



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

**Processo n°** 10140.720026/2011-98  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-003.820 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de novembro de 2013  
**Matéria** CONTRIBUINTE INDIVIDUAL  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE DE CORUMBÁ  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

É hábil para a comprovação da percepção de remuneração acima do teto de salário de contribuição o documento regularmente fornecido pelas contratantes de serviços.

VICIO MATERIAL. NULIDADE.

Quando a descrição do fato não é suficiente para a razoável segurança de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente incerto.

MULTA DE MORA.

Aplica-se aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449 e declarados em GFIP o artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN para que as multas de mora sejam adequadas às regras do artigo 61 da Lei nº 9.430/96. No caso da falta de declaração, a multa aplicável é a prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 limitada a 75%, nos percentuais vigentes à época de ocorrência dos fatos geradores.

INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar dispositivo de lei vigente sob fundamento de inconstitucionalidade.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso para dar provimento parcial, vencido o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira que mantinha a multa por obrigação acessória, para: a) que sejam considerados os documentos que atestem a contribuição acima do limite de salário de contribuição; b) que seja aplicada a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75% previsto no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, caso mais benéfica que a multa aplicada pela fiscalização; e c) seja excluída a multa por descumprimento de obrigação acessória.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente em parte os autos de infração com ciência em 17/01/2011, em razão da falta de desconto das contribuições previdenciárias dos contribuintes individuais e autos de infração de obrigação acessória decorrente da principal. Seguem trechos da decisão recorrida:

### *NULIDADE DO LANÇAMENTO.*

*Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a argüição de nulidade do feito. Matérias alheias a essas comportam decisão de mérito.*

*Justificativas escusatórias não constituem motivos suficientes para eximir o contribuinte do cumprimento de suas obrigações, principais e acessórias.*

*Boletim de Ocorrência de furto de computadores não é causa de exclusão de crédito tributário, mormente quando não vem acompanhado de provas da publicidade do fato e comunicação às repartições competentes.*

### *ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.*

*Não cabe apreciação sobre inconstitucionalidade na esfera administrativa.*

*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.*

*APLICAÇÃO DAS MULTAS A multa que encontra embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, não pode ser excluída administrativamente se a situação fática verificada enquadra-se na hipótese prevista pela norma.*

*A multa de ofício é devida por força de lei, aplicável com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento, inclusive com agravante, se for o caso.*

### *JUROS MORATÓRIOS - TAXA SELIC.*

*Os tributos e contribuições sociais não pagos até o seu vencimento, com fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1995, serão acrescidos, desde o seu vencimento, na via administrativa ou judicial, de juros de mora equivalentes à taxa referencial do SELIC para títulos federais.*

*DILIGÊNCIA; PERÍCIAS E PRAZO PARA PRODUÇÃO DE PROVAS*

*Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, e não sendo necessário conhecimento técnico-científico especializado para sua análise, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.*

*É considerado não formulado o pedido de perícia sem indicação do nome, endereço e qualificação profissional do perito.*

*Está precluso o direito de produção de novas provas documentais.*

*LIMITE DE RETENÇÃO PARA SEGURADOS COM MAIS DE UMA FONTE PAGADORA.*

*É cabível a alteração do crédito previdenciário, em razão de constatação de recebimento de rendimentos complementares pelos contribuintes individuais, decorrentes da prestação de serviços a outra fonte pagadora, devidamente identificados em bancos de dados da RFB no sistema GFIPWEB.*

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte*

...

*Trata-se de crédito lançado pela Auditoria Fiscal em desfavor da Interessada acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal do Crédito Tributário Consolidado de fls. 15/19 e anexos, por intermédio da lavratura dos Auto de Infrações - AI DEBCADs no 37.283.842-1 AIOP e 37.292.380-1, com ciência em 17/01/2011 (fls. 02 e 11), em que foram constituídos créditos referentes à contribuição previdenciária a cargo do segurado que deveriam ser retidas pelo sujeito passivo e em razão de multa por descumprimento de obrigação acessória.*

...

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações iniciais:

- *É totalmente improcedente a autuação por descumprimento de obrigação acessória representada pelo DEBCAD 37.292.380-1-AIOA, no valor de R\$ 15.235,55.*
- *Faz considerações sobre a situação que se encontra a Santa Casa de Corumbá - Sociedade Beneficente de Corumbá.*
- *Houve furto de um computador, que continha documentos e banco de dados da impugnante.*
- *Diante da situação caótica atravessada pela Santa Casa, bem como o furto de computador que continha os dados necessários, por motivo de força maior, deve ser afastada a penalidade.*
- *A situação versada deve ser analisada num contexto, sob pena de enriquecimento ilícito do fisco, decorrente de contribuições*

*previdenciárias incidentes sobre uma mesma situação jurídica, já recolhidas ao fisco por outras fontes pagadoras.*

• *Após a lavratura do presente auto, a impugnante diligenciou junto à Unimed Corumbá Cooperativa de Trabalho Médico, inscrita no CNPJ n.º 02.018.620/0001-83, onde levantou algumas "Declarações Previdenciárias" assinadas por médicos, que declaram ter prestado serviços para a Unimed Corumbá, que por sua vez, reteve o percentual de 11% sobre a remuneração paga.*

• *Diligenciou-se também junto à Cassems, com o propósito de obter tais documentos, mas esta não teve tempo hábil para tanto.*

• *Conforme e-mail em anexo, a impugnante está no aguardo do fornecimento de tais documentos, no qual protesta-se pela juntada, tão logo sejam os mesmos fornecidos pela Cassems.*

• *Se o médico já teve retido por outra pessoa jurídica a contribuição naquele período (mês), e esse valor já atingiu o limite do salário de contribuição deverá ser observado o valor vigente em 2006, de R\$ 2.801,82, e em 2007, de R\$ 2.894,28, é indevida a retenção e o recolhimento dos 11% da parte do contribuinte médico autônomo.*

• *Na espécie dos autos é possível constatar que o agente fiscal autuante, não procedeu, como deveria, a uma investigação pormenorizada dos fatos, haja vista que, caso tivesse consultado o próprio banco de dados da RFB, com o nome dos médicos contribuintes individuais que estão contidos no anexo ao presente, teria observado que, até mesmo pelos valores das remunerações percebidas pela categoria médica, as contribuições previdenciárias já haviam sido retida/recolhidas por outros tomadores de serviço, atingindo o teto máximo do salário de contribuição, não havendo nada mais a ser recolhido.*

• *Com efeito, como não houve a retenção das contribuições devidas nos pagamentos das remunerações dos médicos (segurados autônomos), estes não apresentaram necessárias, para que pudessem, caso ocorresse, retenção superior ao limite do salário de contribuição.*

• *A análise detida dos documentos que foram encaminhados à fiscalização e da situação fática (incluída aqui visita in loco às dependências da autuada) conduziria, afirme-se logo, à não lavratura do Auto de Infração.*

• *Desta forma, resulta evidente que faltava, como falta, não apenas base fática, como também jurídica para a consecução da autuação ora impugnada (artigo 10, III e IV, Decreto n.º 70.235/72).*

• *O princípio da verdade material, por ser de observância obrigatória, deve ser considerado como fator decisivo na apreciação da presente impugnação.*

- *Devendo a Fazenda Pública exigir o pagamento do tributo em estrita adequação com a lei definidora do fato gerador, o princípio da verdade material significa que os fatos suficientes e necessários para a ocorrência do fato gerador serão investigados e avaliados na maior conformidade possível com sua existência real.*
- *Assim, em atenção ao princípio da verdade material, como já haviam sido retidas as contribuições dos médicos (contribuintes autônomos) por outros tomadores de serviço, atingindo o limite do salário de contribuição, torna-se improcedente a autuação levada à cabo, eis que caracterizaria um enriquecimento ilícito do fisco, diante do mesmo fato jurídico.*
- *Observa-se do auto de infração que o fiscal afirma que foi aplicada multa mais benéfica (MP 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/09), se comparada com as vigentes à época dos fatos geradores, ou seja, aquelas previstas na Lei n.º 8.212/91, art. 32, inc. IV e §§ 3º e 5º e art. 35, I, II, III.*
- *Não obstante, observa-se ainda que majora a multa de ofício em 50%, nos termos do art. 44, § 2º, III, da Lei n.º 9.430/96, ao argumento que o contribuinte não teria apresentado nenhum arquivo digital das informações contábeis e de folha de pagamento, solicitadas através do TIPF.*
- *Passou no período correspondente ao presente auto de infração por inúmeros problemas de ordem financeira, administrativa e organizacional, tanto que houve intervenção na mesma e ajuizamento de ação civil pública pelo Ministério Público Estadual (autos n.º 008.07.000618-8), o qual resultou num TAC - Termo de Ajustamento de Conduta, bem como criação de uma Junta Administrativa para gerir a impugnante. A situação era tão caótica que todos os serviços ficaram totalmente comprometidos.*
- *Com relação à multa isolada, que foi majorada em 50%, por não ter a impugnante apresentado os arquivos digitais das informações contábeis e de folha de pagamento, a mesma não pode prosperar, por motivo de furto de computador do Sr. Ramão Loirson Franco de Moraes, contador da impugnante à época, no qual estavam todos os arquivos de dados e informações solicitadas pelo fisco, conforme Boletim de Ocorrência n.º 6695/2009, registrado em 16 de novembro de 2009 (doc. em anexo).*
- *A multa representa quase a metade do débito exigido, portanto, deve a mesma ser afastada.*
- *Não obstante isso, ainda que não tivesse ocorrido o furto de computador do contador da impugnante, a multa imposta no Auto impugnado não pode prosperar, pois a conduta adotada pelo Impugnante não é passível de punição, esclarecendo sobre a natureza jurídica das multas, no âmbito tributário, como ensina Sacha Calmon Navarro Coelho.*
- *Reproduz doutrinas e jurisprudências que alinhariam aos seus argumentos.*

• *A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito, tendo como função sancionar o descumprimento de obrigação ou dever jurídico, que pode decorrer de dispositivo legal, estatutário ou contratual.*

• *Não se chega a outra conclusão senão a de que as multas - no caso impostas ao Autuado - têm natureza jurídica estritamente punitiva, sendo inaplicáveis ao caso concreto, como já esclarecido, pois não se pode ter como legítima a conduta de apenar o contribuinte por não ter retido a contribuição social dos valores pagos aos autônomos, quando tais profissionais já haviam sido tributados por outros tomadores de serviço.*

• *O agravamento da referida multa não pode prosperar.*

• *A jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes já estava afastando a incidência da multa concomitante com o tributo.*

• *Reproduz jurisprudências.*

• *Tal situação é plenamente cabível nas contribuições. A multa imposta deve, por decorrência, ser anulada, tendo em vista que, como o próprio o inciso II, do § 2º, do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 se reporta ao inciso I, do caput, do § 1º, do mesmo dispositivo, e esta multa tem sido reconhecida como improcedente, então a majoração da penalidade também se torna indevida.*

• *Assim, caso não seja a autuação julgada totalmente improcedente, o que não se espera, que seja anulada a multa aplicada, além da sua majoração.*

• *Por ser indevido o imposto exigido através do Auto de Infração impugnado, afiguram-se, igualmente indevidos os juros moratórios.*

• *Ainda que assim não fosse, aduz-se uma vez mais à guisa de argumento, não poderia prevalecer a intenção da Fazenda na utilização da taxa SELIC como juros moratórios incidentes sobre débitos tributários, sob pena de negativa de vigência do artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional e violação das garantias insculpidas nos artigos 150, I, e 192 da Constituição Federal.*

• *O artigo 161, § 1º, do CTN determina que, apenas com disposição expressa de lei ordinária específica sobre o cálculo de juros moratórios incidentes em obrigações tributárias, estes poderiam ser superiores a 1% ao mês. Ocorre que a Lei n.º 9.065/95 não estabeleceu nova forma de cálculo para a fixação dos juros de mora, mas apenas pretendeu, de forma ilegal (em afronta ao limite e disposição contidas em legislação complementar - CTN) e inconstitucional (por violação do princípio da legalidade e em afronta ao limite de juros de 12% ao ano), equiparar uma taxa já existente, de natureza*

*estritamente compensatória e remuneratória, a juros moratórios para fins tributários.*

*• A mencionada legislação federal que remete ao uso da SELIC sobre tributos, seja para fins moratórios ou compensatórios, não delinea como a mesma se configura, implicando em notável e inconstitucional delegação legislativa a textos infralegais.*

*• Desse modo, somente pode ser admitido que a incidência de juros moratórios sobre tributos eventualmente devidos e não pagos fique limitada a 1% ao mês, nos exatos termos da legislação complementar vigente (art. 161, § 1º, do CTN).*

*A interessada requer:*

*• seja julgado improcedente o lançamento constante do Autos de Infração, declarando-se insubsistente a exigência dele constante, com a definitiva exoneração da Autuado, anulando-se a multa exigida;*

*• expressamente, nos termos do artigo 16, IV, do Decreto n.º 70.235/72, com a redação que lhe deu a lei n.º 8.748/2005, que seja determinada a realização de diligência/perícia para que o próprio fisco promova a juntada de demonstrativos de recolhimentos feitos em nome dos médicos relacionados no Anexo I do presente auto de infração, demonstrando seja havia, nos períodos de 2006 e 2007, recolhimentos de contribuição previdenciária dentro do limite do salário de contribuição vigente à época. A diligência que se pede também poderá ser feita junto à Unimed/Corumbá e Cassems;*

*• que determine a realização das diligências sem prejuízo de outras a serem requeridas posteriormente, protestando o Autuado por oportuna manifestação sobre seu resultado;*

*• conceda prazo razoável para juntada de documentos solicitados junto a Cassems, conforme e-mail em anexo solicitando;*

*• seja julgado improcedente o lançamento constante do Auto de Infração, declarando-se insubsistente a exigência dele constante, com a definitiva exoneração da Autuado;*

*• se mantida a autuação, o que não se espera, que seja anulada a multa majorada no percentual de 50%; e dos juros para 12% ao ano, excluindo-se a incidência da SELIC;*

*• protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive pelas diligências e prova pericial, que ficam requeridas para todos os fins de direito.*

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Comprovado nos autos o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso, passo ao exame.

O procedimento da fiscalização e formalização da autuação cumpriram todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

*Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do notificado;*

*II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;*

*III - a disposição legal infringida, se for o caso;*

*IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

*O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto:*

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou,*

*no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;  
(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via,  
com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo  
sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*III - por edital, quando resultarem improficuos os meios  
referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de  
2004)*

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou todas as alegações do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

*Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).*

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.*

*1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.*

*2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)*

Portanto, em razão do exposto e nos termos de regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Em razão do exposto, rejeito as preliminares suscitadas.

No mérito, em relação ao lançamento de obrigação principal, entendo que a questão central do presente processo é a discussão sobre a comprovação ou não do recebimento em outros contratantes de remuneração acima do teto de salário de contribuição. Apesar da diligência do recorrente junto às empresas contratantes dos serviços dos mesmos segurados contribuintes individuais, os documentos juntados não foram aceitos pela decisão recorrida por não atenderem as exigências da Instrução Normativa RFB nº 971:

*Pelo que se verifica do inciso V do art. 47 acima, os documentos que a impugnante deveria apresentar à fiscalização são os comprovantes de pagamentos e o compromisso de pagamento das contribuições correspondentes e de informação na GFIP, a serem emitidos pelas outras fontes pagadoras que, no presente caso, são a Unimed e a Cassems.*

...

*Com a finalidade de comprovar que outra fonte pagadora já havia efetuado pagamentos até o limite do salário de contribuição em vigor e que reteve as correspondentes contribuições previdenciárias dos contribuintes individuais relacionados na tabela do Anexo I, trouxe a interessada aos autos do presente processo Declarações emitidas pelos prestadores de serviços e relação de supostos pagamentos e de contribuições retenções, emitidas pela Unimed Corumbá – CNPJ 03.380.250/0001.*

*Em que pese todo seu esforço para carrear e apresentar os referidos documentos, nota-se que não são estes que deveriam ser apresentados pelos prestadores de serviços, por estarem relacionados no inciso I do art. 67 da IN RFB nº 971, que se refere a contribuintes individuais que prestam serviços na condição de assalariados a outra fonte pagadora. Os documentos corretos que deveriam ser apresentados estão relacionados no inciso V do art. 47 da mesma IN, que se refere a contribuintes individuais que prestam serviços a outra fonte pagadora na mesma condição de contribuintes individuais.*

...

*Quanto às Fichas Financeiras do médico do trabalho Fábio Luiz Barbosa de Oliveira, emitidas pela fonte pagadora Serviço de Navegação da Bacia da Prata, anexadas às fls. 591 a 597, com a finalidade de comprovar que para este contribuinte individual também não tinha a obrigação de reter suas contribuições previdenciárias, incidentes sobre suas remunerações, por ter sido ele, durante o período de abrangência da fiscalização, empregado da referida fonte pagadora, os documentos que lhe caberia apresentar seriam os relacionados no § 1º do art. 64 da IN RFB nº 971, quais sejam os comprovantes de pagamento das remunerações, relativos à competência anterior à da prestação de serviços, ou declaração de que ele era segurado empregado, contendo os rendimentos sobre os quais forma descontadas a contribuições previdenciárias.*

*Como estas fichas financeiras não representam comprovantes de pagamentos de remunerações, pois nelas não constam a assinatura do empregado, bem como não foi apresentada a declaração do próprio prestador de serviços, de que era empregado da referida fonte pagadora durante o período fiscalizado, onde contivesse todas as informações elencadas no § 1º do art. 64, conclui-se a interessada que não obteve êxito em comprovar que Fábio Luiz Barbosa recebeu de outra fonte pagadora rendimentos no limite do salário de contribuição.*

Informa a decisão recorrida que a DRJ realizou consultas à base de dados para identificação dos contribuintes individuais como prestadores de serviços dos contratantes, respectivas remuneração e recolhimento das contribuições previdenciárias:

*Não obstante o insucesso da impugnante em fazer provas das suas alegações, em prestígio ao princípio da verdade material por ela requerida, este julgamento realizou pesquisas aos bancos de dados da RFB com a finalidade de comparar, para cada contribuinte individual relacionado na tabela do Anexo I do Auto de Infração (fls. 20 a 82), se seus respectivos rendimentos estavam ou não sujeitos à retenção de contribuições previdenciárias.*

*Para tal atividade, foram extraídas do banco de dados do sistema GFIP WEB as relações das bases de cálculos e contribuições retidas dos contribuintes individuais que prestaram serviços à UNIMED Cuiabá no período de 01/2006 a 12/2007. Estes valores foram comparados com os salários de contribuições relacionados pela fiscalização na sua tabela do Anexo I pertencentes aos correspondentes prestadores de serviços.*

*Desta análise comparativa, representada pela tabela anexada às fls. 773 a 821, que faz parte integrante e indissociável do presente processo, resultaram as bases de cálculo e respectivas contribuições previdenciárias ajustadas em sede de julgamento, em comparação com o limite de salário de contribuição em vigor para cada competência.*

*Observe-se que também foram realizadas pesquisas nos mesmos bancos de dados da RFB quanto a possíveis salários de contribuições pagas complementarmente aos prestadores de serviços à CASSENS, conforme foi aventado pela interessada, bem como pesquisas sobre possíveis salários de contribuições pagas ao prestador de serviço Fábio Luiz Barbosa de Oliveira, supostamente recebidos da fonte pagadora Serviço de Navegação Bacia da Prata.*

*Entretanto, não foi possível identificar a ocorrência de salários de contribuições complementares em GFIPs destas fontes pagadoras, uma vez que a CASSEMS não possui estabelecimento em Corumbá registrado na RFB, e em relação a Fábio Luiz Barbosa de Oliveira, verificou-se que ele possui dois NITs – Número de Identificação do Trabalhador, mas ambos sem registros de vínculo de emprego.*

O Regulamento da Previdência Social ao dispor sobre a comprovação de contribuição acima do teto de salário de contribuição não criou exigências que dificultassem a finalidade da norma:

*Decreto nº 3.048/99:*

*RPS Artigo 216 (...)*

*§26.A alíquota de contribuição a ser descontada pela empresa da remuneração paga, devida ou creditada ao contribuinte individual a seu serviço, observado o limite máximo do salário-de-contribuição, é de onze por cento no caso das empresas em*

*geral e de vinte por cento quando se tratar de entidade beneficente de assistência social isenta das contribuições sociais patronais. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)*

*§27. O contribuinte individual contratado por pessoa jurídica obrigada a proceder à arrecadação e ao recolhimento da contribuição por ele devida, cuja remuneração recebida ou creditada no mês, por serviços prestados a ela, for inferior ao limite mínimo do salário-de-contribuição, é obrigado a complementar sua contribuição mensal, diretamente, mediante a aplicação da alíquota estabelecida no art. 199 sobre o valor resultante da subtração do valor das remunerações recebidas das pessoas jurídicas do valor mínimo do salário-de-contribuição mensal. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)*

*§28. Cabe ao próprio contribuinte individual que prestar serviços, no mesmo mês, a mais de uma empresa, cuja soma das remunerações superar o limite mensal do salário-de-contribuição, comprovar às que sucederem à primeira o valor ou valores sobre os quais já tenha incidido o desconto da contribuição, de forma a se observar o limite máximo do salário-de-contribuição. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)*

*§29. Na hipótese do § 28, o Instituto Nacional do Seguro Social poderá facultar ao contribuinte individual que prestar, regularmente, serviços a uma ou mais empresas, cuja soma das remunerações seja igual ou superior ao limite mensal do salário-de-contribuição, indicar qual ou quais empresas e sobre qual valor deverá proceder o desconto da contribuição, de forma a respeitar o limite máximo, e dispensar as demais dessa providência, bem como atribuir ao próprio contribuinte individual a responsabilidade de complementar a respectiva contribuição até o limite máximo, na hipótese de, por qualquer razão, deixar de receber remuneração ou receber remuneração inferior às indicadas para o desconto. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)*

Pelo exame dos documentos juntados pelo recorrente às fls. 470 e seguintes, constato que as empresas contratantes como, por exemplo, Unimed Corumbá Cooperativa de Trabalho Médico, inscrita no CNPJ n.º 02.018.620/0001-83 e Serviço de Navegação da Bacia do Prata, inscrita no CNPJ n.º 03.380.250/0001-92 forneceram declarações ao recorrente com informações sobre a prestação de serviços dos segurados, remuneração, base de cálculo da contribuição, valor retido e contribuição, todos devidamente assinados e identificados por carimbo das empresas.

Qualquer que seja a condição como segurado, a base de cálculo sempre estará limitada ao teto de salário de contribuição e esse fato está comprovado nos autos. A decisão recorrida não questionou ou duvidou da legitimidade dos documentos juntados e nem da veracidade de seu conteúdo, mas apenas entendeu que o ato administrativo normativo previa outras formalidades legais não atendidas pelo recorrente. Entendo que as exigências formais são relevantes à medida que confirmam confiabilidade às informações veiculadas nos documentos, mas as desnecessárias contrariam o artigo 5º, LV da Constituição Federal:

*Artigo 5º (...)*

*LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;*

Assim, entendo que independentemente das formalidades exigidas pela Instrução Normativa RFB nº 971, devem ser respeitados os recebimentos acima do limite regularmente comprovados pela recorrente.

### **Multa de ofício**

Insurge-se a recorrente a multa de ofício aplicada pela fiscalização. A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes da vigência da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009. É que a medida provisória revogou o artigo 35 da Lei 8.212/91 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido acrescida de mais 50% por não entrega de arquivos digitais. Sendo que para a multa de mora existe o limite de 20%.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

*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;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

*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;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- 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;*
- 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;*

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 de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia desde 27/12/1996 o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, aplicável a todos os demais tributos federais:

*Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições*

*Multas de Lançamento de Ofício*

*Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.*

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral; é um dos critérios para a solução dos conflitos aparentes. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP 449 aplicava-se sem vacilo o artigo 35 da Lei 8.212/91.

Portanto, a sistemática do artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/96 para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempero mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade. E não fica só nisso, dependendo de alguns agravantes esta última que se inicia em 75% pode chegar a 225%; enquanto a multa de mora é limitada a 20% do valor principal.

De fato, a fixação da multa de ofício independe do tempo de atraso no pagamento do tributo. Para fatos geradores ocorridos a 5 anos ou no ano-base anterior, por exemplo, não significa que no lançamento relativo ao mais antigo a multa de ofício seja maior. Levam-se em consideração outros fatores, como: fraude, omissão de informações ou se apenas faltou a espontaneidade para o pagamento. Fatores esses que não influenciam a fixação da multa de mora no âmbito das contribuições previdenciárias. Na Previdência Social, essas condutas do sujeito passivo são consideradas infrações por descumprimento de obrigações acessórias e, portanto, ensejam lavratura de auto de infração, cuja multa não tem nenhuma relação com a multa de mora que, pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, é fixada em percentuais progressivos, considerando o tempo em atraso para o pagamento e a fase do contencioso administrativo fiscal em que realizado: prazo de defesa, após o prazo para a defesa e antes do

recurso, após recurso e antes de 15 dias da ciência da decisão e após esse prazo. Quando realizado o lançamento a multa de mora é maior em razão da gradação e não porque foi aplicada com um procedimento de ofício. E esse acréscimo de valor da multa de mora também ocorre igualmente em outras fases do processo sem que, em qualquer momento, a Lei nº 8.212/91 alterasse a natureza jurídica da multa de mora. E, ainda, a diferença de percentual para a multa de mora quando a contribuição é paga espontaneamente ou não é de apenas 4%. Ressaltando que, mesmo tendo iniciado o procedimento fiscal, o sujeito passivo tem direito a recolher ou mesmo parcelar suas contribuições em atraso, como se espontaneamente.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449.**

Alguns sustentam a aplicação quando embora tenham os fatos geradores ocorrido antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. E aí consulto as Normas Gerais de Direito Tributário. Preceitua o CTN que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

*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.*

...

É a afirmação legislativa da natureza declaratória do lançamento, já predominante na doutrina desde a edição das obras de Direito Tributário do saudoso mestre Amílcar de Araújo Falcão<sup>1</sup>:

*“De logo convém recordar que não é manso e tranqüilo o entendimento que exprimimos quanto à função do fato gerador como pressuposto e ponto de partida da obrigação tributária.*

*Alguns autores dissentem dessa conclusão, afirmando que tal função criadora deve ser atribuída ao lançamento.*

*Contestam estes que o lançamento tenha, como à maioria da doutrina e a nós parece ter, natureza declaratória.”*

Como regra comporta algumas exceções, dentre as quais a aplicação retroativa da lei posterior que houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração:

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

...

*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*

<sup>1</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. de 24/08/2001

*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.*

Acontece que as hipóteses excepcionais nas alíneas “a” e “b” não têm relação com a multa de mora. Isso porque a mesma Lei nº 8.212/91 fazia à época uma nítida diferenciação entre infração, todas relacionadas ao descumprimento de obrigações acessórias, inclusive pela falta de declaração de fatos geradores em GFIP, e obrigação principal pelo não pagamento das contribuições previdenciárias. Deixar de pagar a contribuição devida não era infração, mas inadimplemento de uma obrigação que tinha como consequência o lançamento através de Notificação Fiscal de Lançamento do Débito – NFLD para a cobrança do valor principal e os acréscimos legais na forma de multa e juros de mora:

*Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, 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. Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.*

*§ 1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.*

...

*Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:*

*Art.283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores:*

*I- a partir de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:*

*a) deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social;*

*b) deixar a empresa de se matricular no Instituto Nacional do Seguro Social, dentro de trinta dias contados da data do início de suas atividades, quando não sujeita a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica;*

*c)deixar a empresa de descontar da remuneração paga aos segurados a seu serviço importância proveniente de dívida ou responsabilidade por eles contraída junto à seguridade social, relativa a benefícios pagos indevidamente;*

*d)deixar a empresa de matricular no Instituto Nacional do Seguro Social obra de construção civil de sua propriedade ou executada sob sua responsabilidade no prazo de trinta dias do início das respectivas atividades;*

...

Já quanto à hipótese na alínea “c”, o Superior Tribunal de Justiça - STJ pacificou o entendimento que não se trata apenas dos atos infracionais, mas de todas as penalidades em geral, inclusive aquela relativa à mora:

*RECURSO ESPECIAL Nº 542.766 - RS (2003/0101012-0)*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – MULTA MORATÓRIA – REDUÇÃO – APLICAÇÃO DO ART. 61 DA LEI 9.430/96 A FATOS GERADORES ANTERIORES A 1997 –POSSIBILIDADE – RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA – ART. 106 DO CTN O Código Tributário Nacional, por ter natureza de lei complementar, prevalece sobre lei ordinária, facultando ao contribuinte, com base no art. 106 do referido diploma, a incidência da multa moratória mais benéfica, com a aplicação retroativa do art. 61 da Lei 9.430/96 a fatos geradores anteriores a 1997.*

*Recurso não conhecido.*

...

*O art. 106, II, "c", do CTN, que prevê a retroação da lex mitior determina que se aplique, in casu, a Lei nº 9.430/96, que alcança fatos pretéritos por ser mais favorável ao contribuinte, devendo ser reduzida a multa aplicada por cometimento de infração tributária material. Destarte, não comporta mais divergências no âmbito da Primeira Seção desta Corte, em razão do julgado nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 184.642/SP, da relatoria do Min. Garcia Vieira, in verbis:*

*"TRIBUTÁRIO – LEI MENOS SEVERA – APLICAÇÃO RETROATIVA – POSSIBILIDADE – REDUÇÃO DA MULTA DE 30% PARA 20%. O Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso II, letra 'c' estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comina punibilidade menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática. A lei não distingue entre multa moratória e multa punitiva. Tratando-se de execução não definitivamente julgada, pode a Lei n.º 9.399/96 ser aplicada, sendo irrelevante se já houve ou não a apresentação dos embargos do devedor ou se estes já foram ou não julgados."*

A Administração Fazendária, através da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009, admitiu também a retroatividade benéfica aos processos ainda não definitivamente julgados, ainda que realizados antes da vigência da MP 449; embora tenha considerado que as multas sejam de ofício mesmo para os fatos geradores ocorridos na

vigência da redação original do artigo 35 da Lei nº 8.212/91. E, a partir da adoção do conceito de multa de ofício, a Portaria, para a aplicação da retroatividade benéfica, fixou uma regra de execução com a qual não concordamos. A Portaria diz que as multas lançadas nas NFLD devem ser somadas à multa por omissão de fatos geradores em GFIP para fins de comparação, com vista à aplicação da alínea "c" do inciso II do artigo 106 CTN. Entendo que não se podem comparar institutos com naturezas jurídicas distintas como se fossem a mesma coisa e, pior ainda, a partir disso se realizarem operações algébricas com as expressões monetárias de cada um deles. Como somarem multa de mora e multa de ofício se entre elas só há em comum o nome "multa", mais nada? Não pode. Essa parte da Portaria, com o devido respeito, não merece acolhida nesse Conselho

**Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009:**

*Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.*

*Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).*

...

*§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:*

*Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados,*

*os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.*

*Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.*

*Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

A multa lançada nos documentos de constituição de crédito da obrigação principal anteriores à vigência da MP 449 é de mora. Contudo, de fato, o conceito foi alterado pela lei posterior para multa de ofício. Acontece que não se pode fazer retroagi-lo aos lançamentos de fatos geradores que lhe são anteriores. Para fins de aplicação da retroatividade benéfica devemos comparar as regras anteriores e posteriores.

Assim, temos atualmente vigentes duas regras, a primeira para a multa de mora e a segunda para a de ofício:

a) quando a contribuição inadimplida é declarada, aplica-se o artigo 61 da Lei nº 9.430/96;

b) caso contrário, o artigo 44 da mesma lei.

#### **Lei nº 9.430/96**

*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.*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

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

*Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de*

declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

Por tudo aqui exposto, a regra relativa à multa de ofício nunca será aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449; agora para aplicação do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é **necessário que tenha havido declaração**. A regra atual de incidência da multa de mora, para a retroatividade benéfica, deve ser comparada com a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores mas como um todo e não de forma fracionada. A aplicação da multa de mora atualmente vigente ao invés da multa de ofício exige como requisito a declaração dos fatos geradores. Se a declaração na época somente tinha importância para a redução da multa de mora, nos termos do §4º do mesmo artigo, para a regra atual deixa de ser aplicada multa de ofício e se aplica multa de mora.

### **Lei nº 8.212/91**

*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.*

...

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

...

**Em síntese, por força do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, os processos de lançamento fiscal de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449, ainda em tramitação, devem ser revistos para que as multas sejam adequadas às regras e limitação previstas no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, quando declarados os fatos geradores ou, caso contrário, aplicado o artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 nos percentuais vigentes à época dos fatos geradores.**

Por último, considerando que a execução judicial do crédito é ato processual posterior à MP 449, também não seria aplicável a regra do artigo 35, inciso III, "c" e "d" da Lei nº 8.212/91, mas a atual regra no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996:

*III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:*

...

*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;*

*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.*

Assim, considerando o período de ocorrência dos fatos geradores, deve ser aplicada a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75% previsto no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

### **Multa por descumprimento de obrigação acessória**

Em razão da apresentação de livro Diário sem registro, fls. 18, a fiscalizou aplicou multa com fundamento no artigo 44, §2º da Lei nº 9.430/96:

*Artigo 44 (...)*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Acontece que a aplicação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 aos lançamentos de ofício de contribuição previdenciária somente veio com o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido 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).*

Também se constata que permanece em vigor o artigo 33 da Lei nº 8.212/91, norma especial aplicável às contribuições previdenciárias; inclusive, atualizada pela mesma Lei nº 11.941/2009:

*Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

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

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

Embora a autuação tenha sido lavrada em 17/01/2011, a Lei nº 11.488, que fundamentou a lavratura, data de 15/06/2007, com aplicação para as contribuições previdenciárias somente em 12/2008 com a MP nº 449/2008; portanto, como os documentos são relativos ao período de 01/01/2006 a 31/12/2007 e a obrigação de registro se descumpriu no prazo legal que data de 06/2008, aplicar-se-ia a norma vigente à época, que é a contida no artigo 33 da Lei nº 8.212/91. Ressalta-se que a infração foi a apresentação de livro que não atendia às formalidades legais; portanto, a falta ocorreu no período de ocorrência dos fatos geradores examinados pela fiscalização e não a data de apresentação.

Assim, entendo que a autuação por descumprimento de obrigação acessória contém vício material.

### Vício material

Quanto à natureza do vício insanável, no Código Tributário Nacional há regra expressa de decadência quando da reconstituição de lançamento declarado nulo por vício formal. Daí a relevância e finalidade da qualificação dos vícios que sejam identificados nos processos administrativos fiscais:

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

...

***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.*

Ou seja, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício **formal**; do que me leva a crer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterrupção, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, para a finalidade deste trabalho, é mais razoável que se identifique o conceito de vício formal, e assim por exclusão se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos, do que procurar dissecá-los, um por um, ou mesmo conceituar o que se entenda por vício material.

*Código Civil:*

***Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.***

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.<sup>2</sup> Segundo seu magistério, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. É um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

*“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]”*

<sup>2</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a

*(7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o vício material do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.*

E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

*O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)*

Abstraindo-se da denominação que se possa atribuir à falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador (*vício material*) junto com equívocos e omissões na qualificação do autuado, do dispositivo legal, da data e horário da lavratura, apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (*vício formal*). Nesse sentido:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (Acórdão nº 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).*

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Códex Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, **anulado por simples vício na formalização.**

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.

No presente caso, o vício está na própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que pertence ao núcleo material da autuação.

### **Inconstitucionalidades**

Quanto as demais alegações, sobretudo a natureza confiscatória e, portanto, que seriam inconstitucionais os dispositivos legais, o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72 restringe a atuação do órgão administrativo no sentido de afastar dispositivo legal vigente:

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

Reporto-me também às Súmulas aprovadas por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

*Súmula CARF Nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Por tudo, voto pelo provimento parcial para:

- a) que sejam considerados os documentos que atestem a contribuição acima do limite de salário de contribuição;
- b) que seja aplicada a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75% previsto no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, caso mais benéfica que a multa aplicada pela fiscalização; e
- c) seja excluída a multa por descumprimento de obrigação acessória.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

Processo nº 10140.720026/2011-98  
Acórdão n.º **2402-003.820**

**S2-C4T2**  
Fl. 887

---

CÓPIA