



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

**Processo n°** 11065.721415/2011-43  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-005.574 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de agosto de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** VERCELLINDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

SIMULAÇÃO. PESSOA INTERPOSTA. DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO. NULIDADE. AUTUAÇÃO PROCEDENTE.

Quando a autoridade fiscal constata por diversos elementos de prova que interposta pessoa foi criada com o intuito de omitir o fato gerador, deixando de recolher os valores das contribuições previdenciárias devidas, deve ser desconsiderado o negócio jurídico praticado para fins da tributação correta e adequada ao caso.

DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. FISCO E INTERESSADO.

A prova nesse caso deve ser atribuída a quem acusa o ilícito praticado, diante do que dispõe o artigo 9º do Decreto 70.235/72, onde a autuação deverá estar instruída com todos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O fisco ao realizar o procedimento adequado com todas as provas necessárias para a comprovação dos fatos ocorridos, repassa ao interessado a obrigação de comprovar as alegações do seu direito, o que não ocorreu no presente caso.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA 02 CARF.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, não podendo a autoridade administrativa deixar de aplicar a multa determinada por Lei. A multa tem o condão de penalizar a impontualidade, nos moldes da legislação que a instituiu.

Este Conselho não é competente para tratar sobre inconstitucionalidade de Lei tributária, nos termos da Súmula CARF n° 02.

MULTA PREVIDENCIÁRIA. FATOS GERADORES ANTERIORES À MEDIDA PROVISÓRIA N° 449, DE 2008, NÃO DECLARADOS EM

**GFIP. RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIO. OBSERVÂNCIA ÀS NORMAS INFRALEGAIS.**

Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e não declarados em GFIP, aplica-se a multa mais benéfica, obtida pela comparação do resultado entre: (a) a soma da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (obrigação principal) e da multa por falta de declaração em GFIP vigente à época da materialização da infração (obrigação acessória), com (b) a multa de ofício (75%) prevista no artigo 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: (1) por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, desconhecendo das alegações de inconstitucionalidade de lei, para, na parte conhecida (2) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Quanto ao cálculo das multas, submetida a questão ao rito do art. 60 do Regimento Interno do Carf, foram apreciadas as seguintes teses: a) aplicação da regra do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 11.941, de 2009; b) aplicação das regras estabelecidas pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009; c) para o cálculo da multa por omissão em Gfip, comparação entre os arts. 32, § 5º, da Lei 8.212, de 1991, na redação anterior à Lei 11.941, de 2009, com o art. 32-A, inc. I, da Lei 8.212, de 1991, exigindo o menor e para a multa vinculada aplicação das regras estabelecidas pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009; em primeira votação, se manifestaram pela tese "a" os Conselheiros Wesley Rocha (relator) e Alexandre Evaristo Pinto; pela tese "b" Antônio Sávio Nastureles, Reginaldo Paixão Emos, Thiago Duca Amoni e João Bellini Júnior e pela tese "c" o conselheiro João Maurício Vital; excluída a tese "c" por força do disposto no art. 60, parágrafo único, do Regimento Interno do Carf, em segunda votação, por maioria de votos, restou vencedora a tese "b", vencidos os conselheiros Wesley Rocha (relator) e Alexandre Evaristo Pinto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Antônio Sávio Nastureles.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior – Presidente

(assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

(assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros João Bellini Júnior (Presidente), Thiago Duca Amoni (Suplente convocado), Antônio Sávio Nastureles, Alexandre Evaristo Pinto, Reginaldo Paixão Emos, João Maurício Vital e Wesley Rocha.

Ausente justificadamente o conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa. Ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato.

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa VERCELLI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA, contra o Acórdão de Julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre, que julgou improcedente as impugnações e manteve o crédito tributário lançado.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do Conselheiro que me antecedeu, conforme transcrição abaixo:

*"Trata-se de crédito constituído pelos DEBCAD's abaixo descritos:*

*AI nº 37.303.4245, referente à contribuição previdenciária da empresa, incidente sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, inclusive aquela destinada para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidente sobre as remunerações dos segurados empregados;*

*2) nº 37.303.4253, referente às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (no caso, para o SESI, SENAI, INCRA, SEBRAE e FNDE Salário Educação) incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados; : e*

*3) nº 37.303.4261, relativo ao descumprimento de obrigação acessória de apresentar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia Por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.*

#### *DA DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO*

*Informa o Relatório Fiscal RF que os fatos geradores decorrem das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais declaradas nas GFIPs da empresa Milan Beneficiamento de Componentes para Calçados Ltda, CNPJ 09.136.057/000197, apuradas com base nas suas respectivas folhas de pagamento, em razão dos segurados empregados e contribuintes individuais da empresa Milan Beneficiamento de Componentes para Calçados Ltda terem sido considerados pela fiscalização como trabalhadores da empresa Vercelli Indústria e Comercio de Calçados Ltda.*

#### *DA IMPUGNAÇÃO*

*Do Relatório a quo, que li e compulsei com os autos, aproveito a integralidade e, com grifos de minha autoria, abaixo o transcrevo:*

*"Regularmente cientificada dos Autos de Infração em 31/03/2011, a empresa atuada, por intermédio de seu representante legal, apresentou, em 02/05/2011, impugnação tempestiva, alegando que não houve a utilização de interposta empresa como subterfúgio para reduzir a incidência de tributos.*

*O que existiu de fato foi a prestação de serviços realizada por aquela empresa, o que é plenamente jurídico e legal.*

*Afirma que a Fiscalização laborou em equívoco ao concluir que teria havido uma simulação entre a Impugnante e a empresa Milan, mormente porque o fato de dividirem um prédio, que sequer possui abertura ou qualquer ligação física, não autoriza a deduzir que estivessem em conluio para reduzir a incidência de tributos.*

*"Aduz que, além disso, o fato de haver cedido gratuitamente, por comodato, alguns de seus equipamentos, de igual forma é irrelevante e não pode servir de suporte para a conclusão feita pela Fiscalização da ocorrência de sonegação de contribuição previdenciária, uma vez que isso, in casu, nunca ocorreu.*

*Refuta as autuações em tela, porquanto em nenhum momento cometeu qualquer tipo de omissão ou de irregularidade capaz de ilegalmente reduzir a incidência de tributos, não havendo que se falar em débitos de qualquer natureza e muito menos previdenciário, conforme pode ser comprovado pela documentação anexa.*

*Alega que mesmo admitindo, por força de argumento, que tivesse sido beneficiada com a contratação de serviços de mão de obra, **a sua conduta não constituiria poderia, em tese, caracterizar a elisão fiscal.***

*Refere doutrina segundo a qual a "diferença entre elisão fiscal e a evasão fiscal consiste em que a elisão expressa ato formal e substancialmente legítimo e lícito praticado antes do surgimento do fato gerador, com o fim de evitar a incidência tributária plena ou diminuir o tributo, e a evasão é o ato de omissão praticado após a ocorrência do fato gerador, com o fim de evitar, reduzir ou retardar o pagamento do título". Com base em tal distinção, entende que a única compreensão possível sobre o caso seria de verdadeira elisão fiscal, em vista do ocorrido, o que é plenamente legal e jurídico.*

*Argumenta, quanto às multas aplicadas, que sobre o valor apurado como devido, a título de tributos, além dos juros, há a incidência de dois encargos denominados por "multa de ofício" e "multa de mora" abusiva, constituindo-se bis in idem, o que igualmente tornaria insubsistente o aludido auto de infração, constituindo-se por verdadeiro confisco, que é vedado pela legislação constitucional.*

*Acrescenta, ainda, que mesmo fosse legal e constitucional a cobrança de multa, na forma como procedida pela Fiscalização, deveria ser reduzido para o percentual máximo de 20%. Assim, em que pese a existência de previsão legal para aplicação de multa, a dualidade de*

*tal encargo estabelecido pela Fiscalização não atende ao Princípio Constitucional do não-confisco, posto que arbitradas de forma excessiva e desproporcional, impondo-se, em tal caso, o afastamento de uma delas, bem como a redução do valor arbitrado.*

*No que se refere à Taxa SELIC, apresenta diversos argumentos acerca da inconstitucionalidade de sua aplicação, referindo, ao final, que a legislação complementar já estabelece em seu artigo 161, parágrafo 1º do CTN, a previsão da incidência de juros moratórios de 1% (um por cento); e não havendo lei que autorize a utilização da Taxa Selic como indexador para fins tributário, permanece válida a regra constante do CTN no que tange aos juros a serem aplicados, afastando-se, de conseguinte, a utilização da taxa SELIC para fins tributários, uma vez que totalmente inconstitucional.*

*Requer seja a impugnação recebida e juntada aos respectivos autos do procedimento administrativo em epígrafe; determinada a realização de perícia técnica especializada, nos termos do que estabelece a legislação pertinente, facultada à Impugnante a indicação de assistente técnico; julgada procedente a impugnação, declarando-se insubsistentes os autos de infração e respectivas multas levadas a efeito*

*contra a ora Impugnante, em face das ponderações supracitadas.*

*É o relatório."*

#### DA PRIMEIRA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

*A impugnação foi julgada improcedente e mantidos os créditos tributários exigidos, nos termos do Acórdão nº 1033449, de 09 de agosto de 2011, da 7ª Turma da DRJ/POA, fls. 237/248. A empresa recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme fls. 251/258.*

#### DO PRIMEIRO RECURSO VOLUNTÁRIO.

*Irresignada, na forma do documento de fls.251, a Recorrente, em 29/09/2011, interpôs Recurso Voluntário.*

#### DA ANULAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

*O recurso voluntário interposto foi apreciado pela Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, cujos membros de sua 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, por meio do Acórdão n.º 2401002.619, fls. 277/282, em sessão havida em 15/08/2012, por unanimidade de votos, anulou a decisão de 1ª instância, por motivo de cerceamento do direito de defesa, considerando que a DRJ não se pronunciou a contento acerca da “aplicação da multa em duplicidade que foi questionada pelo sujeito passivo, quando se contrapôs a exigência” de multa de mora e multa de ofício num mesmo levantamento.*

*( transcrito do relatório a quo com grifos de minha autoria)*

#### DA SEGUNDA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

*Reanalizando o processo, conforme documento colacionado às fls 292, a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre DRJ/ POA,*

*em 31/10/2012, exarou novo Acórdão sob o n° 1041.053 e, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação.*

DO SEGUNDO RECURSO VOLUNTÁRIO.

*Ainda irresignada, a Recorrente, em 19/12/2012, interpôs novo Recurso Voluntário às fls.306, onde reiterou as alegações que alhures fizera e guerreou a autuação como um todo inclusive a aplicação das multas".*

Após a interposição do segundo Recurso Voluntário, foi proferida Resolução de n.º 2403000.289, em 04 de novembro de 2014, nos seguintes termos:

*"Sem adentrar no mérito, verifica-se que nos autos não constam registros dos documentos da segunda empresa envolvida tais como MPF, relatório fiscal, Termo de Encerramento, informe de eventual autuação, fundamentos legais, se interpôs impugnação, se o fez, qual o número do processo, em que fase se encontra. E também, se houve Informação fiscal IF para cancelar seu cadastro no SIMPLES em razão dos crimes cometidos.*

*No Relatório Fiscal constam os registros o AI n° 37.303.4245, referente à contribuição previdenciária **da empresa**; n° 37.303.4253, referente às contribuições destinadas a **outras entidades e fundos** (no caso, para o SESI, SENAI, INCRA, SEBRAE e FNDE Salário Educação) e n° 37.303.4261 e o de n° 37.303.4261, relativo ao descumprimento de **obrigação acessória**.*

*Não obstante, insta saber se no presente lançamento a recorrente fora autuada para recolher **a parte do empregado**. Se o foi em qual processo isto estaria consolidado. e ainda se foram apropriados na autuação em tela os valores recolhidos pela empresa MILAN BENEFICIAMENTO DE COMPONENTES PARA CALÇADOS LTDA.*

CONCLUSÃO

*Diante do que foi exposto, determino o retorno dos autos às origens para sejam providenciadas as informações abaixo :*

DA AUTUADA

*saber se no presente lançamento a recorrente fora autuada para recolher a parte do empregado;*

*em qual processo isto estaria consolidada a exigência supra; e se foram apropriados na autuação em tela os valores recolhidos pela empresa Milan Beneficiamento de Componentes para Calçados Ltda.*

DA EMPRESA MILAN BENEFICIAMENTO DE COMPONENTES PARA CALÇADOS LTDA

*Juntar:*

*MPF, Relatório Fiscal, Termo de Encerramento, informe de eventual autuação, fundamentos legais, se interpôs impugnação, se o fez, qual o número do processo, em que fase se encontra. e*

*também, juntar registro de eventual Informação fiscal IF para cancelar seu cadastro no SIMPLES em razão dos crimes cometidos".*

Nas fls. 342/341 foi juntado o relatório de Diligência Fiscal. Os documentos da diligência foram juntados nas fls. 353 e seguintes do e-processo.

Já nas fls. 364/396 a recorrente juntou Manifestação de inconformidade em relação à resposta da diligência feita pela DRJ de origem.

Diante dos fatos narrados, é o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Wesley Rocha - Relator

O Recurso Voluntário apresentado está revestido do requisito formal de tempestividade. Portanto, dele o conheço. Assim, passo a analisar os pontos alegados pela recorrente.

### **DO RETORNO DA DILIGÊNCIA REALIZADA**

Conforme se constata das informações prestadas pela autoridade fiscal, bem como das informações da recorrente, verifica-se que o processo está apto para julgamento, não havendo mais dúvidas quanto aos quesitos levantados em Resolução, das quais também serão objetos de abordagem no voto propriamente dito, e também, possivelmente mesmo que não mencionados expressamente, as informações prestadas estão sendo levadas em consideração no presente julgamento.

### **DAS ALEGAÇÕES DO SEGUNDO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Após nova decisão da DRJ de origem, a fim de atender ao julgado anterior proferido pelo CARF, houve a devida análise sobre a aplicação "da multa duplicada". Assim, suprida a matéria que foi objeto de nova apreciação e manifestação pela recorrente, a fim de evitar cerceamento de defesa.

Assim, passo a analisar os demais pontos do Recurso Voluntário apresentado novamente.

### **DO MÉRITO DO LANÇAMENTO E DA INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA: CONFIGURAÇÃO DA SIMULAÇÃO**

Segundo o relatório fiscal de fls. 30/40, foi constatado que os fatos geradores "decorrem das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais declaradas nas GFIPs da empresa Milan Beneficiamento de Componentes para Calçados Ltda, CNPJ 09.136.057/000197, apuradas com base nas suas respectivas folhas de pagamento, em razão dos segurados empregados e contribuintes individuais da empresa Milan Beneficiamento de Componentes para Calçados Ltda terem sido considerados pela fiscalização como trabalhadores da empresa Vercelli Indústria e Comércio de Calçados Ltda".

Assim, geraram-se as responsabilidades tributárias devidas dos atos decorrentes dessa operação.

Em suas alegações, a recorrente sustenta que não haveria a utilização de interposta pessoa para remuneração de funcionários a pretexto de não recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, e que na verdade a empresa Milan Beneficiamento de Componentes para Calçados Ltda prestava serviços à recorrente de forma legal, e que haveria uma relação jurídica e profissional entre as empresas, sendo que continha também contratos de comodatos entre ambas, e que era perfeitamente viável os negócios jurídicos realizados sem nenhuma mácula, ou irregularidade.

Nesse sentido, tenho que a fiscalização elaborou de forma ampla a constatação dos fatos. Senão vejamos.

Inicialmente, cumpre esclarecer que quando há a constatação de uma simulação, existe a *distribuição do ônus da prova*. Nesse sentido, é o que diz o disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito". Grifou-se.

Em que pese o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito ser do interessado nos fatos ocorridos, percebe-se com o dispositivo acima citado, que o legislador quis que nos casos de penalidades ou ilícitos houvesse uma espécie de "distribuição do ônus da prova", a fim de que a fiscalização tivesse também que suportar o encargo de provar com elementos indispensáveis à comprovação do ilícito ocorrido.

No caso dos autos, verifico que o fisco realizou o procedimento de provar a irregularidade praticada de forma ampla e a recorrente não obrou afastar as constatações feitas pela fiscalização. Em razão dos fatos estarem bem descritos na diligência fiscal, que espelham na verdade o relatório fiscal, tomo por empréstimo os relatos ali esposados:

"(...)

1.3.8. No caso em tela, foram inúmeros os rastros, vestígios deixados pela recorrente consubstanciados em elementos probatórios colhidos pela autoridade lançadora dentre os quais destacamos:

a) Conforme referido no Relatório Fiscal (itens 2.5.2 a 2.5.3), em visitas ao local foi constatado pela autoridade fiscal que além das empresas ao fundo serem contíguas, no térreo do prédio localizado à Rua São Paulo 341 (localização da Vercelli) havia empregados da Milan trabalhando.

b) Examinados os contratos sociais e alterações das duas empresas foi constatado que a atividade é a mesma, ou seja, fabricação de calçados e seus componentes.

c) A contabilidade da empresa Milan revelou a prestação de serviços de forma exclusiva para a empresa Vercelli. Tal circunstância restou evidenciada, também, na verificação in

loco das notas fiscais emitidas periódica e seqüencialmente para a cliente Vercelli.

d) A soma das notas fiscais de industrialização para a Vercelli de cada ano corresponde exatamente ao valor lançado no Livro Diário da Milan como total da Receita Operacional, o que demonstra a exclusividade na prestação de serviços.

e) O exame da relação custo da mão de obra versus faturamento, na empresa Milan, revelou que em 2008 o custo de mão de obra e encargos representou 90% de seu faturamento, alcançando em 2009 o percentual de 102% de seu faturamento. A empresa em referência também apresentou resultado negativo (prejuízo) em ambos períodos.

f) Enquanto na Milan os custos com a mão de obra representam praticamente a totalidade do seu faturamento, a contabilidade na Vercelli demonstra que o custo com mão de obra e encargos não ultrapassou 2% da sua Receita Bruta.

g) Também foi verificado na contabilidade da empresa Milan, que não há lançamentos no ativo não circulante (permanente), não havendo, também, registros de máquinas ou equipamentos próprios para uso na obtenção de seu objeto social: beneficiamento de calçados.

h) Grande parte das máquinas utilizadas nas instalações desta empresa possui plaqueta indicativa de patrimônio da Vercelli. Acrescente-se o fato de que o fornecimento de maquinário pela Vercelli ocorre mediante contratos de comodato firmados com a Milan de forma gratuita. Conclui-se, portanto, que a empresa Milan desenvolve a sua atividade fim com o maquinário de propriedade da Vercelli, sem qualquer ônus financeiro.

i) Quanto aos empregados e contribuintes individuais, foi constatado a partir dos dados obtidos dos arquivos digitais da folha de pagamento das duas empresas, das GFIP's declaradas por ambas, bem como dos dados do Cadastro Nacional de Informações, ter ocorrido uma migração dos trabalhadores da Vercelli para a Milan. Nas competências 01 e 02/2008 a Vercelli demitiu 136 dos seus 146 trabalhadores.

Todos estes demitidos foram admitidos na mesma data na Milan. Na competência 03/2008 a autuada reduziu o número total de trabalhadores para 4. Quantidade que se manteve durante todo o período fiscalizado".

**1.3.9. Além destes elementos devemos informar que posteriormente ao encerramento da ação fiscal origem do presente processo, em consulta aos sistemas informatizados da RFB constatamos ter ocorrido a incorporação da MILAN pela VERCELLI em 01/01/2012. Constando a MILAN, a partir desta data, como baixada nos sistemas da RFB. Anexamos à presente diligência cópia das telas de consulta que comprovam esta situação.**

Como se constata do processo, diversos foram os elementos que levaram a fiscalização a entender como "simulação" os atos jurídicos práticos pela recorrente e interposta pessoa jurídica, a fim de não recolher o tributo exigido.

Os fatos estão embasados de forma discriminada no relatório fiscal e nos documentos apresentados, além das constatações apuradas, e que, como se verifica do recurso, a contribuinte não obrou afastar os indícios verificados, e também não trouxe elementos que pudesse contestar a apuração da Fazenda, como, por exemplo, ter praticado negócios jurídicos exclusivamente entre a empresa terceira interposta e a recorrente.

Aqui, tem-se que atrai para o caso o artigo 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".*

Em conteúdo didático, produzido pelo jurista Fábio Piovezan Bozza, que já foi Conselheiro deste Tribunal, verifica-se que: "*dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la*" (in *Planejamento Tributário e Autonomia Privada. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, página 199*).

No presente processo, os indícios foram diversos, o que configura ao final a simulação praticada, em *causa simulandi* por meio de interposta pessoa, gerando efeitos concretos perante o fisco, e consumando a intenção entre as partes envolvidas no evento.

Assim, verifico que a Contribuinte não obrou afastar as provas e elementos trazidos pela fiscalização, onde conclui-se pela configuração de simulação nos negócios jurídicos práticos, com o intuito de evitar os fatos geradores do tributo exigido.

## **DA MULTA MORATÓRIA E DA MULTA DE OFÍCIO E DA RETROATIVIDADE BENIGNA**

Alega a recorrente que haveria duplicidade da aplicação da multa. Porém, isso não ocorreu no presente feito.

Ocorre que, os autos de infrações são decorrentes da obrigação principal, que é aplicada a multa de mora diante da falta de recolhimento das contribuições previdenciárias, bem como das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, sobre as quais ocorreu a incidência de multa de mora e de multa de ofício, decorrentes, portanto, da obrigação acessória. Uma acompanha a outra.

Por outro lado, o que deve ser analisado é a data da aplicação dessas multas.

Isso porquê, na data da ocorrência do fato gerador das contribuições sociais em questão, qualquer outro dispositivo que dispunha sobre normas punitivas aplicas à falta ou ao atraso do seu recolhimento, ou seja, não incidia sobre tais infrações multa de ofício. Assim,

o atraso ou não pagamento das contribuições era punido única e exclusivamente pela multa de mora, cujo percentual variava segundo o momento do adimplemento.

Somente há que se falar em aplicação de multa de ofício aos fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/08, a qual acrescentou a Lei nº 8.212/91 o art. 35A que prevê expressamente que nos casos de lançamento de ofício das contribuições sociais previstas no art. 11 do mesmo diploma aplicar-se-á o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 multa de ofício de 75%, podendo esta ser majorada a 150% caso ocorram as hipóteses de qualificação.

Desse modo, antes da edição da Medida Provisória nº 449/08, aos fatos geradores que ensejavam aplicação de penalidade pelo atraso ou pelo não pagamento das contribuições sociais aplicava-se multa de mora em percentual que variava, conforme data do efetivo pagamento, de 24% a 100% (art. 35, II e III da Lei 8.212/91 com redação anterior à Lei nº 10.941/09).

Como se verifica, a autoridade fiscal, ao aplicar a multa assim descreveu na fl. 14:

601 - ACRESCIMOS LEGAIS - MULTA

601.09 - Competências : 07/2008 a 11/2008  
Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 35, I, II, III (com a redação dada pela Lei n. 9.876, de 26.11.99); Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 239, III, "a", "b" e "c", parágrafos 2.º ao 6.º e 11, e art. 242, parágrafos 1.º e 2.º (com a redação dada pelo Decreto n. 3.265, de 29.11.99). CALCULO DA MULTA: PARA PAGAMENTO DE OBRIGACAO VENCIDA, NAO INCLUIDA EM NOTIFICACAO FISCAL DE LANCAMENTO: 8% dentro do mes do mes de vencimento da obrigacao; 14%, no mes seguinte; 20%, a partir do segundo mes seguinte ao do vencimento da obrigacao; PARA PAGAMENTO DE CREDITOS INCLUIDOS EM NOTIFICACAO FISCAL DE LANCAMENTO: 24% em ate 15 dias do recebimento da notificacao; 30% apos o 15. dia do recebimento da notificacao; 40% apos a apresentacao de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, ate quinze dias da ciencia da decisao do Conselho de Recursos da Previdencia Social - CRPS; 50% apos o 15. dia da ciencia da decisao do Conselho de Recursos da Previdencia Social - CRPS, enquanto nao inscrito em Divida Ativa; PARA PAGAMENTO DO CREDITO INSCRITO EM DIVIDA ATIVA: 60%, quando nao tenha sido objeto de parcelamento; 70%, se houve parcelamento; 80%, apos o ajuizamento da execucao fiscal, mesmo que o devedor ainda nao tenha sido citado, se o credito nao foi objeto de parcelamento; 100% apos o ajuizamento da execucao fiscal, mesmo que o devedor ainda nao tenha sido citado, se o credito foi objeto de parcelamento. OBS.: NA HIPOTESE DAS CONTRIBUICOES OBJETO DA NOTIFICACAO FISCAL DE LANCAMENTO TEREM SIDO DECLARADAS EM GFIP, EXCETUADOS OS CASOS DE DISPENSA DA APRESENTACAO DESSE DOCUMENTO, SERA A REFERIDA MULTA REDUZIDA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO).

Assim, a multa foi originalmente aplicada com base no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97:

*Art. 35. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997, sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

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

*a) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*

*b) sete por cento, no mês seguinte;*

*c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

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

- a) *doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) *quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;*
- c) *vinte 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) *vinte e cinco por cento, após o 15º 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) *trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;*
- b) *trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;*
- c) *quarenta 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;*
- d) *cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento".*

Como se vê, a redação do art. 35 previa a exigência de penalidade sobre as contribuições sociais em atraso – denominada como *multa de mora* – com percentuais que aumentavam progressivamente, de acordo com a ocorrência de determinados atos administrativos e também com o passar do tempo.

A partir de dezembro/2008, com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a redação do art. 35 foi alterada para prever a aplicação da multa de mora da legislação tributária federal (art. 61 da Lei nº 9.430/96) e um novo dispositivo foi inserido na Lei nº 8.212/91, o art. 35-A, para dispor sobre a multa de ofício (art. 44 da Lei nº 9.430/96). A apresentação ou não de declaração (GFIP) à autoridade fiscal e o momento da atuação da fiscalização passaram a determinar a aplicação da multa de mora ou da multa de ofício:

**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).*

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

Com isso, o tema gerou muita controvérsia quanto a sua aplicação, mas que ao meu entender deve ser aplicado dispositivo mais benéfico ao contribuinte.

Para trazer de forma mais didática e explicativa o entendimento aqui lançado, por estar bem fundamentado e claro, transcrevo parte do voto do produzido pelo então Conselheiro Fábio Piovesan Bozza, que lançou entendimento no Acórdão n.º 2301-005.011, processo n.º 10380.732714/2011-78, julgado em 09 de maio de 2017, que por ter sido elaborado com clareza assim transcrevo:

*"Um tema que tem gerado controvérsia na jurisprudência e que apresenta, ao menos, duas linhas interpretativas refere-se à aplicação da retroatividade benigna, constante do art. 106 do CTN, do novo art. 35 e do art. 35-A em relação ao antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91:*

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

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...)*

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

*Eventualmente, a fundamentação jurídica dessas duas linhas de interpretação pode variar, mas o resultado alcançado por quaisquer dessas vertentes será o especificado a seguir.*

*A primeira linha de interpretação sustenta que somente o novo art. 35 poderá retroagir com o objetivo de limitar a 20% o percentual da multa constante do antigo art. 35. Por seu turno, o art. 35-A, por inovar a legislação previdenciária de custeio, seria aplicável aos lançamentos de ofício realizados a partir da vigência da Lei nº 11.941/2009.*

*Esta é a posição sustentada de maneira reiterada pelo Superior Tribunal de Justiça. Cite-se, a esse respeito, o seguinte enxerto do voto do Min. Humberto Martins (os rífos são nossos):*

*A jurisprudência desta Corte é dominante no sentido de que se aplica o disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN na execução fiscal não julgada definitivamente na esfera judicial, independentemente da natureza da multa, sem descaracterizar a liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa, pois tal normativo estabelece que a lei aplica-se a ato ou a fato pretérito quando lhe comina punição menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática.*

*Verifica-se que o art. 35 da Lei n. 8.212/91 foi alterado pela Lei n. 11.941/09, devendo o novo percentual aplicável à multa moratória seguir o patamar de 20%, que, sendo mais benéfico ao contribuinte, deve lhe ser aplicado, por se tratar de lei mais benéfica, cuja retroação é autorizada com base no art. 106, II, do CTN.*

*(...)*

*Cumprе destacar que o art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação anterior à Lei n. 11.940/09, não distinguia a aplicação da multa em decorrência da sua forma de constituição (de ofício ou por homologação), mas levando em consideração, essencialmente, o momento em que constatado o atraso no pagamento: antes da notificação fiscal, durante a notificação e existência de recurso administrativo, e após a inscrição em dívida ativa.*

(...)

*Com efeito, a nova redação do art. 35 da Lei n. 8.212/91, dada pela Lei n. 11.941/09, ao prever que as multas aplicadas obedecerão os parâmetros estabelecidos no art. 61 da Lei n. 9.430/96, possibilitou a aplicação da multa reduzida aos processos ainda não definitivamente julgados.*

(...)

*A distinção quanto à forma de lançamento para fixação de multa somente foi prevista com o advento da Lei n. 11.940/09, que introduziu o art. 35-A à Lei n. 8.212/91 (...)*

*Com efeito, sua aplicação restringe-se aos lançamentos de ofício existentes após sua vigência, sob pena de retroação.*

STJ, 2ª Turma, EDcl no AgRg no RESP nº 1.275.297/SC, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 03/12/2013

*No mesmo sentido, cite-se também o seguinte trecho do voto da Min. Regina Helena Costa (os grifos são nossos):*

*Controverte-se acerca do percentual de multa moratória aplicável ao lançamento de ofício após a alteração do art. 35 da Lei n. 8.212/91 pela Lei n. 11.941/09 que, ao incluir o art. 35-A naquele diploma normativo, determinou a observância do parâmetro mais gravoso do art. 44 da Lei n. 9.430/96, qual seja, de 75% (setenta e cinco por cento).*

*Com efeito, esta Corte possui entendimento segundo o qual deve ser observado o percentual original da multa moratória previsto no art. 35 da Lei n. 8.212/91, porquanto as ulteriores disposições do art. 35-A cominam penalidade mais severa, autorizando a aplicação do preceito anterior, mais benéfico, a teor do disposto no art. 106, II, c, do CTN.*

(...)

*Isto posto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial para fixar o percentual da multa moratória em 20% (vinte por cento).*

STJ, 1ª Turma, RESP nº 1.585.929/SP, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 19/04/2016

*A segunda linha de interpretação considera que o antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 já previa em seu bojo tanto a multa moratória, para os recolhimentos espontâneos, quanto a multa de ofício, em decorrência de autuação da fiscalização (emissão de notificação fiscal de lançamento), não obstante o “caput” do*

*dispositivo faça referência à “multa de mora”. Afinal, não será o “nomen iuris” que determinará o regime jurídico da multa.*

*No fundo, a natureza jurídica dessas multas – moratória ou de ofício – seria a mesma, possuindo caráter sancionador, punitivo e não-indenizatório.*

*Em consequência, o lançamento de multa relativa a fatos geradores das contribuições previdenciárias ocorridos até 03/12/2008 deverá observar, por essa vertente interpretativa, os percentuais do antigo art. 35 (em respeito ao art. 144 do CTN), ficando limitado ao disposto (i) no novo art. 35 (20%), no caso de declaração entregue pelo contribuinte, ou (ii) no art. 35-A (75%), no caso de ausência da mencionada declaração e existência de lançamento de ofício.*

*Esta é a posição que tem prevalecido no CARF, pelo voto de qualidade ou, quando menos, por maioria de votos. De forma exemplificativa, vale citar os seguintes julgados: ac. 9202-003.713, de 28/01/2016; ac. 9202-004.344, de 24/08/2016; ac. 2202-003.445, de 14/06/2016; ac. 2301-004.388, de 09/12/2015; ac. 2401-004.286, de 13/04/2016).*

*É indubitável a relevância dos fundamentos jurídicos apresentados pelas duas linhas de interpretação.*

*Mas a existência dessa divergência jurisprudencial introduz uma dúvida no sistema, de caráter objetivo, quanto à solução do conflito a respeito da retroatividade benigna da lei nova que define infrações, atraindo a aplicação do art. 112 do CTN:*

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I – à capitulação legal do fato;*

*II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

*Nesse cenário de incerteza normativa quando à natureza da penalidade aplicável ou à graduação da multa originalmente lançada (inc. IV), o art. 112 do CTN retrata a adoção do princípio “in dubio pro reo” em matéria de interpretação e deixa transparecer a vontade (vinculante) do legislador de favorecer o acusado com a aplicação da penalidade mais branda.*

*A norma protege o acusado de injustiça na punição, quando houver incerteza a respeito do fato ou do direito aplicável. Assim, nas palavras de Hugo de Brito Machado (“Teoria das Sanções Tributárias”, in Sanções Administrativas Tributárias, Ed. Dialética, p. 177):*

*Se o princípio de Direito Penal do in dubio pro reo exige certeza quanto ao fato, pela mesma razão deve exigir certeza quanto ao direito, pois a verificação da incidência da norma penal depende não apenas da constatação da ocorrência do fato, mas da delimitação do alcance da norma que é indispensável para que se saiba se está aquele fato abrangido, ou não, pela hipótese de incidência, vale dizer, pelo tipo penal.*

*Trata-se de corolário que não pode ser ignorado pelo intérprete, ainda que ele particularmente não apresente dúvida acerca do relacionamento entre o antigo art. 35, o novo art. 35 e o art. 35-A. Isso porque a referida dúvida, pressuposto para aplicação do art. 112 do CTN, é objetiva e advém das decisões divergentes entre os membros da mesma turma, entre turmas diversas do mesmo tribunal ou entre tribunais diferentes.*

*A jurisprudência judicial não destoia a esse respeito (grifamos):*

*Além disso, o art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à Lei nº 11.941/2009, estabelece somente multas de mora, inclusive quando houver lançamento de ofício. O legislador considerou irrelevante, para efeito de aplicação da multa de mora, o fato de haver ou não informação a respeito do débito na GFIP. Isso porque as hipóteses de falta de declaração ou declaração inexata eram penalizadas com as multas previstas no art. 32, §§ 4º e seguintes, da Lei nº 8.212/91, que foram revogadas pela Lei nº 11.941/2009. De qualquer sorte, mesmo que haja dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável (se é multa de mora ou de ofício), a lei deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN.*

*TRF da 4ª Região, 1ª Turma, Apelação Cível nº 2005.71.11.004530-2/RS, Rel. Des. Federal Joel Ilan Paciornik, julgado em 24/02/2010*

*Posto isso, voto por limitar a multa imposta com base no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, ao disposto no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (20%), por força da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e da interpretação mais favorável ao acusado prevista no art. 112 do CTN".*

Nessas circunstâncias, voto por limitar a multa em 20%, até o período de autuação de novembro de 2008, em razão dos princípios da retroatividade benigna e de interpretação de norma mais favorável ao acusado contribuinte.

### **EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA COMINADA**

Este Conselho não é legitimado a analisar matérias Constitucionais, conforme se depreende do art. 26-A, do Decreto 70.235-72, *in verbis*:

*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, de 2009).*

Não obstante, a súmula 02 do CARF dispõe que o CARF "*não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

Assim, o jurisprudência desse Conselho é antiga sobre o tema e não permite o debate sobre constitucionalidade de Lei tributária.

## **APLICABILIDADE DA TAXA SELIC COMO ÍNDICE DE JUROS DE MORA**

A taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) foi criada pela Lei nº 9065/95, que teve sua origem na Medida Provisória n.º 947, de 22.03.1995 (reeditada sob ns. 972/95, em 20.04.95, e 998, em 19.05.95), do qual o artigo 13 assim dispõe:

*"Artigo 13 - A partir de 1º de abril de 1995 os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei n. 8847, de 28 de janeiro de 1994 com redação dada pelo artigo 6º da Lei n. 8850, de 28 de janeiro de 1994 e pelo artigo 90 da Lei 8981/95 o artigo 84, inciso I, e o artigo 91, § único, alínea "a.2", da Lei 8981/95, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC - para títulos federais, acumulada mensalmente."*

Posteriormente, o Congresso Nacional transformou a MP na Lei nº 9.065/95.

Portanto, a taxa SELIC é a taxa referencial oficial para aplicação dos tributos da União, conforme prevê, no art. 5º, §3º, e no art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, as seguintes disposições:

*Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.*

(...)

*§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

(...)

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

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

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

A súmula CARF n.º 04 pacificou o entendimento da aplicação da taxa SELIC, senão vejamos:

*"Súmula 04. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais".*

O Superior Tribunal de Justiça, em repercussão geral, nos moldes do artigo 543-C, do antigo CPC de 1973, manifestou o seguinte entendimento acerca da matéria:

*"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO EM LEI ESTADUAL. ART. 535, II, DO CPC. INOCORRÊNCIA.*

*2. A Taxa SELIC é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de Lei Estadual que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais. (...)* (STJ. Resp 879844. Min. Rel. Luiz Fux. Dje 25/11/2009) (g. N.).

Assim, a presente taxa é devida.

## CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do recurso naquilo que não abordar matéria constitucional, e no mérito DAR PARCIAL PROVIMENTO no que diz respeito para fins de aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, votando por comparar a multa por descumprimento de obrigação acessória e a multa por falta de pagamento de contribuição previdenciária impostas ao contribuinte de forma englobada, limitando-as ao percentual de 20% constante do novo art. 35 da Lei nº 8.212/91 (já com as alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009), por força interpretação mais favorável ao acusado, conforme determina o art. 112 do CTN, devendo ser analisado no momento da execução da decisão à normativa benéfica até o período de novembro de 2008, mantendo-se as demais exigências fiscais, e para o período de dezembro de 2009 manter a exigência das multas aplicadas, por força da aplicação da norma vigente nessa competência.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator.

**Voto Vencedor**

Conselheiro Antonio Sávio Nastureles - Redator designado.

Antônio Sávio Nastureles - Redator designado

1. O caso em exame trata de multa sobre contribuições incluídas em lançamento tributário, referente ao período de 01/2008 a 12/2009, com autuação lavrada em 31/03/2011 (e-fls 25), com ciência na mesma data, vigente a sistemática de cálculo das multas previdenciárias estabelecida pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida da Lei nº 11.941/2009.

**RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIOS DO CÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA.**

2. Em relação aos fatos geradores ocorridos antes da alteração legislativa supra citada, ou seja, para o período anterior a 12/2008, existe o dever de observância, pela autoridade administrativa, da aplicação da multa mais benéfica, em obediência ao disposto no artigo 106 inciso II do Código Tributário Nacional.

2.1. Para as competências até novembro de 2008, inclusive, a multa mais benéfica deve ser apurada mediante comparação entre o valor resultante do cálculo vigente à época dos fatos geradores e o valor resultante da multa calculada com base no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Este entendimento está explicitado no art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

*Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

*I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

*a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

*b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

*II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

2.2. Ao tempo da autuação, a fiscalização já havia elaborado os documentos intitulados "TABELA COMPARATIVA MULTAS ANEXO 1" (e-fls 41) e "TABELA COMPARATIVA MULTAS ANEXO 1B" (e-fls 42) para fins de estipular o montante da penalidade menos

severa ao contribuinte, em observância ao artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN e à Instrução Normativa referida no subitem precedente.

2.3. O Relatório Fiscal (e-fls 30/40) já consignara a adoção do entendimento explicitado no art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, conforme trecho transcrito a seguir (e-fls 38):

**5. DEMONSTRATIVO DE APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO POR LANÇAMENTO DE OFÍCIO**

*5.1. A alteração da Lei 8.212/91 pela Medida Provisória 449/2008, de 03/12/2009 convertida na Lei 11.941, em 27 de maio de 2009 trouxe modificações no que diz respeito à multa em lançamento de ofício sobre a totalidade ou diferença das contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos, simultaneamente nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e no de declaração inexata, que passou a ser regido pelo art. 44 da Lei no. 9.430/96. A multa prevista no art.44,inciso I é única, de 75%. Essa mudança ocorreu a partir da competência 12/2008.*

*Aos fatos geradores até 10/2008, para a apresentação da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores e ausência de recolhimento ou campos incorretamente informados que reduzam o valor devido, a lavratura deve ser feita com a penalidade menos severa resultante da comparação entre a aplicação da multa de ofício estabelecida pelo inciso I do art. 44 da Lei no. 9.430/96 (75%) e a soma da multa de mora do inciso I do art. 35 (24%) mais a multa prevista no § 5º do art.32, ambos da Lei 8.212/91, aplicando-se a que for mais benéfica para o sujeito passivo.*

*Para o presente caso, para as competências, 01/2008 a 06/2008, a penalidade mais benéfica é a do inciso I, do art. 44 da Lei no. 9.430/96 (75% sobre o valor devido), já para as competências 07/2008 a 11/2008, a multa mais benéfica é a do § 5º do art.32, da Lei 8.212/9, conforme quadro comparativo nos Anexos 1 e 1B.*

2.4. No caso em apreço, a multa mais benéfica já foi calculada no momento da autuação, de acordo com o disposto no art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 (subitem 2.1 supra) e nos termos do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009, que dispõe sobre a aplicação dos artigos 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91.

2.5. Conclui-se, portanto que a multa foi aplicada de acordo com a legislação que rege o assunto, em estrita observância à retroatividade benigna, não merecendo nenhum reparo no que respeita ao critério elegido para o cálculo da mesma.

3. Pelo exposto, VOTO por negar provimento ao recurso neste ponto.

(assinado digitalmente)

Antônio Sávio Nastureles - Redator designado

Processo nº 11065.721415/2011-43  
Acórdão n.º **2301-005.574**

**S2-C3T1**  
Fl. 413

---