduzida na forma descrita no item 24 anterior, e a empresa declarou esses Diretores nas GFIP's como “Diretores não empregados”, categoria “05”, das normas constantes do manual do SEFIP. Totaliza esse débito R\$ 2.262.745,23 originais e R\$ 3.682.821,46 com os acréscimos legais calculados até 21/12/2006;**
- g) **LEVANTAMENTO 7 – DIRETOR EMPREGADO – ABONOS E GRATIFICAÇÕES – (período anterior a implantação da GFIP) – Estabelecimento Matriz – CNPJ 52.736.949/0001-58: abrangendo pagamentos efetuados em 01/1996, 01/1997 e 08/1998, descritos no item 28 anterior, sobre os quais não houve quaisquer recolhimentos previdenciários por parte da empresa; referindo-se os pagamentos a período anterior a implantação da GFIP, sendo-lhes aplicadas as alíquotas citadas no item 29. Totaliza esse débito R\$ 1.646,48 originais e R\$ 5.116,18 com os acréscimos legais calculados até 21/12/2006;**
- h) **LEVANTAMENTO 8 – DIRETOR EMPREGADO – ABONOS E GRATIFICAÇÕES – (não declarados em GFIP) – Estabelecimento Matriz – CNPJ 52.736.949/0001-58: abrangendo pagamentos efetuados em 01/1999, 10/2000, 09/2001, 11/2001 e 04/2002, descritos no item 28 anterior, sobre os quais não houve quaisquer recolhimentos previdenciários por parte da empresa; cujos valores não foram declarados em GFIP's, sendo-lhes aplicadas as alíquotas citadas no item 29. Totaliza esse débito R\$ 24.417,62 originais e R\$ 53.985,83 com os acréscimos legais calculados até 21/12/2006;**
- i) **LEVANTAMENTO 9 – DIRETOR EMPREGADO – ABONOS E GRATIFICAÇÕES – (não declarados em GFIP) – Estabelecimento Filial – CNPJ 52.736.949/0025-25: abrangendo pagamentos efetuados em 11/2002, 12/2002, 11/2003, 08/2004, 09/2004, 10/2004, 07/2005 e 12/2005, descritos no item 28 anterior, sobre os quais não houve quaisquer recolhimentos previdenciários por parte da empresa; cujos valores não foram declarados em GFIP's, sendo-lhes aplicadas as alíquotas citadas no item 29 anterior. Totaliza esse débito R\$ 582.545,78 originais e R\$ 1.038.865,59 com os acréscimos legais calculados até 21/12/2006.**

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou a autuação por meio

de instrumento de fls. 211/252 de 24/08/2001

Documentado assinado digitalmente em 18/03/2014 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 18/03

/2014 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 07/05/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 08/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da então Impugnante, a 3ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Campo Grande, DRJ/CGE, prolatou o Acórdão nº 04-16.300, fls. 423/457, a qual julgou **parcialmente procedente** a impugnação ofertada, para **reconhecer a decadência nos termos do art. 150, § 4º, do CTN e cancelar os levantamentos 01, 02, 03, 04, 07 e parcialmente 08**, o que culminou na exoneração de crédito tributário superior ao limite de alçada previsto no art. 34 do Decreto nº 70.235/72, recorrendo-se, portando, de ofício da decisão cuja ementa a seguir é transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 28/02/2006

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

VALIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL

A fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

São inconstitucionais os artigos 45 e 46 da lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

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.

RELAÇÃO DE EMPREGO

É segurado obrigatório da Previdência Social na categoria de empregado, a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.

Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º da Lei nº 8.212/1991, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO

O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto na Lei.

HABITUALIDADE

Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária.

JUROS E MULTA

São devidos juros e multa sobre as contribuições em atraso, ambos de caráter irrelevável. Os juros e a multa foram calculados de acordo com os dispositivos legais vigentes, não cabendo, à Administração, manifestar-se sobre ilegalidade das normas em vigor.

SEBRAE

A Lei nº 8.029/90 instituiu contribuição ao SEBRAE, na forma de adicional às alíquotas das contribuições devidas ao SENAI, SENAC, SESI e SESC, todas recebidas pela nova ordem constitucional e destinado à execução da política de apoio às micro e pequenas empresas.

INCRA

Natureza jurídica e destinação constitucional fundada na contribuição de intervenção no domínio econômico, que dá legitimidade da exigência mesmo após as leis 8.212/91 e 8.213/91. Essa contribuição não possui REFERIBILIDADE DIRETA com o sujeito passivo, por isso se distingue das contribuições de interesse das categorias profissionais e de categorias econômicas. A lei não exige a vinculação da empresa às atividades rurais e cumpre a todos o custeio do sistema.

DILAÇÃO PROBATÓRIA

Em regra, a prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão, com exceção, apenas das hipóteses do § 4º, do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

COMUNICAÇÃO PROCESSUAL

A comunicação processual será feita na forma pessoal, ou por via postal ou telegráfica, com prova de recebimento no domicílio tributário do sujeito passivo.

Lançamento Procedente em Parte

DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DO RECURSO DE OFÍCIO

Diante do Acórdão da DRJ, recorre-se de ofício relativamente ao crédito tributário exonerado, assim como, a empresa, irresignada, interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 495/533, requerendo a parcial reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

1. Cerceamento do direito de defesa em virtude da ausência de intimação do despacho que determinou a diligência fiscal;
2. A autoridade fiscal não é competente para reconhecer relações de emprego, em que pese, entretanto, restar inexistente a relação empregatícia entre os diretores apontados pela fiscalização e a Recorrente;
3. As gratificações apontadas pela fiscalização foram pagas de forma não ajustada e não habitual, razão pela qual não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91;
4. Decadência parcial do lançamento;
5. Inconstitucionalidade da aplicação da Taxa SELIC.

DA PARCIAL DESISTÊNCIA DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A empresa, após interposição do Recurso Voluntário, atravessou petição, fls. 591/594, requerendo a sua parcial desistência relativo ao período não decaído especificamente quanto às rubricas referentes aos abonos e gratificações dos diretores empregados, **cancelando-se, portanto, os levantamentos 08 e 09.**

Deste modo, **a apreciação do Recurso Voluntário se deterá tão somente às diferenças de recolhimentos de contribuições previdenciárias dos diretores qualificados pela fiscalização como empregados, analisando-se apenas os levantamentos 05 e 06.**

Quanto ao Recurso de Ofício, serão analisados os levantamentos 01, 02, 03, 04, 07 e parcialmente o 08 (competências 01/1999, 10/2000, 09/2001 e 11/2001).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA ADMISSIBILIDADE

Conforme documentos de fl. 611, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

RECURSO DE OFÍCIO – DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária de 12 de Junho de 2008, aprovou a **Súmula Vinculante nº 8**, nos seguintes termos:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Referida Súmula declara inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que impõem o prazo decadencial e prescricional de 10 (dez) anos para as contribuições previdenciárias, o que significa que tais contribuições passam a ter seus respectivos prazos contados em consonância com os artigos 150, § 4º, 173 e 174, do Código Tributário Nacional:

CTN - 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. (...)

§ 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. (...)

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;

De acordo com o art. 103-A, da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 vincula toda a Administração Pública, inclusive este Colegiado:

CF/88 - 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 a sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

In casu, como se trata de contribuições sociais previdenciárias que são tributos sujeitos a lançamento por homologação, conta-se o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, caso se verifique a **antecipação** de pagamento (mesmo que parcial) ou, nos termos do art. 173, I, do CTN, quando o pagamento não foi antecipado pelo contribuinte.

Nesse diapasão, mister destacar que para que seja aplicado o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, basta que haja a antecipação no pagamento de qualquer Contribuição Previdenciária, ou seja, não é necessária a antecipação em todas as competências. Havendo a antecipação parcial em uma única competência, já se aplica as regras do art. 150, § 4º do CTN.

Analisando os autos, percebe-se que os valores presentemente exigidos em parte referem-se a diferenças de contribuições previdenciárias, assim como o TEPF, fl. 151, confirma a existência de Comprovantes de Recolhimento, dados, pois, que comprovam a existência de antecipação de pagamento, sendo suficientes para que se aplique o prazo decadencial com base no art. 150, § 4º do CTN.

O período de apuração compreendeu as competências 01/1996 a 02/2006, inclusive o 13º salário. A notificação ocorreu em 22/12/2006, fl. 03. Portanto, tem-se que a decadência fulminou os créditos previdenciários referentes aos fatos geradores ocorridos entre 01/1996 a 11/2001.

Na esteira do entendimento esposado, verifica-se, então, que procedeu corretamente a DRJ ao reconhecer a parcial decadência do processo em epígrafe, nos moldes do art. 150, § 4º, do CTN, razão pela qual, no que tange a exoneração do crédito tributário consignado pela DRJ, a decisão deve ser mantida e o Recurso de Ofício negado.

INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Pretende a Recorrente a nulidade da autuação por cerceamento do direito de defesa, em razão da inexistência de intimação acerca do despacho que determinou a realização de diligência fiscal.

Não há como prosperar o argumento. O art. 26 da Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo fiscal, assim dispõe:

Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências.

O dispositivo é claro ao determinar que a comunicação dos atos se dará a partir da efetivação das diligências, e não do despacho que a determine. Quanto à este procedimento, vê-se que o processo obedeceu todo o trâmite regular, dando ciência à Recorrente da realização da diligência, conforme fls. 328/329 e fl. 332 (AR), inclusive tendo apresentado sua manifestação através das fls. 335/356.

Portanto, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, posto que todos os procedimentos adotados durante o processo foram no intuito de salvaguardar os princípios do contraditório e da ampla defesa.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL

A fim de afastar as exações presentemente discutidas, a Recorrente alega que a fiscalização previdenciária não possui competência para reconhecer vínculo empregatício, razão pela qual não ser possível imputar quaisquer conseqüências oriundas de tal presunção, sob pena de infração à legislação constitucional e infraconstitucional.

Primeiramente, a caracterização de diretores como empregados procedida pela autoridade fiscal não configura reconhecimento de vínculo empregatício, uma vez que não possui qualquer repercussão trabalhista, mas é realizada apenas para fins previdenciários com o intuito de combater a evasão fiscal.

Tal conduta da auditoria fiscal encontra amparo no art. 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 – Regulamento da Previdência Social, *in verbis*:

Art. 229. (...)

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação alterada pelo Decreto nº 3.265/99)

Vê-se, pois, que à autoridade fiscal é conferida a atribuição de proceder ao enquadramento tal como foi realizado no caso em tela, não havendo que se falar em incompetência para referida conduta.

Superada esta questão, cabe analisar a procedência do enquadramento feito pela autoridade fiscal, cujo deslinde culminou na qualificação dos diretores como empregados.

DOS DIRETORES EMPREGADOS

Ao discriminar os segurados que devem contribuir na qualidade de empregados, a Lei nº 8.212/91 foi clara ao dispor que também estaria ali enquadrada a figura do diretor empregado. É o que dispõe o art. 12, I, “a”:

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;

O Decreto nº 3.048/99 reproduzindo o contido no dispositivo legal supra define os segurados qualificados como diretores empregados e os não empregados no art. 9º, §§ 2º e 3º, da seguinte forma:

§ 2º Considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego.

§ 3º Considera-se diretor não empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja eleito, por assembléia geral dos acionistas, para cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego.

Em que pese a menção apenas às sociedades anônimas, é sabido que, a partir do Novo Código Civil de 2002, as sociedades limitadas também puderam admitir administradores que não integrassem o capital social da empresa, razão pela qual os dispositivos acima mencionados são extensivamente aplicáveis.

Vê-se, pois, que o art. 9º, § 2º, do Decreto nº 3.048/99 dispõe que será considerado diretor empregado aquele trabalhador que, **quando promovido à diretoria, mantiver as características da relação empregatícia. Dentre elas, é evidente a existência de pessoalidade, onerosidade, não eventualidade, merecendo destaque para análise da existência ou não de subordinação no presente caso.**

Conforme verificado nos autos, os diretores não possuem autonomia absoluta de suas decisões, devendo submetê-las ao crivo da diretoria executiva, evidenciando, dentre outros fundamentos, apontam-se, sinteticamente, os seguintes apontamentos:

1. remuneração da mesma forma que antes de constituídos como diretores;
2. pagamento de bonificações equivalentes aos dos empregados;
3. inalteração salarial, apenas com diferença de honorários acompanhando o dissídio coletivo dos empregados,
4. ausência de autonomia absoluta na condução ou gerência da sua área na empresa, em razão de todos estarem subordinados à diretoria executiva.

Destaque-se que os diretores referidos diretores não integravam o capital social da empresa.

Por oportuno, WLADIMIR MARTINEZ (MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de Direito Previdenciário*. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2011. p. 349) tece as seguintes considerações acerca da qualificação do diretor empregado:

Não aclara a Lei n. 8.212/1991 se o diretor (empregado) é o diretor de sociedade anônima ou se está se referindo à figura do diretor empregado, chefe de departamento ou de divisão do estabelecimento, mas ao mencionar o diretor não empregado (querendo dizer não originário do seu quadro de pessoal), evidencia duas conclusões: a) o trabalhador elevado ao nível de

diretor é sempre empregado (art. 12, I, a); b) o prestador de serviços não pertencente ao referido quadro, eleito diretor, é empresário.

Diante de tais circunstâncias, não há como desqualificar os diretores como empregados, razão pela qual tem-se por correta o procedimento fiscal e a manutenção do crédito previdenciário.

LEGALIDADE DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA SELIC

A Recorrente entende como ilegal a incidência da taxa Selic na correção do crédito tributário lançado. Ocorre que, nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, os julgamentos dos conselheiros estão vinculados aos acórdãos do STF e STJ, quando prolatados nos termos dos arts. 543-B e 543-C do CPC, *verbis*:

Art. 62-A do Regimento Interno do CARF:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Nesse diapasão, o Colendo STJ já se manifestou acerca da possibilidade de atualização monetária pela Taxa SELIC, nos termos do art. 543-C do CPC, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. JUROS DE MORA PELA TAXA SELIC. ART. 39, § 4º, DA LEI 9.250/95. PRECEDENTES DESTA CORTE.

1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

2. Aplica-se a taxa SELIC, a partir de 1º.1.1996, na atualização monetária do indébito tributário, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de juros ou atualização monetária.

3. Se os pagamentos foram efetuados após 1º.1.1996, o termo inicial para a incidência do acréscimo será o do pagamento indevido; no entanto, havendo pagamentos devidos anteriores à data de vigência da Lei 9.250/95, a incidência da taxa SELIC terá como termo a quo a data de vigência do diploma legal em tela, ou seja, janeiro de 1996.

Esse entendimento prevaleceu na Primeira Seção desta Corte por ocasião do julgamento dos EREsp 291.257/SC, 399.497/SC e 425.709/SC.

4. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

(REsp 1111175/SP, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/06/2009, DJe 01/07/2009) (grifo nosso)

Ademais, além do referendo Judicial em sede de Recurso Repetitivo, essa matéria consta na Súmula n. 3 do CARF, *verbis*:

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

Portanto, não há que se falar em ilegalidade na aplicação da Taxa SELIC em matéria tributária.

DA MULTA APLICADA

No que se refere à multa de mora aplicada, mister se faz tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

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). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*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). (sem destaques no original)*

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento.**

CONCLUSÃO

Do exposto, voto para **negar provimento ao Recurso de Ofício, e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário**, determinando o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto.