



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 10510.004361/2009-75  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-010.557 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de novembro de 2021  
**Recorrente** COLÉGIO DO SALVADOR ILLTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/06/2007

**MULTA. VEDAÇÃO AO CONFISCO.**

A vedação ao confisco pela Constituição Federal se refere a tributo e é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu.

**JUROS DE MORA. APLICABILIDADE DA TAXA SELIC.**

Sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem os juros de mora equivalentes à taxa Selic para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Diogo Cristian Denny (Suplente Convocado), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini. O Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem não participou desse julgamento, sendo substituído pelo Conselheiro Diogo Cristian Denny.

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos o relatório constante do Acórdão n° 15-24.839, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Salvador/BA, fls. 232 a 248

Trata-se de Auto de Infração, DEBCAD n° 37.261.802-2 lavrado em 15/12/2009, para constituição do crédito tributário relativo às contribuições sociais previdenciárias a

cargo do Colégio do Salvador II, referentes a parte patronal, incidentes sobre a remuneração pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais, bem como diferenças de contribuição relacionadas ao Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho — GILRAT, ou simplesmente RAT não recolhidas à Seguridade Social, na época própria antes do início da ação fiscal, relativas ao período de 01/01/2004 a 30/07/2007, com consolidação em 15/12/2009, no montante de R\$599.735,94 (quinhentos e noventa e nove mil setecentos e trinta e cinco reais e noventa e quatro centavos).

O auditor informa que o débito foi lavrado devido à exclusão desse contribuinte do SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, instituído pela Lei n.º 9.317/96 e alterado por legislação superveniente, através do Ato Declaratório Executivo n.º 53, de 12 de novembro de 2007, assim como o Acórdão 15-18.856 - 4ª Turma da DRJ/SDR, cujas cópias constam em anexo. Esclarece que o referido processo (n.º 10510.004722/2007-11) encontra-se em grau de recurso no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

Este processo administrativo fiscal tem como sujeitos passivos corresponsáveis o Colégio do Salvador Ltda - CNPJ 15.611.569/0001-60 e o Colégio do Salvador III Ltda - CNPJ 06.044.372/0001-04, conforme Termo de Sujeição Passiva Solidária n.º 01 (fls. 30 a 39), em anexo, em decorrência da constatação da existência de grupo econômico de fato entre essas empresas, cuja conclusão se deu a partir de análise da documentação das empresas e que culminaram na sua exclusão do SIMPLES.

Foram examinados os seguintes documentos: livros contábeis, Diário e Razão, folhas de pagamentos de empregados e contribuintes individuais, recibos de pagamento a autônomos, Relação Anual de Informações Sociais - RAIS, Guias da Previdência Social - GPS, Guias de Recolhimentos do FGTS e Informações à Previdência - GFIP, além do Contrato Social (e alterações) da empresa.

De acordo com o Relatório Fiscal o lançamento foi efetuado nos seguintes levantamentos: **FA e FP - Folha Empregado** - Esses levantamentos de débito registram as contribuições decorrentes de pagamento aos segurados empregados, cuja remuneração foi declarada em GFIP. O auditor esclarece que a declaração do valor devido à Previdência Social não incluiu as contribuições da empresa e do RAT devido ao fato do contribuinte ter-se auto enquadrado como optante pelo SIMPLES.

Esclarece também que no levantamento FA constam os lançamentos das contribuições cujo valor da multa aplicada tomou como base a legislação atual.

Quanto ao levantamento FP, esse registra as contribuições com a multa calculada com base na legislação de regência dos fatos geradores.

**AA e AUT - Contribuintes Individuais** - referem-se aos valores pagos a contribuintes individuais, cujos valores encontram-se discriminados no Relatório DD - Discriminativo do Débito, em anexo. A remuneração dos contribuintes individuais foi igualmente declarada nas respectivas GFIP. Entretanto, devido ao autoenquadramento anteriormente referido, a cota patronal não fez parte do valor devido à Previdência Social.

O auditor esclarece que de modo semelhante ao ocorrido com a contribuição dos empregados, esses levantamentos foram segregados em dois grupos: o levantamento AA inclui aqueles lançamentos que originaram cobrança de multa com base na legislação atual e o levantamento AUT inclui os lançamentos cuja multa cobrada foi baseada na legislação anterior à vigência da Lei 11.941 /2009.

**AU1 e AB - Autônomos fora da GFIP** - Diferentemente dos levantamentos anteriores, cujos segurados foram declarados em GFIP, nesses levantamentos de débitos o prestador dos serviços não foram declarados no referido documento. Mais uma vez os levantamentos foram separados entre aqueles que contém a multa cobrada com base na legislação atual e legislação anterior, respectivamente.

O auditor informa que as GPS apresentadas pelo contribuinte foram aproveitadas em contribuições declaradas em GFIP entregues antes do início da fiscalização, que não fazem parte deste Auto de Infração, uma vez que, nesses casos, o crédito tributário já está constituído, conforme o inciso I do artigo 633 da Instrução Normativa SRP n.º 03/2005.

Foram utilizados os seguintes parâmetros para aplicação da multa:

Até o dia 03/12/2008, em decorrência da omissão de informação e, concomitantemente, insuficiência de pagamento da contribuição previdenciária, foi aplicada a multa de mora de 24% prevista no Art. 35 da Lei n.º 8.212/91, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias prevista no artigo 32 da referida Lei. A partir de 04/12/2008, com a edição da Medida Provisória n.º 449, convertida na Lei 11.941/2009, os sujeitos passivos que cometeram a mesma falta anteriormente assinalada passaram a ser penalizados com a multa de ofício de 75% prevista no art. 35-A da Lei 8.212/91; quanto ao descumprimento de obrigações acessórias, essas passaram a ser regidas pelo art. 32-A do aludido mandamento legal.

Durante o procedimento fiscal foram identificadas duas situações: em primeiro lugar, em diversas competências houve entrega da GFIP após o dia 04/12/2009, data da entrada em vigor da Medida provisória 449/2008, a qual foi convertida na Lei 11.941/2009. Para esses casos, o valor do débito apurado foi acrescido da multa de mora de 24% prevista na legislação da época dos fatos geradores. Como a entrega da GFIP com omissões foi cometida na vigência da Lei 11.941/2009, foi emitido o Auto de Infração 37.189.327-5, por descumprimento de obrigações acessórias.

Uma outra situação diz respeito àquelas competências em que as GFIP foram apresentadas em momento anterior à vigência da Lei supracitada. Para esses casos, em respeito ao princípio da retroatividade benigna previsto no Art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), foi feito um comparativo entre os valores das multas aplicadas pela legislação anterior e os valores das multas apuradas com base na legislação atual, com vistas à aplicação da penalidade menos severa ao contribuinte.

A tabela constante do Anexo I indica a data de entrega da GFIP em cada competência, assim como apresenta um resumo da conduta a ser utilizada para o correto cálculo da multa.

Para aquelas competências com GFIP apresentadas **antes** do dia 04/12/2008, foi apurado o valor da multa nos termos do inciso IV e § 50, do artigo 32 da Lei n.º 8.212/91, combinado com o inciso II, do artigo 284 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99. O montante obtido foi somado ao valor da multa de mora de 24% estabelecida pelo art. 35 da Lei n.º 8.212/91; de posse desses valores calculados, foi feito o comparativo com o valor da multa apurado nos termos do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, redação dada pela Lei 11.941/09 (multa de 75%) e, posteriormente foi aplicada a multa menos gravosa ao contribuinte.

Para a obtenção do valor da multa por competência, foi inicialmente, apurado o valor devido que foi omitido nas GFIP. O auditor ressalta que aqui, não é a diferença entre o valor devido e o valor recolhido, mas todo o valor devido não declarado nas GFIP das respectivas competências. A tabela do Anexo II do Auto de Infração demonstra as bases de cálculo omitidas, bem como calcula os valores devidos em cada competência.

Uma vez determinado o valor devido por competência, foi calculado o valor da multa, com base nos limites elencados no já citado art. 284, I, do RPS. A tabela constante no anexo III calcula o valor da multa e demonstra os critérios de enquadramento para fins do limite máximo a ser aplicado, considerando-se, por competência, o número total de segurados da empresa. O auditor ressalta que esse procedimento foi utilizado para fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, data de entrada em vigor da Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, a qual altera a Lei 8.212/91.

Informa ainda que, para o cálculo do valor mínimo, foi utilizado o valor de R\$ 1.329,18, constante na Portaria Interministerial MPS/MF n.º 48, de 12 de fevereiro de 2009.

Uma vez calculada a multa por descumprimento de obrigação acessória com base em legislação pregressa, fez a comparação entre as multas obtidas pela legislação da época dos fatos geradores e pela legislação atual.

Tais valores foram comparados à multa de ofício prevista no art. 35-A da Lei 8.212/91 (acrescentado pela Lei 11.941/2009), com a finalidade de cobrar o menor valor de multa por competência. Todos os procedimentos de comparação estão demonstrados na tabela constante no anexo IV do Auto de Infração.

Comparando-se o valor total da multa obtida pela legislação atual com o valor apurado com base na legislação anterior à promulgação da Lei 11.941/2009, concluiu que, em todas as competências, a multa calculada com base na legislação atual é menos onerosa ao contribuinte.

As alíquotas aplicadas estão discriminadas no Relatório Discriminativo do Débito (DD) às fls. 3 a 8.

O valor originário, juros, multa e correção monetária, encontra-se fundamentado na legislação constante do anexo de "Fundamentos Legais".

Foram anexados ao Auto cópias dos seguintes documentos: Folhas de Pagamentos de Segurados; Relatórios dos Sistemas Informatizados da Receita Federal do Brasil, indicando a data de entrega da GFIP de cada competência; Notas fiscais avulsas de prestação de serviços; Ato Declaratório Executivo nº 53, de 12 de novembro de 2007, bem como o Acórdão 15-18.856 - 4ª Turma da DRJ/SDR e Termo de Sujeição Passiva Solidária, o devido à constatação da existência de grupo econômico de fato.

Acompanham o processo administrativo do débito, além das cópias de documentos entregues pelo contribuinte, os anexos: Termo de Início de Procedimento Fiscal e Termo de Intimação Fiscal - TIF nº 01, todos entregues ao contribuinte em segunda via.

A auditor esclareceu que não foi emitido o Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal - TEPF, haja vista a continuidade desta fiscalização para a cobrança de outros tributos.

Além desses documentos, encontram-se anexadas ao AI cópias do contrato social da empresa, juntamente com as suas eventuais alterações.

Foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais.

A ação fiscal teve início com o Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) fls. 20/20v com ciência em 05/10/2009.

[A contribuinte foi cientificada] pessoalmente do Auto de Infração (AIOP) sob julgamento em 15/12/2009 (fls.01) e apresentou impugnação conjunta com as solidárias em 13/01 /2010 (fls.122), alegando em síntese:

Que o Colégio do Salvador II está regularmente inscrito no Simples Federal e Nacional. A opção pelo Simples Federal ocorreu em 24/01/2001 e migrou para Simples Nacional em 01/07/2007, permanecendo nesta condição sem ser contrariada pela RFB até a data do Ato Declaratório Executivo 53 (12/11/2007). Diz que agiu de boa-fé, durante todos esses anos como se fosse optante pelo Simples Federal e Nacional.

Que para optar pelo Simples, teve que cumprir as exigências legais e se submeter ao crivo da RFB, por isso, jamais poderia imaginar que pudesse ser excluída do SIMPLES porque o agente tributário entendeu que ela é uma empresa resultante de cisão de outra pessoa jurídica ocorrida em 2001. Diante das circunstâncias fáticas e jurídicas é ilógico exigir do contribuinte que acreditando ser, de boa-fé, optante pelo Simples, peça a sua exclusão. Argumenta que assim acreditando, recolheu as obrigações fiscais inerentes as pessoas jurídicas inscritas no Simples Federal, razão pela qual não se pode dizer que o débito apurado e cobrado neste Auto de Infração seja fruto da vontade premeditada de recolher menos impostos, haja vista que na condição de optante não era obrigada ao recolhimento das contribuições ora exigidas.

No mérito alega nulidade do Auto de Infração em face da não aplicação do tratamento jurídico diferenciado e simplificado.

Diz que até prova em contrário é uma empresa optante pelo SIMPLES FEDERAL. Que, os fundamentos norteadores do entendimento do Agente Fiscal que serviram de sustentação para que essa Impugnante fosse excluída do Simples através do ADE 53, de 12/11/2007, está sendo contrariado, via Recurso Voluntário. Que enquanto não existir uma decisão final de caráter irrecorrível acerca da matéria, não há porque falar em sua exclusão do Simples.

Que na condição de optante pelo Simples, como Empresa de Pequeno Porte que é, tem o direito garantido de ser fiscalizada recebendo um tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previsto nos artigos 170 e 179 da Constituição Federal.

Que o tratamento jurídico diferenciado e indispensável a ser aplicado pela fiscalização é o da dupla visita nas fiscalizações trabalhistas e previdenciárias, ou seja, procede uma visita inicial, consta o erro e dá certo prazo para que o contribuinte regularize a situação. A partir daí é que a empresa, se não atendeu a solicitação de regularização, deve ser autuada, motivo pelo qual requer a nulidade do presente Auto de Infração, tendo em vista que assim não procedeu o Agente Fiscal.

Alega nulidade em face da sua manifesta improbidade, especialmente em pela inexistência de justa causa para sua lavratura. Afirma inexistir qualquer ilicitude principalmente a indicada no Auto de Infração.

Diz que a ADE n.º 53, de 12/11/20079 está sendo impugnada pela manifestante. Que o crédito tributário decorrente de fatos e atos relativos ao período de 01/2005 a 06/2007, está com sua exigibilidade suspensa por força do que dispõe o art. 151 do CTN.

Lembra que o ADE 53 que decretou a exclusão sumária do Simples Federal e Nacional ainda está sendo contraditado pela impugnante no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda Afirma que a Autoridade Fazendária não poderia e não pode fazer a cobrança/lançamento de créditos tributários e exigir seu recolhimento antes de uma decisão final do recurso apresentado pela contribuinte. Esse fato constitui um verdadeiro abuso de poder.

Diz que a exigência do crédito tributário através do Auto de Infração sob impugnação foi desrespeito ao direito de defesa assegurado constitucionalmente a impugnante e ao CTN.

Cita o art. 5º inciso II da Constituição Federal e afirma que enquanto não existir uma decisão final irrecorrível, administrativa ou judicialmente, não se pode dizer que a impugnante infringiu os dispositivos legais inseridos no Auto de Infração, que deve ser anulado desde seu nascedouro em face da sua impropriedade como lançamento. Diz que nula é a exação que fere princípios constitucionais e legais, como se configura o caso em comento. Que não há como prosperar a pretensão da Autoridade Tributária, que pela falta de justa causa para a instauração da ação fiscal, está desprovida da indispensável garantia legal.

Pede a nulidade da sanção imposta pelo Auto de Infração, dando baixa dos registros pertinentes, com o arquivamento do processo que lhe proporcionou origem, haja vista que a impugnante não está excluída legalmente do Simples Federal. Por conseguinte, a Autoridade Tributária não poderia exigir o crédito tributário apurado desta forma, porque o fisco está impedido de fazê-lo por força de lei.

No mérito alega violação do art. 151, III, do CTN.

Fala do Ato Vinculado, do Princípio da Legalidade previsto no art. 37 da Constituição Federal e afirma que o auto está revestido de ilegalidade por ter descumprido os mandamentos legais, primeiro porque foi lavrado sob a fundamentação de que a empresa estava excluída do Simples Federal pelo ADE 53 que está, ainda, sendo objeto de recurso administrativo em segunda instância. Alega flagrante desrespeito ao direito da ampla defesa do contribuinte. Segundo porque todos os créditos tributários sob reclamações ou recursos administrativos são suspensos, não podem ser objeto de cobrança segundo o art. 151, inciso III do CTN.

Afirma que não poderia ser obrigada a pagar débitos tributários que estão sob impugnação administrativa.

Argumenta que a doutrina confirma a tese da Impugnante no sentido de que a Autoridade Fazendária estaria impedida de fazer o lançamento do crédito tributário que está sujeito a reclamações ou recursos administrativos como é o caso em comento.

Que a exigibilidade do crédito tributário somente poderá ser efetivamente efetuada quando a interposição de recursos não for mais possível.

Afirma que o agente público estava impedido de fazer o lançamento. Que no caso de contrariar a lei fazendo o lançamento, não poderia exigir da manifestante o pagamento do valor apurado, antes da exigência de decisão administrativa irreformável.

Fala da inexistência do tratamento jurídico diferenciado.

Diz que a Autoridade Fiscal ao fiscalizar o contribuinte optante pelo Simples Federal ou Nacional é obrigada a dispensar, por força da lei, um tratamento jurídico diferenciado as microempresas e empresas de pequeno porte.

A obrigatoriedade da autoridade fiscal de assim proceder é determinada pela Lei 9.841/99 - relativa ao Simples Federal - especificamente em seu artigo 1º Parágrafo único e no caput do artigo 12.

Argumenta que segundo o comando legal acima, a Autoridade Fiscal deve primeiro orientar e depois proceder lavratura do auto de infração, motivo pelo qual requer a nulidade da presente exação. Cita a Constituição da República que determina a obrigatoriedade da adoção do tratamento jurídico diferenciado para as microempresas e as empresas de pequeno porte.

Alega improcedente do auto de infração porque está sendo exigido da Impugnante recolhimento de crédito tributário fundamentado no Ato Declaratório Executivo que está sendo exigido, antes de decisão administrativa ou judicial irreversível.

Fala do caráter confiscatório da multa.

Diz que a tributação pretendida é ilegal (principal), uma vez que pretende exigir diferenças de contribuições previdenciárias e RAT em face de sua exclusão no Simples Federal decretada pelo ADE 53, de 12/11/2007, que é objeto de reclamação administrativa, fato que impede sua exigibilidade, da mesma forma, portanto, é a multa respectiva.

Diz que é o princípio de direito estabelecido no Código Civil de que a obrigação acessória segue a sorte da principal.

Que é absolutamente ilegal se pretender exigir tributo de cujo direito o Fisco tem pleno conhecimento de que está sendo impugnado administrativamente, como ficou devidamente comprovado. Mais absurda e ilegal ainda é imputar multa de 75%, incidente sobre crédito tributário que está impedido/suspenso nos termos expressos do Código Tributário Nacional.

Lembra que a Administração Pública deve reger seus atos por uma ordem de princípios relacionados no próprio texto da Carta Política da República, tratando-se, portanto, de norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata, referindo-se ao art. 37 do CTN.

Neste sentido, constata-se que além de ser ilegal a exigência de tributo que está impedido de ser cobrado, a aplicação da multa de 75% muito se aproxima de imoral, uma vez que incide sobre crédito tributário cuja exigibilidade está suspensa por força da lei.

Desta forma, não há como se pretender exigir multa sobre crédito tributário que a própria Administração Fazendária sabe que o ADE 53, fundamento utilizado para apuração do crédito tributário, está aguardando o julgamento; do Recurso Voluntário. Por isso mesmo, sua exigência é absolutamente ilegal.

E, mesmo que se entenda pela legitimidade da exigência principal, a imposição de multa de 75% não se reveste do mesmo caráter.

Afirma que acerca da aplicação de multa, de forma benigna para as contribuintes impugnantes, devemos aplicar o disposto na Lei 9.298/96 que determina que as multas de mora decorrentes do inadimplemento de obrigações no seu termo não poderão ser superiores a dois por cento do valor da prestação.

Argumenta que, fica bem claro que esta lei estipula que a multa não pode exceder a 2%, tendo em vista que este percentual diz referência aos casos de não cumprimento de obrigação. Diz que as leis em vigor devem ser obedecidas por todos, estado e cidadãos, porque no Estado Democrático de Direito não se pode admitir a existência de leis que afrontem o princípio da isonomia consagrado na Constituição Federal.

Que segundo entendimento mais recente de nossos tribunais e de doutrinadores, no caso de concurso de Leis, deve-se aplicar a mais benéfica ao contribuinte, dando ênfase à máxima *in dubio pro reo*, no caso *in dubio pro contribuinte*, visto tratar-se do elemento mais fraco na relação.

Que a multa deve ser reduzida ao patamar de 2% ou, no caso da não aplicação desse percentual, deverá ser adotados índices menores de 20% por ser mais benéfica para a empresa reclamante.

Alega que recentemente o Supremo Tribunal Federal, em decisão inédita datada 22.10.2009, prolatada no RE/582.461-SP, reconhecendo a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, firmou posição no sentido de que a "*multa moratória estabelecida 20% do valor do tributo tem natureza confiscatória*."

Que no caso em julgamento, a multa toma feição confiscatória porque, ao ser imposta a multa de mora somada a multa de ofício 75%, chegamos a valores que sobrepõem em muito o caráter punitivo e atingem o caráter confiscatório, principalmente quando comparados com a recente decisão da Suprema Corte.

Afirma que as multas aplicadas pela autoridade fiscal além de contrariarem a decisão mencionada, também fazem o mesmo em relação ao próprio Código Tributário Nacional que expressamente determina a suspensão de crédito tributário que está sendo discutido administrativamente.

Isto quer dizer que a relação tributária existente entre as contribuintes e o Fisco Federal relativamente as contribuições devidas à seguridade social e RAT, parte da empresa, de 01/2005 a 06/2007, está marcada pelo manto da inexigibilidade nos termos do art. 151, III, do CTN. Assim, no momento e enquanto os recursos não tiverem sido julgados com decisão irreversível, não podemos falar de exigibilidade do crédito tributário em comento.

Diz ainda que na conduta das empresas reclamantes, não há o mínimo indício de fraude, dolo ou simulação, tanto é que foi possível para a fiscalização apurar os supostos não recolhimento das contribuições para a seguridade social e RAT relativo à parte da empresa. Afirma que as contribuintes sempre agindo de boa-fé e certos de estarem adimplentes com suas obrigações fiscais, em nenhum momento dificultaram ou impuseram empecilhos à realização da fiscalização, fornecendo a documentação exigida pela fiscalização, conforme consta no TEPF, e não realizaram qualquer tipo de ato fraudulento.

Reafirma que a presente exigência fiscal, foi fundamentada num ato que está sendo impugnado e, por isso, a sua exigibilidade está suspensa, nos expressos termos do CTN.

Que se a conduta da autuada está corroborada pela legislação tributária complementar, recolhendo as obrigações tributárias como optante pelo Simples e assim continua até o presente, inexistente razão para que o Fisco impute a ela multa que representa 75% do crédito tributário que está impedido de exigir.

Alega desídia por parte da Administração Fazendária, que fiscalizou a primeira empresa após mais de cinco anos da opção pelo Simples e exige o recolhimento de crédito tributário que, nesse momento, está legalmente impedida de cobrá-lo (art. 151, III, CTN).

Certamente a multa de 75% quanto a tal circunstancia, além de consubstanciar ilegalidade, tem uma feição de confisco porque contraria o princípio da isonomia e capacidade contributiva expresso na Constituição Federal e a decisão do Supremo Tribunal Federal.

Que a impugnante, na condição de empresa de pequeno porte está sendo notificada para recolher o valor exigido na ordem de RS 599.735,94 - sendo R\$ 317.555,75, valor principal atualizado e RS 281.816,19 de acréscimos legais.

Que os juros e as multas aplicadas caracterizam um verdadeiro confisco das receitas, porque, se exigidas *in totum*, o seu recolhimento certamente afetará a própria sobrevivência da empresa. Principalmente, quando somado aos valores das outras autuações, caso venha ser confirmada a sua exclusão do Simples.

Diante dessa realidade concreta, afirmar que o recolhimento do tributo, na forma em que está sendo exigido e nos valores indicados no Auto de Infração guerreado, está muito além da capacidade contributiva da primeira autuada. Por isso, utilizará todos meios legais para amenizar a fome arrecadadora do Fisco e suavizar os efeitos devastadores dos acréscimos considerados legais pelo Auditor Fiscal, mas insuportáveis quando analisados à luz das receitas da primeira Impugnante.

Acaso mantida a exigência, frente às circunstancias e estando reconhecida a lisura da empresa é de se reduzir a multa ao percentual abaixo do patamar (20%,) considerado de natureza confiscatória pelo Supremo Tribunal Federal.

Com relação a taxa de juros aplicada questiona a taxa SELIC, cujos índices conhecidamente superam a taxa legal de 1 % a.m. alegando sua inconstitucionalidade.

Que a própria autuação fiscal, em seu relatório, enumera no FLD-FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO um rosário de leis para fundamentar a aplicação das multas. No entanto, no período objeto da presente fiscalização e autuação também estava em vigor a Lei 8.383/91, tendo em vista que as Leis 9.250/95, 9.430/96 e 11.941/09 não a revogaram. Portanto, o artigo 59 da Lei 8.383/91, ainda vigente, estabelece uma taxa de juros mais benéfica para as empresas impugnantes, transcrevendo o art. 59.

Argumenta que como estava em vigor esse mandamento legal, de janeiro/2005 a junho/2007, cujas contribuições para a seguridade social e RAT, parte da empresa, estão sendo exigidas, é ela quem deve orientar a atividade administrativa de lançamento, nos termos do código Tributário Nacional, em face do princípio da benignidade.

Como se observa, caso mantida a exigência quanto às diferenças das contribuições para a seguridade social e RAT, no período de janeiro/2005 a junho/2007, os juros devem ser adequados para a taxa de 1% ao mês, a qual incidirá até a data em que o tributo for efetivamente pago.

Diz que a taxa SELIC, pretendida pela Fazenda Pública posteriormente a janeiro/96, é manifestamente inconstitucional. Isto porque, não obstante a SELIC tenha sido implantada por uma lei ordinária, sua regulamentação efetiva, inclusive quanto a seus índices, ocorre através de atos normativos inferiores a lei/regulamento do Conselho Monetário Nacional do BACEN, autarquia federal que tem competência financeira, mas não tributária, ferindo o princípio da indelegabilidade tributária insculpido na Lei Maior da República. Assim, sua imputação extrapola e desrespeita o princípio da legalidade esculpido na Constituição Federal, uma vez que os juros dizem respeito a uma prestação pecuniária em moeda, transcrevendo o art. 150 do CTN:

Neste sentido, a implantação da **SELIC** não corresponde às determinações constitucionais exigidas, uma vez que a lei não conferiu segurança jurídica quanto aos critérios utilizados, o que é feito através de mera resolução, estando consubstanciada em ato administrativo que não proporciona os mínimos requisitos de segurança que a Constituição Federal exige.

Que apesar de alguns Tribunais decidirem favoravelmente pela legalidade da **SELIC**, o **Supremo Tribunal Federal** - competência exclusiva para julgar questões

constitucionais -, em decisão recente **no RE/582.461-SP**, datada 22.10.2009, afirmou que **"Taxa SELIC. Aplicação para fins tributários. Inconstitucionalidade"**

Que depois dessa decisão os Tribunais inferiores deverão rever suas decisões. E o que tem acontecido nesses casos.

Diz que caso não se entenda pela ilegalidade na aplicação da SELIC, o lançamento feito pela autoridade administrativa em 15/12/2009 deve reger-se pela legislação vigente à época abrangida pela fiscalização. E, por esta ocasião, a Lei 8.383/91, previa a incidência de juros de 1% a.m. Portanto, em obediência ao princípio da benignidade é ela que deverá ser aplicada ao caso em comento.

Argumenta que segundo o entendimento pacífico do STJ, no caso de utilização da SELIC não se pode mais acrescentar juros de 1% a.m. porque nela está incluída, a um só tempo, o índice de inflação do período e a taxa de juros real. Diferentemente do que está exigindo o Fisco, mais uma razão para que seja decretada a nulidade do Auto de Infração ora impugnado.

Concluindo, dizendo que o montante inserto no Auto de Infração (R\$ 599.735,94) tem verdadeiro caráter confiscatório, quando se faz a relação entre a receita da primeira Impugnante, empresa de pequeno porte, e o valor apurado e exigido pelo Fisco que extrapola a capacidade contributiva da contribuinte, principalmente, na hipótese em que venha ser confirmada a sua exclusão do Simples.

Que, mantida a obrigação de recolher de forma integral o tributo, haverá brutal repercussão nas finanças da empresa e a flagrante violação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva consagrados pela Constituição Federal, razão pela qual é imperativa a redução do valor das multas aplicadas.

Requer seja julgada procedente a Impugnação, para fins de reconhecer a ocorrência de nulidade do Auto de Infração por exigir recolhimento de crédito tributário em desacordo com o mandamento legal e, se mantido o auto impugnado, a sua suspensão deverá ser decretada por força do que determina o CTN (art. 151, III).

Em caso de manutenção da exigência fiscal, requer-se a redução da multa para índice inferior 20% (vinte por cento), tendo em vista que esse patamar é considerado como sendo de natureza confiscatória no entendimento do Supremo Tribunal Federal, bem como seja adequada a taxa de juros de mora ao percentual estabelecido no art. 59 da Lei 8.383/91 (1% a. m.), taxa esta que deverá incidir até a data do efetivo pagamento.

(Destques no original)

Ao julgar a impugnação, em 16/9/10, a 5ª Turma da DRJ em Salvador/BA concluiu, por unanimidade de votos, pela procedência do lançamento, consignando a seguinte ementa no *decisum*:

**MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATORIO.**

Falece competência às DRJ para se manifestarem sobre eventual caráter de confisco na aplicação da multa de ofício, apreciação reservada aos órgãos do Poder Judiciário. A multa de ofício no percentual de 75% deverá ser aplicada por expressa previsão legal.

**JUROS DE MORA. APLICABILIDADE DA TAXA SELIC.**

Sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem os juros de mora equivalentes à taxa Selic para títulos federais.

Cientificada da decisão de primeira instância, em 14/10/10, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 251, a Contribuinte, por meio de seu procurador (procuração de fl. 184), interpôs o recurso voluntário de fls. 253 a 264, em 8/5/09, no qual alega, em síntese, o que segue:

- Preliminarmente, a empresa recorrente cita a Súmula Vinculante n.º 21, do Supremo Tribunal Federal que a dispensa de fazer depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens como condição para apresentar o presente recurso administrativo;

- Alega, em uma longa argumentação, que a fiscalização estaria impedida de efetuar o lançamento das contribuições, uma vez que a sua exclusão do Simples Nacional estava sendo discutida administrativamente e que, por tal motivo, seria nula a exação fiscal;

- Aduz que, enquanto não for definitiva a sua exclusão do Simples Nacional, tem direito de receber tratamento jurídico diferenciado e simplificado, inclusive em relação às ações fiscalizatórias;

- Quanto à revogação da Lei n.º 9.841, de 5/10/99 (OBS: no recurso, a Recorrente escreveu "Lei 9.481/99", porém, os dispositivos citados são da Lei n.º 9.841/99), ocorrida antes do início do procedimento fiscal, alega que a orientação constante nesse diploma no sentido de que a fiscalização deveria proceder à orientação do contribuinte antes da lavratura do auto de infração deveria ter sido aplicada ao caso por estar vigente na época dos fatos. Desse modo, como não houve a orientação, requer a nulidade do lançamento fiscal;

- Alega haver uma vasta jurisprudência determinando a nulidade absoluta do ato de exclusão do Simples Nacional, visto que teria ocorrido sem a defesa prévia garantida pela Constituição Federal;

- A multa aplicada de 75% tem caráter nitidamente confiscatório, devendo, no muito, ser aplicada a multa de 20%, prevista no art. 61, da lei 9.430, de 27/12/96;

- Inconstitucionalidade da Taxa Selic;

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Relator.

### **Do conhecimento**

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

### **Do depósito recursal**

O depósito recursal alegado pela Recorrente estava previsto na Lei n.º 8.213, de 24/7/91, em seu art. 126, §§ 1º e 2º, porém, tais parágrafos foram revogados pela Medida Provisória n.º 413, de 3/1/08, convertida na Lei n.º 11.727, de 23/6/08.

Sendo assim, entendemos por superada a questão quanto ao depósito.

### **Das alegações quanto ao lançamento fiscal**

Tendo em vista que o Recorrente, basicamente, reproduz a impugnação em seu recurso, reproduziremos, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei 9.784<sup>1</sup>, de 29/1/99, e do art. 57, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de

---

<sup>1</sup> Diploma que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

9/6/15, com redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 4/6/17, as razões de decidir da decisão de primeira, com as quais concordamos:

Quanto à alegação da impugnante de que o lançamento não poderia ter sido realizado nos moldes em que foi realizado em razão da empresa ter impetrado recurso contra a sua exclusão do Simples — Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte e este ainda não ter sido julgado não procede a alegação da impugnante.

Não há que se confundir "suspensão da exigibilidade do crédito" com a impossibilidade de lançamento. A "suspensão" refere-se tão somente a exigibilidade do crédito por via de execução, ou seja, do adimplemento forçado em juízo, impedindo que sejam praticados, contra o sujeito passivo, atos de natureza constitutiva, expropriatórios ou assemelhados, ainda que esgotada a fase administrativa.

Assim, ao contrário do que pretende a impugnante, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não afeta a efetividade do lançamento feito por autoridade competente dentro dos moldes definidos em lei.

O lançamento, segundo o parágrafo único do art. 142 do CTN, constitui atividade vinculada e obrigatória da autoridade administrativa, sob pena de responsabilidade funcional.

O lançamento foi feito com o objetivo de prevenir a decadência, no caso do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF manter a decisão de primeira instância.

Efetivamente na condição de optante a impugnante não era obrigada ao recolhimento das contribuições ora exigidas, porém as contribuições são devidas desde a sua exclusão mediante o Ato Declaratório Executivo n.º 53, de 12 de novembro de 2007, cm efeitos financeiros a partir de 1º de janeiro de 2002, nos termos do § 1º do inciso II, do art. 24, da IN SRF n.º 608/2006. As contribuições foram lançadas a partir dos efeitos da exclusão da referida empresa, do Simples Nacional e Federal, tendo sido observado o período decadente, portanto correto o lançamento efetuado.

A partir da data em que a exclusão produziu efeitos, embora os questionamentos acerca da exclusão ainda esteja sob julgamento, não há que se falar em aplicação do tratamento jurídico diferenciado e simplificado em relação à Impugnante. Este tratamento retornará automaticamente somente no caso de decisão pela manutenção da empresa no Simples. Neste caso, os processos cuja decisão contrariem a nova situação serão extintos, uma vez que os autos foram lavrados para prevenir a decadência conforme acima explicitado.

Não há que se falar, portanto, em nulidade da sanção imposta pelo Auto de Infração.

Quanto ao argumento de que a Receita primeiro é obrigado a proceder à orientação, depois a lavratura do auto de infração, e o argumento de que o tratamento jurídico diferenciado e indispensável a ser aplicado pela fiscalização é o da dupla visita nas fiscalizações trabalhistas e previdenciárias esclarecemos que a lei n.º 9.841, de 5 de outubro de 1999 foi revogada pela Lei Complementar n.º 123, de 2004. Antes, portanto, do início da ação fiscal.

De acordo com o parágrafo único do art. 12 da revogada Lei n.º 9.841, de 5 de outubro de 1999, o critério da dupla visita para lavratura de Auto de Infração era prevista para a fiscalização trabalhista, não para a fiscalização previdenciária.

No que diz respeito à multa aplicada, algumas considerações merecem ser trazidas aos autos:

A multa aplicada neste lançamento obedeceu a legislação vigente à época dos fatos geradores.

O julgamento administrativo está vinculado às normas legais.

Tendo em vista as alterações com relação às multas de mora, de ofício e decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à GFIP, promovidas

inicialmente pela Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei n.º 11.941/2009, aos artigos 32 e 35 da Lei n.º 8.212/91, aos quais foram acrescentados os artigos 32-A e 35-A, e considerando o disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, a nova legislação, foi aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte.

Quanto à questão da multa ter caráter de confisco, a matéria é de natureza constitucional, cuja apreciação está reservada aos órgãos judiciais.

[...]

Com relação aos juros aplicados, a atual disciplina de juros, vigente a partir de 04/12/2008, por força da Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, publicada no Diário Oficial da União de 4 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, revogou o acima citado art. 34 da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, dando nova redação ao art. 35, determina a aplicação dos juros na forma do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que remete ao § 3º do art. 5º da mesma Lei, determinando a aplicação da taxa referencial, acumulada mensalmente, do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC), sendo de 1% no mês de pagamento:

[...]

Logo, é perfeitamente legítima a aplicação sobre os créditos tributários dos juros de mora com base na taxa SELIC, no período lançado e sob julgamento e não merece prosperar a irrisignação da impugnante.

Quanto à regra constante na Lei n.º 9.841, de 5/10/99, no sentido de que a fiscalização deveria proceder à orientação do contribuinte antes da lavratura do auto de infração, insta salientar que tal diploma já não se encontrava em vigor quanto do início do procedimento fiscal e nem havia como aplicá-lo sob o pretexto de que, na época dos fatos geradores das contribuições, ele se encontrava em vigor, pois a regra em questão era dirigida ao procedimento fiscal e não às contribuições.

Quando ao alegado caráter confiscatório da multa aplicada, impende destacar que o princípio do não-confisco, inserto no art. 150, inciso IV, da Carta Republicana de 1988, é dirigido ao legislador, visando orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico, por inconstitucional.

De qualquer modo, independente do seu *quantum*, a multa em análise decorre de lei e deve ser aplicada pela autoridade tributária sempre que for identificada a subsunção da conduta à norma punitiva, haja vista o disposto no art. 142, § único, do CTN:

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

Sendo assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade tributária aplicá-la, sob pena de responsabilidade funcional.

Quanto à Taxa Selic, trazermos à baila, ainda, o enunciado da Súmula CARF n.º 4, de observância obrigatória no presente julgamento:

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.

Por fim, quanto à exclusão da empresa do Simples Nacional, importa destacar que a sua discussão no processo 10510.004722/2007-11 já foi finalizada, tendo sido mantida a exclusão com efeitos a partir de 1/11/02, nos termos do Acórdão n.º 1101-000.954

### **Conclusão**

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira