



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

Processo nº 10805.720687/2011-52
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.782 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2013
Matéria PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO. EXCLUSÃO SIMPLES
Recorrente MAF PARK LYDA - EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:

EXCLUSÃO DO SIMPLES. COMPETÊNCIA. DISCUSSÃO EM FORO ADEQUADO.

O foro adequado para discussão acerca da exclusão da empresa do tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (SIMPLES-Federal/SIMPLES-Nacional) é o respectivo processo instaurado para esse fim. Descabe em sede de processo de lançamento fiscal de crédito tributário o exame dos motivos que ensejaram a emissão do ato de exclusão.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO.

Não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno.

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade e não cabe ao julgador, no âmbito do contencioso administrativo, afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais.

INCRA. SEBRAE. SESC/SENAC. INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVISTAS EM LEI.

O Poder Judiciário já se manifestou sobre o tema de que são constitucionais e legítimas as contribuições destinadas a outras Entidades ou Fundos: INCRA, SESC/SENAC e SEBRAE.

JUROS/TAXA SELIC. MULTA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE.

O sujeito passivo inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos.

Nos termos do enunciado nº 4 de Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), é cabível a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC para débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. INOCORRÊNCIA.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:**OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.**

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

LEGISLAÇÃO POSTERIOR. MULTA MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso para dar provimento parcial para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75% e, em relação a autuação por omissão de fatos geradores em GFIP, para adequação da multa ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

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

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativas à parcela desses segurados não descontada, não recolhida em época própria, e à parcela patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT) e as contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros, para as competências 07/2007 a 12/2008.

Também há o lançamento pelo descumprimento de obrigação acessória, que consiste em a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

O Relatório Fiscal (fls. 31/52) informa que os fatos geradores das contribuições lançadas decorrem das remunerações devidas aos segurados empregados e contribuintes individuais que trabalharam na empresa.

Esse Relatório Fiscal informa que os créditos tributários foram constituídos por meio dos seguintes lançamentos fiscais:

1. AI nº 37.202.927-2 → crédito relativo às contribuições previdenciárias de que tratam os incisos I, II e III do art. 22 da Lei 8.212/1991, incidentes sobre remunerações pagas pela empresa a segurados empregados e contribuintes individuais nas competências 07/2007 a 13/2008;
2. AI nº 37.202.928-0 → crédito relativo às contribuições previdenciárias de que tratam os incisos I, II e III do art. 22 da Lei 8.212/1991, incidentes sobre remunerações pagas pela empresa a segurados empregados e contribuintes individuais nas competências 07/2007 a 12/2008;
3. AI nº 37.202.929-9 → crédito relativo às contribuições previdenciárias de que tratam os art. 20 e 21 da Lei 8.212/1991, incidentes sobre remunerações pagas pela empresa a segurados empregados e contribuintes individuais nas competências 07/2007 a 12/2008;
4. AI nº 37.202.930-1 → crédito relativo às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Salário-Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidentes sobre remunerações pagas pela empresa a segurados empregados nas competências 07/2007 a 12/2008;
5. AI nº 37.202.931-0 → crédito relativo às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Salário-Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidentes sobre remunerações pagas pela empresa a segurados empregados nas competências 07/2007 a 11/2008;

6. AI nº 37.202.938-8 (Código Fundamento Legal CFL 38) → aplicação de multa por deixar a empresa de exibir os documentos de suporte dos lançamentos contábeis de três contas, uma do grupo 1 – ATIVO, de nº 1.02.01.05.0362 – 62 – C/C Sócio, outra do grupo 2 – PASSIVO, de nº 2.01.08.01.0385 – 157 – Outras contas a Pagar e uma terceira do grupo 4 – DESPESAS, de nº 4.01.02.04.0085 – 255 – Assessoria Tributária e Jurídica sobre as quais tratamos no item 35 a 49, o que caracteriza infração ao § 2º do art. 33 da Lei nº 8.212/91;
7. AI nº 37.202.939-6 (Código Fundamento Legal CFL 78) → aplicação de multa por haver a empresa infringido o disposto no inciso IV do art. 32 da Lei 8.212/1991, sendo a penalidade apurada com base na legislação posterior à Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008;
8. AI nº 37.202.940-0 (Código Fundamento Legal CFL 68) → aplicação de multa por haver a empresa infringido o disposto no inciso IV do art. 32 da Lei 8.212/1991, sendo a penalidade, neste caso, sido apurada com base na legislação anterior à Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008; e
9. AI nº 37.202.941-8 (Código Fundamento Legal CFL 77) → aplicação de multa por haver a empresa deixado de apresentar Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados relativos ao pagamento do 13º Salário do ano de 2008, o que caracteriza, igualmente, infração ao disposto no inciso IV do art. 32 da Lei 8.212/1991.

O Relatório Fiscal informa ainda que, para a apuração dos valores lançados por meio dos AI nº 37.202.927-2, 37.202.928-0, 37.202.929-9, 37.202.930-1 e 37.202.931-0, foram criados os seguintes levantamentos:

1. **FG – FOPAG EM GFIP:** para lançamento de todas as bases de cálculo declaradas em GFIP pela empresa, como optante pelo SIMPLES, de forma a aproveitar os recolhimentos efetuados por meio de GPS 2003, em relação aos valores devidos declarados (Contribuições de Segurados);
2. **BE – BASE DE CÁLCULO EMPREGADOS – CPP:** para lançamento das bases de cálculo de segurados empregados declaradas em GFIP pela empresa, como optante pelo SIMPLES, desta vez para cálculo dos valores devidos a título de Contribuições Previdenciárias Patronais (empresa, SAT e Outras Entidades e Fundos). Este levantamento desmembrou-se automaticamente em BE1, contemplando as competências em que foi aplicada como mais benéfica a multa de ofício, e BE2, para as competências 12 e 13/2008, já na vigência da Medida Provisória – MP nº 449/2008;
3. **BP – BASE DE CÁLCULO PRÓLABORE – CPP:** para lançamento das bases de cálculo de pró-labore declaradas em GFIP pela empresa, como optante pelo SIMPLES, desta vez para cálculo dos valores devidos a título de Contribuições Previdenciárias

Patronais (empresa). Este levantamento desmembrou-se automaticamente em BP1, contemplando as competências em que foi aplicada como mais benéfica a multa de ofício, e BP2, para as competências 12 e 13/2008, já na vigência da Medida Provisória – MP nº 449/2008;

4. **FP – FOLHA FORA GFIP:** para lançamento das bases de cálculo de empregados contida em FOPAG e não declaradas em GFIP pela empresa, para cálculo e lançamento de todos os valores devidos a título de Contribuições Previdenciárias Patronais (segurados, empresa, SAT e Outras Entidades e Fundos). Este levantamento desmembrou-se automaticamente em FP2, para as competências 12 e 13/2008, já na vigência da Medida Provisória – MP nº 449/2008;
5. **PL – PART NOS LUCROS OU RESULTADOS:** para lançamento das bases de cálculo de empregados, relativas aos pagamentos de rubrica PLR, contida em FOPAG, porém não tributada e não declarada em GFIP pela empresa, conforme os itens 22 a 34, para cálculo e lançamento de todos os valores devidos a título de Contribuições Previdenciárias (segurados, empresa, SAT e Outras Entidades e Fundos). Este levantamento desmembrou-se automaticamente em PL1, contemplando as competências em que foi aplicada como mais benéfica a multa de ofício;
6. **PF – PAGAMENTO A PESSOA FÍSICA:** para lançamento das bases de cálculo de CONTRIBUINTE INDIVIDUAL, relativas aos honorários pagos a LUCIANA COZZA CERQUEIRA, nos termos dos itens 46 a 49, para cálculo e lançamento de todos os valores devidos a título de Contribuições Previdenciárias Patronais (segurados e empresa). Este levantamento desmembrou-se automaticamente em PF1, contemplando as competências em que foi aplicada como mais benéfica a multa de ofício; e
7. **ES – EMPRÉSTIMO A SÓCIO:** para lançamento das bases de cálculo apuradas a partir das contas contábeis 1.02.01.05.0362 – 62 – C/C Sócio, 2.01.08.01.0385 – 157 – Outras contas a Pagar e 1.01.01.02.0011 – 511 – Banco Banespa c/c 0053845.

Não há registro da pretensa opção da empresa pelo SIMPLES NACIONAL, vez que as três solicitações feitas neste sentido – em 26/07/2007, 03/01/2008 e 05/01/2009 – restaram indeferidas, além do que, a partir do ano de 2010, ela já recolhe seus tributos federais fora da referida sistemática.

Com fulcro no art. 33, § 5º da Lei 8.212/1991, foram apuradas, por presunção legal, as contribuições de parte dos segurados sobre as bases apuradas, ou suas diferenças, ainda que não comprovado o desconto, conforme demonstrado na PLANILHA DE RECÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURADOS (ANEXO VII).

Por força do disposto no art. 106, II, alínea c, da Lei 5.172/1966, Código Tributário Nacional (CTN), foi realizada a comparação entre as multas cominadas na legislação anterior e posterior à edição da Medida Provisória nº 449/2008, aplicando-se a que se revelou mais benéfica para o contribuinte.

Houve agravamento da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, nos termos do § 2º e respectivo inciso II desse dispositivo, tendo em vista que a empresa não apresentou seus livros contábeis e folhas de pagamento em meio digital, embora regularmente intimada para esse fim; e

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 23/06/2011 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 587/610) – acompanhados de anexos –, alegando, em síntese, que:

1. Relativamente ao AI nº 37.202.9272: a) a anulação do lançamento, “uma vez que a empresa impugnante aderiu ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, não sendo devidas, por consequência, nos termos da legislação vigente, as contribuições previdenciárias e a contribuição ao Sat/Rat”. Assevera, a propósito, que “No presente caso, os débitos tributários da empresa impugnante encontram-se parcelados, com o pagamento em dia das parcelas devidas, conforme se comprova através das anexas guias DARF's devidamente quitadas, estando, portanto, suspensa a exigibilidade de referidos créditos tributários, não sendo impedimento para que seja feita a opção pelo recolhimento dos tributos federais pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte Simples Nacional”; ou b) alternativamente, a exclusão dos valores exigidos a título de taxa Selic e contribuição destinada ao Incra, sob pena de violação do princípio constitucional da legalidade;
2. Relativamente ao AI nº 37.202.9280: a) a anulação do lançamento, “uma vez que a empresa-impugnante aderiu ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, não sendo devidas, por consequência, nos termos da legislação vigente, as contribuições previdenciárias e a contribuição ao Sat/Rat”. Assevera, a propósito, que “No presente caso, os débitos tributários da empresa impugnante encontram-se parcelados, com o pagamento em dia das parcelas devidas, conforme se comprova através das anexas guias DARF's devidamente quitadas, estando, portanto, suspensa a exigibilidade de referidos créditos tributários, não sendo impedimento para que seja feita a opção pelo de recolhimento dos tributos federais pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte Simples Nacional”; ou b) alternativamente, a exclusão dos valores exigidos a título de taxa Selic, sob pena de violação do princípio constitucional da legalidade;
3. Relativamente ao AI nº 37.202.9299: a) a anulação do lançamento, “uma vez que a empresa impugnante aderiu ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas

Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, não sendo devidas, por consequência, nos termos da legislação vigente, as contribuições previdenciárias em questão”. Assevera, a propósito, que “No presente caso, os débitos tributários da empresa impugnante encontram-se parcelados, com o pagamento em dia das parcelas devidas, conforme se comprova através das anexas guias DARF's devidamente quitadas, estando, portanto, suspensa a exigibilidade de referidos créditos tributários, não sendo impedimento para que seja feita a opção pelo de recolhimento dos tributos federais pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte Simples Nacional”; ou b) alternativamente, a exclusão dos valores exigidos a título de taxa Selic, sob pena de violação do princípio constitucional da legalidade;

4. Relativamente ao AI nº 37.202.9302: a) a anulação do lançamento, “uma vez que a empresa impugnante aderiu ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, não sendo devidas, por consequência, nos termos da legislação vigente, as contribuições de terceiros exigidas através do presente lançamento tributário” – assevera, a propósito, que “No presente caso, os débitos tributários da empresa impugnante encontram-se parcelados, com o pagamento em dia das parcelas devidas, conforme se comprova através das anexas guias DARF's devidamente quitadas, estando, portanto, suspensa a exigibilidade de referidos créditos tributários, não sendo impedimento para que seja feita a opção pelo de recolhimento dos tributos federais pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte Simples Nacional”; ou b) alternativamente, a exclusão dos valores exigidos a título de taxa Selic e de contribuições destinadas ao Incra, ao SESC/SENAC e ao SEBRAE, sob pena de violação do princípio constitucional da legalidade;
5. Relativamente ao AI nº 37.202.9311: a) a anulação do lançamento, “uma vez que a empresa impugnante aderiu ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, não sendo devidas, por consequência, nos termos da legislação vigente, as contribuições de terceiros exigidas através do presente lançamento tributário” – assevera, a propósito, que “No presente caso, os débitos tributários da empresa impugnante encontram-se parcelados, com o pagamento em dia das parcelas devidas, conforme se comprova através das anexas guias DARF's devidamente quitadas, estando, portanto, suspensa a exigibilidade de referidos créditos tributários, não sendo impedimento para que seja feita a opção pelo de recolhimento dos tributos federais pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte Simples Nacional”; ou b) alternativamente, a exclusão dos valores exigidos a título de taxa Selic e de contribuições destinadas ao Incra, ao SESC/SENAC e ao

SEBRAE, sob pena de violação do princípio constitucional da legalidade;

6. Relativamente ao AI nº 37.202.9388: a anulação do lançamento, “uma vez que não é devida pela impugnante contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, não sendo devida, por consequência, qualquer multa por não ter a empresa impugnante apresentado livro relacionado com as contribuições em questão, sob pena de violação do princípio constitucional da estrita legalidade”;
7. Relativamente ao AI nº 37.202.9396: a anulação do lançamento, “uma vez que não é devida pela impugnante contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, não sendo devida, por consequência, qualquer multa por ter a empresa impugnante apresentado declaração (GFIP) com informações incorretas ou omissas, sob pena de violação do princípio constitucional da estrita legalidade”;
8. Relativamente ao AI nº 37.202.940-0: a anulação do lançamento, “uma vez que não é devida pela impugnante contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, não sendo devida, por consequência, qualquer multa por ter a empresa impugnante apresentado documento (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, sob pena de violação do princípio constitucional da estrita legalidade”;
9. Relativamente ao AI nº 37.202.9418: a anulação do lançamento, “uma vez que não é devida pela impugnante contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, não sendo devida, por consequência, qualquer multa por ter a empresa impugnante deixado de apresentar declaração relacionada às contribuições previdenciárias, sob pena de violação do princípio constitucional da estrita legalidade”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Campinas/SP – por meio do Acórdão 05-36.686 da 6ª Turma da DRJ/CPS (fls. 1187/1211) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (DERAT) em São Paulo/SP informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

I - DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:

Com relação às alegações de inconstitucionalidade constantes na peça recursal, cumpre esclarecer que a administração pública deve observar o princípio da estrita legalidade, sendo que as leis e atos normativos nascem com a presunção de constitucionalidade, que só pode ser elidida pelo Poder Judiciário, conforme a competência determinada pela Carta Magna.

Nesse sentido, o Regimento Interno (RI) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), transcrito a seguir:

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

Diante disso, não examinarei as questões referente à inconstitucionalidade de leis e atos normativos, especificamente a existência de multa com caráter confiscatório e a inconstitucionalidade da Lei 8.029/1990, com nova redação dada pela Lei 8.154/1990 (SEBRAE), e da Lei 8.212/1991 concernente à incidência da Taxa SELIC, dentre outras expostas na peça recursal da Recorrente. Após isso, passo ao exame de mérito.

Com relação à pretensa adesão da empresa ao Simples Nacional, cumpre esclarecer que a Recorrente **não** está devidamente inserida no regime de tributação pretendido na sua peça recursal, eis que, para o período do lançamento fiscal, ficou demonstrado que ela não aderiu ao Simples Nacional, conforme delineamento constante do Relatório Fiscal (fls. 31/52) nos seguintes termos:

“4. Fato mais importante, e que fundamenta boa parte das contribuições apuradas no transcurso dos trabalhos, é que não há registro da pretensa opção pelo SIMPLES NACIONAL. Foram feitas três solicitações neste sentido, em 26/07/2007, 03/01/2008 e 05/01/2009, todas indeferidas. Neste caso, passa o contribuinte ao regime de tributação pelo Lucro Real. De fato, vê-se que a empresa já recolhe tributos federais, a partir de 2010 fora do regime do SIMPLES. Os documentos e telas de sistemas da RFB foram insertos no ANEXO I.”

Além disso, a decisão de primeira instância comprovou que: *“(…) em consulta ao portal do “Simples Nacional” na internet (<https://www10.receita.fazenda.gov.br/ENTESSN/APP/ATBHE/CONSULTSN/ListaHistorico.aspx?TipoPeriodo=0&Opcao=0>), este relator constatou que razão assiste à autoridade da RFB, ou seja, embora a empresa tenha, em três oportunidades, requerido sua inclusão no*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/10/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/20

13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 17/10/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 18/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*regime simplificado de que trata a Lei Complementar nº 123/2006, em todas elas seu pleito restou “**Indeferido por problemas fiscais**”, como se observa das telas que reproduzimos na sequência: (...)”.*

Nesse caminhar de alegações, a Recorrente aduz, também, não haver impedimento algum à sua adesão à referida sistemática simplificada do Simples Nacional, já que seus débitos de natureza tributária “encontram-se parcelados, com o pagamento em dia das parcelas devidas, conforme se comprova através das anexas guias DARF's devidamente quitadas, estando, portanto, suspensa a exigibilidade de referidos créditos tributários”. Neste partícula, cumpre esclarecer que o presente processo não é o foro adequado à discussão acerca da possibilidade ou não de inclusão da empresa no regime simplificado instituído pela LC 123/2006, eis que tal questão já se encontra decidida, em caráter definitivo no âmbito administrativo, nos autos do processo nº 18186.011226/2008-36 (fls. 1.180 a 1.186).

Logo, não acato a alegação da Recorrente de que estaria inserida no regime simplificado do Simples Nacional, eis que o conjunto probatório, constante dos autos, demonstra que a empresa não aderiu a tal regime no período do presente lançamento fiscal.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade/ilegalidade das contribuições destinadas ao INCRA, frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis os preceitos regulados na Lei 8.212/1991 e demais disposições das legislações vigentes que embasaram o lançamento fiscal ora analisado.

Dessa forma, quanto à inconstitucionalidade/ilegalidade na cobrança das contribuições destinadas ao INCRA, não há razão para a Recorrente. Como dito, não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional, razão pela qual são exigíveis as contribuições incidentes sobre a remuneração paga, creditada ou debitada aos segurados empregados.

Isso está em consonância com o Enunciado nº 2 de Súmula do CARF: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Por outro lado, esclarecemos que a matéria já se encontra pacificada no âmbito do poder Judiciário, firmando entendimento de que é devida a contribuição social destinada ao INCRA, conforme se percebe do recente precedente do Superior Tribunal de Justiça, sob a égide da nova Lei de Recursos Repetitivos, confira-se:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. EXTINÇÃO PELAS LEIS 7.787/89 OU 8.212/91. NÃO OCORRÊNCIA. EXAÇÃO EXIGÍVEL DAS EMPRESAS URBANAS. ACÓRDÃO EMBARGADO EM SINTONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DA PRIMEIRA SEÇÃO. SÚMULA 168/STJ.

1. Agravo regimental contra decisão que indeferiu liminarmente os embargos de divergência (art. 266, § 3º, do RISTJ).

2. A jurisprudência da Primeira Seção, consolidada inclusive em sede de recurso especial repetitivo (REsp 977.058/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 10/11/2008), firmou o entendimento de que a contribuição para o Incra (0,2%) não foi revogada pelas Leis

7.787/89 e 8.213/91, sendo exigível, também, das empresas urbanas.

3. Incidência da Súmula 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado".

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg nos EREsp 803.780/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 30/11/2009)".

Logo, são devidas as contribuições destinadas ao INCRA, afastando assim as alegações de ilegalidade dessa contribuição.

No mesmo sentido, as contribuições destinadas ao SESC/SENAC estão previstas no art. 3º, do Decreto-lei 9.853/46 (SESC) e no art. 4º, do Decreto-lei 8.621/46 (SENAC), afastando-se também a alegação de ilegalidade.

Há entendimento pacificado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no sentido de que as empresas prestadoras de serviços estão obrigadas a contribuir para o Serviço Social do Comércio (SESC) e para o Serviço Nacional do Aprendizado do Comércio (SENAC).

Seguem trechos das decisões do STJ:

"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. QUESTÕES NÃO APRECIADAS. SÚMULA 211/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO SESC E SENAC. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA.

(...)

3. As empresas prestadoras de serviço são aquelas enquadradas no rol relativo ao art. 577 da CLT, atinente ao plano sindical da Confederação Nacional do Comércio CNC e, portanto, estão sujeitas às contribuições destinadas ao SESC e SENAC. Precedente: REsp n. 431.347/SC, Primeira Seção, Rel. Min Luiz Fux, julgado em 23.10.2002; AgRgRD no REsp 846.686/RS. (REsp 967177/PE, Relator o Ministro Mauro Campbell Marques)"

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SESC E SENAC. ENTIDADE HOSPITALAR. ENTIDADE VINCULADA À CONFEDERAÇÃO CUJA INTEGRAÇÃO É PRESSUPOSTO DA EXIGIBILIDADE DA EXAÇÃO. RECEPÇÃO DO ART. 577 CLT E SEU ANEXO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. CONTRIBUIÇÃO COMPULSÓRIA CONCRETIZADORA DA CLÁUSULA PÉTREA DE VALORIZAÇÃO DO TRABALHO E DIGNIFICAÇÃO DO TRABALHADOR. EMPRESA COMERCIAL. AUTOQUALIFICAÇÃO, MERCÊ DOS NOVOS CRITÉRIOS DE AFERIÇÃO DO CONCEITO. VERIFICAÇÃO DE OCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO DA LEI À LUZ DO PRINCÍPIO DE SUPRADIREITO DETERMINANDO A

APLICAÇÃO DA NORMA AOS FINS SOCIAIS A QUE SE DESTINA, À LUZ DE SEU RESULTADO, REGRAS MAIORES DE HERMENÊUTICA E APLICAÇÃO DO DIREITO.

1. *As empresas prestadoras de serviços médicos e hospitalares estão incluídas dentre aquelas que devem recolher, a título obrigatório, contribuição para o SESC e para o SENAC, porquanto enquadradas no plano sindical da Confederação Nacional do Comércio, consoante a classificação do artigo 577 da CLT e seu anexo, recepcionados pela Constituição Federal (art. 240) e confirmada pelo seu guardião, o STF, a assimilação no organismo da Carta Maior.*

2. *Deveras, dispõe a Constituição da República Federativa do Brasil, em seu art. 240, que: "Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical."*

3. *As Contribuições referidas visam à concretizar a promessa constitucional insculpida no princípio pétreo da 'valorização do trabalho humano' encartado no artigo 170 da Carta Magna: verbis : "A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, (...)" 4. Os artigos 3º, do Decreto-Lei 9853 de 1946 e 4º, do Decreto-lei 8621/46 estabelecem como sujeitos passivos da exação em comento os estabelecimentos integrantes da Confederação a que pertence e sempre pertenceu a recorrente (antigo IAPC; DL 2381/40), conferindo "legalidade" à exigência tributária.*

5. *Os empregados do setor de serviços dos hospitais e casas de saúde, ex-segurados do IAPC, antecedente orgânico das recorridas, também são destinatários dos benefícios oferecidos pelo SESC e pelo SENAC.*

6. *As prestadoras de serviços que auferem lucros são, inequivocamente estabelecimentos comerciais, quer por força do seu ato constitutivo, oportunidade em que elegeram o regime jurídico próprio a que pretendiam se submeter, quer em função da novel categorização desses estabelecimentos, à luz do conceito moderno de empresa.*

7. *O SESC e o SENAC tem como escopo contribuir para o bem estar social do empregado e a melhoria do padrão de vida do mesmo e de sua família, bem como implementar o aprimoramento moral e cívico da sociedade, beneficiando todos os seus associados, independentemente da categoria a que pertençam;*

8. *À luz da regra do art. 5º, da LICC – norma supralegal que informa o direito tributário, a aplicação da lei, e nesse contexto a verificação se houve sua violação, passa por esse aspecto teleológico-sistêmico – impondo –se considerar que o acesso aos*

serviços sociais, tal como preconizado pela Constituição, é um "direito universal do trabalhador", cujo dever correspectivo é do empregador no custeio dos referidos benefícios.

9. Consectariamente, a natureza constitucional e de cunho social e protetivo do empregado, das exações sub judice, implica em que o empregador contribuinte somente se exonere do tributo, quando integrado noutro serviço social, visando a evitar relegar ao desabrigo os trabalhadores do seu segmento, em desigualdade com os demais, gerando situação antiisonômica e injusta.

10. A pretensão de exoneração dos empregadores quanto à contribuição compulsória em exame recepcionada constitucionalmente em benefício dos empregados, encerra arbítrio patronal, mercê de gerar privilégio abominável aos que através a via judicial pretendem dispor daquilo que pertence aos empregados, deixando à calva a ilegitimidade da pretensão deduzida.

11. Recurso especial improvido (REsp. 431.347/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 23/10/2002)."

No julgamento desse REsp. 431.347/SC, o Ministro Relator afirmou que “a expressão estabelecimentos comerciais, para os fins do art. 3º, do Decreto-lei nº 9.853/46 (SESC) e art. 4º, do Decreto-lei n. 8.621/46 (SENAC), inclui não apenas as empresas comerciais stricto sensu, mas também aquelas de prestação de serviços, dado o seu caráter empresarial”.

Assim, há que se manter a exigência concernente às contribuições destinadas aos serviços sociais: INCRA, SESC/SENAC.

Não merece ser acolhida a alegação da ilegalidade da cobrança da contribuição destinada ao SEBRAE, eis que esta contribuição foi criada pela Lei 8.029/1990, com nova redação dada pela Lei 8.154/1990, com a finalidade de atender a política de apoio às micro e pequenas empresas, em que a competência para cobrá-las seria do INSS, sendo que a sua incidência se dará sobre a mesma base de cálculo das contribuições ao SESC/SENAC, SESI/SENAI, caracterizando um adicional sobre as contribuições já existentes.

Apesar de o SEBRAE ter como objetivo o desenvolvimento das micro e pequenas empresas, a contribuição é recolhida também pelas empresas de médio e grande porte, em virtude do princípio da solidariedade social, nos termos do art. 195 da Constituição Federal. Frisamos ainda que a contribuição destinada ao SEBRAE caracteriza-se como uma espécie tributária de intervenção no domínio econômico, não pressupondo qualquer ligação entre contribuintes e beneficiários. Nesse sentido tem decidido o Poder Judiciário, abaixo transcrito:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AO SEBRAE. LEI COMPLEMENTAR.

A cobrança da contribuição social ao SEBRAE, por incidir sobre a folha de salários, encontra seu fundamento no art. 195, I, da Constituição da República, podendo ser viabilizada por lei ordinária. Desnecessária, pois, lei complementar.

O que fez o legislador, ao criar o SEBRAE, foi instituir um adicional à contribuição já existente. Não se trata aqui de

contribuição de interesse de categoria econômica a exigir a filiação do sujeito passivo, mas de contribuição de intervenção no domínio econômico que dispensa seja o contribuinte virtualmente beneficiado. (TRF 4ª Região; Agravo de Instrumento nº 2000.04.01.035747-6; DJU em 06/09/2000; p. 152)."

Com isso, em consonância com a legislação previdenciária de regência ao lançamento fiscal, entendo procedente a exigência da contribuição para o SEBRAE.

No que tange à arguição de inconstitucionalidade, ou ilegalidade, de legislação previdenciária que dispõe sobre a utilização taxa de juros (taxa SELIC), frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis as normas reguladas na Lei 8.212/1991. Isso está em consonância com o Enunciado nº 2 de Súmula do CARF: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Esclarecemos que foi correta a aplicação do índice pelo Fisco, pois o art. 144 do CTN dispõe que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que modificada ou revogada, e a cobrança de juros (taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC) estava prevista em lei específica da previdência social, art. 34 da Lei 8.212/1991, transcrito abaixo:

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Artigo restabelecido, com nova redação dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.

Nesse sentido já se posicionou o STJ no Recurso Especial nº 475904, publicado no DJ em 12/05/2003, cujo relator foi o Min. José Delgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. VALIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ. COBRANÇA DE JUROS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. A averiguação do cumprimento dos requisitos essenciais de validade da CDA importa o revolvimento de matéria probatória, situação inadmissível em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ. No caso de execução de dívida fiscal, os juros possuem a função de compensar o Estado pelo tributo não recebido tempestivamente. Os juros incidentes pela Taxa SELIC estão previstos em lei. São aplicáveis legalmente, portanto. Não há confronto com o art. 161, § 1º, do CTN. A aplicação de tal Taxa já está consagrada por esta Corte, e é devida a partir da

sua instituição, isto é, 1º/01/1996 (REsp 439256/MG). Recurso especial parcialmente conhecido, e na parte conhecida, desprovido.

A propósito, convém mencionar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 4 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: *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.*

Não tendo o contribuinte recolhido à contribuição previdenciária em época própria, tem por obrigação arcar com o ônus de seu inadimplemento. Caso não se fizesse tal exigência, poder-se-ia questionar a violação ao princípio da isonomia, por haver tratamento similar entre o contribuinte que cumprira em dia com suas obrigações fiscais, com aqueles que não recolheram no prazo fixado pela legislação.

Dessa forma, não há que se falar em ilegalidade de cobrança de juros, estando os valores descritos no lançamento fiscal, em consonância com o prescrito pela legislação previdenciária, eis que o art. 34 da Lei 8.212/1991 dispunha que as contribuições sociais não recolhidas à época própria ficavam sujeitas aos juros SELIC e multa de mora, todos de caráter irrelevável. Isso está em consonância com o próprio art. 161, § 1º, do CTN, pois havendo legislação específica dispondo de modo diverso, abre-se a possibilidade de que seja aplicada outra taxa e, no caso das contribuições previdenciárias pagas com atraso, a taxa utilizada é a SELIC.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

*§ 1º. **Se a lei não dispuser de modo diverso,** os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (g.n.)*

O disposto no art. 161 do CTN não estabelece norma geral em matéria de legislação tributária. Portanto, sendo materialmente lei ordinária pode ser alterado por outra lei de igual status, não havendo necessidade de lei complementar.

Ainda, conforme estabelecia os arts. 34 e 35 da Lei 8.212/1991, sem as alterações da Lei 11.941/2009, **a multa de mora é bem aplicável pelo não recolhimento em época própria das contribuições previdenciárias.** Além disso, o art. 136 do CTN descreve que a responsabilidade pela infração independe da intenção do agente ou do responsável, e da natureza e extensão dos efeitos do ato.

O art. 35 da Lei 8.212/1991 dispõe, nestas palavras:

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

nos seguintes termos: (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99)

(...)

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

(...)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Dessa forma, não há que se falar em ilegalidade de cobrança da multa, estando os valores descritos no lançamento fiscal, bem como os seus fundamentos legais, em consonância com o prescrito pela legislação previdenciária.

Quanto ao argumento de que a multa aplicada tem caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal, já que ela seria abusiva e desproporcional, e deveria ser relevada, razão não confiro ao Recorrente, já que a multa foi aplicada em conformidade à legislação previdenciária descrita acima. Ademais, conforme registramos anteriormente, a verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

Logo, essa verificação de que a multa aplicada vai de encontro ao princípio constitucional da isonomia e teria caráter confiscatório, ora pretendida pela Recorrente, exacerba a competência originária dessa Corte administrativa, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

Registramos que a vedação constitucional quanto ao caráter confiscatório se dá em relação ao tributo e não à multa pecuniária ora discutida pela recorrente, sendo esta última a apreciada no caso concreto. Nesse sentido preceitua o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988:

Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Portanto, não possui natureza de confisco a exigência da multa moratória, conforme prevê o art. 35 da Lei 8.212/1991, já que se trata de uma multa pecuniária. Não recolhendo na época própria o sujeito passivo tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entende-se que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 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.

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.

Lei 8.212/1991:

*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 art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

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, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempe 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.

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, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece 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.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (g.n.)*

Lei 9.430/1996:

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. (...)

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

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo

previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e consequentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.** (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: 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). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

II - DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:

DEBCAD 37.202.940-0 → Código de Fundamento Legal - CFL 68:

Em observância aos princípios da legalidade objetiva, da verdade material e da autotutela administrativa, presentes no processo administrativo tributário, frisamos que os valores da multa aplicados foram fundamentados na redação do art. 32,

inciso IV e §§ 4º e 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 9.528/1997. Entretanto, este dispositivo sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009. Com isso, houve alteração da sistemática de cálculo da multa aplicada por infrações concernentes à GFIP's, a qual deve ser aplicada ao presente lançamento ora analisado, tudo em consonância com o previsto pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Assim, quanto à multa aplicada para as competências remanescentes (posteriores a 10/2008), vale ressaltar a superveniência da Lei 11.941/2009. Para tanto, inseriu o art. 32-A na Lei 8.212/1991, o qual dispõe o seguinte:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º. Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º. Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º. A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

No caso em tela, trata-se de infração que agora se enquadra no art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

CTN:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte, se a multa aplicada à época ou a calculada de acordo com o art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Esclarecemos que não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991, eis que este remete para a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as suas regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexactidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago.

Assim, há diferença entre as regras estabelecidas pelos artigos 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei 8.212/1991.

O art. 44 da Lei 9.430/1996 dispõe o seguinte:

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.

A regra do artigo acima mencionado tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito

passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o Fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal, que é: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 da Lei 9.430/1996 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “falta de declaração e nos de declaração inexata”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade – a norma especial prevalece sobre a geral: o art. 32-A da Lei 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no art. 44 da Lei 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o art. 43 da mesma lei:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente. Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do art. 32-A da Lei 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, no caso que tenha sido lavrado Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), qual tenha sido o valor nele lançado.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que: (i) com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996; e (ii) com relação ao DEBCAD 37.202.940-0, Código de Fundamento Legal CFL 68, a multa aplicada seja recalculada, se mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/1991, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.