



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

**Processo n°** 10920.722838/2011-91  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-004.202 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de março de 2016  
**Matéria** Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento  
**Recorrente** TRANSVILLE TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**INCOMPETÊNCIA TERRITORIAL DA DRJ. DESCABIMENTO.**

Sendo distintas, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal Federal, as funções atribuídas aos chamados "Órgãos Preparadores" ("DRF's") e os respectivos "Órgãos Julgadores de Primeira Instância" ("DRJ's"), não tem cabimento a arguição de incompetência territorial das DRJ's que são distribuídas por matéria em todo o território nacional, nos termos das normas administrativas de regência.

**DIREITO TRIBUTÁRIO. DESCRIÇÃO DA REALIDADE FÁTICA. COMPROVAÇÃO. INDÍCIOS CONVERGENTES.**

O Direito Tributário não é avesso à utilização da prova indiciária ou indireta para referendar a desconsideração de atos, fatos ou negócios jurídicos aparentes, desde que a comprovação resulte de uma soma de indícios convergentes que leve a uma encadeamento lógico suficientemente convincente da ocorrência do fato.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INTERPOSTA PESSOA OPTANTE DO SIMPLES. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE.**

O procedimento administrativo de caracterização da prestação de serviços por segurados à outra empresa que não aquela para o qual foi contratado tem por fundamento os princípios da primazia da realidade e da verdade material e encontra respaldo nos artigos 116, parágrafo único, e 149, VII, do CTN, sendo irrelevante qualquer procedimento de desconstituição, inaptidão ou exclusão da pessoa jurídica do SIMPLES.

**AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.**

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo do que aquele previsto no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela então revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%, em atenção ao princípio da retroatividade da lei tributária mais benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

#### MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DO ELEMENTO SUBJETIVO.

Sobre o imposto apurado em procedimento fiscal, incide multa de ofício qualificada (150%) sempre que o contribuinte, mediante uma das condutas dolosas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, busque defraudar o fisco. Art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

#### 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.

#### Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, CONHECER do Recurso Voluntário. Quanto ao mérito do Recurso Voluntário: (i) Por maioria de votos, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, devendo a parcela recolhida na sistemática do SIMPLES pela contratada (ato simulado), correspondente à contribuição previdenciária patronal, ser aproveitada para abatimento do valor do débito lançado. Vencidos os Conselheiros MARIA CLECI COTI MARTINS, CLEBERSON ALEX FRIESS e ARLINDO DA COSTA E SILVA, que negavam provimento ao Recurso Voluntário quanto ao referido aproveitamento; (ii) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário a fim de que a penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, formalizada mediante o lançamento de ofício obedeça à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, in casu, art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, em louvor ao princípio *tempus regit actum* inscrito no art. 144 do CTN. Vencidos o Relator e o Conselheiro CLEBERSON ALEX FRIESS, que negavam provimento ao Recurso Voluntário quanto à matéria. O Conselheiro ARLINDO DA COSTA E SILVA fará o voto vencedor quanto à matéria em que o Relator restou vencido.

(assinado digitalmente)

André Luís Mársico Lombardi – Presidente e Relator

Processo nº 10920.722838/2011-91  
Acórdão n.º **2401-004.202**

**S2-C4T1**  
Fl. 618

---

(assinado digitalmente)  
Arlindo da Costa e Silva –Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi (Presidente), Luciana Matos Pereira Barbosa (Vice-Presidente), Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Theodoro Vicente Agostinho, Rayd Santana Ferreira, Maria Cleci Coti Martins e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo o crédito tributário lançado.

Adotamos trecho, com destaques nossos, do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 459 e seguintes), que bem resume o quanto consta dos autos:

*Trata-se de lançamento de crédito tributário previdenciário abrangendo as **contribuições sociais devidas pela empresa à Seguridade Social, bem assim, o adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – GILRAT**, incidente sobre remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais (estas, excepciona a cobrança do GILRAT), **bem assim contribuições destinadas aos Terceiros - FNDE (salário-educação), INCRA, SEST/SENAT e SEBRAE, no período compreendido pelas competências 01 a 12/2008, incluindo-se o 13º salário de 2008.***

**A base de cálculo deriva de procedimento de arbitramento, em face da constatação de que a escrituração contábil, bem assim a folha de pagamento e GFIP do sujeito passivo não registrarem o movimento real da remuneração dos segurados a serviço do sujeito passivo no período sob ação fiscal.**

Segundo a fiscalização:

**9. A omissão dos fatos geradores previdenciários ocorreu mediante implementação de um esquema de sonegação perpetrado pelo sujeito passivo, mediante o qual, ex-empregados foram estimulados a abrirem empresas optantes do SIMPLES e operarem como agenciadores terceirizados junto às suas próprias filiais, isto é, no endereço e nas instalações físicas de suas próprias filiais, tendo tais agenciadores a incumbência precípua de recrutar em seu próprio nome a maior parte – senão todos - os empregados da filial, e assim valer-se, fraudulentamente, dos benefícios tributários assegurados às micro e pequenas empresas pelas Leis do SIMPLES Federal (Lei nº 9.317/96) e do nº SIMPLES Nacional (Lei Complementar nº 123/2006).**

... omissis ...

### FATOS IDENTIFICADOS DURANTE A AÇÃO FISCAL

13. Quando do início dos nossos trabalhos, na data de 08/08/2011, além da matriz (Joinville/SC) visitamos também os endereços das filiais de Blumenau/SC; Jaraguá do Sul/SC, e Brusque/SC, onde – em face ao planejamento prévio da ação fiscal - já antevíamos a ocorrência de omissão de fatos geradores previdenciários, tendo em vista o reduzido volume de empregados próprios informados em GFIP e também a existência de outras empresas no mesmo endereço (com diferenciação unicamente de salas ou pavimentos) e exercendo **mesma atividade do sujeito passivo.**

*A seguir, a fiscalização descreve as verificações ocorridas em cada estabelecimento visitado do contribuinte. Pode-se resumir da seguinte forma:*

**FILIAL DE BLUMENAU/SC (/0004-49) - RUA DR. PEDRO ZIMMERMANN Nº 772 - BAIRRO ITOUPAVA CENTRAL:**

**a) no ano 2010 essa filial não teve nenhum empregado próprio, inobstante tenha faturado mais de R\$ 4 milhões somente naquele ano.**

**b) no mesmo endereço, existe estabelecida, desde 07/2009, a empresa L.Z.A. Transportes e Serviços Ltda. (LZA), CNPJ 10.950.076/0001-31, prestando todos os serviços inerentes ao objeto social da filial do sujeito passivo (transportes rodoviários de cargas) e identificando-se como tal perante o mercado, mediante placa identificativa na fachada do prédio, e atendimento telefônico em nome da TRANSVILLE, cartões de visita, etc.**

**c) a LZA é de propriedade do Sr. Carlos Walter Arcari, CPF 733.799.219- 04 e sua esposa ou companheira, Sra. Leciene Zanella Arcari, (LZA) CPF 824.908.729-15. Em consulta ao Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS) vê-se que o Sr. Carlos Walter Arcari foi empregado da TRANSVILLE, lotado na filial Blumenau/SC (CNPJ 82.604.042/0004-49) no período de 01/01/1992 a 01/05/1996, posteriormente lotado na filial de Brusque/SC (CNPJ 82.604.042/0006-00) entre 01/06/1996 e 01/10/1997.**

**d) nesse hiato de tempo entre sua posição de empregado da TRANSVILLE e sócio da LZA, o Sr. Carlos Walter Arcari figurou ainda como agenciador da TRANSVILLE em outra filial da mesma.**

**e) intimada a prestadora de serviços (LZA) a apresentar seus livros e documentos à fiscalização (consoante mandado nº 0920200.2011.00669), e a prestar esclarecimentos quanto à coincidência de endereço e de operações das duas empresas ali sediadas, a fiscalização foi informada da existência de um contrato específico firmado em 13 de julho de 2009, sob título “CONTRATO PARTICULAR DE PARTICIPAÇÃO EM SERVIÇOS DE TRANSPORTES”, onde a TRANSVILLE Transportes e Serviços Ltda. (TRANSVILLE) como contratante, e a L.Z.A. Transportes e Serviços Ltda. (LZA), como contratada, firmam o seguinte (a fiscalização transcreve o instrumento)**

**f) o contrato foi inspirado no instituto jurídico da franquia, onde o agenciador seria o franqueado; todavia, essa similaridade ficou apenas no campo da aparência, pois, em essência, o negócio (transportes) continua sendo integralmente da TRANSVILLE e o agenciador em momento algum assume**

os riscos empresariais, posto que remunerado mensalmente com um valor faturado a título de comissão sobre os negócios gerados (e sobre resultados positivos) em montante apurado pela contabilidade de custos do sujeito passivo, de forma a cobrir os trabalhos prestados pessoalmente e ainda cobrir os custos que lhe foram "repassados" ou "terceirizados" pela TRANSVILLE, notadamente custos trabalhistas e encargos sociais.

g) ausência de estrutura operacional por parte da prestadora. Pelo Balanço Patrimonial da LZA em 31/12/2010, vê-se que a prestadora não possui bens de produção (ativo permanente), mas apenas ativo circulante. Em outras palavras, não tem estrutura nem capacidade produtiva próprias, seu balanço registra apenas os saldos do giro financeiro por conta e ordem da TRANSVILLE.

h) uma amostragem dos aportes periódicos de recursos registrados na contabilidade da TRANSVILLE (movimentação do último trimestre de 2010 na conta nº 1.1.02.02.000024 – Adiantamentos à L.Z.A.) demonstra que os mesmos não guardam nenhuma relação com o pagamento das faturas, restando claro que o objetivo é suprir recursos necessários à filial. O faturamento é assim apenas uma forma de zerar os adiantamentos.

i) sabendo que a LZA foi criada em 07/2009, no período de 01/2007 a 06/2009 outra empresa operava como agenciadora da TRANSVILLE em sua filial de Blumenau/SC. Trata-se da V.S. TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA., (atual ROTA BRASIL TRANSPORTES LTDA) CNPJ 02.297.092/0001-49, empresa criada em 12/1997, por Vilson João Serafim, (V.S.) CPF 388.328.609-53 e sua mulher (aqui presumido pela identidade de domicílio) Sra. Maristela Regina Vieira Serafin, CPF 902.194.669-91, atualmente sediada em Blumenau/SC, na Rua Gustavo Henschel nº 346 - Bairro Itoupavazinha, onde foi intimada (mandado nº 0920200.2011.00668) a prestar informações e apresentar documentos à fiscalização. O prestador, alegando destruição de documentos durante a enchente havida em Blumenau/SC, o Sr. Vilson João Serafim e sua secretária (Maristela) – Tel: (47) 9176-5759, bem assim seu contador (Sr. Edemar) – CCF Consultoria – Tel: (47) 3323-5958 – pediram prazos sucessivos para a apresentação dos documentos requeridos, e nada apresentaram.

j) analisando o contrato social daquela empresa, em acesso aos registros da Junta Comercial do Estado de Santa Catarina (JUCESC), vê-se que durante aquele período de 01/2007 a 06/2009 tal empresa era sediada formalmente no endereço dos sócios (Sr. Vilson João Serafim e Maristela Regine Vieira Serafin), o que evidentemente é incompatível com o volume das operações mantidas naquele período e com a necessidade de acomodação do volume de empregados detidos, da ordem de 20 empregados, conforme informações extraídas de GFIP constantes dos sistemas da Previdência Social (GFIP-WEB).

k) pelo Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS) vê-se que o Sr. Vilson João Serafim também foi empregado da

**TRANSVILLE, no período de 11/1979 a 10/1997 (vésperas da criação da empresa V.S. TRANSPORTES) sendo que de 02/1991 a 10/1997 esteve lotado justamente na filial Blumenau/SC, onde a partir de 12/1997 nada mudou, exceto pela estrita e vazia formalidade de criação da V.S. TRANSPORTES, no endereço de sua residência.**

Em conclusão:

30. Isto posto, temos que **durante todo o período sob fiscalização, a filial Blumenau/SC do sujeito passivo transferiu sistematicamente e integralmente seus empregados para as empresas de fachada criadas em nome de seus exempregados, tudo como acima detalhado.**

**FILIAL DE BRUSQUE/SC (/0006-00) - RUA SANTOS DUMONT Nº 40 – GALPÃO 03 – BAIRRO SANTA TEREZINHA:**

a) **apresentou-se para atender a fiscalização o Sr. Deivis Rogério Duarte, CPF 660.319.239-04. O mesmo explicou que é empregado da TRANSVILLE mas atualmente é registrado na "prestadora" estabelecida naquele mesmo endereço.**

b) instado a identificar tal prestadora de serviços, o Sr. Deivis Duarte apresentou cópias de notas fiscais – que encontravam-se sobre sua mesa - emitidas por tal prestadora contra a TRANSVILLE (NF 000004 de 29/07/2011, referente “Transporte de cargas e serviços auxiliares referente ao mês de julho/2011”, no valor de R\$ 95.000,00) e de Conhecimento de Transporte nº 242844 emitido pela TRANSVILLE em 03/08/2011, demonstrando assim que ambas as empresas operavam de forma integrada no mesmo endereço.

Apresentou ainda cópia de contrato firmado entre aquelas empresas em 1º de agosto de 1999, denominado “Contrato Particular de Participação em Serviços de Transportes” que repete as cláusulas já reproduzidas na análise de outra filial.

c) **a agenciadora, na cidade de Brusque/SC, é a C.W.A. Transportes e Serviços Ltda., (CWA) CNPJ 02.294.991/0001-98, empresa com início de atividades em 1º de novembro de 1997 e registrada na Junta Comercial (JUCESC) em 12/1997 pelo Sr. Carlos Walter Arcari (CWA), CPF 733.799.219-04 e sua esposa ou companheira, Sra. Leciene Zanella Arcari, CPF 824.908.729-15, empresa essa que foi então intimada a apresentar documentos e esclarecimentos à fiscalização.**

d) pelo contrato social, vê-se que **essa empresa esteve inicialmente sediada à Rua Sete de Setembro nº 625 – Fundos, e, com a 1ª alteração contratual registrada na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina (JUCESC) em 25/05/2006, alterou-se o endereço para Rua Santos Dumont nº 40 – Galpão**

**03 – Bairro Santa Terezinha, que é exatamente o mesmo endereço da filial do sujeito passivo naquela cidade.**

e) **pelo Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS) vê-se que o Sr. Carlos Walter Arcari foi empregado da TRANSVILLE, lotado na filial Blumenau/SC (CNPJ 82.604.042/0004-49) no período de 01/01/1992 a 01/05/1996, posteriormente lotado na filial de Brusque/SC (CNPJ 82.604.042/0006-00) entre 01/06/1996 e 01/10/1997, ou seja, essa empresa CWA iniciou suas atividades no mês seguinte à rescisão do vínculo empregatício do Sr. Carlos Walter Arcari com a TRANSVILLE.**

f) **a prestadora é considerada pela fiscalização como empresa de fachada, não tendo sede própria ao longo do período fiscalizado, eis que sediada no endereço da filial TRANSVILLE em Brusque/SC, local em que o Sr. Carlos Walter Arcari já desempenhava suas funções como empregado do sujeito passivo desde 06/1996.**

g) **esta prestadora apresenta similaridade com a situação relativa à filial de Blumenau/SC, onde a empresa agenciadora atual (LZA) é também é do Sr. Carlos Walter Arcari e de sua esposa Sra. Leciene Zanella Arcari (LZA). Com efeito, isso ocorre tanto em relação ao volume de negócios gerados (expressivo) quanto ao volume (nulo) de empregados mantidos diretamente pelo sujeito passivo naquela filial.**

h) **no tocante às operações da CWA, igualmente às demais filiais já aqui analisadas, verifica-se sua inteira dependência dos aportes financeiros – quase diários – feitos por parte da TRANSVILLE como o demonstra a conta de adiantamentos.**

**FILIAL JARAGUÁ DO SUL/SC (/0005-20) - RUA DONA EMMA SASSE Nº 64 - VILA LALAU:**

a) **a fiscalização foi atendida pelo Sr. Evandro Coutinho, CPF 947.893.719-72 que se apresentou como gerente. Questionado sobre a existência de outra empresa transportadora com sede naquele mesmo endereço, denominada Jaraguaense Transportes Ltda., (JARAGUAENSE) CNPJ 03.423.164/0001-10, disse desconhecer-la.**

b) **em contato com o contador responsável pelas informações prestadas em GFIP daquela empresa (Gonçalves Contabilidade) e através dele, ao Sr. Flávio Murilo Vieira, CPF 762.696.209-53, administrador daquela empresa, a fiscalização apresentou intimação para apresentação de documentos e esclarecimentos, consoante mandado 0920200.2011.00656.**

c) questionado quanto aos seus vínculos anteriores com o sujeito passivo, o Sr. Flávio Murilo Vieira informou à fiscalização que foi empregado da TRANSVILLE no período de 04/1989 a 07/1999, fato comprovado em pesquisa ao Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS).

d) confirmou ainda que a JARAGUAENSE fora criada, em 09/1999, para ser agenciadora da TRANSVILLE em Jaraguá do Sul/SC, função essa desempenhada até o mês 06/2009, quando foi rescindido o contrato e a TRANSVILLE passou a operar diretamente aquela filial. Apresentou cópia de contrato firmado entre as empresas JARAGUAENSE e TRANSVILLE intitulado “Contrato Particular de Participação em Serviços de Transportes” contrato esse que repete as cláusulas já analisadas, o que comprova ser um contrato padrão aplicado às suas agenciadoras.

e) a filial propriamente dita do sujeito passivo manteve expressivo faturamento ao longo de todo o período fiscalizado, porém como de praxe não teve nenhum empregado até o mês 07/2009, quando então passou de imediato a deter um volume compatível de empregados, ao passo que a JARAGUAENSE foi paralisando suas atividades.

f) a título de exemplo, o Sr. Flávio Murilo Vieira apresentou algumas planilhas de apuração mensal de sua comissão, cobrindo o período de janeiro/2009 a junho/2009, quando se encerrou sua parceria com o sujeito passivo. Em tais planilhas demonstra-se a metodologia de cálculo das comissões pagas pela TRANSVILLE, sendo interessante notar que havia o desconto sistemático de algumas despesas, tais como telefone e energia elétrica, o que denota claramente a utilização das instalações do sujeito passivo.

g) em tais planilhas havia a previsão de algumas despesas assumidas pela TRANSVILLE, sob o título “Despesas de Participação para lançar na Contabilidade de Custos” em que se inclui o item “Diferença Alíquota Imposto Simples” denotando esse como um dos itens de custos “administrados” intencionalmente pelo sujeito passivo em relação às operações mantidas com seus agenciadores, não podendo o mesmo alegar desconhecimento das consequências tributárias decorrentes dessa fraude fiscal, perpetrada mediante a simulação do fracionamento de suas atividades com empresas de fachada optantes do SIMPLES.

h) a fiscalização traz excertos de processos trabalhistas (RT-01463-2007-046-12-00-5, da 2ª Vara do Trabalho de Jaraguá

**do Sul/SC e AT 01111-2003-019-12-00-3, da 1ª Vara do Trabalho de Jaraguá do Sul/SC).**

A fiscalização informa que as bases de cálculo arbitradas decorrem da constatação de que **as pessoas jurídicas denominadas agenciadoras são empresas inexistentes de fato**, posto que criadas em nome de ex-empregados e operadas direta ou indiretamente pelos próprios donos e administradores do sujeito passivo, de modo a figurarem como as principais empregadoras da mão de obra utilizada nas suas filiais aqui analisadas, ao amparo do artigo 80, parágrafo primeiro, inciso I, da Lei nº 9.430/96, e do art. 28, inciso II, alínea “a”, da Instrução Normativa RFB nº 1005/2010 (L.Z.A. Transportes e Serviços Ltda., CNPJ 10.950.076/0001-31; Rota Brasil transportes Ltda., CNPJ 02.297.092/0001-49; C.W.A. Transportes e Serviços Ltda., CNPJ 02.294.991/0001-98; Jaraguense transportes Ltda., CNPJ 03.423.164/0001-10).

**Diante disto, conclui a fiscalização o contribuinte “deve ser responsabilizado pela cota patronal incidente sobre a remuneração de todos os segurados obrigatórios que lhe prestaram serviços durante o período fiscalizado (empregados e contribuintes individuais), haja vista ao fato dessa empresa não ser optante do Simples durante o período fiscalizado”. Informa não ter sido desconsiderada a personalidade jurídica das empresas agenciadoras, tendo ocorrido a caracterização dos prestadores pessoas físicas das empresa prestadoras como segurados empregados do contribuinte autuado.**

Houve a elaboração de Representação Fiscal Para Fins Penais – RFFP, pela ocorrência, em tese, dos delitos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Com base no Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso II, “c”, a fiscalização informa ter aplicado o princípio da retroatividade benigna. Salienta que os fatos geradores já ocorridos sob égide plena da nova legislação acima analisada (competências 12/2008 a 13/2010) não se sujeitam a tal comparação, ademais, sofreram majoração (qualificação) nas multas (de 75% para 150%) em face da previsão do parágrafo primeiro, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, ante a configuração em tese de sonegação, fraude e conluio com as empresas agenciadoras.

Irresignado, o sujeito passivo comparece aos autos, apresentando seu instrumento de impugnação (...)

(...)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 527 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese:

- nulidade dos autos de infração por não estarem acompanhados dos documentos nos quais se basearam (apenas planilhas);

- inexistência de responsabilidade solidária das empresas contratadas pelas recorrente por constituírem grupo econômico, pois a autoridade fiscal estabeleceu a recorrente como contribuinte da exação;*
- impossibilidade de o Auditor Fiscal desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo;*
- o fato da LZA não possuir bens em seu nome não impossibilita executar o serviço de coleta/entrega, porque pode utilizar-se de caminhões de terceiros, sendo que o sócio da empresa LZA (Carlos Walter Arcari) é também sócio da CWA, que sedia seus caminhões à LZA, que também contratava veículos terceirizados;*
- quanto à VS (ROTA BRASIL), alega que prestou serviços à Transville de 01/2007 a 06/2009, quando encerrou o contrato. Ademais, o ex-empregado da Transville (Wilson João Serafim), em que pese ter aberto a empresa VS (ROTA BRASIL) logo após sair da Transville, somente veio a prestar serviços a esta em 01/03/1999. A VS (ROTA BRASIL) possuía bens próprios e capacidade de executar os serviços contratados;*
- nem todos os funcionários da VS (ROTA BRASIL) e da LZA eram ex-funcionários da Transville;*
- a VS (ROTA BRASIL) encerrou seu contrato com a Transville e manteve-se no mercado, ampliando suas atividades;*
- a CWA possuía diversos caminhões em seu nome e, ademais, o número de veículos em nome da empresa é irrelevante, na medida em que a empresa pode contratar veículos terceirizados. Carlos Walter Arcaria iniciou as atividades da empresa CWA logo após sair da Transville, sendo que somente em 01/03/1999 é que iniciou suas atividades com a Transville. A CWA também prestava serviços a outras empresas. A CWA pagava todas as suas despesas, inclusive conta de energia elétrica, que estava em seu nome;*
- no que tange à empresa Jaraguaense, aduz que foi criada e, por conveniência das partes, efetuou-se contrato de parceria com a Transville;*
- necessária dedução dos valores recolhidos pelas contratadas na sistemática do SIMPLES;*
- foram utilizadas partes de depoimentos de reclamatórias trabalhista que nem ao menos transitaram em julgado;*
- inexistência de sonegação, fraude ou conluio a ensejar a duplicação da multa no período de 12/2008 a 13/2010; e*
- ofensa ao Princípio do Não-Confisco, devendo a multa ser reduzida a 20% (multa de mora).*

É o relatório.

CÓPIA

## Voto Vencido

Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, Relator

**Competência Territorial. DRJ.** Alega a recorrente a incompetência para julgamento da DRJ Campinas.

Tal apontamento, com toda a certeza, decorre do simples desconhecimento, dos representantes da recorrente, dos termos próprios do Processo Administrativo Fiscal, e, no caso, a distinção básica necessária na concepção das chamadas "Autoridades Locais", "Autoridade Preparadoras" e dos "Órgãos Julgadores". Tal distinção, relevante destacar, encontra-se já nas disposições do art. 3º do Decreto 70.235/72, que, a esse respeito, assim então especificamente aponta:

*Art. 3º A autoridade local fará realizar, no prazo de trinta dias, os atos processuais que devam ser praticados em sua jurisdição, por solicitação de outra autoridade preparadora ou julgadora.*

Para bem esclarecer essas disposições, o Art. 15 do Decreto 7.574/2011, assim inclusive destaca:

*Art. 15. O preparo do processo compete à autoridade local da unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil encarregada da administração do tributo (Decreto no 70.235, de 1972, art. 24).*

*Parágrafo único. Quando o ato for praticado por meio eletrônico, a administração tributária poderá atribuir o preparo do processo a unidade da administração tributária diversa da prevista no caput (incluído pela Lei no 11.941, de 2009, art. 25).*

A respeito da existência, competência e composição das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, claras são as considerações contidas no art. 61 daquele Regulamento, que, inclusive, assim destacam:

*Art. 61. O julgamento de processos sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os relativos à exigência de direitos antidumping e direitos compensatórios, compete em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Decreto no 70.235, de 1972, art. 25, inciso I; Lei no 9.019, de 30 de março de 1995, art. 7º, § 5º)*

*Parágrafo único. A competência de que trata o caput inclui, dentre outros, o julgamento de:*

*I - impugnação a auto de infração e notificação de lançamento (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 14);*

*II - manifestação de inconformidade do sujeito passivo em processos administrativos relativos a compensação, restituição e ressarcimento de tributos, inclusive créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados IPI (Lei nº 8.748, de 1993, art. 3º, inciso II; Lei nº 9.019, de 1995, art. 7º, § 1º e § 5º); e*

*III - impugnação ao ato declaratório de suspensão de imunidade e isenção (Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, § 10).*

Nesse sentido, são distintas as funções, no Processo Administrativo Fiscal Federal, dos chamados "Órgãos Preparadores" (Delegacias da Receita Federal DRF em que se encontra sediada a contribuinte) dos respectivos "Órgãos Julgadores de Primeira Instância" (Delegacias da Receita Federal de Julgamento DRJ, sediadas em localidades distintas, divididas por competência em relação à matéria).

Diante dessas considerações, completamente infundada a pretensão da recorrente de ver reconhecida eventual nulidade da decisão de primeira instância por ter sido proferida por autoridade sediada em local distinto de sua sede fiscal. As providências da contribuinte, as intimações e todas as demais informações por ela eventualmente pretendidas, devem sim, ser buscadas na sede da DRF de sua localidade. Mas isso, absolutamente, impõe que o julgamento seja ali realizado, sendo, hoje, pois, completamente legítima a distribuição de competências entre as DRJ espalhadas pelo Brasil.

Por essas razões, afastado a nulidade da decisão de primeira instância aduzida pela recorrente.

**Nulidade dos Autos de Infração. Cerceamento de Defesa.** Alega a recorrente a nulidade dos autos de infração por não estarem acompanhados dos documentos nos quais se basearam (apenas planilhas).

Note-se, de início, que a recorrente não aponta, concretamente, uma única inconsistência nos dados ofertados pela autoridade fiscal. Especificamente quanto à utilização das informações constantes da GFIP, muito embora a fiscalização não tenha trazido aos autos a impressão dos documentos constantes dos bancos de dados, às fls. 95/141, trouxe planilhas minudentes sobre as informações adotadas (empresa prestadora, competência, nome do segurado, salário com e sem 13º salário, NIT etc), de forma que a recorrente teve a oportunidade de infirmar o lançamento a partir do cotejo das informações adotadas com outros documentos que dispunha, notadamente dos prestadores de serviço. Assim, merece prosperar a pretensão relativa à nulidade do lançamento.

Quanto às planilhas e outras informações contábeis inerentes aos prestadores, a fiscalização incorporou os seus dados ao próprio relatório fiscal, mediante descrição dos lançamentos constatados, justamente com a finalidade de permitir à recorrente o conhecimento e o eventual questionamento dos mesmos. Em suma, a fiscalização trouxe todas as informações relativas aos lançamentos pertinentes ao contexto dos autos.

A autoridade fiscal foi bastante específica em situar o contexto dos fatos, incluindo-se a identificação de admissões e demissões de segurados pela recorrente, vinculando tais acontecimentos às pessoas jurídicas às quais pertencem e aos contratos celebrados entre

estas e a recorrente. Não há, em vista disto, nenhuma falha ou ausência de clareza ou concisão quanto à descrição fática, ao contrário do que pretende a recorrente.

Portanto, superada a questão da nulidade do lançamento.

**Provas indiciárias da simulação/dissimulação.** Afirmar a recorrente que o lançamento baseia-se num conjunto de indícios, não havendo qualquer prova nos autos.

Ocorre que o conjunto de indícios tem força probatória. Com efeito, o Direito Tributário não é avesso à utilização da prova indiciária ou indireta para referendar a desconsideração de atos, fatos ou negócios jurídicos aparentes, desde que a comprovação resulte de uma soma de indícios convergentes que leve a um encadeamento lógico suficientemente convincente da ocorrência do fato. O que não se aceita são meras suspeitas ou indícios relativamente isolados ou não concatenados, que não bastam para a desconstituição de negócios jurídicos de aparência lícita. Vejamos em qual caso se enquadra o contexto relatado e comprovado nos autos.

Quanto à **localização dos estabelecimentos**, as considerações constantes dos autos servem apenas para demonstrar a viabilidade e, portanto, incrementar a probabilidade da existência de uma confusão no controle gerencial, financeiro e administrativo das empresas.

Como destaca a decisão de primeira instância, a LZA encontra-se Rua Dr. Pedro Zimmermann, nº 772 – Bairro Itoupava Central – Blumenau - SC, que, justamente, é o mesmo da filial /0004-49 da recorrente. Ademais, os endereços da LZA e da CWA (localizada em Brusque - filial /0006-00) são identificados na rede mundial de computadores (site google) como sendo da Transville. Quanto à LZA, acrescenta ainda o decisório que, as fotos:

*são claras ao identificar a “Transville transportes serviços Blumenau” no endereço, sem fazer qualquer menção à empresa LZA. Outrossim, a foto do estabelecimento não demonstra se tratar de grande prédio ou conjunto de edifícios destinados ao acolhimento de várias empresas, como, por exemplo, galpões distribuídos em setores específicos ou em compartimentos estanques.*

Assim, conclui-se que o estabelecimento visualizado não comporta distinção entre as atividades supostamente exercidas pela LZA e as atividades exercidas pelo estabelecimento /0004-49 da recorrente, seja pela sua aparência exterior (ausência de identificação da empresa à qual pertence, ainda que sob o nome fantasia), seja pelo seu espaço, tornando improvável que o mesmo espaço consiga açambarcar as atividades de duas empresas de transportes de cargas, ainda que sob a forma de transporte fracionado, de forma a se confundirem em um todo só, daí advindo a demonstração de que a empresa LZA, não tem autonomia operacional em face da recorrente.

Relativamente à CWA (estabelecimento /0006-00), o aplicativo Google Maps não dispõe da foto do local, mas a fiscalização informa que:

*32. Essa filial de Brusque/SC (CNPJ 82.604.042/0006-00), foi criada pelo sujeito passivo em 11/1992, atualmente estabelecida*

na Rua Santos Dumont nº 40 –Galpão 03 – Bairro Santa Terezinha - foi também visitada por essa fiscalização na data de 08/08/2011.

33. Naquela oportunidade, quem se apresentou para atender à fiscalização foi o Sr. Deivis Rogerio Duarte, CPF 660.319.239-04. Ao questionarmos seu cargo (auxiliar administrativo) e em que empresa estava registrado, explicou que é empregado da TRANSVILLE mas atualmente é registrado na prestadora estabelecida naquele mesmo endereço.

Portanto, em relação à empresa CWA, a coincidência de estabelecimentos resta provada pela informação dada por segurado vinculado, juridicamente, a uma (CWA), e, de fato, a outra (Transville).

Em relação ao estabelecimento situado em Jaraguá do Sul – SC, à Rua Dona Emma Sasse, nº 64, Vila Lalau, a fiscalização informa ter se estabelecido no mesmo local a empresa Jaraguaense Transportes Ltda (CNPJ 03.423.164/0001-10). Todavia, como aponta a decisão de primeira instância, o Google Maps aponta que o local ostenta placa da Transville. Ademais, apontou a fiscalização que:

41. *Essa filial (CNPJ 82.604.042/0005-20) foi aberta em 06/1992 no endereço da Rua Dona Emma Sasse nº 64 Vila Lalau, onde estivemos ao início dos nossos trabalhos, sendo recebidos pelo Sr. Evandro Coutinho, CPF 947.893.719-72 que se apresentou como gerente.*

42. *Questionado sobre a existência de outra empresa transportadora com sede naquele mesmo endereço, denominada Jaraguaense Transportes Ltda., (JARAGUAENSE) CNPJ 03.423.164/0001-10, disse desconhecer-la.*

Portanto, tem-se como comprovado que a localização física do estabelecimento /0005-20 da recorrente é a mesma da sede da empresa Jaraguaense Transportes Ltda.

Como prova ainda da ausência completa de autonomia operacional da empresa LZA, há a **questão patrimonial da empresa interposta**. Com efeito, o balanço patrimonial levantado ao final do exercício de 2010 (fls. 69) mostra que a empresa LZA não possuía sequer um bem integrante do ativo permanente (imóveis, material de escritório, veículos etc), além de demonstrar expressiva movimentação no ativo circulante (conta Caixa).

Assim, pode-se concluir que a empresa não passava de mera empresa de fachada, assumindo integralmente a de mão-de-obra necessária à recorrente, servindo-se de seu local físico, seus veículos e outros aparatos materiais inerentes ao exercício da atividade empresária, por menor que fosse sua dimensão, o que também não é o caso dos autos, dado a rotatividade do fluxo de caixa.

Outrossim, a recorrente junta históricos de veículos pertencentes aos prestadores de serviços como demonstração da autonomia operacional destes, mas não foi juntado nenhum documento relativo à empresa LZA.

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

Autenticado digitalmente em 30/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 11/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

→ Doc. 05 (fls. 406/410) – demonstrativos de veículos da CWA:

	Fl. Autos	Placa Veic	Observação relevante
DOC. 05	406	MHJ 6009	Aquisição em 14/12/2009
	407	MHJ 5919	Aquisição em 14/12/2009
	408	MHJ 5869	Aquisição em 14/12/2009
	409	MGT 1062	Aquisição em 06/03/2007
	410	MDI 3585	Aquisição em 21/07/2006

→ Doc. 06 (fls. 412/414) – demonstrativos de veículos da Rota Brasil:

	Fl. Autos	Placa Veic	Observação relevante
DOC. 06	412	MCC 6013	Antigo proprietário Rota Brasil - não indica desde quando
	413	ilegível	Consta no nome de Stephani de Brito Augusto
	414	DDQ 8629	Antigo proprietário Rota Brasil - não indica desde quando

→ Doc. 13 (fls. 435/442) – demonstrativos de veículos da Jaraguense:

	Fl. Autos	Placa Veic	Observação relevante
DOC. 13	436	HQC 6369	Aquisição em 20/03/2008
	438	LYN 1586	Indica proprietários anterior e atual desconhecidos nos autos
	439	MDG 2967	Indica venda, pela Jaraguense, em 12/03/2008
	440	MFH 4051	Indica venda, pela Jaraguense, em 13/06/2011
	441	MFM 2299	Indica venda, pela Jaraguense, em 01/10/2010
	442	MGF 3100	Indica venda, pela Jaraguense, em 01/10/2010

Efetivamente, a recorrente demonstra que os referidos prestadores tinham veículo de transporte em sua propriedade. Todavia, há diversos outros indícios no sentido de que tais prestadores de serviços, em realidade, se constituíram efetivo departamento de fato da recorrente, vinculando a si volumosa massa de trabalhadores. Assim, o lançamento baseia-se na irregular interposição de pessoas jurídicas, de maneira que os “prestadores de serviço pessoas jurídicas” nada mais fizeram senão vincular a força de trabalho que seria vinculada à recorrente, exonerando-o dos encargos trabalhistas e previdenciários correspondentes. Assim, a mera verificação da existência de alguns veículos na propriedade dos prestadores de serviço não afasta a constatação da irregular interposição de pessoas jurídicas, como será visto à frente.

Ademais, vejamos alguns pontos específicos quanto aos demonstrativos trazidos aos autos pela recorrente:

Em relação à CWA os documentos trazidos informam que houve a aquisição de um veículo em 21/07/2006, outro em 06/03/2007, e outros três em 14/12/2009. Pelo quadro de fls. 78, o referido prestador foi responsável pela totalidade de segurados prestadores de serviços à recorrente, contando esta com apenas 1 segurado entre 01/2007 e 12/2010. Ora, pelo quantitativo de prestadores resta duvidoso aceitar que as prestações de serviços se deram com apenas 2 veículos até dezembro de 2009, momento no qual o prestador adquiriu outros três veículos.

Em relação à VS (atual Rota Brasil, que no período de 01/2007 a 06/2009 operava como agenciadora da Transville TRANSVILLE em sua filial de Blumenau/SC - estabelecimento /0004-49), os documentos de fls. 412 e 414 não informam desde quando os veículos pertenciam ao prestador de serviço, mas somente, a data de alienação (27/09/2011 e 30/03/2011), de forma que não se pode afirmar com certeza se os referidos veículos foram objeto da prestação dos serviços no período de ocorrência dos fatos geradores.

Por fim, com relação ao prestador Jaraguense (filial /0005-20), pelo quadro de fls. 81, verifica-se que o prestador assumiu a totalidade da mão-de-obra na execução dos serviços de transporte da recorrente no período de 01/2007 a 06/2009, quando houve significativa redução de sua massa de trabalhadores e consequente aumento dos segurados vinculados à recorrente. No período indicado, a recorrente demonstra a existência de apenas 2

veículos relativos ao prestador (Placa HQC 6369, adquirido em 20/03/2008 e MDG 2967, alienado pelo prestador em 12/03/2008), de forma a tornar incompatível a execução dos serviços com apenas estes veículos. Quanto aos demais veículos informados, não há a demonstração do momento da aquisição do mesmos pelo prestador.

Assim, o fato de os prestadores possuírem alguns poucos veículos é insuficiente para afastar, por si só, a irregular interposição de pessoas jurídicas.

É de se destacar ainda o **quadro** acostado aos autos pela fiscalização à fls. 76, que **compara o faturamento e a quantidade de funcionários mantidos pela recorrente na filial /0004-00 (Blumenau) com a quantidade de segurados mantidos nas mesmas competências pela VS (atual Rota Brasil) e LZA (o mesmo foi feito para as demais empresas prestadoras, em sequência ao Relatório Fiscal - CWA e Jaraguense)**. Ao longo do período compreendido pelas competências 01/2007 a 12/2010, o estabelecimento /0004-00 da recorrente não manteve **NENHUM** segurado a seu serviço, de forma que toda a prestação de serviços foi concentrada nas empresas “terceirizadas”, não obstante o faturamento da recorrente manter-se relativamente estável.

Relativamente à empresa CWA, o quadro de fls. 78 mostra que, entre 01/2007 a 12/2007, a recorrente manteve no estabelecimento situado em Brusque (/0006-00), somente **UM** segurado, ao passo que a CWA, manteve entre 20 e 30 segurados, restando contínuo e estável o faturamento do contribuinte no período.

Na localidade de Jaraguá do Sul – SC, até 06/2009, pelo quadro juntado às fls. 81, a fiscalização demonstra que entre 01/2007 e 06/2009, a recorrente não manteve **NENHUM** segurado no seu estabelecimento, e, não obstante isto, manteve constante faturamento. Ao contrário, no mesmo período (01/2007 a 06/2009) a única força de trabalho pertencia à Jaraguense (entre 10 e 16 funcionários), passando, a partir de 07/2009, a reduzir o número de trabalhadores, e, em contrapartida, aumentando-se o número de segurados vinculados à recorrente. Interessante observar que a partir de 07/2009, curiosamente, o faturamento auferido pela recorrente reduziu substancialmente, justamente no momento em que passou a assumir empregados na execução da suas atividades

Em relação à **composição societária** da empresa LZA, aberta em 07/2009, a mesma tem como sócios o Sr. Carlos Walter Arcari (cujas iniciais do nome resultam em “CWA”), e a Sra. Leciene Zanella Arcari (cujas iniciais do nome resultam em “LZA”), presumida pela fiscalização como esposa ou companheira do mesmo).

O Sr. Carlos Walter Arcari foi empregado da recorrente de 01/01/1992 a 01/05/1996 (/0004-49, estabelecimento onde é fixada a LZA) e de 01/06/1996 a 01/10/1997 (/0006-00 – Brusque/SC). Na cidade de Brusque a fiscalização constatou a existência da empresa CWA, cujo sócio é justamente o Sr. Carlos Walter Arcari, com data de abertura em 01/11/1997, ou seja, um mês após seu “desligamento” da recorrente. Nessa cidade, atuou na qualidade de agenciador, por intermédio de interposta pessoa jurídica, até 07/2009, quando, então, retornou à cidade de Blumenau e abriu a empresa L.Z.A. Transportes e Serviços Ltda, no mesmo endereço do estabelecimento onde outrora trabalhara (/0004-49). Após o início do “agenciamento”, ou não se manteve nenhum segurado (estabelecimento /0004-49 Blumenau) ou foi mantido apenas um segurado (estabelecimento/0006-00 Brusque), embora tenha sido mantido faturamento relevante.

No que tange à empresa V.S. Transportes e Serviços Ltda (atualmente Rota Brasil Transportes Ltda – CNPJ 02.297.092/0001-49), criada em 12/1997, a mesma tem como sócios o Sr. **Vilson João Serafim** (cujas iniciais do nome resultam em V.S.) e a Sra. Maristela

Regina Vieira Serafin (presumida pela fiscalização como esposa ou companheira do mesmo). Muito embora não haja coincidência de endereço com o estabelecimento /0004-00 (Blumenau), a fiscalização aponta que seu endereço comercial coincidia com o endereço dos sócios, o que se mostrava incompatível com o volume de operações mantidas e com a quantidade de segurados (entre 17 e 26 segurados). Note-se ainda que o Sr. Wilson João Serafim, foi empregado da recorrente no período compreendido pelas competências 11/1979 a 10/1997, muito próximo da criação da empresa V.S. Transportes, em 12/1997. Conforme demonstrativo de fls. 76, no período de 01/2007 a 12/2010, a recorrente não manteve sequer um segurado a seu serviço, de forma que toda a prestação de serviços se deu pelos segurados vinculados à V.S. Transportes, não obstante o faturamento dos serviços tenha permanecido íntegro e constante na recorrente.

Quanto à empresa Jaraguense, a fiscalização informa que o seu titular, o Sr. Flávio Murilo Vieira foi empregado da recorrente de 04/1989 a 07/1999, e que a empresa Jaraguense Transportes Ltda fora criada para ser agenciadora da recorrente na localidade de Jaraguá do Sul – SC até 06/2009, passando, a partir de então, a recorrente a operar diretamente a referida filial.

Destarte, a organização societária das empresas prestadoras com ex-empregados (e suas respectivas esposas) foi relatada como mais um indício da confusão no controle gerencial, financeiro e administrativo das empresas. Saliente-se que não se considerou a estrutura societária isoladamente, mas sim diante de um contexto, com muitas outras circunstâncias concatenadas e direcionadas a demonstrar a veracidade das conclusões fiscais. Não se discorda que é lícita a constituição societária por ex-empregados, mas, da forma como apresentada a estrutura societária, mas não se pode negar o valor probatório - ainda que no campo da prova indireta ou indiciária - enquanto elemento que viabiliza ou ao menos facilita situações de simulação ou de conluio.

Cumprе consignar ainda que há fortes indícios da veracidade da tese fiscal os excertos de **reclamatórias trabalhistas**, os quais denotam que as empresas eram tidas como uma só pelos próprios empregados. Especificamente, são transcritos trechos de depoimentos colhidos nos autos da ação trabalhista RT-01463-2007-046-12-00-5 (2ª Vara do Trabalho de Jaraguá do Sul), onde é reclamante o Sr. Valdecir Francisco da Silva, contra Asses Serviços Ltda e a Transville. Além deste elemento, traz parte do pronunciamento judicial exarado na ação trabalhista AT 01111- 2003-019-12-00-3 (1ª Vara do Trabalho de Jaraguá do Sul), onde é reclamante Mário Colé contra a Transville e Jaraguense. A recorrente entende que tais elementos não teriam a força probatória pretendida, pois (i) não há trânsito em julgado nas referidas ações; (ii) o depoimento não é o único meio de prova; e, (iii) os depoimentos são contraditórios entre si.

Entretanto, deve-se considerar que os trechos colacionados pela fiscalização corroboram tudo quanto já exposto anteriormente, ou seja, que havia confusão de empresas, com identidade de espaço físico e que os segurados realmente prestavam serviços à recorrente. Tais elementos podem e devem ser trazidos aos autos do processo administrativo, não para fazerem prova robusta por si só, mas para, em confronto com os demais elementos dos autos, formarem a convicção quanto aos fatos alegados pela fiscalização.

Destarte, não há que se negar prestabilidade a tais elementos de convicção sob o argumento de que não há trânsito em julgado, pois isto é irrelevante à finalidade para a qual se presta a sua produção, qual seja, motivar o lançamento fiscal. Como destacado na

decisão *a quo*, o trânsito em julgado seria relevante caso estivesse em discussão algum aspecto tributário decorrente de fato ou evento que merecesse ser reconhecido como tal pelo Poder Judiciário, integrando a própria causa de pedir do processo judicial, o que não é o caso. Outrossim, os fatos já apreciados, em conjunto a tais excertos de processos judiciais, confirmam a tese da fiscalização consistente na inexistência de fato das empresas prestadoras de serviço, razão pela qual, adoto tais frações dos processos judiciais, não como únicas provas, mas como mais um elemento de prova nos autos, valorando-as no seu conjunto.

Quanto aos **contratos firmados** entre a recorrente e as prestadoras (todos basicamente idênticos), embora o esforço da recorrente em conceituar as modalidades de transporte, temos que (i) há identidade do serviço contratado com o objeto social tanto do prestador como do tomador e a recorrente, (ii) além de haver transferência a execução do serviço de transporte, repassou também toda a parte administrativa, incluindo cobrança, venda, pagamento de fretes, emissão de manifestos e conhecimento de transportes e “demais serviços burocráticos”, de forma que não contratou, pura e simplesmente, uma prestação de serviços, mas descentralizou por completo um estabelecimento seu.

Também se previu que as prestadoras fizessem "visitas freqüentes à clientela, admitindo pessoal de relações públicas para incremento de vendas", além de "manter junto à unidade matriz da TRANSVILLE, o cadastro atualizado destes clientes". Ou seja, a prestadora desempenhava todas as funções/atividades da contratante naquela localidade. Não bastasse isso, foi previsto "os valores" somente seriam devidos às prestadoras "após terem os fretes sido pagos integralmente pelos clientes contratantes dos serviços de transporte". Ou seja, a prestadora poderia, em certos casos, trabalhar "de graça".

Ressalte-se que os os **objetos sociais das empresas prestadores estão integralmente absorvidos pelo objeto social da recorrente** de forma que não a mínima distinção capaz de conferir licitude, sequer na aparência, às contratações levadas a efeito. Não se verifica qualquer especialização no trabalho desenvolvido pelas contratadas, de forma a elidir a afirmação fiscal de que desenvolvia a própria atividade fim da recorrente.

Em suma, dos indícios invocados, extrai-se a ocorrência de ato simulatório consistente na utilização das "empresas prestadoras", enquadradas na sistemática de recolhimento do Simples Nacional, para a alocação de seus próprios empregados.

Com efeito, em atenção aos princípios da primazia da realidade e da verdade material, pode ocorrer de as relações que se mostrem existentes no campo meramente formal sejam desconsideradas por não refletirem, em substância, a realidade dos fatos. E nem se diga que não há amparo no Direito Tributário para a conduta adotada pela autoridade fiscal.

Segundo Orlando Gomes, ocorre simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiro (*Introdução ao Estudo do Direito – 7ª Edição*). O Código Civil Brasileiro de 2002 considera nulo o negócio jurídico simulado e assim apresenta as hipóteses em que resta ocorrida a simulação:

*Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

*§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

*I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;*

*II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*

*III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados*

Note-se que o conceito de simulação, que, em síntese, consiste em fingir negócio jurídico inexistente, envolve a concepção de dissimulação, que consiste na prática de negócio jurídico para ocultar, encobrir ou disfarçar um negócio jurídico existente. E, de acordo com o art. 118, inciso I do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

No caso em tela, a simulação ocorreu por intermédio daquilo que se denomina de abuso de forma jurídica, incorrendo a recorrente em modalidade de evasão fiscal (art. 149, VII, e 116, § único, do CTN). Portanto, na presença de simulação, a auditoria fiscal tem o dever-poder de não permanecer inerte, pois tais negócios são inoponíveis ao fisco no exercício da atividade plenamente vinculada do lançamento:

### CTN

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*(...)*

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

*Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*(...)*

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

Sendo assim, resta legítimo o procedimento administrativo de caracterização da prestação de serviços por segurados à outra empresa que não aquela para o qual foi contratado, tendo por fundamento os princípios da primazia da realidade e da verdade material e encontrando respaldo nos artigos 116, parágrafo único, e 149, VII, do CTN.

**Responsabilidade Solidária.** Alega a recorrente a inexistência de responsabilidade solidária das empresas contratadas pelas recorrente por constituírem grupo econômico, pois a autoridade fiscal estabeleceu a recorrente como contribuinte da exação.

Correta a afirmação da recorrente. Da análise do Relatório Fiscal, não se verifica qualquer caracterização de grupo econômico. Como visto, a acusação fiscal é clara e precisa: as empresas prestadoras são inexistentes de fato e o verdadeiro contibuinte é a recorrente.

**Aproveitamento de créditos.** A recorrente, alternativamente, requer a compensação dos pagamentos efetuados na sistemática do SIMPLES com os valores lançados.

Com efeito, a autoridade fiscal, para fim específico, superou o negócio jurídico simulado (prestação de serviços por segurados para empresa de “fachada”) para aplicar a lei tributária ao negócio jurídico dissimulado (prestação de serviços por segurados para a recorrente), de sorte que entendo que a parcela eventualmente recolhida na sistemática do SIMPLES pela contratada (ato simulado), correspondente à contribuição previdenciária patronal, deve ser aproveitada para abatimento do valor do débito lançado.

Quanto ao AI referente a contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos, não há que se falar em dedução de recolhimentos efetuados, uma vez que as empresas que aderiram ao SIMPLES não recolhem contribuição a Terceiros.

**Multas. Confisco.** 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, razão não confiro à recorrente, já que a multa foi aplicada em conformidade à legislação previdenciária descrita acima. Ademais, 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 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, nem

tampouco da multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430/96. Não recolhendo na época própria o sujeito passivo tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento.

**Multas. Direito Intertemporal.** Alega a recorrente que a multa deve ser reduzida a 20% (multa de mora).

Quanto à multa, a autoridade fiscal adotou os critérios contidos na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, a fim de verificar a penalidade mais benéfica à recorrente, 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).

Assim, para período até novembro de 2008, comparou a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal (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 (§§ 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) com a 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, aplicando a mais benéfica em cada competência.

Portanto, não poderia mesmo a autoridade fiscal adotar critério outro, não havendo que se cogitar da aplicação de multa no patamar pretendido pela recorrente (20%).

**Multa Qualificada. Competência 12/2008.** Alega a recorrente a inexistência de sonegação, fraude ou conluio a ensejar a duplicação da multa no período posterior a 11/2008.

Todavia, o que se verificar da acusação fiscal, já minuciosamente detalhada, é que a recorrente, de forma intencional, utilizava-se de empresas interpostas (prestadoras) para alocar os segurados a seu serviço e com isso reduzir a tributação devida (contribuições previdenciárias). Portanto, não há como vislumbrar a conduta da recorrente sem o elemento subjetivo, intencional.

Vejamos o dispositivo legal que trata da multa aplicada:

*Artigo 44 da Lei nº 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;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido*

*apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

**§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.**

(...)

Este artigo trata, portanto, da imputação de penalidades pelo lançamento de ofício, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, ou contribuições. Destacou-se a denominada multa de ofício (75% ou 150%).

Essas multas são aplicáveis em procedimento de fiscalização, quando se apure a insuficiência, ou o não recolhimento, de tributos e contribuições por parte do sujeito passivo da obrigação tributária. Portanto, correta a postura adotada pela autoridade fiscal no sentido de que o lançamento estava sujeito à multa de ofício (75% ou 150%).

Especificamente quanto à qualificação da multa em 150%, cumpre ressaltar que restou comprovado nos autos a conclusão fiscal no sentido de que houve a ocorrência de ato simulatório consistente na utilização de empresas interpostas (prestadoras), enquadradas na sistemática de recolhimento do Simples Nacional, para a alocação de seus próprios empregados.

Este abuso de forma foi caracterizado pela demonstração de que a recorrente simulou, fingiu negócio jurídico inexistente, tendo por fundamento os princípios da primazia da realidade e da verdade material e encontrando respaldo nos artigos 116, parágrafo único, e 149, VII, do CTN. Ora, evidente a presença do elemento subjetivo.

Acrescente-se que a recorrente não apresenta nenhuma razão, por absurda que fosse, para ter cometido, de forma não intencional, um deslize dessa grandeza. Apenas tenta negar a configuração da simulação.

Destarte, a multa deve ser mantida.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a parcela recolhida na sistemática do SIMPLES pela contratada (ato simulado), correspondente à contribuição previdenciária patronal, ser aproveitada para abatimento do valor do débito lançado.

(assinado digitalmente)  
André Luís Mársico Lombardi - Relator

**Voto Vencedor**

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Redator designado

DA PENALIDADE PECUNIÁRIA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO  
PRINCIPAL FORMALIZADA MEDIANTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Em que pesem as valiosas considerações expostas pelo Ilustre Relator, não comungo *data venia* a tese aviada na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, que na aplicação do princípio da retroatividade da lei tributária mais benigna, prevista no art. 106, II, 'c', do CTN, pugna pelo comparativo entre a multa de ofício prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela MP nº 449/2008, e a soma da sanção decorrente de infração à obrigação principal (art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99) com a sanção decorrente de infração à obrigação acessória prevista no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91, (§§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, em sua redação originária), como se estas ambas tivessem sido substituídas por aquela multa de ofício, ora estipulada na novel legislação.

E para fincar os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio iuris* que ora se escultura, atine-se que o *nomem iuris* de um instituto jurídico não possui o condão de lhe alterar ou modificar sua natureza jurídica.

*JULIET:*

*’Tis but thy name that is my enemy;  
Thou art thyself, though not a Montague.  
What’s Montague? it is nor hand, nor foot,  
Nor arm, nor face, nor any other part  
Belonging to a man. O, be some other name!  
What’s in a name? that which we call a rose  
By any other name would smell as sweet;  
So Romeo would, were he not Romeo call’d,  
Retain that dear perfection which he owes  
Without that title. Romeo, doff thy name,  
And for that name which is no part of thee*

William Shakespeare, *Romeo and Juliet*, 1600.

Ilumine-se, inicialmente, que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*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.*

*§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

*§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurídico impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado 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, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A questão ora em apreciação trata de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

Com efeito, o regramento legislativo relativo à aplicação de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal, vigente à data inicial do período de apuração em realce, encontrava-se sujeito ao regime jurídico inscrito no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

Documento assinado digitalmente em 30/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Autenticado digitalmente em 30/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 11/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

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

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela 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 pela Lei nº 9.876/99).*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela 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 pela 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).*

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

*a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.*

*§2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.*

*§3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o §1º deste artigo.*

*§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 9.876/99).*

No caso vertente, o lançamento tributário sobre o qual nos debruçamos promoveu a constituição formal do crédito tributário, mediante lançamento de ofício consubstanciado em Autos de Infração de Obrigação Principal referentes a fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro/2005 a junho/2010.

Nessa perspectiva, de acordo com o art. 144 do CTN, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante Auto de Infração de Obrigação Principal, para os fatos geradores ocorridos no período anterior à vigência da MP nº 449/2008, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal há que ser dimensionalizada de acordo com o critério de cálculo insculpido no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui denominada “*multa de mora*”, variando de 24%, se paga até quinze dias do recebimento da notificação fiscal, até 50% se paga após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, hoje CARF, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias, porém não incluídas em lançamentos Fiscais de ofício, ou seja, quando o recolhimento não for resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade

pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado, no horizonte temporal em relevo, em conformidade com a memória de cálculo assentada no inciso I do mesmo dispositivo legal acima mencionado, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, variando de oito por cento, se paga dentro do mês de vencimento da obrigação, até vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da exação.

Tal discrimen encontra-se tão claramente consignado na legislação previdenciária que até o organismo cognitivo mais rudimentar em existência – o computador – consegue, sem margem de erro, com uma simples instrução *IF – THEN – ELSE unchained*, determinar qual o regime jurídico aplicável a cada hipótese de incidência:

***IF*** lançamento de ofício ***THEN*** art. 35, II da Lei nº 8.212/91

***ELSE*** art. 35, I da Lei nº 8.212/91.

Traduzindo-se do “*computês*” para o “*juridiquês*”, tratando-se de lançamento de ofício, incide o regime jurídico consignado no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Ao revés, nas demais situações, tal como na hipótese de recolhimento espontâneo de contribuições previdenciárias em atraso, aplica-se o regramento assinalado no Inciso I do art. 35 desse mesmo diploma legal.

Com efeito, as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo Obrigado, porém, mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91, estatuinto que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, 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, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por aí. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A, que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de penalidade pecuniária, então batizada de “*multa de ofício*”, à razão de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, *verbis*:

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

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).*

#### **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)*

*§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

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

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

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

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

*§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

*§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.*

*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.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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.

**Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Como visto, o regramento da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal a ser aplicada nos casos de recolhimento espontâneo feito a destempo e nas hipóteses de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias encontravam-se assim previstos na legislação tributária:

- a. Antes da vigência da MP nº 449/2008, respectivamente, nos incisos I e II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99;
- b. Após a vigência da MP nº 449/2008, respectivamente, nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, os quais, nessa ordem, remetem aos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96.

Nesse novo regime legislativo, a instrução de seletividade invocada anteriormente passa a ser informada de acordo com o seguinte comando:

**IF** lançamento de ofício **THEN** art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

**ELSE** art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Diante de tal cenário, a contar da vigência da MP nº 449/2008, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício há que ser dimensionalizada de acordo com o critério de cálculo insculpido no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui referida pelos seus genitores com o nome de batismo de “*multa de ofício*”, calculada de acordo com o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado em conformidade com as disposições inscritas no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, calculada de acordo com o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Não demanda áurea mestria perceber que o *nomem iuris* consignado na legislação previdenciária para a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, que nas ordens do Ministério da Previdência Social recebeu a denominação genérica de “*multa de mora*”, art. 35, II da Lei nº 8.212/91, no âmbito do Ministério da Fazenda houve-se por batizada com a singela denominação de “*multa de ofício*”, art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008. Mas não se iludam, caros leitores ! Malgrado a diversidade de rótulos, as suas naturezas jurídicas são idênticas: penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

No que pertine à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal não incluída em lançamento de ofício, o título designativo adotado por ambas as legislações acima referidas é idêntico: “*Multa de Mora*”.

Não carece de elevado conhecimento matemático a conclusão de que o regime jurídico instaurado pela MP nº 449/2008, e convertido na Lei nº 11.941/2009, instituiu uma apenação mais severa para o descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício (75%) do que o regramento anterior previsto no art. 35, II, da

Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 (de 24% a 50%), não havendo que se falar, portanto, de hipótese de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN, durante a fase do contencioso administrativo.

**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.*

Conforme acima demonstrado, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, antes do advento da MP nº 449/2008, encontrava-se disciplinada no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Contudo, após o advento da MP nº 449/2008, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício passou a ser regida pelo disposto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela citada MP nº 449/2008.

Não é cabível, portanto, efetuar-se o cotejo de “*multa de mora*” (art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99) com “*multa de mora*” (art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008), pois estar-se-ia, assim, promovendo a comparação de *nomem iuris* com *nomem iuris* (multa de mora) e não de institutos de mesma natureza jurídica (penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício).

Tal retroatividade não se coaduna com a hipótese prevista no art. 106, II, 'c', do CTN, a qual se circunscreve a penalidades aplicáveis a infrações tributárias de idêntica natureza jurídica, *in casu*, penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício. *Lé com lé, cré com cré* (Jurandir Czaczes Chaves, 1967).

Reitere-se que não se presta o preceito inscrito no art. 106, II, 'c', do CTN para fazer incidir retroativamente penalidade menos severa cominada a uma infração mais branda para uma transgressão tributária mais grave, à qual lhe é cominado em lei, especificamente, castigo mais hostil, só pelo fato de possuir a mesma denominação jurídica (*multa de mora*), mas naturezas jurídicas distintas e diversas.

Como visto, a norma tributária encartada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96, só se presta para punir o descumprimento de obrigação principal não formalizada mediante lançamento de ofício.

Nos casos de descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, tanto a legislação revogada (art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99), quanto a legislação superveniente (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96) preveem uma penalidade pecuniária específica, a qual deve ser aplicada em detrimento da regra geral, em atenção ao princípio jurídico *lex specialis derogat generali*, aplicável na solução de conflito aparente de normas.

Entendo também não proceder a tese que defende a comparação entre a multa de ofício prevista no art. 35-A com a soma da multa de mora prevista no art. 35, II, e a multa pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, todos da Lei nº 8.212/91, para fins de determinação da penalidade mais benéfica ao infrator, visando à aplicação do Princípio da Retroatividade Benigna inscrito no art. 106, II, 'c', do CTN.

Não procede, ao meu sentir, a alegação de que a multa pelo descumprimento de Obrigação Principal formalizada mediante Lançamento de Ofício prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, estaria apenando, conjuntamente, tanto descumprimento da Obrigação Tributária Principal lançada quanto o Obrigação Tributária Acessória estampada no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91, a justificar o somatório de multas.

Tratam-se de duas condutas absolutamente distintas, autônomas e independentes, portando cada uma natureza jurídica diferenciada, regramento jurídico diverso, tipificação específica e distinta, e penalidade própria.

Tanto que o Contribuinte pode proceder das seguintes maneiras:

- I. Recolher o tributo devido e declarar integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- II. Recolher o tributo devido e declarar parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- III. Recolher o tributo devido e não entregar as GFIP correspondentes.
- IV. Recolher parcialmente o tributo devido e declarar integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- V. Recolher parcialmente o tributo devido e declarar parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- VI. Recolher parcialmente o tributo devido e não entregar as GFIP correspondentes.
- VII. Não recolher qualquer tributo devido e declarar integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- VIII. Não recolher qualquer tributo devido e declarar parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- IX. Não recolher qualquer tributo devido e não entregar as GFIP correspondentes.

A declaração de todos os Fatos Geradores de Contribuição Previdenciária nas GFIP é uma obrigação acessória prevista no inciso IV da Lei nº 8.212/91. A declaração parcial dos fatos geradores na GFIP (hipóteses II, V e VIII) constitui-se violação à obrigação acessória acima citada, e implica a aplicação imediata da penalidade prevista no §5º do mesmo artigo 32 já mencionado, inexistindo qualquer regramento que exclua a aplicação de tal multa caso tenha ocorrido lançamento de ofício da Obrigação Tributária Principal correspondente.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*(...)*

*IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528/97)*

*(...)*

*§4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528/97)*

<i>0 a 5 segurados</i>	<i>1/2 valor mínimo</i>
<i>6 a 15 segurados</i>	<i>1 x o valor mínimo</i>
<i>16 a 50 segurados</i>	<i>2 x o valor mínimo</i>
<i>51 a 100 segurados</i>	<i>5 x o valor mínimo</i>
<i>101 a 500 segurados</i>	<i>10 x o valor mínimo</i>
<i>501 a 1000 segurados</i>	<i>20 x o valor mínimo</i>
<i>1001 a 5000 segurados</i>	<i>35 x o valor mínimo</i>
<i>acima de 5000 segurados</i>	<i>50 x o valor mínimo</i>

*§5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97)*

De outro eito, a não declaração dos fatos geradores na GFIP (hipóteses III, VI e IX) também se configura como violação à mesma obrigação acessória assentada no inciso IV da Lei nº 8.212/91, e importa na aplicação imediata da penalidade prevista no §4º do mesmo artigo 32 já citado, inexistindo qualquer regramento que exclua a aplicação de tal multa caso tenha ocorrido lançamento de ofício da Obrigação Tributária Principal correspondente.

De outro giro, o não recolhimento total ou parcial da Obrigação Tributária Principal (hipóteses IV a IX) configura-se caso determinante para o lançamento de ofício, nos termos do art. 37 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 142 do CTN, inexistindo qualquer regramento que exclua a aplicação da multa pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, nas hipóteses em que os fatos geradores correspondentes não tenham sido declarados, ou tenham sido declarados de maneira incompleta na GFIP correspondente.

### **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*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.*

*§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. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).*

*§2º Por ocasião da notificação de débito ou, quando for o caso, da inscrição na Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, a fiscalização poderá proceder ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo, conforme dispuser aquela autarquia previdenciária, observado, no que couber, o disposto nos §§ 1º a 6º, 8º e 9º do art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).*

### **Código Tributário Nacional**

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

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

Ora... A extinção do crédito tributário decorrente de infração a obrigação tributária constitui-se hipótese de anistia, a qual se encontra contida no campo da reserva legal, nos termos do art. 97, VI, do CTN, somente podendo ser concedida mediante lei específica federal (*in casu*) que regule exclusivamente a anistia, ou a correspondente contribuição, a teor do §6º do art. 150 da CF/88.

**Código Tributário Nacional**

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

(...)

*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

*Art. 175. Excluem o crédito tributário:*

*I - a isenção;*

*II - a anistia.*

*Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.*

**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:*

(...)

*§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, 'g'. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93)*

Note-se que de acordo com o disposto no inciso I do art. 111 do CTN, só há que se falar em exclusão de crédito tributário nas hipóteses expressamente previstas na lei específica, o que, convenhamos, não é o presente caso, uma vez que inexistente qualquer previsão no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, que exclua o Crédito Tributário decorrente do descumprimento da Obrigação Tributária Acessória estampada no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91.

**Código Tributário Nacional**

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

Merece ser citado que antes da vigência da MP nº 449/2008 pairava uma dúvida na Fiscalização a respeito do procedimento a ser adotado nos casos em que o Contribuinte declarava os fatos geradores nas GFIP, mas não procedia ao recolhimento do tributo devido.

A legislação tributária afirmava que o Crédito Tributário encontrava-se lançado (art. 33, §7º, da Lei nº 8.212/91), contudo, o art. 37 da mesma lei determinava a lavratura do lançamento de ofício, uma vez que restava configurado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições em foco.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256/2001).*

*§7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).*

*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.*

A MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, veio a estabelecer um novo procedimento, na medida em que estatuiu que o lançamento de ofício não seria mais necessário nas hipóteses em que houvesse declaração dos fatos geradores nas GFIP, conforme se depreende da nova redação do citado art. 37 da Lei nº 8.212/91.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, **não declaradas na forma do art. 32 desta Lei**, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009). (grifos nossos)*

Portanto, a contar da vigência da MP nº 449/2008, as hipóteses de conduta do Contribuinte passaram a receber o seguinte tratamento por parte da Fiscalização:

- I. O Contribuinte recolheu o tributo devido e declarou integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Conduta regular. Nada a fazer.
- II. O Contribuinte recolheu o tributo devido e declarou parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.
- III. O Contribuinte recolheu o tributo devido e não entregou a GFIP - Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.
- IV. O Contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido e declarou integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Não cabe lançamento de ofício. Cobrança administrativa do débito declarado e não recolhido, com a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.
- V. O Contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido e declarou parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Lançamento de ofício da parcela não recolhida, acrescida da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, em relação aos fatos geradores não declarados.
- VI. O Contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido e não entregou a GFIP - Lançamento de ofício da parcela não recolhida, acrescida da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.
- VII. O Contribuinte não recolheu qualquer tributo devido e declarou integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP - Não cabe lançamento de ofício. Cobrança administrativa do débito declarado e não recolhido, com a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.
- VIII. O Contribuinte não recolheu qualquer tributo devido e declarou parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP - Cobrança administrativa do débito correspondente aos fatos geradores declarados e não recolhido, acrescido da multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009; Lançamento de ofício da parcela não recolhida correspondente aos fatos geradores não declarados, acrescida da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de

multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, em relação aos fatos geradores não declarados.

- IX. O Contribuinte não recolheu qualquer tributo devido e não entregou a GFIP - Lançamento de ofício do tributo devido, acrescido da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Assim, o Lançamento de Ofício somente deve ocorrer nas hipóteses em que não tenha havido o recolhimento do tributo e, cumulativamente, não tenha havido declaração ou tenha havido declaração incorreta dos fatos geradores nas GFIP correspondentes, como assim determina o art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, *in verbis*:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

**Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

Ou seja, o disposto no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 apenas restringe a lavratura do lançamento de ofício às hipóteses em que não houve recolhimento total ou parcial do tributo devido e, cumulativamente, não se operou a entrega da GFIP ou entregou-se a GFIP com informações inexatas ou omissas.

Não se deslembre que a legislação previdenciária tomou “*emprestada*” uma norma tributária que havia sido redigida em conformidade com a Legislação Fazendária já preexistente, fato que explica o não casamento perfeito dos termos utilizados em ambos os ramos do Direito Tributário em questão.

Nessa perspectiva, nos casos de lançamento de ofício, o cotejamento de normas tributárias para fins específicos de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN somente pode ser efetivado, exclusivamente, entre a norma assentada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a regra encartada no art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, uma vez que estas tratam, especificamente, de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, ou seja, penalidades de idêntica natureza jurídica.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2008, exclusive, o cotejo entre as hipóteses acima elencadas revela que a multa de mora aplicada nos termos do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, sempre se mostrará menos gravosa ao contribuinte do que a multa de ofício prevista no art. 35-A do mesmo Diploma Legal, inserido pela MP nº 449/2008, contingência que justifica a não retroatividade da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a penalidade por ela imposta se revela mais ofensiva ao infrator.

Nesse contexto, vencidos tais prolegômenos, tratando-se o vertente caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, o atraso objetivo no recolhimento de tais exações pode ser apenado de duas formas distintas, a saber:

- a. Tratando-se de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, circunstância que implica a incidência de multa de mora nos termos do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, na razão variável de 24% a 50%, enquanto não inscrito em dívida ativa, por ser mais benéfica ao infrator que a multa de ofício de 75% prevista na novel legislação;
- b. Tratando-se de fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que promoveu a inserção do art. 35-A na Lei de Custeio da Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio, em que tal percentual é duplicado.

Dessarte, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, o cálculo da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser efetuado com observância aos comandos inscritos no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na mesma hipótese específica, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada consoante a regra estampada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O raciocínio acima delineado é válido enquanto não for ajuizada a correspondente ação de execução fiscal. Como se depreende do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/99, o valor da multa de mora decorrente de lançamento de ofício de

obrigação principal é variável em função da fase processual em que se encontre o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

De fato, encerrado o Processo Administrativo Fiscal e restando definitivamente constituído, no âmbito administrativo, o crédito tributário, não sendo este satisfeito espontaneamente pelo Sujeito Passivo no prazo normativo, será inscrito em Dívida Ativa da União, para subsequente cobrança judicial.

Ocorre que, após o ajuizamento da execução fiscal, a multa pelo atraso no recolhimento de obrigação principal é majorada para 80% ou 100%, circunstância que torna a multa de ofício (75%) menos ferina, operando-se, a partir de então, a retroatividade da lei mais benéfica ao infrator, desde que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, inclusive, considerando a necessidade de se observar o preceito insculpido no art. 106, II, "c", do CTN concernente à retroatividade benigna, o novo mecanismo de cálculo da penalidade pecuniária decorrente da mora do recolhimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício trazido pela MP nº 449/08 deverá operar como um limitador legal do *quantum* máximo a que a multa poderá alcançar, *in casu*, 75%, mesmo que o crédito tributário seja objeto de ação de execução fiscal. Nestas hipóteses, somente irá se operar o teto de 75% nos casos em que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Da conjugação das normas tributárias acima revisitadas conclui-se que, nos casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, a penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação principal deve ser calculada de acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores inadimplidos, conforme se vos segue:

- a. Para os fatos geradores ocorridos até novembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada conforme a memória de cálculo exposta no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, observado o limite máximo de 75%, desde que não estejam presentes situações de sonegação, fraude ou conluio, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c', do CTN.
- b. Para os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada de acordo com o critério fixado no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

No caso dos autos, considerando ser de 01/01/2008 a 31/12/2008 o período de apuração do Crédito Tributário ora lançado, e considerando haver sido verificada a presença dos elementos objetivos e subjetivos de conduta que, em tese, se qualifica como fraude e/ou sonegação, tipificadas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, resulta que a penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser aplicada de acordo com o art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, para as competências até novembro/2008, inclusive, e em

conformidade com o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, para as competências a partir de dezembro/2008, inclusive, em atenção ao princípio *tempus regit actum*.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Arlindo da Costa e Silva- Redator designado