



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

Processo n° 10980.720238/2011-83
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-004.245 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.
Recorrente PROCOPIO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÕES PAGAS PELA EMPRESA INTERPOSTA. A parcela recolhida na sistemática do SIMPLES pela empresa interposta, correspondente à contribuição previdenciária, deve ser apropriada para fins de abatimento no débito lançado, sob pena de ocorrência de bis in idem.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR. O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%, nos casos de descumprimento de obrigação acessória cumulada com não recolhimento da obrigação principal.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a exclusão dos valores recolhidos pela empresa PROCBAG no regime do SIMPLES, desde que se refiram aos mesmos segurados obrigatórios e aos respectivos períodos, bem como para aplicar a multa limitada ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, vencida nesta parte a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis.

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

Thiago Taborda Simões – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes (presidente), Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Thiago Taborda Simões, Luciana de Souza Espíndola Reis, Ronaldo de Lima Macedo e Lourenço Ferreira do Prado.

Relatório

Trata-se auto de infração lavrado em razão ao não recolhimento de contribuições previdenciárias destinadas ao INSS, correspondentes às cotas da empresa (AI 37.298.986-1) e dos segurados (AI 37.298.987-0), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do GILRAT, bem como as contribuições sociais devidas às outras entidades e fundos (AI 37.298.988-8), além da multa por omissão de dados correspondentes a fatos geradores em GFIP (AI 37.298.985-3).

Nos termos do relatório fiscal de fls. 58/73, o débito foi constituído diante da constatação de intermediação ilegal de mão-de-obra por meio da empresa PROCBAG INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BIG BAG LTDA.

Intimada da autuação, a Recorrente apresentou impugnação de fls. 294/309. A impugnação foi julgada improcedente através do acórdão de fls. 356/368 sob os seguintes fundamentos:

- 1) Restou comprovado pela fiscalização que os empregados Evaldo de Souza Gomes e Acir José Bulow se tornaram sócios da empresa Procbag e, ao mesmo tempo, mantinham vínculo de emprego com a autuada, não constando na folha de pagamento ou nas GFIP da Procbag o pagamento de pro-labore;
- 2) Os documentos que acompanham a impugnação não comprovam o efetivo exercício da administração da empresa Procbag pelos sócios em questão;
- 3) A dependência econômica é inequívoca e total já que a Procbag só possui como cliente a empresa Recorrente, sendo sua única fonte de receitas;
- 4) Somando todos os indícios levantados pela fiscalização se gerou a convicção de que durante o período fiscalizado, a Procbag simplesmente intermediava a mão de obra com redução de carga tributária por ser empresa optante do Simples;
- 5) Não se trata de mera presunção em desfavor do contribuinte. Os fatos relacionados pela fiscalização formam um conjunto probatório que comprova que a formalização de contratos de trabalho em nome da empresa Procbag constituiu-se em um artifício utilizado para encobrir as verdadeiras relações jurídicas;
- 6) No momento do pagamento ou parcelamento do débito o valor das multas aplicadas deverá ser analisado e os lançamentos serão retificados para aplicação de penalidade mais benéfica.

Cientificada do resultado do julgamento, a Recorrente interpôs recurso voluntário de fls. 372/388, segundo o qual:

- 1) A sucessão tributária somente poderia se constituir entre os antigos sócios da Procbag e os atuais;
- 2) A indicação para administrar a sociedade decorre do reconhecimento da capacidade dos funcionários Evaldo e Acir em levar a efeito tal empreitada, sendo certo que tal ato não constitui ilícito tributário sob qualquer aspecto;
- 3) Os sócios Evaldo Gomes e Acir Bulow somente passaram a integrar o quadro societário da Procbag em 04/01/2008, sendo a exação lavrada para desconstituir o regime diferenciado de recolhimento de impostos desde julho de 2007;
- 4) Não há ilicitude no fato de a empresa possuir um único cliente. Considerar tal fato como indício resulta em afronta ao princípio da livre iniciativa constitucionalmente garantido;
- 5) Os balanços patrimoniais demonstram absoluta autonomia contábil e financeira da Procbag. Neles estão especificados os custos com pessoal, custos operacionais, além do rol de fornecedores, obrigações trabalhistas, tributárias e demais elementos que refletem sua autonomia;
- 6) O fato de a propriedade do imóvel em questão ser de empresa da qual Inácio Procópio é sócio-administrador apresenta-se irrelevante pois a relação locatícia está formalizada por contrato a ser oportunamente juntado;
- 7) O fisco presumiu que a Recorrente é o sujeito passivo das contribuições decorrentes das remunerações pagas aos empregados e contribuintes individuais não recolhidas pela Procbag em razão da adesão ao Simples;
- 8) Não há que se falar em multa por apresentação de GFIP com dados não correspondentes à realidade, pois a Procbag não poderia – por não ser responsável por tal – apresentar informações relacionadas a contribuições devidas por pessoa jurídica diversa;
- 9) O ato administrativo é nulo em razão de indicação errônea do dispositivo legal violado pelo contribuinte. O motivo ensejador da lavratura do auto de infração (suposta caracterização de unicidade empresarial e fracionamento de atividades) encontra-se absolutamente desvinculado da conduta prevista na norma aplicada pelo fiscal, que prevê penalização do contribuinte que apresentar informações não correspondentes à realidade fática na GFIP;
- 10) Se reconhecida a desconstituição da autonomia das empresas envolvidas, requer sejam abatidos do lançamento os valores recolhidos pela Procbag no regime do simples.

O recurso voluntário foi encaminhado ao CARF para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Thiago Taborda Simões - Relator

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, inclusive o da tempestividade, razão pela qual dele conheço.

Sem preliminares.

No mérito**Do reconhecimento da fraude**

A autuação decorreu da verificação pela autoridade fiscalizadora de indícios de fraude na relação estabelecida entre a empresa Recorrente e a empresa Procbag, inscrita esta última no Simples Nacional.

Antes de adentrar na análise do caso, transcrevo os indícios apurados pela fiscalização em sede de relatório fiscal:

“14. No início das ações fiscais nas empresas referidas neste processo, as relações entre as empresas aparentavam características de industrialização por encomenda, onde a Procbag seria a industrializadora, recebendo matéria-prima, aplicando mão-de-obra e entregando produto acabado ou semi-acabado, e a Procópio Indústria e Comércio a encomendante; fornecendo as matérias-primas e recebendo os produtos acabados ou semi-acabados. No entanto as informações coletadas no decorrer da fiscalização no sujeito passivo ora autuado e na Procbag revelaram o real liame entre as empresas e conduziram à convicção de que, no mundo dos fatos, há apenas uma empresa: Procópio Indústria e Comércio Ltda. A Procópio Indústria e Comércio Ltda fracionou parte de suas atividades utilizando-se, de forma simulada, de outra pessoa jurídica, PROCBAG INDUSTRIA E COMERCIO DE BIG BAG LTDA, indevidamente optante pelo Simples Nacional, com a finalidade de suprimir tributos devidos à Previdência Social e às outras entidades e fundos (terceiros), já que para a empresa optante pelo Simples não há incidência, sobre a folha de pagamento, de contribuições sociais a cargo da empresa. Os indícios coletados são os seguintes:

14.1 Dos sócios da Procbag: Conforme contrato social anexo, a Procbag possui dois sócios: Evaldo de Souza Gomes (CPF 255.497.159-53, NIT 1.042.211.897-1) e Acir José Bulow (CPF 696.307.639-15, NIT 1.212.049.127-7). Ambos são empregados da Procópio Indústria e Comércio Ltda. Evaldo é gerente comercial e

Acir é encarregado de recursos humanos (registro desses empregados está nos documentos anexados).

Conforme informações contidas no sistema CNIS, Evaldo está vinculado à empresa Procópio Indústria e Comércio há mais de 20 anos.

Por sua vez, Acir José Bulow está vinculado à Procópio Indústria e Comércio há mais de 16 anos, conforme quadro a seguir extraído do sistema CNIS.

As duradouras vinculações empregatícias de Evaldo e Acir, sócios da Procbag, com a empresa Procópio Indústria e Comércio denotam a confiança existente entre as partes de modo a presumir a fidelidade e sujeição dos empregados à vontade do empregador a ponto de incluir os empregados como únicos sócios da Procbag.

Ainda: não consta na contabilidade, folha de pagamento ou nas declarações em GFIP da empresa Procbag o pagamento de pro labore a estes sócios. Esse fato corrobora o entendimento da Fiscalização de que Evaldo e Acir são interpostas pessoas no contrato social da Procbag e que os proprietários de fato da Procbag são os mesmos da Procópio Indústria e Comércio conforme consta no relatório de vínculos, anexo.

14.2 Dependência econômica da empresa Procbag em relação à Procópio Indústria e Comércio Ltda. *A partir da análise das informações contábeis da Procbag, no período fiscalizado, foi constatado que a Procbag existe para servir a apenas um único cliente: a Procópio Indústria e Comércio. Conforme consta na conta contábil “1102140 – clientes” e nos balancetes anexos (extraídos dos livros Diário) da Procbag, todo o faturamento da Procbag advém da prestação de serviço de industrialização para a Procópio Indústria e Comércio Ltda. A simbiose existente entre as empresas justifica-se por um único motivo: A Procbag é uma fração da Procópio Indústria. Está contida nas operações dessa, é absolutamente dependente e não tem existência autônoma.*

14.3. Inexistência de atividade comercial na Procbag. *Corroborando a conclusão do item anterior, foi constatado que a Procbag não tem preocupação em angariar clientes. Não possui departamento comercial ou de vendas, nem vendedores. Não possui endereço eletrônico (site) na internet. Utilizando-se a ferramenta de busca na internet “Google”, ao pesquisar “PROCBAG INDUSTRIA E COMERCIO DE BIG BAG”, conforme impressão anexa, o resultado da pesquisa não faz qualquer menção a endereço eletrônico da referida empresa. Mais: Não há referência a endereço ou telefone para contato. Por outro lado, ao pesquisar por Procópio Indústria e Comércio chega-se facilmente a todas essas informações comerciais e ao site <http://www.procopio.com.br>, conforme impressões a seguir.*

14.4. Cargos dos empregados da Procbag. *Conforme relação de empregados e respectivos cargos, referentes à Procbag, nota-se a existência apenas de empregados em área de produção. Não há empregados vinculados a outras áreas típicas de uma empresa. Não há cargos relacionados a compras, vendas, administração, recursos humanos ou contabilidade. Não poderia ser diferente, pois a Procbag*

nada mais é que um departamento fabril da Procópio Indústria e Comércio. E ainda: No rodapé das folhas onde consta a lista de empregados da Procbag aparece o nome da empresa Procópio Indústria e Comércio Ltda. Mais uma evidência de que a administração e controle da Procbag é realizada pela Procópio Indústria e Comércio Ltda.

14.5. Vínculos empregatícios do “supervisor geral de produção” da Procbag. O supervisor geral de produção da Procbag, Mauro Ordonhes, trabalhou por mais de 12 anos na Procópio Indústria e Comércio Ltda. e depois passou a trabalhar na Procbag. Mais uma evidência de que pessoas de confiança da Procópio Indústria e Comércio Ltda. comandam a empresa Procbag, sob supervisão dos donos da Procópio. A ficha de registro de empregado de Mauro Ordonhes na Procópio encontra-se anexada a este relatório. A planilha a seguir também demonstra a seqüência de vínculos empregatícios de Mauro Ordonhes.

14.6. Contrato de Locação do imóvel onde se situa a Procbag. A estreita ligação entre a Procbag e a Procópio Indústria e Comércio aparece também quando se analisa referido contrato (cópias anexas). Vejamos: O contrato de locação comercial, referente ao imóvel onde está instalada a Procbag, menciona duas pessoas jurídicas como locadoras. Primeiramente a empresa Alçabras Indústria e Comércio, CNPJ 06.110.207/0001-03 e no aditivo contratual, aparece a empresa JPP Administração e Participações Ltda, CNPJ 07.780.510/0001-78. Estas duas empresas têm em comum, como sócio, a pessoa de Inácio Procópio Neto, sócio-administrador da Procópio Indústria e Comércio, conforme contratos sociais anexos.

14.7. Informalidade das relações empresariais entre a Procbag e a Procópio Indústria e Comércio. A Procbag foi intimada a apresentar o contrato de industrialização com a Procópio Indústria e Comércio, bem como a informar sobre a existência de outros clientes. Informou ser verbal o contrato entre as partes e ou condicionada a correio eletrônico (sic). Completando a resposta, informou manter como cliente apenas a Procópio Indústria e Comércio. Resposta anexa.

14.8. Responsabilidade pelo envio das GFIP. As declarações em GFIP das duas empresas são feitas pela mesma pessoa: Acir José Bulow. Conforme sistema gfipweb, ao pesquisar em informações de remessa/responsável, aparece o nome da mesma pessoa. Este é mais um elemento de convicção acerca da simulação existente e a confirmar a constatação de que a Procbag é um departamento fabril da Procópio Indústria e Comércio. Seguem amostras comprobatórias do remetente das GFIP.

15. Do conjunto de indícios apontados, conclui-se que a empresa Procbag, no período fiscalizado, não teve existência autônoma. Suas atividades foram totalmente integradas às atividades e objetivo social da empresa Procópio Indústria e Comércio Ltda. Do cotejo dos elementos obtidos pela Fiscalização conclui-se que o comando de ambas as empresas (Procbag e Procópio Indústria e Comércio) está a cargo da mesma pessoa física: Inácio Procópio Neto. [...]”

O relatório fiscal, nos termos supra transcritos, expressa com clareza a situação fática encontrada quando da auditoria e sustenta de forma suficiente a desconsideração da prestação de serviços pela empresa Procbag à Recorrente, evidenciando que os segurados prestavam serviços através da interposição da prestadora de serviço que, em suma, não possuía patrimônio, despesas operacionais, autonomia financeira e de administração.

Foi desconsiderada a prestação de serviço em favor da Recorrente por todas as circunstâncias, motivos e evidências relatadas pelo fisco, para considerar toda a mão de obra empregada no processo produtivo da Recorrente como de sua responsabilidade quanto ao recolhimento das contribuições previdenciárias.

A capacidade da Secretaria da Receita Federal para desconsiderar contratos firmados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo é clara na leitura da legislação previdenciária em conjunto com o Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 116. (...)

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.

Em complemento, a Lei nº 8.212/91, em seu art. 33, bem como o Regulamento da Previdência Social, em seu art. 229, § 2º, prevê:

Lei nº 8.212/91:

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

Decreto nº 3.048/99:

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

[...]

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

O referido art. 9º traz o rol de segurados obrigatórios da Previdência Social. No inciso I estão as situações de enquadramento dos segurados empregados, sendo que a relação pactuada nos contratos desconsiderados nessa notificação pode ser observada na alínea ‘a’:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado; [...]

A desconsideração da empresa Procbag decorreu da realidade fática encontrada pela fiscalização, qual seja a existência de relação de emprego entre as pessoas físicas e a empresa ora Recorrente.

O fato é que o prejuízo aos cofres da Previdência Social é inegável, na medida em que os empregados efetivamente envolvidos no processo produtivo têm seus contratos de trabalho firmados por empresa inclusa no SIMPLES, isenta do recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, enquanto a tomadora dos serviços – ora Recorrente – possui folha de pagamentos muito menor, sem ônus previdenciários.

Além disso, as alegações trazidas pela Recorrente em sede de recurso voluntário não foram suficientes para descaracterizar os indícios apurados e muito bem detalhados pela fiscalização.

Sendo assim, faticamente demonstrada a ocorrência da simulação, mantenho a autuação neste ponto.

Da compensação dos valores já recolhidos pela Procbag

O fisco demonstrou que a simulação foi efetuada com o intuito de desonerar a Recorrente quanto às contribuições previdenciárias advindas dos contratos de trabalho, que passaram a ser de responsabilidade da empresa Procbag – optante pelo SIMPLES.

Partindo dessa premissa, ao restar configurada a simulação, por óbvio tem-se uma só empresa – a Recorrente. Logo, nada mais acertado do que deduzir dos valores lançados aqueles que já foram recolhidos pela empresa Procbag em época própria na sistemática do SIMPLES.

Não há como deixar de aproveitar os valores já recolhidos e que se referem aos mesmos empregados que foram considerados como da Recorrente, sob pena de dupla tributação.

Neste sentido, o CARF já votou:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

DESCARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO- Na ocorrência da simulação, é atribuída à fiscalização a prerrogativa de, seja qual for a forma de contratação, desconsiderar o vínculo pactuado JUROS

E MULTA DE MORA A utilização da taxa de juros SELIC e a multa de mora encontram amparo legal nos artigos 35 e 35A da Lei 8.212/91. CONTRIBUIÇÕES PAGAS PELA EMPRESA INTERPOSTA. A parcela recolhida na sistemática do SIMPLES pela empresa interposta, correspondente à contribuição previdenciária patronal, deve ser apropriada para fins de abatimento no débito lançado, sob pena de ocorrência de bis in idem.

(CARF, PAF 11065.720956/2012-35, Acórdão n° 2301-004.021, Relatora Bernadete de Oliveira Barros)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

DESCARACTERIZAÇÃO DE SERVIÇO PRESTADO POR PESSOA JURÍDICA - ENQUADRAMENTO COMO SEGURADO EMPREGADO. Presentes os requisitos previstos no art. 12, inciso I, alínea "a" da Lei 8.212/91, regular e legal se mostra a descaracterização de pessoa jurídica com o efetivo enquadramento como segurados empregados, nos termos do §2º, do artigo 229, do Decreto n.º 3.048/99. É ilegal a contratação de trabalhadores por empresa interposta, formando-se o vínculo diretamente com o tomador. (Enunciado n.º 331 do TST) FRACIONAMENTO DA MÃO DE OBRA EM EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES O fracionamento da mão de obra necessária a consecução dos objetivos sociais de uma empresa em outra optante pelo SIMPLES se traduz em prejuízo para a seguridade social, devido ao não recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, devendo o vínculo se dar com a suposta tomadora dos serviços. CONTRIBUIÇÃO RELATIVA À COTA DO SEGURADO EXTINÇÃO PELO PAGAMENTO O reconhecimento da simulação, da unicidade das empresas e a imputação dos fatos geradores das contribuições previdenciárias como de responsabilidade da empresa tomadora dos serviços, faz com que os valores relativos à cota do segurado empregado recolhidos pela empresa prestadora, optante do SIMPLES, sejam deduzidos do débito, eis que extintos na forma do artigo 156, I do Código Tributário Nacional. [...] Recurso Voluntário Provido em Parte.

(CARF, PAF 10980.723356/2012-24, Acórdão n° 2302-003.117, Relatora Liege Lacroix Thomasi)

Assim, entendo pela necessidade de abatimento dos valores devidamente recolhidos pela empresa Procbag sob o regime do SIMPLES da presente autuação.

Da penalidade aplicada

Alega a Recorrente que o enquadramento efetuado pela fiscalização para aplicação de penalidade foi equivocado.

Não merece guarida.

Reconhecida a simulação entre a Recorrente e a empresa Procbag, não restaram dúvidas quanto à adequação da conduta fiscal ao aplicar multa pelo descumprimento das obrigações acessórias.

O que resta, todavia, é verificar a aplicação da penalidade observando a retroatividade benigna.

Nos termos dos itens 23 e 24 do Relatório Fiscal (fls. 73):

“Em razão da supressão de contribuições previdenciárias, caracterizada pelos fatos descritos e conseqüente insuficiência de declaração nos valores devidos a Previdência social pela Procópio, exsurge a imposição de multa de ofício incidente sobre as infrações cometidas. Nas competências 08/2007 a 06/2008 e nas posteriores a 12/2008 foi lançada multa de ofício de 75%, em conseqüência da aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserido pela Lei nº 11.941/09, elegendo-se, quando cabível, a multa menos gravosa ao contribuinte do que as penalizações vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores [...]

24. Nas competências 07/2007, 07 a 10/2008 a multa de ofício menos gravosa para o contribuinte é de 24%, constante nos autos de infração DEBCAD nº 37.298.985-3 referente ao descumprimento de obrigações tributárias acessórias (omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias em declaração à Previdência Social (GFIP) por parte da Procópio). [...]”

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

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição.

É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores (art. 35 da Lei 8.212/1991).

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A

redação do dispositivo legal, em especial os trechos destacados, é muito claro nesse

sentido. Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

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

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

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

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempero mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Logo, repete-se: no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.

O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

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

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência de parte dos fatos geradores, são duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5o, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;

2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

A regra acima mencionada, portanto, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido espontaneamente declaradas pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação.

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

Lei 8.212/1991:

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

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

Lei 9.430/1996:

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

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

Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal.

Conclusão

Por todo o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e a ele DOU PROVIMENTO PARCIAL para reconhecer a exclusão dos créditos referentes aos valores recolhidos pela empresa PROCBAG no regime SIMPLES, desde que se refiram aos mesmos segurados obrigatórios, e aos respectivos períodos, bem como para aplicar a multa limitada ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

É como voto.

Thiago Taborda Simões.