



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

Processo n° 11040.721079/2011-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.524 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2013
Matéria REMUNERAÇÃO SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA PAGAMENTO. SIMULAÇÃO. PARCELA PATRONAL, SAT/GILRAT E TERCEIROS
Recorrente GASTREL DISTRIBUIDORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SIMULAÇÃO. OCORRÊNCIA. PREVALECE O PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. INCIDÊNCIA ART. 149, VII, DO CTN.

Os fatos devem prevalecer sobre a aparência, formal ou documentalmente, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços por intermédio de empresas interpostas, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas, nos termos do art. 149, VII, do CTN.

MULTA QUALIFICADA (DUPLICADA). EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. JUSTIFICATIVA PARA SUA APLICAÇÃO.

É justificável a exigência da multa qualificada quando o sujeito passivo tenha procedido com evidente intuito de fraude, minuciosamente justificado e comprovado nos autos.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE.

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

Nos termos do enunciado n° 4 de Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), é cabível a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC para débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

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

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a

multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

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

Relatório

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

O Relatório Fiscal informa que os fatos geradores decorrem de remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais constantes das folhas de pagamento e declaradas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP's) da empresa BEBSTREL COMERCIAL LTDA.

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

1. DEBCAD 37.348.361-9 → refere-se às contribuições sociais relativas à parte patronal, inclusive ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT);
2. DEBCAD 37.348.360-0 → relativo a contribuições para outras Entidades/Terceiros.

Esse Relatório Fiscal informa ainda que a sujeição passiva da empresa GASTREL DISTRIBUIDORA LTDA deve-se ao fato de ter considerado os segurados como seus empregados e contribuintes individuais, ao concluir que *“as empresas BEBSTREL e GASTREL, embora possuam inscrições (CNPJ) próprias, de fato constituem um único empreendimento econômico, sob a administração única de Mario Strelow e Aldo Strelow”*, sendo que o papel da BEBSTREL COMERCIAL LTDA era apenas de índole formal, a fim de justificar a tributação substituída, já que esta é optante pelo Simples Nacional. Conforme relato detalhado da Autoridade Fiscal, a conclusão decorre da análise de documentos e dos procedimentos fiscais levados a efeito nas empresas GASTREL DISTRIBUIDORA LTDA, BEBSTREL COMERCIAL LTDA e STRELOW MENDES E CIA. LTDA.

Descreve os seguintes fatos constatados no curso da ação fiscal:

1. a transferência dos segurados empregados da STRELOW MENDES E CIA. LTDA. para a BEBSTREL COMERCIAL LTDA., nas competências de 06/2007 e 07/2007 e da GASTREL para BEBSTREL COMERCIAL LTDA, nas competências de 12/2007 e 01/2008;
2. a sede e os imóveis utilizados pela empresa BEBSTREL COMERCIAL LTDA são exclusivamente da Recorrente;

3. os pagamentos de despesas de água, energia elétrica, telefone e aluguel são realizados exclusivamente pela Recorrente (GASTREL DISTRIBUIDORA LTDA);
4. o contrato de Prestação de Serviços entre as empresas; as despesas com os segurados pagas pela GASTREL DISTRIBUIDORA LTDA;
5. os pagamentos dos salários dos segurados empregados e outras despesas são realizados pela Recorrente;
6. o Sr. Enio Cazarotto é o contabilista da empresa BEBSTREL COMERCIAL LTDA, bem como da Recorrente (GASTREL DISTRIBUIDORA LTDA);
7. o endereço da BEBSTREL COMERCIAL LTDA, constante na Declaração Simplificada de Pessoa Jurídica, é mesmo da Recorrente (GASTREL DISTRIBUIDORA LTDA).

Foi juntado por apensação a este processo, conforme informação constante na fl. 537, o processo de nº 11040.721081/2011-96.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 20/12/2011 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese, que:

1. todo o contribuinte tem o direito constitucional de gerir seus negócios com liberdade. A Constituição Federal não nos obriga a fazermos algo que nos prejudique, obviamente nenhum contribuinte estará coagido a pagar maior carga fiscal do que aquela efetivamente definida em lei. Cita o art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN), dizendo ser “inadmissível que qualquer lei tributária restrinja direito ou desvirtue figuras jurídicas já delineadas pelas demais leis. O contrário seria voltarmos à ditadura, rasgando-se a Constituição e ferindo a democracia, tão cara aos brasileiros. Qualquer cidadão ou entidade organizada (seja empresa, sindicato ou associação) tem o direito de cumprir suas obrigações estritamente dentro das regras do ordenamento jurídico vigente”;
2. “a elisão fiscal é legítima e lícita, pois é feita em consonância com o ordenamento jurídico”, enquanto que a evasão fiscal “é a prática que infringe a lei, cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la”. Segue afirmando que “para que o fisco possa desconsiderar a atividade do contribuinte tendente a afastar ou diminuir o montante a ser recolhido, é indispensável que a administração apure a prática de um ato ilícito, na acepção dada pelo Direito Civil ou pelo Direito Penal. Dentro desta linha de argumentação, então, o planejamento fiscal somente será afastado se o contribuinte praticar fraude fiscal, sonegação ou simulação”. Cita o art. 149 do CTN e o parágrafo primeiro do artigo 167 do Código Civil;
3. no que tange à constituição da empresa BEBSTREL COMERCIAL LTDA, estabelecida na Rua Doutor Gervásio Alves Pereira nº 156,

Bairro Fragata, Pelotas, que tem como sócias Rosa Maria Gomes Perez Strelow e Cristiane Ely Strelow André, informa que tal empresa prestou serviços a empresa GASTREL DISTRIBUIDORA LTDA. de 01 de julho de 2007 a 30 de junho de 2012, não havendo quaisquer irregularidades a ensejar a nulidade do contrato firmado entre as partes. Grifa que as empresas possuem endereços completamente diferentes, sócios distintos, CNPJ's ativos e administração distintas, e que as operações entre as empresas estão amparadas por notas fiscais de prestação de serviço emitidas pela BEBSTREL COMERCIAL LTDA., sendo que toda receita auferida foi oferecida a tributação e todos os impostos foram integralmente pagos. Salaria que a BEBSTREL COMERCIAL LTDA. possui "Alvará de Licença", tipo localização e atividade, emitido pela Prefeitura Municipal de Pelotas e mantém contrato de locação do imóvel onde está localizada sua sede. Ressalta que todas as notificações da Justiça do Trabalho, em que figura a BEBSTREL COMERCIAL LTDA. como reclamada foram endereçadas a sua sede à Rua Gervásio Alves Pereira nº 156, PelotasRS. Dessa forma, diz que não procede a informação no relatório fiscal de que as empresas GASTREL e BEBSTREL, constituem um único empreendimento econômico, sob a administração de Mário Strelow e Aldo Strelow;

4. destaca que o ato da autoridade administrativa lançadora deve demonstrar fundamentalmente o abuso garantindo ao contribuinte, em respeito ao contraditório e à ampla defesa, oportunidade para responder a acusação. Cita Misabel Abreu Machado Derzi quanto ao ônus que cabe à Fazenda Pública da prova de desconstituir a legitimidade do ato negocial, e neste contexto diz que os lançamentos, ao argumento de simulação, por sua análise documental juntada aos autos, não se sustentam, pois carecem de provas fortes e robustas;
5. Da inexigibilidade multa agravada. Afirma a improcedência da multa fiscal agravada, "uma vez que os fatos ocorridos no presente caso não ensejam sequer sua aplicação, ou, no máximo, permitiriam em valor muito aquém do efetivamente pretendido pelo autuante. Diz que a multa de 150% somente é aplicável nos casos de negócios ilícitos e inoponíveis contra o Fisco, que devem ser desconsiderados e punidos com a multa qualificada. Diz que "a multa de 150%, prevista pelo parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, não se aplica em que o contribuinte, que agiu às claras e sem tentar ocultar a ocorrência do fato gerador ou de algum de seus elementos, praticar atos ou negócios que, embora lícitos, tenham seus efeitos tributários desconsiderados pelo Fisco. Ainda que tais atos ou negócios tenham por única ou principal finalidade a economia tributária, tal fato, por si só, não configura "dolo" capaz de justificar a imposição da multa qualificada de 150%." Evidencia que as multas punitivas e moratórias detêm a mesma natureza jurídica e, sendo assim, no caso presente, impossível sua exigência. Salaria que a aplicação das referidas e exacerbadas multas é característico ato de excessiva penalização, o que vem a

caracterizar confisco, vedado pela Constituição. Por estes motivos diz ser necessária a exclusão da multa;

6. Da ilegalidade da cobrança de juros equivalentes a taxa SELIC. Sustenta em seu arrozoado a ilegalidade da cobrança de juros com base na taxa SELIC.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Porto Alegre/RS – por meio do Acórdão 10-39.680 da 7ª Turma da DRJ/POA – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, com a manutenção total do crédito tributário exigido, eis que ele encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

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

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

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

A Recorrente aduz que a auditoria fiscal não apresentou elementos probatórios suficientes para demonstrar a tese de que ela (GASTREL DISTRIBUIDORA LTDA) e a empresa BEBSTREL COMERCIAL LTDA constituem um único empreendimento econômico.

Em suas alegações recursais, a Recorrente afirma que a tese de que as empresas BEBSTREL COMERCIAL LTDA e GASTREL DISTRIBUIDORA LTDA “constituem um único empreendimento econômico, sob a administração única de Mario Strelow e Aldo Strelow”, não se sustenta, já que as empresas possuem endereços completamente diferentes, sócios distintos, CNPJ’s ativos e administração distintas, e que as operações entre as empresas estão amparadas por notas fiscais de prestação de serviço emitidas pela BEBSTREL COMERCIAL LTDA, sendo que toda receita auferida foi oferecida a tributação e todos os impostos foram integralmente pagos. Destaca ainda que a empresa BEBSTREL COMERCIAL LTDA possui “Alvará de Licença”, tipo localização e atividade, emitido pela Prefeitura Municipal de Pelotas e mantém contrato de locação do imóvel onde está localizada sua sede, sendo que todas as notificações da Justiça do Trabalho, em que figura a BEBSTREL COMERCIAL LTDA como reclamada foram endereçadas a sua sede à Rua Gervásio Alves Pereira nº 156, Pelotas/RS.

Pelos fatos e pela legislação de regência a seguir delineados neste voto, tais alegações não devem prosperar.

Conforme restou devidamente demonstrado no Relatório Fiscal, assim como na decisão de primeira instância recorrida (Acórdão nº 10-39.680 da 7ª Turma da DRJ/POA), as empresas ali arroladas fazem parte efetivamente de um único empreendimento econômico, respondendo pelo crédito previdenciário que se contesta a Recorrente, já que foi a única beneficiária e contratante dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.

No presente caso, ao contrário do entendimento da Recorrente, inúmeros fatos levaram ao Fisco a concluir pela existência de um único empreendimento econômico, conforme restou circunstanciado e demonstrado no Relatório da Fiscal da Infração, corroborado pela decisão recorrida, em que vênha para transcrever, especialmente quando a peça recursal da Recorrente traz em seu bojo os mesmos argumentos da impugnação, *in verbis*:

“[...] Como se vê pelo Relatório Fiscal, a BEBSTREL COMERCIAL LTDA., CNPJ 08.203.817/00250, está instalada no mesmo endereço da filial da empresa autuada GASTREL DISTRIBUIDORA LTDA., de CNPJ nº 03.482.334/000307, qual seja Rua Gervásio Alves Pereira, 156, Fragata, Pelotas/RS.”

Destaque-se que em 12 de setembro de 2011, a empresa BEBSTREL COMERCIAL LTDA. foi intimada, conforme Termo de Intimação nº 01, fls. 76/77, assinado pelo Sr. Sidnei Conrad, no cargo de Gerente Comercial, a apresentar documentos, sendo informado à Autoridade Fiscal em 12 de setembro de 2011, fl. 78, que “a empresa não possui veículos de sua propriedade”; e em 10 de novembro de 2011, fl. 79, que “Bebstrel Comercial Ltda Filial Cachoeira do Sul, não possui prédio próprio ou alugado, utilizando o prédio da Gastrel Distribuidora Ltda como referência para correspondência e contatos.” Conforme relato da autoridade fiscal o Sr. Sidnei afirmou que o imóvel cadastrado como sede da empresa pertence a “funcionário” que o cedeu sem quaisquer ônus. A autoridade fiscal ao analisar a cópia da Escritura Pública de Compra e Venda do 3º tabelionato verificou que o proprietário do imóvel é o próprio procurador da empresa, Sidnei Conrad. O “funcionário” a que fez menção na resposta é ele mesmo, Sidnei Conrad, que está registrado como Gerente Comercial da empresa.

O documento anexado aos autos pela impugnante – Contrato de Locação Comercial, também anexado pelo Auditor Fiscal, confirma as informações constantes no Relatório Fiscal, já que ele locador do imóvel é o Sr. Sidnei Conrad.

Note-se ainda que o Sr. Sidnei Conrad informou, complementando a resposta à intimação, que a empresa BEBSTREL COMERCIAL LTDA. utiliza as dependências da GASTREL DISTRIBUIDORA LTDA. em Cachoeira do Sul como “referência para correspondências e contatos”.

A Fiscalização constatou que a empresa STRELOW MENDES E CIA LTDA., que funcionou no mesmo endereço-sede da GASTREL até a data de 30/06/2007, sendo que em 01/07/2007, passou todos os segurados empregados para a BEBSTREL, de acordo com o Livro Registro de Empregados da empresa STRELOW e declarações em GFIPs verificadas pelos sistemas da Receita Federal. O empregados da GASTREL, da mesma forma, foram transferidos para a empresa BEBSTREL, em dezembro de 2007. Fatos que podem ser visualizados pelos demonstrativos de fls. 44/46.

(...)

Além disso, a fiscalização constatou nas visitas realizadas à sede da GASTREL DISTRIBUIDORA LTDA. que os empregados registrados na BEBSTREL COMERCIAL LTDA. utilizam as dependências do prédio, as máquinas e equipamentos, os móveis e utensílios, computadores e periféricos, evidenciando que na contabilidade da empresa BEBSTREL COMERCIAL LTDA. não constam registros que indiquem a propriedade de imóveis, nem lançamentos registrados em razão de pagamentos pelo uso deste tipo de bem.

Para reforçar ainda mais que a autuada GASTREL DISTRIBUIDORA LTDA. é a verdadeira empregadora e responsável pelos empregados da empresa BEBSTREL COMERCIAL LTDA., e muito bem apurado pela fiscalização, o

item 4 do contrato entre as partes, abaixo transcrito, é esclarecedor.

“A contratação de empregados para a realização da prestação de serviços ocorrerá por conta exclusiva da contratante sendo esta responsável por ocorrências trabalhistas, sociais e previdenciárias do pacto laboral de cada empregado eximindo aquela de qualquer responsabilidade, devendo a contratada encaminhar à contratante documentação probatória de sua regularização junto aos órgãos estatais (impostos, taxas, etc.), no que se refere ao cumprimento de suas obrigações legais, assim como documentação probatória da regularização de todos os funcionários por ela admitidos e que prestam serviços à contratante (FGTS, INSS, etc.).”

Outro fato que evidencia a simulação na prestação de serviços entre as empresas, diz respeito aos valores recebidos pela prestação de serviço. O contrato de prestação de serviço apresentado prevê a execução de serviços de pré venda e entrega de produtos representados pela contratante (GASTREL DISTRIBUIDORA LTDA.), tais como: cerveja, refrigerante, sucos e água, e que a contratada receberá o valor bruto de 3% sobre as vendas realizadas, mediante controle de planilha fornecida pela contratante. Só que intimada a apresentar as planilhas de controle, a empresa Bebstrel apresentou, inicialmente, planilha demonstrando valores que cobrem apenas os gastos com pessoal, e, posteriormente, declarou que as planilhas de cálculo não ficavam armazenadas e que não tinham condições de apresentá-las à fiscalização. Neste contexto, a fiscalização aplicou a taxa de 3% sobre o faturamento bruto declarado pela GASTREL DISTRIBUIDORA LTDA. em 2008, no montante de R\$23.295.890,96, que resultou no valor de R\$698.876,73, bem inferior ao valor de R\$1.412.000,00 faturados no mesmo período e que correspondem aos valores gastos com pessoal.

A empresa autuada possui registros contábeis de despesas, no exercício de 2008, com Plano de Assistência Médica, Vale Transporte, Uniformes e Cursos e Treinamentos de Pessoal, sem quaisquer registro de empregados no período, também foram identificados pagamentos efetuados a “autônomos” e a empregados que estavam registrados na empresa BEBSTREL COMERCIAL LTDA. Por outro lado, a empresa BEBSTREL COMERCIAL LTDA., intimada a apresentar comprovantes de pagamentos de salários apresentou relatório de pagamentos realizados a seus empregados mediante conta bancária da empresa GASTREL DISTRIBUIDORA LTDA. no Banco de Estado do Rio Grande do Sul.

Seria um disparate pensar que possa haver autonomia e independência da empresa BEBSTREL COMERCIAL LTDA. diante de tais circunstâncias. Além disso, a impugnante não colaciona aos autos quaisquer provas capazes de refutar tais constatações. Conclui-se diante destes fatos que na realidade a atividade é pertinente a uma só organização empresarial.

Frise-se que a simulação na contratação de empregados por meio de outra empresa que formalmente os registram, notadamente quando optante do Simples Nacional, ocasiona a redução de encargos previdenciários e causa prejuízos à Seguridade Social.

Esse procedimento da atuada se mostra como um artifício para deixar de recolher as contribuições à Seguridade Social a cargo da empresa. Isto porque, a impugnante, em razão do volume de seu faturamento, não se enquadrava nos requisitos da Lei nº 123, de 2006 (Simples Nacional) e não estava apta a se beneficiar da substituição tributária que essa lei instituiu. [...]”

O Relatório Fiscal aponta vários fatos que evidenciam a simulação das empresas, a seguir delineados:

“[...] DA PRÁTICA DA EVASÃO FISCAL MEDIANTE SIMULAÇÃO DE CONSTITUIÇÃO DE EMPRESA

43 No curso desta ação fiscal, foi constatado, por meio da análise documental e dos procedimentos de auditoria fiscal que as empresas GASTREL e BEBSTREL, embora possuam inscrições (CNPJ) próprias, de fato constituem um único empreendimento econômico, sob a administração única de Mário Strelow e Aldo Strelow.

44 A divisão do empreendimento econômico em duas sociedades empresariais permitiu que a GASTREL, embora com faturamento impeditivo à opção pelo SIMPLES NACIONAL, através da BEBSTREL, usufruísse indevidamente do tratamento tributário simplificado.

(...)

DA MIGRAÇÃO DOS EMPREGADOS PARA A BEBSTREL

48 A empresa STRELOW funcionou no mesmo endereço-sede da GASTREL até a data de 30/06/2007, sendo que em 01/07/2007, passou todos os segurados empregados para a BEBSTREL, conforme podemos verificar através do sistema GFIPWEB da Receita Federal do Brasil e pelo Livro de Registro de Empregados da empresa STRELOW. A transferência foi realizada sem que houvesse rescisões dos contratos trabalho.

49 Da mesma forma, GASTREL e BEBSTREL estão localizadas no mesmo endereço da filial de Cachoeira do Sul. Os empregados da GASTREL foram transferidos para a BEBSTREL em dezembro de 2007 da mesma maneira citada no item anterior.

50 Os demonstrativos a seguir evidenciam a transferências dos segurados declarados na GFIP da STRELOW para a BEBSTREL nas competências 06/2007 e 07/2007 e da GASTREL para a BEBSTREL nas competências 12/2007 e 01/2008:

(...)

DA SEDE E DOS IMÓVEIS UTILIZADOS PELA BEBSTREL

51 A empresa BEBSTREL, em 12/09/2011, através do TIF 01, foi intimada a apresentar documentos referentes a contrato de aluguel do imóvel onde estão localizadas suas instalações, recibos de pagamentos de aluguel, energia elétrica, taxa de água, IPTU e telefone, dentre outros solicitados.

52 Em resposta à intimação, Sidnei Conrad, na qualidade de procurador da empresa, informou que o imóvel cadastrado como sede da empresa funciona como "ponto de referência", servindo somente para recebimento de correspondência, e que não há despesas de água, luz, telefone e IPTU. Afirmou, ainda, que o mesmo pertence a funcionário que o cedeu sem ônus à empresa. Analisando a cópia da Escritura Pública de Compra e Venda do 3o Tabelionato verificamos que o proprietário do imóvel é o próprio procurador da empresa, Sidnei Conrad. O funcionário a que fez menção na resposta é ele mesmo, Sidnei Conrad, que está registrado como Gerente de Comercial da empresa.

53 Complementando a resposta à intimação, Sidnei Conrad informou que a empresa utiliza as dependências da GASTREL em Cachoeira do Sul como "referência para correspondências e contatos". Ressaltamos que as duas empresas tem filiais cadastradas no mesmo endereço naquele município.

54 Em segunda visita realizada ao endereço cadastrado como sede da empresa, com a finalidade de dar ciência de termo de intimação, fomos atendidos por duas pessoas que afirmaram não possuir qualquer tipo de vínculo com a empresa.

55 Nas visitas realizadas por esta fiscalização à sede da GASTREL constatamos que os funcionários lá presentes, registrados na BEBSTREL, utilizam, além das dependências do prédio, as máquinas e equipamentos, móveis e utensílios, computadores e periféricos. Na contabilidade da BEBSTREL, não constam registros que indiquem a propriedade de imóveis bem como, na contabilidade de ambas empresas, não constam lançamentos efetuados em razão de pagamento ou recebimento, pelo uso deste tipo de bem.

DOS PAGAMENTOS DE DESPESAS DE ÁGUA, ENERGIA ELÉTRICA, TELEFONE E ALUGUEL

56 Também, conforme informado pelo contribuinte em resposta ao TIF 002, todos pagamentos de despesas de manutenção e funcionamento do imóvel onde estão instaladas ambas empresas tais como aluguel, taxas de água, energia elétrica e telefone são realizados exclusivamente pela GASTREL.

DAS DESPESAS COM OS SEGURADOS PAGAS PELA GASTREL

65 Foram identificadas na contabilidade da GASTREL, no exercício de 2008, despesas efetuadas com Plano de Assistência Médica, Vale Transporte, Uniformes e Cursos e Treinamento de Pessoal, sendo que, no período dos lançamentos, a empresa não possuía nenhum segurado empregado registrado, demonstrando

que essas despesas foram efetuadas com os segurados empregados registrados na BEBSTREL, fato que evidencia que GASTREL e BEBSTREL se fundem numa única empresa.

66 Foram identificados, ainda, remunerações pagas a autônomos na contabilidade da GASTREL referentes a segurados empregados que estavam registrados na BEBSTREL. Estes pagamentos foram considerados como salários dos respectivos empregados e as contribuições incidentes foram lançadas nos Autos de Infração Debcads 37.348.362-7, 37.348.363-5, 51.011.289-7 e 51.011.291-9.

DO PAGAMENTO DOS SALÁRIOS DOS SEGURADOS

67 Intimada a apresentar os comprovantes de pagamentos de salários, a BEBSTREL apresentou relatório de pagamentos realizados a seus empregados mediante conta bancária no Banco do Estado do Rio Grande do Sul pertencente à GASTREL. Posteriormente, informou que os pagamentos são feitos em espécie ou por crédito em conta dos empregados com depósitos efetuados pela GASTREL a título de adiantamento à BEBSTREL.

(...)

OUTRAS CONSTATAÇÕES

74 ENIO CAZAROTTO é o contabilista de ambas empresas embora receba honorários apenas da BEBSTREL, conforme resposta ao TIF 03, de 18/10/2011, e ratificado pelo endereço de e-mail eniocontador(S)gmail.com informado nos dados cadastrais do responsável pela remessa da GFIP.

75 O endereço que consta na Declaração Simplificada de Pessoa Jurídica - ano calendário 2006 - da BEBSTREL é o da GASTREL.

76 Nas visitas realizadas na sede da GASTREL os segurados lá identificados utilizam crachá em nome da GASTREL. Constatamos ainda quadro de desempenho dos funcionários no mês em nome da GASTREL, embora a mesma não tivesse segurados registrado em seu nome. [...]”

Esses fatos delineados acima demonstram que ocorreu uma simulação entre a Recorrente e empresa BEBSTREL COMERCIAL LTDA, configurada pela forma de aparentar uma situação que não existe de fato, já que os segurados empregados e contribuintes individuais beneficiaram, efetivamente, a Recorrente, sendo esta a única empregadora desses segurados.

Assim, coube ao Fisco apurar e lançar os valores das contribuições sociais na Recorrente, conforme preconiza a regra estampada no art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional (CTN).

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (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. (g.n.)

Ganha relevância esse entendimento, quando se depreende que os elementos esposados na peça recursal não são suficientes para solapar a certeza e a convicção que conduziram o Fisco a reconhecer a existência de um único empreendimento econômico, conforme ficou registrado por uma série de fatos que sequer foram contestados pela Recorrente e nem poderiam, dada a forte significação que contém no sentido de dar suporte às afirmações veiculadas no Relatório Fiscal e seus anexos.

Com isso, os elementos fáticos configuram, no plano fático, a existência de um único empreendimento econômico entre as empresas formalmente distintas, eis que atuam como se fossem uma única sociedade empresária, **sob a administração única de Mário Strelow e Aldo Strelow.** Esse entendimento está consubstanciado no princípio da primazia da realidade, pois a realidade fática deve prevalecer sobre a aparência, formal ou documentalmente, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços e de efetiva contratante desses segurados por meio de empresas interpostas, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

Essa utilização de interpostas pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES, que efetivamente não exerceu qualquer atividade contratual, visava exclusivamente concentrar a mão de obra necessária ao processo produtivo da Recorrente. Isso permite a realização do lançamento fiscal em face da Recorrente, buscando como fundamento a conduta simulada que se verifica no momento em que a intenção das partes era uma (contratar segurados para executar atividades da Recorrente) e a forma jurídica adotada era outra (inserir os segurados empregados e contribuintes individuais na empresa optante pelo SIMPLES).

A teor da regra estampada no inciso I do § 1º do artigo 167 do Código Civil Brasileiro, Lei 10.406/2002, será nulo o negócio jurídico simulado.

Lei 10.406/2002 – Código Civil (CC):

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;

Ainda dentro da argumentação da Recorrente, segundo a Recorrente, a situação encontrada nas empresas seria de um planejamento tributário e o Fisco deveria permanecer passivo ou, antes de efetuar o lançamento, deveria propor judicialmente a ação de anulação dos atos ou negócios que considerou simulados, para só então apurar e lançar os tributos devidos. Tal entendimento não encontra respaldo na jurisprudência dos Tribunais Pátrios, conforme se observa nos julgados trazidos à colação, sem grifos nos originais:

TRF 1ª Região - Apelação Cível 94.01.13621-1/MG DJ 12/04/2002

Trata-se de apelação interposta pela autora ATENAS ENGENHARIA LTDA contra sentença que julgou improcedente seu pedido de anulação de débito fiscal. (...)

Desse modo, os fatos apurados pela autoridade autuante comprovam a existência de um prévio ajuste entre as partes, com objetivo final de produzir perda na pessoa jurídica e lucros em favor da pessoa física, na presunção de que ambas obterão proveito fiscal perante o Imposto de Renda.

As operações simuladas da forma supra mencionada afrontam os princípios estabelecidos pela Lei nº 6.385 de 7 de dezembro de 1976, a qual disciplina o mercado de valores mobiliários.(...)

Assim, entendo que o resultado de operações realizadas com o fim de gerar prejuízo na pessoa jurídica, como ocorre no caso em tela, não pode ser aceito para reduzir a base de cálculo do imposto de renda (lucro real), uma vez que tais operações são contrárias à lei e à ordem pública não podendo, assim, constituir objeto de pessoa jurídica legalmente constituída, nos termos do art. 2º da Lei nº 6.404/76, combinado com o parágrafo único do art. 172, do Decreto nº 85.450/80 (R.T.R.). Ademais, as despesas correspondentes dessa operações não preenchem os requisitos de dedutibilidade previstos no artigo 191 do RIR/80.

Salienta-se ainda que é desnecessária qualquer declaração judicial prévia para anular os atos jurídicos entre as partes, já que seus reflexos tributários existem independentemente da validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes, nos termos do artigo 118, I, do Código Tributário Nacional.

Ademais, a questão central dos autos cinge-se à repercussão para os efeitos tributários do ato simulado, ou seja, de sua ineficácia para fins de dedução de tais prejuízos.

Uma vez comprovada que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação, como de fato o foi no caso em tela, a autoridade administrativa tem plenos poderes para efetuar a glosa da dedução de imposto ilegitimamente realizada pela Autora, nos termos do art. 149, inciso VII, do CTN, in verbis.

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.

TRF 4ª Região - Apelação Em Mandado De Segurança nº 2003.04.01.058127-4 – Data da Decisão: 31/08/2005

PROCESSUAL CIVIL. JULGAMENTO ULTRA PETITA. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO DE RECEITAS. IMPOSTO DE RENDA MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA.

1. A sentença desbordou do pedido inicial, porquanto o critério a ser usado como base de cálculo para apuração do imposto de renda não integra o pedido, tampouco a causa de pedir. O provimento jurisdicional deve se circunscrever à pretensão para

que seja obstaculizada a constituição do crédito tributário com base nos valores creditados em conta bancária, devendo ser expungida da sentença a determinação para que a tributação da impetrante considere como renda a percentagem de 30% da movimentação financeira.

2. Qualquer alegação alteradora do pedido inicial, particularmente no que se refere à questão da base de cálculo do imposto de renda, não poderá ser conhecida, por implicar inovação não permitida pelo CPC.

3. A proposição de invalidade do procedimento fiscal não merece guarida, pois os elementos coligidos aos autos dão conta de que o Fisco procedeu à investigação e à fiscalização dentro dos limites da lei, não ocorrendo qualquer excesso violador de direito individual, garantindo-se à impetrante a ampla defesa e o contraditório, tanto na via administrativa, quanto na judicial.

4. Restando provados, à saciedade, os fatos que embasaram o lançamento tributário, bem como o dolo, a fraude e a simulação, é desnecessária a utilização da teoria da desconsideração da personalidade jurídica da empresa, aplicando-se o art. 149, VII, do CTN.

Dessa forma, incide a regra do art. 149, inciso VII, do CTN, eis que restou demonstrado no plano fático que não há separação entre as empresas arroladas nos autos, o que comprova a existência de um único empreendimento econômico de fato e justifica o lançamento fiscal exclusivamente na Recorrente.

Quanto à aplicação da multa qualificada (duplicada), não vejo como acatar a alegação da Recorrente, pois o Fisco demonstrou a hipótese de falsidade ou simulação nos contratos de prestação de serviços entre a Recorrente e a empresa BEBSTREL COMERCIAL LTDA.

Constata-se que os elementos probatórios juntados aos autos deixam claro que a Recorrente realizou, por meio de situações que não espelhavam a sua realidade fática contábil, operações fiscais com o intuito de burlar o Fisco. Isso está evidenciado no Relatório Fiscal, eis que a Recorrente simulou contratos de prestação de serviço, acobertando o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, por meio de conduta dolosa tendente a excluir ou modificar as características essenciais da obrigação tributária principal, reduzindo desse modo o montante dos tributos devidos e evitando o seu pagamento.

A conduta dissimuladora ou fraudulenta da Recorrente encontra-se evidenciada no momento em que inseriu dados e informações que não correspondem à realidade fática da empresa, assim como apresentou irregularidades na formalização da sua escrituração contábil, conforme ficou evidenciado no Relatório Fiscal e seus anexos.

Diante desse quadro, entendo correta a interpretação adotada pelo Fisco de que a Recorrente agiu com perfeito conhecimento dos fatos e do direito, mediante aplicação de condutas totalmente injustificáveis perante a escrituração contábil e fiscal.

Logo, está caracterizada a prática pela autuada da conduta tipificada no art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996, c/c artigos 71, 72 e 73, da Lei 4.502/1964, que decorre a aplicação da multa duplicada (agravada) de 150%.

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 nº 11.488, de 15 de junho de 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, de 15 de junho de 2007)

Lei 4.502/1964:

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.

Ressalta-se que, com a edição da Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008 (posteriormente convertida na Lei 11.941/2009, de 27 de maio de 2009), foi introduzido o art. 35-A da Lei 8.212/1991. Assim, para os fatos ocorridos a partir da publicação da Medida Provisória nº 449/2008 (competência 12/2008), aplicam-se os dispositivos da Lei 9.430/1996, nos casos de lançamento de ofício, inclusive com constatação de dolo, fraude ou simulação.

No que tange à arguição de inconstitucionalidade, ou ilegalidade, de legislação previdenciária que dispõe sobre a utilização taxa de juros (taxa SELIC), frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis as normas reguladas na Lei 8.212/1991. Isso está em

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

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

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

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

Posteriormente, os juros de mora (Taxa SELIC) foram disciplinados pela regra estampada no parágrafo 3º do artigo 61 da Lei 9.430/1996, aplicável consoante o disposto no artigo 35 da Lei 8.212/1991, na redação dada pela MP nº 449/2008, transformada na Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

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

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

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

Taxa já está consagrada por esta Corte, e é devida a partir da sua instituição, isto é, 1º/01/1996 (REsp 439256/MG). Recurso especial parcialmente conhecido, e na parte conhecida, desprovido.

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

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.*

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

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

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

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

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

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

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

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já

existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

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

Lei 8.212/1991:

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

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

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, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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, de 1999).

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, de 1999).

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

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

Lei 9.430/1996:

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

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

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

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

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

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

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

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

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

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

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

Lei 8.212/1991:

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

Lei 9.430/1996:

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

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

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e 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;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

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

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de CONHECER do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para reconhecer que, com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.