



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

Processo n° 11040.720153/2011-88
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-002.671 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2013
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente TRANSPORTES URBANOS E RURAIS FRAGATA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2008 a 31/12/2009

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO.

Súmula CARF n° 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.* Art. 26-A do Decreto n° 70.235/72, e art. 62 do Regimento Interno (Portaria MF n° 256/2009).

SEBRAE. EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO.

A contribuição social destinada ao SEBRAE tem natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, prescindindo de lei complementar para a sua criação, revelando-se constitucional, portanto, a sua instituição pelo § 3° do art. 8° da Lei 8.029/90, com a redação dada pelas Leis 8.154/90 e 10.668/2003, podendo ser exigidas de todas as empresas contribuintes do sistema SESI, SENAI, SESC, SENAC, e não somente das microempresas e das empresas de pequeno porte. Precedentes recentes do STF: RE 635.682 e RE 382.474, ambos de 2013.

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 n° 4.502/64, busque defraudar o fisco. Art. 44, § 1°, da Lei n° 9.430/1996.

A falta de complexidade ou de sofisticação do ardid não é elemento suficiente para afastar a intenção de defraudar o fisco.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N° 449. REDUÇÃO DA MULTA.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/10/2013 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 29/

10/2013 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 03/11/2013 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 04/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n.º 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212. Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em negar provimento ao recurso para manter a aplicação da multa de ofício qualificada, conforme inteligência do artigo 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/1996, vencidos os Conselheiros Fábio Pallaretti Calcini e Leonardo Henrique Pires Lopes. Os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Fábio Pallaretti Calcini e Leonardo Henrique Pires Lopes divergiram quanto à aplicação da multa de mora na competência 11/2008, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 448/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96). Por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso no que se refere ao Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD 37.281.102-7, para que a multa seja calculada considerando as disposições do art. 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009.

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente.

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de Turma), Arlindo da Costa e Silva, Leo Meirelles do Amaral, Fábio Pallaretti Calcini e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou a impugnação do contribuinte improcedente, mantendo os créditos tributários lançados.

Adotamos trecho inicial do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 145/149), que bem resume o quanto consta dos autos:

TRANSPORTES URBANOS E RURAIS FRAGATA LTDA. teve lavrados contra si os seguintes Autos de Infração – AI's:

a) **AI n.º DEBCAD 37.329.046-2**, no valor de R\$ 3.357.123,03 (três milhões, trezentos e cinquenta e sete mil, cento e vinte e três reais e três centavos), consolidado em 21 de março de 2011, relativo ao lançamento de **(a) contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados, nas competências novembro de 2008 a dezembro de 2009, inclusive gratificações natalinas de 2008 e 2009 (competências 13/2008 e 13/2009); e (b) contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados contribuintes individuais, nas competências novembro de 2008 a dezembro de 2009;**

b) **AI n.º DEBCAD 37.329.047-0**, no valor de R\$ 840.664,07 (oitocentos e quarenta mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e sete centavos), consolidado em 21 de março de 2011, relativo ao lançamento de contribuições destinadas a **terceiros**, no caso, ao Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação - FNDE (Salário-Educação), ao Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária - INCRA, ao Serviço Social do Transporte - SEST, ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT e ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a **segurados empregados**, nas competências novembro de 2008 a dezembro de 2009, inclusive competências 13/2008 e 13/2009; e

c) **AI n.º DEBCAD 37.281.102-7**, no valor de R\$ 15.235,70 (quinze mil, duzentos e trinta e cinco reais e setenta centavos), consolidado em 14 de março de 2011, relativo ao lançamento de multa por haver apresentado as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – **GFIP's** da competência **novembro de 2008 sem os valores correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias** (Código de Fundamento Legal - CFL-68).

*Examinado o Relatório Fiscal, verifica-se que os **lançamentos** em apreço **decorreram do fato de a empresa haver declarado, em suas GFIP's, "ser optante** pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - **SIMPLES NACIONAL, quando** na verdade **não era** optante pelo referido sistema."*

*Observa-se, ainda, **a um**, que os fatos geradores das contribuições sociais lançadas ocorreram com o pagamento de remuneração aos segurados empregados e segurados contribuintes individuais informados em GFIP; **a dois**, que as contribuições devidas pela empresa, todavia, não foram declaradas em função de o contribuinte haver informado em suas GFIP's ser optante pelo Simples Nacional; **a três**, que as bases de cálculo das contribuições apuradas correspondem ao valor das remunerações pagas aos segurados empregados e segurados contribuintes individuais informadas nas GFIP's; **a quatro**, que o contribuinte entregou GFIP's para todo o período fiscalizado conforme consultas ao Sistema GFIPWEB da Receita Federal do Brasil.*

*A autoridade lançadora presta, também, esclarecimentos acerca dos critérios que nortearam a aplicação das multas incidentes sobre as contribuições lançadas, inclusive quanto à sua qualificação, bem assim daquela concernente ao descumprimento de obrigações acessórias, tendo em vista, **por uma parte**, o disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional - CTN; e, **por outra**, os novos percentuais de multa estabelecidos com a entrada em vigor da Medida Provisória n.º 449, de 04 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009.*

As multas aplicadas, na competência novembro de 2008, vêm demonstradas na planilha de fl. 37.

*A empresa impugnou tempestivamente as exigências, através dos arrazoados de fls. 87/103, 104/120 e 121/136, **todos de idêntico teor**, e concernentes, respectivamente, aos AI's n.º DEBCAD 37.281.102-7, 37.329.046-2 e 37.329.047-0. A ciência dos autos de infração ocorreu em 30 de março de 2011, enquanto que as impugnações foram protocolizadas em 29 de abril de 2011.*

(...)

(destaques nossos)

A 7ª Turma de Julgamento da DRJ de Porto Alegre, como afirmado anteriormente, julgou improcedente a impugnação, mantendo os créditos tributários lançados (fls. 144/153).

A recorrente foi intimada da decisão em 06/11/2012 (fls. 155), apresentado Recurso Voluntário em 04/12/2012 (fls. 163/175), no qual alega:

* Relativamente ao debcad 37.329.046-2, em respeito ao duplo grau de jurisdição, preliminarmente, aduz que o processo administrativo deve retornar à 7ª Turma de

Julgamento da DRJ/POÁ, em razão de a cota patronal e o RAT não terem sido objeto de julgamento, a despeito de tratarem de matéria devidamente articulada na defesa;

* Quanto ao debcad 37.329.047-0, é ilegal e inconstitucional a contribuição ao SEBRAE. A tese da recorrente é a de que a contribuição não poderia ter sido criada por lei ordinária (Lei nº 8.029/90);

* No que tange aos debcad's 37.329.047-0 e 37.329.046-2, não estaria configurada a ocorrência de fraude, de sorte que é indevida a majoração da multa para 150%. Aduz que a irregularidade quanto à tributação sob o regime do Simples Nacional seria facilmente constatada pela entrega das GFIP's, nas quais inclusive já constavam as remunerações suscetíveis de incidência de contribuições;

* Quanto ao debcad 37.281.102-7, aduz serem válidas as mesmas matérias suscitadas quanto ao debcad 37.329.047-0.

Ao final, requer o acolhimento integral do Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Preliminar. Quanto à questão relativa o respeito à ofensa ao duplo grau de jurisdição (debcad 37.329.046-2), sob o fundamento de que a 7ª Turma de Julgamento da DRJ/POA não teria decidido questões suscitadas em defesa quanto à cota patronal e o RAT lançados, o inconformismo mostra-se totalmente dissociado da realidade dos autos.

Analisando-se a defesa de fls. 104/120, relativa ao debcad 37.329.046-2, verifica-se que não foi articulada nenhuma matéria que não tenha sido decidida pelo acórdão *a quo*. Aliás, sequer há qualquer impugnação referente diretamente ao lançamento da cota patronal e do RAT.

Destarte, conclui-se que a recorrente traz aos autos argumento desse jaez com exclusivo intuito protelatório, não merecendo prosperar.

SEBRAE. Quanto ao debcad 37.329.047-0, sustenta a recorrente que seria ilegal e inconstitucional a contribuição ao SEBRAE. A tese da recorrente é a de que a contribuição não poderia ter sido criada por lei ordinária (Lei nº 8.029/90);

Vejamos a disposição legal instituidora do tributo, seguida do Decreto-Lei nº 2.318/1986, que facilita a sua compreensão:

Lei nº 8.029/90

Art. 8º É o Poder Executivo autorizado a desvincular, da Administração Pública Federal, o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa - CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo.

(...)

§3º. Para atender à execução da política de Apoio às Micro e às Pequenas Empresas, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de:
(redação dada pela Lei nº 8.154/90)

Decreto-Lei nº 2.318/1986

Art. 1º Fica mantida a cobrança, fiscalização, arrecadação e repasse às entidades beneficiárias das contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, para o Serviço Nacional de aprendizagem Comercial - SENAC, para o Serviço Social da Indústria - SESI, e para o Serviço Social do Comércio - SESC, ficam revogados:

I - o teto-limite a que se referem os artigos 1º e 2º do decreto-Lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.867, de 25 de março de 1981;

II - o artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.867, de 25 de março de 1981.

Dos textos legais retro transcritos, depreende-se que:

- a) realmente, a contribuição para o SEBRAE foi instituída por lei ordinária;
- b) a lei a qualificou como alíquota adicional das contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC, para o Serviço Social da Indústria - SESI e para o Serviço Social do Comércio – SESC;
- c) visa atender à execução da política governamental de apoio às micro e às pequenas empresas.

Interessa-nos, de início, a segunda conclusão, da qualificação da contribuição como alíquota adicional às contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC, para o Serviço Social da Indústria - SESI e para o Serviço Social do Comércio – SESC.

É cediço que o título nominativo de um instituto de Direito não tem o condão de lhe modificar a natureza jurídica. Nessa perspectiva, nada obstante a lei supramencionada tê-la rotulado como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais repassadas ao SESI, SENAI, SESC e SENAC, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que a contribuição para o SEBRAE consubstancia-se numa contribuição de intervenção no domínio econômico, na concepção plasmada no art. 149, *caput*, da Constituição Federal, conforme consignado no julgamento do Recurso Extraordinário RE 396.266/SC, julgado em 2004:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. C.F., art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º. I. - As contribuições do art. 149, C.F. - contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas - posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, C.F., isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, C.F., decorrente de "outras fontes", é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes: C.F., art. 146, III, a. Precedentes: RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684. II. - A contribuição do SEBRAE - Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 - é contribuição de intervenção no domínio econômico, não

obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do D.L. 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do art. 240, C.F. III. - Constitucionalidade da contribuição do SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do § 3º, do art. 8º, da Lei 8.029/90, com a redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003. IV. - R.E. conhecido, mas improvido”.

(RE 396 266, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 27.2.2004)

Referido julgamento foi rememorado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 635.682, conforme se constata da leitura do voto do Relator, Ministro Gilmar Mendes. Vejamos a ementa do decisório mais recente, que sepultou, de uma vez por todas, a questão relativa à constitucionalidade do tributo:

*Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. **Contribuição para o SEBRAE. Desnecessidade de lei complementar.** 4. Contribuição para o SEBRAE. Tributo destinado a viabilizar a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas. Natureza jurídica: **contribuição de intervenção no domínio econômico.** 5. Desnecessidade de instituição por lei complementar. Inexistência de vício formal na instituição da contribuição para o SEBRAE mediante lei ordinária. 6. Intervenção no domínio econômico. É válida a cobrança do tributo independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte. 7. Recurso extraordinário não provido. 8. Acórdão recorrido mantido quanto aos honorários fixados.(RE 635682, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-098 DIVULG 23-05-2013 PUBLIC 24-05-2013)*

(destaques nossos)

O mesmo entendimento foi repetido no Recurso Extraordinário 382.474:

SEBRAE – CONTRIBUIÇÃO – LEI COMPLEMENTAR – DESNECESSIDADE. Não ofende a Constituição a contribuição devida ao Sebrae, sendo inexigível lei complementar.(RE 382474 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 21/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-108 DIVULG 07-06-2013 PUBLIC 10-06-2013)

Considerando-se a sua finalidade de atender à execução da política governamental de apoio às micro e às pequenas empresas, firmou o STF o entendimento de que a contribuição ao SEBRAE ostenta natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, de forma a não se incluir no rol do art. 240 da Constituição Federal, estando, destarte, totalmente desvinculada das contribuições ao SESI/SENAI e ao SESC/SENAC.

Possuindo natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, não lhe alcançam as exigências de lei complementar estipuladas na Constituição Federal para o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária (artigo 146, III, *a*) e para a estipulação de novas fontes de custeio (§ 4º do art. 195 c.c. art. 240, ambos da CF/88). Assim, a lei ordinária resta bastante para a sua instituição.

Ressalte-se, de passagem, que o SEBRAE não presta serviços somente às micro e pequenas empresas, mas a todas as atividades empresariais conexas, atendendo ao bem comum de toda a sociedade. Assim, considerando-se o princípio da solidariedade social que permeia o art. 195, *caput*, da CF/88, por se tratar de contribuição de intervenção no domínio econômico, a contribuição ao SEBRAE deve ser recolhida por todas as empresas, e não apenas pelas micro e pequenas empresas, não existindo, necessariamente, correspondência entre contribuição e prestação, nem tampouco entre o contribuinte e os benefícios decorrentes da exação. Essa questão também restou assentada pelo STF, inclusive nos julgamentos mais recentes referidos acima (RE 63.5682 e RE 382.474, ambos de 2013)

Apreciando a questão da constitucionalidade das contribuições destacadas pela recorrente sob um outro prisma, adite-se que o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, estabelece óbice intransponível aos órgãos de julgamento deste Conselho Administrativo para afastar a aplicação ou deixar de observar normas tributárias inseridas no ordenamento jurídico mediante leis, decretos, tratado ou acordos internacionais sob fundamento de inconstitucionalidade.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, **fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.** (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*

§1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

Não fosse o bastante, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante para as Turmas de Julgamento, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2

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

Destarte, não merecem guarida as razões recursais relativas à inconstitucionalidade da contribuição ao SEBRAE.

Multa Qualificada. No que tange aos debcad's 37.329.047-0 e 37.329.046-2, a recorrente aduz que não estaria configurada a ocorrência de fraude, de sorte que é indevida a majoração da multa para 150%.

Depreende-se do Relatório Fiscal de fls. 23/32 que os lançamentos em apreço decorreram do fato de a empresa haver declarado, em suas GFIP's, "ser optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES NACIONAL, quando na verdade não era optante pelo referido sistema"

Como supedâneo da qualificação da multa, mencionou a autoridade fiscal a conduta reiterada da recorrente em se declarar como optante do SIMPLES NACIONAL e que a mesma jamais "teria condições de se enquadrar nessa sistemática de tributação, pelo porte da mesma".

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 a recorrente se declarou, em todo o período, como optante do SIMPLES NACIONAL, mesmo sabedora de que a mesma jamais “teria condições de se enquadrar nessa sistemática de tributação, pelo porte da mesma”. 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 aduz que a irregularidade quanto à tributação sob o regime do Simples Nacional seria facilmente constatada pela entrega das GFIP's, nas quais inclusive já constavam as remunerações suscetíveis de incidência de contribuições.

Ocorre que a falta de complexidade ou de sofisticação do ardil não é elemento suficiente para afastar a intenção de defraudar o fisco.

No caso dos autos, conjugando-se a reiteração da conduta com a falta de justificativa para um suposto equívoco e a própria ausência de plausibilidade da conduta adotada, que não se encaixa em nenhuma tese jurídica minimamente viável, levam à inafastável conclusão de que a recorrente procedeu de forma intencional, sabedora de que estava lesando o fisco.

Destarte, a multa deve ser mantida.

Multa. Retroatividade Benigna. Quanto à multa aplicada no AI de cad 37.281.102-7, referente exclusivamente à competência novembro de 2008, por ter a recorrente apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, cumpre destacar nosso entendimento pelo equívoco na aplicação

da retroatividade benigna, em razão da edição da Medida Provisória n° 449/2008, posteriormente convertida na Lei n° 11.941/2009.

Isso porque a autoridade fiscal, a fim de apurar a multa mais benéfica, fez um somatório da multa moratória de vinte e quatro por cento pelo descumprimento da obrigação principal mais a multa de cem por cento relativas as contribuições não declaradas (obrigação acessória) e comparou-as com a multa de ofício de 75% da novel legislação. Ou seja, misturou a legislação relativa à obrigação acessória com as disposições legais pertinentes aos acréscimos legais da obrigação principal. Vejamos nosso entendimento:

Apurado o descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer/não fazer), compete à autoridade fiscal lavrar Auto de Infração, aplicando a penalidade correspondente, que se converterá em obrigação principal, na forma do § 3º do art. 113 do CTN.

No presente caso, a obrigação acessória corresponde ao dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento definido em regulamento (GFIP), TODOS os dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

Ao deixar de informar fatos geradores de contribuições previdenciárias, a recorrente infringiu o artigo 32, IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91, e o artigo 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, pois é obrigada a informar, mensalmente, por intermédio da GFIP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, sendo que a apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada.

A multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, que originou este auto de infração, estava contida no artigo 32, § 5º, da Lei n.º 8.212/91, e no artigo 284, II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99:

Art.284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:

0 a 5 segurados	½ valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo

Acima de 5000 segurados

50 x o valor mínimo

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)

III - cinco por cento do valor mínimo previsto no caput do art. 283, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

§ 1º A multa de que trata o inciso I, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue, sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração.

§ 2º O valor mínimo a que se refere o inciso I será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.

Era considerado, por competência, o número total de segurados da empresa, para fins do limite máximo da multa, que era apurada por competência, somando-se os valores da contribuição não declarada, e seu valor total será o somatório dos valores apurados em cada uma das competências.

Entretanto, as multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212, já na redação da Lei nº 11.941/2009, nestas palavras:

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

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

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da

declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

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

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

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

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

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

Como afirmado, no caso em tela, o Fisco ao aplicar a multa fez um somatório da multa moratória de 24% pelo descumprimento da obrigação principal mais a multa de cem por cento relativas as contribuições não declaradas e comparou-as com a multa de ofício de 75%. Mas, quanto à aplicação de multa no Auto de Infração de omissão de fatos geradores em GFIP, nosso entendimento é que, à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei n° 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n° 11.488, de 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 n° 11.488, de 2007)

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430; porém, se apesar do pagamento, não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei nº 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei nº 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei nº 9.430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

Portanto, a multa prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício.

Ocorre que pode ocorrer de o contribuinte não ter recolhido o tributo e tampouco ter declarado em GFIP. Nessa situação, temos duas infrações distintas e, conseqüentemente, duas penalidades de natureza diversa: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e, por não ter declarado em GFIP, a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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.

Assim, a multa aplicada no AI debcad 37.281.102-7, referente exclusivamente à competência novembro de 2008, deve ser aplicada na forma do art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Pelo exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, devendo a multa aplicada no AI debcad 37.281.102-7 ser calculada considerando as disposições do artigo 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 11.941/2009.

É como voto.

CÓPIA