



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

**Processo n°** 10920.004422/2009-72  
**Recurso n°** 000.000 Voluntário  
**Acórdão n°** **2402-02.638 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 18 de abril de 2012  
**Matéria** REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO  
**Recorrente** ICB TREIN DE INFORM E ASSOC. EDUCAC. LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2008

**SOBRESTAMENTO DA MATÉRIA.**

Por força do artigo 62-A, §§1º e 2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, a matéria objeto de recurso extraordinário ao STF e por ele sobrestada também deverá observar a mesma tramitação no CARF até que julgada definitivamente.

O sobrestamento não prejudica a regular tramitação do processo em relação às demais questões e matérias nele em discussão, mesmo porque após a decisão definitiva do STF não restará aos conselheiros do CARF outra decisão que não seja a reprodução do julgamento pela nossa Corte Maior. Assim, o Processo Administrativo Fiscal se tornará definitivo em relação à matéria sobrestada.

**SERVIÇOS PRESTADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

A partir de 03/2000, é devida por parte da empresa tomadora (contratante) a contribuição de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

**DECADÊNCIA.**

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I. No caso de autuação pelo descumprimento de obrigação

acessória, a constituição do crédito é de ofício e a regra aplicável é a contida no artigo 173, I.

#### MULTA DE MORA.

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

#### INCONSTITUCIONALIDADE.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, pelo conhecimento parcial do recurso para, na parte conhecida, dar provimento parcial para que eventuais pagamentos na sistemática do SIMPLES sejam aproveitados e que as multas sejam recalculadas de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, ou seja, multa de mora até 11/2008 e multa de ofício sobre as bases de cálculo relativas ao mês de 12/2008.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Jhonatas Ribeiro da Silva e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento tributário realizado em 24/09/2009 e relativo às contribuições sociais previdenciárias, cota patronal, contribuintes individuais, SAT/RAT, cooperativa de trabalho e diferenças de acréscimos legais.

O lançamento é decorrente da constatação de fatos que segundo a fiscalização denunciam uma simulação com finalidade de redução de tributo através do sistema de tratamento diferenciado, simplificado e favorecido às micro e pequenas empresas – SIMPLES/SIMPLES NACIONAL de duas empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico da autuada. Os fatos foram constatados na escrituração contábil, contratos sociais/instrumentos de alterações, ações trabalhistas, documentos de planos de saúde, recibos de aquisição de vales-transporte e outros documentos pertencentes às empresas envolvidas. As três empresas foram fiscalizadas. Há ainda outras duas empresas diligenciadas para fins de atribuição de responsabilidade pelo crédito constituído. Seguem transcrições do relatório fiscal:

*O presente Relatório Fiscal tratará de forma simultânea, das empresas ICB Treinamento de Informática Associação Educacional Ltda., Centro Educacional Inovador Ltda. e Integrado Associação Educacional Ltda., que serão aqui denominadas também de "ICB"; "INOVADOR" e "INTEGRADO".*

*Referido tratamento simultâneo no presente relatório, se deve ao fato de haverem sido detectados durante a ação fiscal, fortes elementos indicativos de que as empresas "INOVADOR" e "INTEGRADO", tenham sido constituídas tão somente para diminuir a carga tributária da primeira, "ICB", tendo em vista que aquela não usufrui de sistema mais benéfico de tributação (SIMPLES), ao contrário das recém constituídas.*

*Em ato contínuo, serão analisados também aspectos econômicos e jurídicos das empresas Educar Instituição Educacional S/S Ltda e Anhanguera Educacional Participações S/A., aqui também denominadas "EDUCAR" e "ANHANGUERA", com o fito de verificar se existe algum vínculo de solidariedade econômica entre estas e as empresas sob fiscalização (ICB, INOVADOR e INTEGRADO), com base no instituto Grupo Econômico.*

...

*Numa análise inicial, com base na documentação apresentada, as evidências trilham no sentido, de se poder afirmar, que o ICB, teria constituído duas novas empresas (INOVADOR e INTEGRADO), com tributação pelo sistema SIMPLES, para beneficiar-se do não pagamento de contribuições sociais (parte patronal).*

*Em seguida serão detalhados todos os elementos, que no conjunto, servirão para embasar de forma indubitável a realidade dos fatos, como: utilização de pessoas interpostas no*

*quadro social das empresas constituídas; confusão patrimonial; contabilidade deficiente que não reflete a realidade econômica e patrimonial da empresa; manutenção de empregados sem registros, entre outros fatos, que serão amplamente comprovados documentalmente.*

...

*Diante de tantos fatos, restou provado, que o que existe de fato e de direito, sempre foi a empresa ICB, e que esta, utilizou-se do subterfúgio de transferir a quase totalidade de seus empregados, para empresas beneficiária do SIMPLES, (INOVADOR e INTEGRADO), e na seqüência, continuou a contratar nessas mesmas empresas, embora a prestação dos serviços sempre tenha sido para o empregador ICB.*

*Os procedimentos adotados pelos empresários, trilharam de fato, no sentido de desvirtuar a realidade fática, sugerindo algo no sentido da prática de "evasão ou elisão fiscal", constituição de empresas de fachada, para beneficiar-se de sistema de tributação do SIMPLES aliado a práticas contábeis não recomendadas, tendo em vista os princípios e corolários da boa técnica contábil.*

Em síntese, alguns sócios são representantes legais das empresas envolvidas e/ou mantêm relação de parentesco e teriam feito uso de duas empresas criadas a alguns anos antes para que nelas fossem realizadas as novas contratações de segurados ou para as mesmas fossem transferidos número expressivo de segurados pertencentes à autuada, esta com a principal receita bruta do grupo. A opção pelo SIMPLES/SIMPLES NACIONAL pode proporcionar redução das contribuições previdenciárias, conforme seja a relação existente entre folha de salários e receita bruta. Quanto maior a folha de salários e menor a receita bruta, maior será a economia com as contribuições previdenciárias. Afirma a fiscalização que é justamente essa a situação das duas empresas do grupo mantidas no SIMPLES/SIMPLES NACIONAL. Segue transcrição do relatório fiscal:

*Com a criação das empresas INOVADOR e INTEGRADO, foi possível ao ICB, contar com dois novos cadastros (CNPJ), onde pudessem a partir de então, dividir o faturamento e o quadro de empregados, entre estas "empresas" optantes pelo regime de tributação do SIMPLES, fazendo parecer existir de fato várias empresas; deixando então de realizar o pagamento das contribuições sociais, (parte patronal), incidentes sobre as remunerações dos empregados e contribuintes individuais, não fossem recolhidas na sua totalidade.*

...

*Com a criação das empresas, INTEGRADO e INOVADOR, buscou fazer a transferência dos empregados do ICB, uma vez que aquelas gozavam do benefício de tributação do SIMPLES.*

*A empresa ICB, já deteve no passado um número expressivo de empregados e diversas filiais. No ano de 2003, no mês de maio, por exemplo, o quantitativo era de 218 empregados, sendo 197 somente na matriz. Em 06/2003, este número passou para 191*

*empregados, sendo 178 na matriz. Na seqüência, em 07/2003 diminui para 113 empregados sendo 100 na matriz, até chegar atualmente a 03 empregados.*

...

*Esta Auditoria, visando ratificar tais números, comparou as informações obtidas através da Unimed Cooperativa de Trabalho Médico de Joinville, confrontando-as, com os registros de empregados das diversas empresas sob fiscalização, e constatou que de fato, a maioria dos titulares daquele plano de saúde, até onde foi possível identificar, estão registrados nas empresas, Inovador e Integrado. Observou-se ainda que inclusive o Sr. Taury Rocha Ramos e seus filhos Ramon Bunese Rocha Ramos e Renan Bunese Rocha Ramos, (EDUCAR), continuam como beneficiários do mesmo plano de saúde.*

...

*Outro procedimento que corrobora de forma indubitável a tese de que o ICB utilizou-se do procedimento de manter seus empregados registrados em empresas tributadas pelo SIMPLES, é a aquisição de vales transportes feita de forma contumaz, em seu nome, para distribuição aos empregados supostamente lotados naquelas empresas.*

Em sentença trabalhista foi reconhecido o grupo econômico familiar (RT 3972/2005):

*Diante dos elementos acima reportados, não há como negar a prestação de serviço sem interrupção, pois a reconstrução da autora deu-se nas mesmas condições, função e dependências das empresas, que adotam o nome fantasia Colégio Nova Era. E para arrematar a tese de se tratar de empresa integrantes de grupo econômico familiar, pelos contratos sociais vislumbro na composição social da primeira ré a Sra. Lorena do Socorro Bunese Rocha Ramos (fls. 112-115), e da segunda ré, Orlando Florencio Bunese Júnior (lis. 118-120) o que, por si só, demonstra o grau de parentesco entre seus integrantes e a consequente vinculação administrativa.*

*Destarte, reconheço a unicidade contratual postulada e declaro nulo o contrato de experiência formalizado às fls. 68-69. Dr. Fernando Luiz de Souza Erzinger. Juiz do Trabalho. Mônica Machado Ribeiro. Diretora de Secretaria Substituta*

Quanto à inclusão no grupo econômico de duas outras empresas, citadas como EDUCAR e ANHANGUERA, a fiscalização justifica, em síntese, com a verificação de confusão de ativos, coincidência de interesses econômicos, contrato de mútuo com dívida perdoada pela mutuante, provas emprestadas de ações trabalhistas, pluralidade de empresas com atividades econômica em um único estabelecimento e com uso de uma única marca reconhecida pelo público:

*Importante observar que no contrato, firmado em 31/05/2004, no valor de R\$ 2.700,000,00, consta na cláusula 2 que "O presente mútuo terá seu valor quitado quando houver cobrança da mutuante através de notificação a este emitida" consequentemente ninguém cobrou, e em contrapartida ninguém*

quitou, numa evidencia clara de que a **EDUCAR** sempre pagou as contas do **ICB**.

...

Como se não bastassem os contratos de mútuos que nunca foram quitados, observou-se ainda que o **ICB**, sempre teve suas despesas de maior valor, pagas pela empresa **EDUCAR** e lançadas normalmente como se desembolso seu fosse. Prova irrefutável disto são os comprovantes de pagamentos lançados normalmente na contabilidade do **ICB** cuja contrapartida sempre foi da conta **CAIXA**.

...

Foram encontrados junto à documentação física apresentada pelo **ICB**, relatórios denominados de "**RELATORIO DE CONTAS A PAGAR E RECEBER**" em papel timbrado da **EDUCAR, Unidade IESVILLE**, que por sua vez faziam referencia ao **grupo de custo ICB**, evidenciando de forma clara que se este procedimento de pagamento de contas era uma constante.

...

Vimos ainda em diversos depoimentos colhidos em sede de Ações Trabalhistas, que serviram para embasar sentenças prolatadas ou acordos firmados, situações semelhantes as já citadas e reforçam a tese de que controle nas diversas empresas é exercido pelos mesmos sócios, enfim, tudo indicando, sem sombra de dúvida, a existência de grupo econômico entre a **EDUCAR** e o **ICB**.

...

Através da 12ª Alteração Contratual da **EDUCAR**, arquivada no Cartório de Registro Civil de Títulos e Documentos de Joinville, em 19/03/2008, a **ANHANGUERA** ingressa no quadro social, recebendo em cessão de quotas, a totalidade do capital social, com a conseqüente retirada dos antigos sócios, passando então a ser a detentora do capital total de R\$ 9.874.934,00.

...

Estamos diante de uma realidade, onde a empresa **ANHANGUERA**, passou a ser a única detentora do capital social da **EDUCAR**, e em seguida, passou a se falar em dissolução de sociedade por falta de pluralidade de sócios.

...

Assim, tem uma situação a ser considerada, em tese de grupo econômico, até a efetiva incorporação, ou por outro giro, se considerado a possível extinção da **EDUCAR**, fato que não foi provado, deveria se considerar a **sucessão empresarial**.

Concluiu a fiscalização que duas empresas do grupo estão indevidamente incluídas no SIMPLES/SIMPLES NACIONAL e daí no lançamento realizado na empresa ICB TREIN DE INFORM E ASSOC. EDUCAC. LTDA as contribuições previdenciárias incidiram sobre as folhas de salários dessas empresas, período de 06/2004 a 12/2008:

*3.2. As remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados, formalmente registrados nas empresas **Integrado Associação Educacional Ltda. e Centro Educacional Inovador Ltda.**, que efetivamente laboraram na ora autuada, caracterizados, por esta fiscalização, para fins previdenciários, como empregados da empresa **ICB Treinamento de Informática Associação Educacional Ltda.**, discriminadas em Folhas de Pagamento, Relação Anual de Informações Sociais - RAIS, e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviços e Informações à Previdência Social — GFIP, daquelas empresas, no período de 06/2004 a 12/2008, cujos valores estão indicados no campo "Base de Cálculo - 01 — SC Empregados" do Discriminativo Analítico de Débito — DAD, constantes dos levantamentos de débito denominado "IN1", "IN2", "ITU", "IT2", "Z6", "Z7", "Z9", "Z10", "Z11", "Z13" e planilha anexa.*

Após impugnação, a decisão de primeira instância foi no sentido de julgar o lançamento procedente. Não foi reconhecida decadência parcial do direito de constituição do crédito em razão de que a simulação/fraude remete a regra para o artigo 173, I do CTN:

*Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2008*

*Auto de Infração n°. 37.225.860-3, de 24/09/2009*

**DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

*Declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n° 8.212/91, com a edição da Súmula Vinculante n° 8 pelo Supremo Tribunal Federal, o prazo decadencial para a constituição do crédito das contribuições previdenciárias, na falta de recolhimentos, bem como na presença de dolo, fraude ou simulação, passa a ser regido pelo art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.*

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.**

*O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não constitui requisito de validade do lançamento, pois é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos de auditoria fiscal.*

**SIMULAÇÃO.**

*A constatação de atos simulados, acobertando o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, enseja a autuação tendo como base a situação de fato.*

**GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

*As empresas que integram grupo econômico são responsáveis solidárias pelos créditos previdenciários.*

**SUCESSÃO DE EMPRESAS.**

*A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos créditos tributários devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.*

**JUNTADA DE PROVAS. LIMITE TEMPORAL.**

*A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou que se refira a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Contra a decisão, os recorrentes, atuada e empresa Anhanguera, interpuseram recursos voluntários, onde se reiteram as alegações trazidas em na impugnação da atuada:

*Decadência: que parcela do crédito está fulminado pela decadência quinquenal prevista no art.173, § único, do CTN, o que libera a atuada do encargo entre os meses de abril/2004 até o dia 29/09/2004;*

*Nulidade do Procedimento Fiscal e dos Autos de Infração — Limites do MPF excedidos: que a pessoa jurídica tem o direito de conhecer os fatos imputados pela fiscalização no curso da ação fiscal e a eles se contrapor, mediante o contraditório pleno; que o ato fiscal é nulo, pois o auditor-fiscal excedeu os limites de validade do MPF (120 dias), sem ter intimado formalmente os contribuintes de sucessivas prorrogações; que não houve a emissão de MPF Complementar; que é inconstitucional a possibilidade da autoridade fiscal simplesmente prorrogar o ato fiscal sem a ciência prévia do contribuinte, a contrario sensu do dispositivo constante da Portaria 6087/2005, o que ofende princípios e garantias constitucionais e fere normas processuais;*

*Nulidade - Desvio de Finalidade e Usurpação da Competência da Justiça do Trabalho: que os auditores da Receita Federal do Brasil não possuem competência para lavrar auto de infração assentados na existência de relação de emprego ou reconhecimento de contratos de trabalho, sem que exista sentença judicial trabalhista reconhecendo a relação de emprego; que houve a usurpação da competência estabelecida pela Constituição Federal (CF) à Justiça do Trabalho, bem como houve a violação a diversos princípios constitucionais; que, por conseguinte, como a autoridade fiscal não detém competência funcional prevista em lei para declarar ou reconhecer o vínculo de emprego nos termos do art. 30 da CLT entre a impugnante e as empresas terceirizadas, não mais subsiste o fato gerador das diversas obrigações acessórias impostas à impugnante;*

*No Mérito:*

*Insustitência dos Autos de Imposição de Penalidade 37.225.860-3 e 37.225.859-0: que a conduta da autoridade fiscal, pressupondo a existência de grupo econômico sem a correta instauração de procedimento fiscal, supondo comportamento fraudulento extensível à impugnante, constitui uma espécie injusta de inversão do ônus da prova;*

*Simulação, Confusão Patrimonial e Elisão: que não há que se falar em simulação, eis que todas as empresas foram constituídas regularmente; que não há vedação na legislação para que ex-funcionários tornem-se sócios de seus primitivos empregadores; que as três empresas possuem registros contábeis distintos e sem vinculação formal, cada uma com seu ativo imobilizado, exercendo suas atividades comerciais em separado e sem interdependência entre elas; do mesmo modo, não há que se falar em elisão fiscal, pois as três empresas possuíam independência, patrimônios distintos, composição societária divergente, diferenciando apenas o regime tributário entre uma e outra, o que é perfeitamente permitido pela legislação; que a fiscalização não apresentou um único termo de intimação para entrega de documentos, de maneira que os trabalhos foram realizados com base apenas nos dados informáticos disponíveis no sistema da RFB e nos livros contábeis da impugnante e das outras empresas; que a fiscalização se limitou a transcrever somente dois depoimentos e uma sentença judicial dentro de um universo de uma centena de ações trabalhistas; que o fato é inexistente e o auto de infração é materialmente insubsistente.*

*Transferência Simulada de Empregados: que não houve transferência simulada de empregados; houve a extinção de uma relação empregatícia e início de outra para os fins de direito; que não há comprovação de sucessão empresarial;*

*Manutenção de Empregados sem Registro: que não houve empregados sem registro; que um único dissídio individual em que não houve composição amigável não pode ser considerado o carimbo do cotidiano da empresa;*

*Utilização de Plano de Saúde único para Funcionários: que o critério eleito pela fiscalização não tem respaldo legal; se há alguma irregularidade, a responsabilidade deve ser atribuída à cooperativa médica e não à impugnante;*

*Grupo Econômico: que não se comprova que a impugnante dirigia, praticava atos de gestão ou mando nas referidas empresas; que a existência de um registro de protocolo não significa pressuposto de existência de grupo econômico; que os empréstimos foram devidamente contabilizados e houve o recolhimento dos impostos federais; que o perdão ou renúncia ao crédito é ato unilateral do credor, sendo defeso à fiscalização vislumbrar a existência de ato viciado ou fraudulento; que o ato é lícito; o motivo pelo qual a **Educar** emprestou ativos para a ICB não é problema da Receita Federal; que somente lhe interessa é se o fato foi declarado, contabilizado e recolhidos os impostos pertinentes; o mesmo motivo vale em relação às treze*

*guias de parcelamento, pois se trata de doação pura e simplesmente;*

*Das Provas a serem produzidas: além de ora apresentar provas documentais, requer a dilação do prazo em mais 10 dias para produção de novas provas; pugna também pela realização de prova pericial em sua contabilidade, pelo que nomeia o perito e formula os quesitos;*

*Da Multa Punitiva: que o valor da penalidade deve observar os princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade, sob pena de confisco, pelo que requer a minoração da multa moratória para o patamar de 5%. No tocante às penalidades de obrigações acessórias, requer a relevação da multa, uma vez que não houve dolo ou fraude e a contabilidade da empresa é fidedigna.*

*Aduz que a MP 449/2009, atualmente convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 reduziu consideravelmente as multas incidentes sobre as obrigações acessórias relacionadas com as contribuições previdenciárias, limitando-as ao percentual de 20% do valor dos tributos.*

*Requer a minoração das multas para o máximo de R\$ 1.329,18 (Portaria MPS/MF nº 48, de 13/02/2009) em todos os autos de infração, diante da condição de infratora primária.*

*Da Contribuição ao INCRA/FUNRURAL: que se tratando de empresa urbana, não deve contribuir para o INCRA, pelo que requer a exclusão desta contribuição do lançamento e a autorização da compensação dos recolhimentos indevidos;*

*Da Contribuição para o SAT: que as disposições contidas em Decreto, acerca do grau de risco, são inconstitucionais e ferem o princípio da legalidade, pois são matérias reservadas à lei complementar; que a autoridade fiscal não observou o número de segurados que laboram na área administrativa e que se enquadram em grau de risco diverso daqueles que laboram no parque fabril; requer seja autorizada a compensação e a exclusão da base de cálculo dos empregados do setor administrativo;*

*Da Contribuição para Terceiros e Salário Educação: requer a declaração da inexigibilidade da contribuição ao salário educação, por se tratar de exação inconstitucional e estranha à Seguridade Social;*

*Da Contribuição destinada ao SEBRAE: requer seja excluída a contribuição para o SEBRAE, por não ter sido constituída por lei complementar; porque a impugnante não se enquadra na modalidade de micro ou pequena empresa, não possuindo qualquer relação direta com o incentivo recebido; porque este adicional possui a mesma base de cálculo da contribuição destinada à Seguridade Social (bis in idem);*

Antes do exame das preliminares e mérito, esta turma converteu o julgamento em diligência através da Resolução nº 2402-000.132, de 13/04/2011 para que fossem esclarecidos os seguintes pontos:

*a) se foram instaurados processos próprios para exclusão do SIMPLES/SIMPLES NACIONAL;*

*a-1) caso afirmativo, seja informado em que fase se encontram e sejam juntadas cópias das decisões proferidas;*

*a-2) caso negativa a resposta, seja providenciada a instauração, em tempo, do processo de exclusão das duas empresas optantes pelo SIMPLES/SIMPLES NACIONAL, onde então será discutida a matéria.*

*Ao presente processo deverá ser juntada cópia da decisão que venha a ser proferida no processo sobre a exclusão no SIMPLES. Após, este órgão julgador de segunda instância, apreciará as demais matérias e questões suscitadas no processo.*

Em resposta noticia-se que foi realizada a baixa no CNPJ das empresas Centro Educacional Inovador e Integrado Associação Educacional por inexistência de fato com efeitos desde 29/12/2000 e, após, excluídas do SIMPLES com efeitos também a partir de 29/12/2000 e do SIMPLES NACIONAL com efeitos desde 01/07/2007. Segue transcrição do ato declaratório executivo de exclusão do SIMPLES, de 16/08/2011:

*Art. 1º A exclusão da empresa CENTRO EDUCACIONAL INOVADOR LIDA - EPP, CNPJ no 04.459.382/0001-77, do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES pela CONSTITUIÇÃO DA PESSOA JURÍDICA POR INTERPOSTAS PESSOAS QUE NÃO SEJAM OS VERDADEIROS SÓCIOS sendo vedada sua permanência naquele regime diferenciado nos termos do inciso IV do artigo 14 da Lei nº9.317, de 5 de dezembro de 1996, e demais informações contidas no processo administrativo nº10920.721586/2011-82.*

*Art. 2º A exclusão surtirá efeito a partir de 29 DE DEZEMBRO DE 2000, conforme disposto no inciso V do artigo 15 da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.*

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

### Sobrestamento de matérias

O lançamento constituiu, dentre outros, crédito de contribuição pela contratação de serviços por intermédio de cooperativa de trabalho. Acontece que essa matéria encontra-se em discussão no STF, tendo sido declarada a repercussão geral da matéria.

Por força do artigo 62-A, §§1º e 2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, a matéria objeto de recurso extraordinário ao STF e por ele sobrestada também deverá observar a mesma tramitação no CARF até que julgada definitivamente; do que resultará sua aplicação neste Conselho, conforme determina o caput do mesmo artigo:

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

*§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.*

*§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.*

Adverte-se que o sobrestamento não prejudica a regular tramitação do processo em relação às demais questões e matérias nele em discussão, mesmo porque após a decisão definitiva do STF não restará aos conselheiros do CARF outra decisão que não seja a reprodução do julgamento pela nossa Corte Maior. Assim, o Processo Administrativo Fiscal se tornará definitivo em relação à matéria sobrestada.

Ressalta-se também que o Processo Administrativo Fiscal é regido, dentre outros, pelos princípios da Oficialidade e da Razoabilidade, sendo vedada à autoridade administrativa sobrestar o andamento do processo quando outra medida menos gravosa atende igualmente a finalidade da norma.

É certo que, independentemente do entendimento deste conselheiro sobre o momento em que se dá o sobrestamento da matéria, a Portaria CARF nº 001, de 03/01/2012 condicionou o sobrestamento à declaração expressa nesse sentido pelo STF; o que não ocorreu no presente caso:

*Art. 1º. Determinar a observação dos procedimentos dispostos nesta portaria, para realização do sobrestamento do julgamento*



***redução de tributo e em prejuízo de terceiro, a Fazenda Nacional, evidencia simulação tributária.***

...

*A ausência de propósito comercial válido e justificável advindo do conjunto de operações realizadas pelo contribuinte com redução de tributo evidencia simulação tributária. Ou nas palavras de Clovis Bevilacqua<sup>3</sup> quando define a simulação nas relações jurídicas privadas:*

*“ocorre simulação quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma em que o agente faz entrar nas relações da vida; é um ato fictício, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.”*

...

*Não se nega que, isoladamente, cada operação realizada é revestida das formalidades necessárias para sua comprovação. Sim, de fato, todas as operações foram praticadas. Os balanços patrimoniais, demonstrativos de resultados, atas de reuniões societárias e outros documentos comprovam isso; contudo, não poderia ser diferente. Na simulação, necessita-se que a aparência seja notória para melhor escamotear a realidade; caso contrário, os verdadeiros propósitos seriam evidenciados e não se alcançariam os efeitos desejados. **Existe simulação quando a aparência não coincide com a realidade.** O natural é que as coisas aparentem o que são; para mudar isso é necessária a simulação.*

*No que se refere aos atos **isoladamente**, todos estão perfeitamente formalizados; tomadas um a um encontram validade. Essa característica da forma é importante para convencer o observador de que aparência e realidade coincidem; mas, convence o “miope”, aquele que ao enxergar somente de perto só vê as partes e não o conjunto como um todo. Em conjunto, a obra é travestida.*

...

Merece citação a doutrina mais moderna que, com inspiração no princípio da capacidade tributária, promove uma interpretação mais alinhada com os valores da justiça tributária. Assim, o professor Ricardo Lodi Ribeiro<sup>4</sup> identifica elementos que denunciam uma elisão abusiva:

*“- prática de um ato jurídico, ou um conjunto deles, cuja forma escolhida não se adapte à finalidade da norma que o ampara, ou à vontade e aos efeitos dos atos praticados esperados pelo contribuinte;*

<sup>3</sup> Bevilacqua, Clovis. Teoria geral do direito civil. Campinas : RED livros, 2001

<sup>4</sup> LODI RIBEIRO, Ricardo. Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003,

- intenção, única ou preponderante, de eliminar ou reduzir o montante de tributo devido;

...”

Por tudo, entendo que houve dissimulação com única finalidade de reduzir obrigações tributárias.

### **Decadência**

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

*Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:*

*Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.*

*Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.*

*Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.*

*É como voto.*

*Súmula Vinculante nº 08:*

*“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua*

*revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).*

*Lei nº 11.417, de 19/12/2006:*

*Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.*

...

*Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.*

*§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.*

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante. Assim sendo, independente de meu entendimento pessoal sobre a matéria, manifestado em meus votos anteriores, inclino-me à tese jurídica na Súmula Vinculante nº 08.

Afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplicar ao caso concreto.

O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido da imprescindibilidade de pagamento parcial do tributo para que seja aplicada a regra decadencial do artigo 150, §4º do CTN; caso contrário, aplica-se o artigo 173, I do CTN que transfere o termo *a quo* de contagem para o exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. Também atribuiu status de repetitivos a todos os processos que se encontram tramitando sobre a matéria. E, por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, a decisão deve ser reproduzida nas turmas deste Conselho.

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

Considerando o presente caso, deve ser aplicada a regra do artigo 173, I do CTN por remissão do artigo 150, §4º do CTN, independentemente do exame da comprovação do pagamento, uma vez que, conforme fundamentos acima, ficou comprovada a simulação; logo, não se verifica decadência do direito de constituição do crédito.

### **Procedimentos formais**

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

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

*I - a qualificação do autuado;*

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

*III - a descrição do fato;*

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

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

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

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

*I - a qualificação do notificado;*

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

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

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

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

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Art. 59. São nulos:*

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

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

Quanto ao mandado de procedimento fiscal – MPF, verifico que o documento foi emitido antes do início da fiscalização. Entendo que a emissão a destempo de MPF-C não invalida o lançamento, uma vez que não repercute em prejuízo ao direito de defesa do contribuinte.

Superadas as questões preliminares para exame do cumprimento das exigências formais, passo à apreciação do mérito.

### **Mérito**

Insurge-se a recorrente sob alegação de inconstitucionalidade das contribuições. Reporto-me às Súmulas aprovadas por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

*Súmula CARF N° 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

...

*Súmula CARF N° 4*

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

E à regra no artigo 26-A do Decreto n° 70.235/72 restringe a atuação do órgão administrativo no sentido de afastar dispositivo legal vigente:

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

Em cumprimento ao Regimento Interno do órgão, aprovado pela Portaria n° 256, de 22/06/2009, aplico-as ao presente caso:

*Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.*

A contribuição está prevista no artigo 22, IV da Lei n° 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n° 9.876/1999:

*Art.22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

*(...)*

*IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Inciso acrescentado pela Lei n° 9.876, de 26/11/99)*

### **Multa de mora**

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

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

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

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

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

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

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória - era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

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

*Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições*

*Multas de Lançamento de Ofício*

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

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

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

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

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

De fato, a fixação da multa de ofício independe do tempo de atraso no pagamento do tributo. Para fatos geradores ocorridos a 5 anos ou no ano-base anterior, por exemplo, não significa que no lançamento relativo ao mais antigo a multa de ofício seja maior. Levar-se-ão em consideração outros fatores, como: fraude, omissão de informações ou se apenas faltou a espontaneidade para o pagamento. Fatores esses que não influenciam a fixação da multa de mora no âmbito das contribuições previdenciárias. Na Previdência Social, essas condutas do sujeito passivo são consideradas infrações por descumprimento de obrigações acessórias e, portanto, ensejam lavratura de auto de infração, cuja multa não tem nenhuma relação com a multa de mora que, pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, é fixada em percentuais progressivos, considerando o tempo em atraso para o pagamento e a fase do contencioso administrativo fiscal em que realizado: prazo de defesa, após o prazo para a defesa e antes do recurso, após recurso e antes de 15 dias da ciência da decisão e após esse prazo. Quando realizado o lançamento a multa de mora é maior em razão da gradação e não porque foi aplicada com um procedimento de ofício. E esse acréscimo de valor da multa de mora também ocorre igualmente em outras fases do processo sem que, em qualquer momento, a Lei nº 8.212/91 alterasse a natureza jurídica da multa de mora. E, ainda, a diferença de percentual para a multa de mora quando a contribuição é paga espontaneamente ou não é de apenas 4%. Ressaltando que, mesmo tendo iniciado o procedimento fiscal, o sujeito passivo tem direito a recolher ou mesmo parcelar suas contribuições em atraso, como se espontaneamente.

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

Alguns sustentam a aplicação quando embora tenham os fatos geradores ocorrido antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. E aí consulto as Normas Gerais de Direito Tributário. Preceitua o CTN que o lançamento reporta-se à data de ocorrência

do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

...

É a afirmação legislativa da natureza declaratória do lançamento, já predominante na doutrina desde a edição das obras de Direito Tributário do saudoso mestre Amílcar de Araújo Falcão<sup>5</sup>:

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

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

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

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

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

...

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

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

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

<sup>5</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. 01

*Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.*

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

...

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

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

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

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

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

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

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

...

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

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

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

Autenticado digitalmente em 05/06/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 05/06/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 14/06/2012 por SELMA RIBEIRO COUTINHO - VERSO EM BRANCO

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

*Recurso não conhecido.*

...

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

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

A Administração Fazendária, através da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009, admitiu também a retroatividade benéfica aos processos ainda não definitivamente julgados, ainda que realizados antes da vigência da MP 449; embora tenha considerado que as multas sejam de ofício mesmo para os fatos geradores ocorridos na vigência da redação original do artigo 35 da Lei nº 8.212/91. E, a partir da adoção do conceito de multa de ofício, a Portaria, para a aplicação da retroatividade benéfica, fixou uma regra de execução com a qual não concordamos. A Portaria diz que as multas lançadas nas NFLD devem ser somadas à multa por omissão de fatos geradores em GFIP para fins de comparação, com vista à aplicação da alínea "c" do inciso II do artigo 106 CTN. Entendo que não se podem comparar institutos com naturezas jurídicas distintas como se fossem a mesma coisa e, pior ainda, a partir disso se realizarem operações algébricas com as expressões monetárias de cada um deles. Como somarem multa de mora e multa de ofício se entre elas só há em comum o nome "multa", mais nada? Não pode. Essa parte da Portaria, com o devido respeito, não merece acolhida nesse Conselho

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

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

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

...

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

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

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

*§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.*

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

*Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no*

*art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

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

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

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

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

#### **Lei nº 9.430/96**

*Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

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

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

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

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

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

**Lei nº 8.212/91**

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

...

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

...

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

Nesse sentido, em reforço dessa diferença conceitual entre multas de ofício e de mora, transcrevo trechos do meu voto no acórdão nº 2402-001.874, de 28/07/2011 que decidiu também pela inaplicabilidade do artigo 44 da Lei 9.430/96 nos autos-de-infração pelo descumprimento da obrigação acessória de declaração em GFIP dos fatos geradores:

*Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2006*

*GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.*

*Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração. A norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para adequação da multa ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.*

...

*Ainda quanto à multa aplicada, deve ser aplicada, com fundamento no artigo 106 do Código Tributário Nacional, a regra trazida pelo artigo 26 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Seguem transcrições:*

*Art.26. A Lei nº 8.212, de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

...

*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:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e 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.*

*§ 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.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

**Código Tributário Nacional:**

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

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

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

*Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:*

- *é regra aplicável a uma única espécie de declaração, dentre tantas outras existentes (DCTF, DCOMP, DIRF etc): a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;*

- *é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;*

- *regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;*

- *desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;*

- *reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e fixação de valores mínimos de multa.*

*Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:*

*Art. 79. Ficam revogados:*

*I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;*

*Para início de trabalho, como de costume, deve-se examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo” ou “informações incorretas ou omitidas”.*

*No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:*

*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.*

*Portanto, temos que o sujeito passivo, **ainda que tenha efetuado o pagamento** de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo.*

*Comparando com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos*

*tributos federais, vejo que as regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara em DCTF R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa de ofício a ser aplicada? Nenhuma. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de fraude) sobre a diferença de R\$ 20.000,00. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a DCTF já teria constituído o crédito tributário sem necessidade de autuação.*

*A diferença reside aí. 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 nº 8.212, de 24/07/1991. Seguem transcrições:*

*LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.*

*Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.*

...

*Seção V Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições...*

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

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

*II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*A DCTF tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, 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 extra-fiscal: 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 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 artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 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 artigo 43 da mesma lei:*

*Auto de Infração sem Tributo 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 artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.*

*E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento/recolhimento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a multa de mora, quando embora a destempo tenha o sujeito*

*passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a multa de ofício, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, conceitualmente multa de ofício e pela sistemática anterior multa de mora. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à Lei nº 11.941, de 27/05/2009 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:*

*Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, 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 1996.*

*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.*

#### *Seção IV Acréscimos Moratórios Multas e Juros*

*Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

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

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

*Redação anterior do artigo 35:*

*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) cinqüenta 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;*

*Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como bis in idem que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do bis in idem.*

*Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN:*

*Código Tributário Nacional:*

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

*...*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

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

*De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:*

*Art. 32-A. (...):*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e 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.*

*§ 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.*

*Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-  
infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.*

*Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º do artigo 32-A:*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.*

*E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto, desnecessária nova intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:*

*Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.*

*§1o A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.*

...

*CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:*

...

*V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.*

*Por tudo, voto pelo provimento parcial do recurso apenas para reconhecer o direito de retroatividade do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica.*

*É como voto.*

*Julio Cesar Vieira Gomes*

Por tudo, considerando que não houve declaração em GFIP dos fatos geradores, conforme consignado no relatório fiscal e decisão recorrida, deve ser aplicada a **regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, com exceção do mês 12/2008, relativo ao qual deverá ser aplicada a multa de ofício para os fatos geradores nele ocorridos.**

### **Aproveitamento de eventuais recolhimentos através de DARF-SIMPLES**

Entendo que independentemente do recolhimento de contribuições em outra sistemática devem ser aproveitados eventuais pagamentos nos percentuais destinados à Previdência Social e relativos às outras contribuições lançadas. A Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996 que instituiu o SIMPLES bem como a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 que instituiu o SIMPLES NACIONAL não criaram novas hipóteses de incidência para as contribuições previdenciárias ou para os demais tributos, apenas promoveu tratamento fiscal simplificado para pagamento das contribuições e impostos por elas contemplados, o que implicou que todos fossem apurados através de uma única base de cálculo, a receita bruta mensal, inclusive a contribuição previdenciária, cuja hipótese de incidência é e continua sendo a prestação de serviço remunerado por segurados. Seguem transcrições da Lei nº 9.317/96:

*Art. 1º Esta Lei regula, em conformidade com o disposto no art. 179 da Constituição, o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às microempresas e as empresas de pequeno porte, relativo aos impostos e às contribuições que menciona.*

...

*Art. 3º A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e de empresa de pequeno porte, na forma do art. 2º, poderá optar pela inscrição no Sistema Integrado de*

*Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES.*

*§ 1º A inscrição no SIMPLES implica pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições:*

...

*f) Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam a Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, os arts. 22 e 22A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e o art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.10.2001) (Vide Lei 10.034, de 24.10.2000)*

...

*Art. 5º O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES, será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta mensal auferida, dos seguintes percentuais:*

...

Quando o optante pelo SIMPLES realiza o pagamento através da guia própria criada para essa finalidade, DARF-SIMPLES, parte desse valor destina-se à previdência social nos percentuais fixados pelo artigo 23 da Lei nº 9.317/96 tais como os recolhimentos realizados pelas empresas em geral, e devem ser deduzidos das contribuições a que se refere o artigo 3º alínea f da Lei nº 9.317/96 e o artigo 13, VI da LC nº 123/2006, observado o §3º, apuradas e lançadas através dos Autos-de-Infração de Obrigação Principal – AIOP. É certo que não modificam os valores das multas aplicadas através dos Autos-de-Infração de Obrigação Acessória – AIOA, por se originarem de fatos jurídicos distintos, coincidentes com o descumprimento de deveres instrumentais.

Também é assim no caso dos recolhimentos de retenções sobre notas fiscais de serviços pelas empresas contratantes de mão de obra. A empresa cedente tem direito a compensação dos valores retidos das contribuições incidentes sobre a folha de pagamento ou mesmo à restituição. E não poderia ser de outra forma. A diferença na sistemática de apuração não justifica a constituição do crédito ignorando-se eventuais recolhimentos parciais do mesmo tributo, sobre os mesmos fatos e relativos ao mesmo período de apuração. O ônus de se requerer a restituição é solução dissociada dos princípios escorreitos norteadores da relação fisco-contribuinte.

Em razão do exposto, voto pelo conhecimento parcial do recurso para, na parte conhecida, dar provimento parcial para que eventuais pagamentos na sistemática do SIMPLES sejam aproveitados nos termos acima e que as multas sejam calculadas de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, ou seja, multa de mora até 11/2008 e multa de ofício sobre as bases de cálculo relativas ao mês de 12/2008.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

CÓPIA