



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

Processo n° 12269.003497/2010-36
Recurso n° 12.269.003497201036 Voluntário
Acórdão n° **2803-002.815 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 19 de novembro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente REDES DE PETRI COMÉRCIO E SERVIÇO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2005

EXCLUSÃO DO SIMPLES. PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Créditos tributários (contribuições previdenciárias) constituídos por ofício em razão de exclusão do SIMPLES, por Ato Declaratório precluso, objetos de recurso apenas questionando tal fato não podem ser apreciados pela 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento do CARF/MF, em razão de incompetência.

MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO RETROATIVA.

Apenas cabe aplicação retroativa de multa ou penalidade quando a mesma for realmente mais benéfica.

Recurso Voluntário Provido em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso: a) nos casos dos créditos lançados com base em fatos geradores declarados em GFIP, a multa aplicada seja a do art. 61, §2º, da Lei n. 9.430/1998, em comparação do art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, desde que mais favorável ao sujeito passivo, vedada a interpretação conjunta com o art. 32-A; b) nos casos dos créditos lançados com base em fatos geradores NÃO declarados em GFIP ocorridos anteriormente à 05.12.2008, a multa a ser aplicada seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, até o limite de 75% que está estabelecido art.. 35-A da Lei n. 8.212-1991 (atual redação) combinado com o art. 44, II, da Lei n. 9.430-1996.

Processo nº 12269.003497/2010-36
Acórdão n.º **2803-002.815**

S2-TE03
Fl. 141

(Assinado Digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente), Gustavo Vettorato (vice-presidente), Eduardo de Oliveira, Natanael Vieira dos Santos, Oséas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Júnior.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra crédito tributário com base em contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social e a outras entidades (terceiros) constituídas em razão de exclusão da contribuinte do Simples Federal com efeitos retroativos. O período dos fatos geradores foi 01/01/2005 a 31/12/2005.

Em recurso voluntário, tempestivo, apenas recorre quanto nulidade do lançamento em razão de ser a sua exclusão do Simples também indevida, e o da multa aplicada, requerendo a aplicação retroativa das alterações realizadas pela Medida Provisória n. 449/2008 e sua lei de conversão, a Lei n. 11.941/2009, limitando-as a 20%.

Os autos vieram à turma especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Vettorato

I - O recurso é tempestivo, preenchendo os requisitos de admissibilidade, assim deve ser conhecido.

II – Preliminarmente, a razão da parcialidade de conhecimento está na incompetência da presente Turma Especial em anular o crédito tributário questionado com fundamento apenas na ilegalidade ou nulidade do ato de exclusão da Recorrente do SIMPLES (Lei nº 9.317/96 - SIMPLES e a partir de 01/07/2007, vigência da LC nº 123/06 - Simples Nacional).

O ato de exclusão e sua possível anulação fora apreciado em procedimento próprio e diverso, como observado pela decisão *a quo*, não podendo ser rediscutido dentro do procedimento de lançamento de contribuições previdenciárias, porque conforme o art. 2º, inciso V, do Regimento Interno do CARF/MF, a competência para processamento e julgamento de recursos que discutam propriamente essa matéria é da Primeira Seção de Julgamento deste Conselho.

Tal incompetência para apreciação inclui inclusive quanto aos efeitos da retroatividade das decisões de exclusão, pois são matérias atinentes às próprias causas da mesma. Inclusive, os artigos 13 e 15 da Lei nº 9.317/96 e artigos 28 e 31 da LC nº 123/06.

Bem como, não foi trazido aos autos qualquer documento que comprove que a sua exclusão do Simples fora revertida pela autoridade julgadora competente, o que poderia criar causa prejudicial ao lançamento.

Em tempo, deve-se atentar que por não ser o ato de exclusão do Simples efetivo lançamento tributário (constituição de crédito tributário – art. 142, do CTN), o mesmo não inclui-se nas causas de suspensão do crédito tributário (art. 151, III, do CTN), pois tal ato não constitui o crédito tributário. Assim, o recurso voluntário para reversão da decisão de exclusão, não suspende a exclusão crédito tributário.

Assim, as alegações da ilegalidade da exclusão da Recorrente do SIMPLES, bem como a extensão temporal de seus efeitos, não devem ser conhecidos, conhecendo-se apenas as demais matérias devolvidas à apreciação.

III - Observa-se que auto lavrado que ele constitui créditos tanto declarados quanto não declarados em GFIP, bem como a alegada manutenção da multa em 24% pela decisão recorrida, segue a aplicação do art. 35, da Lei n. 8.212/1991, anterior à MP n. 449/2008, que é gradativa chegando a 100% dependendo da fase de análise/cobrança do crédito. Logo, na verdade, o que foi mantido neste caso é a aplicação da redação anterior do dispositivo do art. 35, da Lei n. 8.212/1991.

IV - Quanto aos créditos tributários que foram apurados por meio de inclusão nos registros cabíveis (pois os fatos geradores estavam declarados em GFIP), deve-se atentar às alterações legislativas recentes no que trata a sanções tributárias (multa moratória) dispostas no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, que foi alterado pela Medida Provisória n. 449/2008, publicada em 04.12.2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, passando a ter a seguinte redação:

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.

Ou seja, há remissão expressa ao art.61, da Lei n. 9.430/2009, *in verbis*:

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

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

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

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Toda multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória, decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo sendo constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do princípio da estrita legalidade a que se regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Devido ao disposto no art. 112, IV, do CTN, a legislação tributária que define as infrações e comina suas penalidades deve ser interpretada de forma mais favorável ao contribuinte em casos de dúvidas quanto à natureza das infrações e suas penalidades. Interpretação que deve ser conjugada com a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, a e c, do CTN, de forma a reduzir ou extinguir penalidades sempre quando lei posterior estabeleça pena menos grave ou não entenda mais como infração tal conduta. Portanto, também deve ser colocado como premissa, que além de retroagir a aplicação de dispositivo legal mais favorável essa retroação também deve sempre buscar uma aplicação mais favorável ao contribuinte.

Não se pode tratar a hipótese de incidência da multa moratória disposta no art. 35 como uma possível multa de ofício para comparar com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, incluso pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida em Lei n. [11.941/2009, nem de forma conjunta com o art. 32-A, porque a multa aplicada pela redação anterior do art. 35, somente tratava de multa de natureza moratória, variada em razão das fases \(tempo\) do processo.](#)

Portanto, observando que o limite do art. 61, §2º, da Lei n. 9.430/1998, é inferior à multa moratória aplicada aos valores do créditos tributários lançados na NFLD que foram declarados em GFIP, com base no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à [Lei n. 11.941/2009](#), deve a decisão *a quo* ser reformada no sentido de adequar a multa moratória à nova legislação, desde que mais favorável ao sujeito passivo, vedada [a interpretação conjunta com o art. 32-A.](#)

V - Quanto à análise da multa aplicada aos créditos lançados sobre fatos geradores não declarados e anteriores à 05.12.2008, início da vigência da MP n 449, publicada no Diário da União no dia 04.12.2008, que foi aplicada no patamar de 75%, deve-se atentar o que segue.

Em análise ao art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, a multa aplicada ao caso é escalonada de acordo com a fase do processo de constituição e cobrança das contribuições previdenciárias, iniciando com 4% a 100%. Os patamares superiores à 75% somente eram aplicáveis após o ajuizamento de ação de execução fiscal. Ou seja, em fase administrativa, a aplicação mais favorável é a da redação do art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, publicada em 04.12.2008. Note-se que os créditos são inclusive anteriores à publicação da MP n 449, publicada em 04.12.2008,

Assim, entendimento contrário, será uma afronta à irretroatividade da aplicação da lei, salvo se mais benéfica, (art. 104, III, c/c 106, I, do CTN) bem como negar vigência à necessidade de interpretação mais benéfica ao contribuinte (art. 112, do CTN), pois o ato omissivo de não pagamento de contribuições que não foram devidamente declaradas ocorreu antes do lançamento.

Toda multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória, decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo sendo constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do princípio da estrita legalidade a que se regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Não se pode tratar a hipótese de incidência da multa moratória disposta no art. 32-A cumulada com a multa do art. 35, com a redação anterior, como uma possível multa de ofício para comparar com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, incluso pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida em Lei n. [11.941/2009, porque a multa aplicada pela redação anterior do art. 35, somente tratava de multa de natureza moratória, variada em razão das fases \(tempo\) do processo. Salvo se a própria lei, expressamente assim definisse.](#)

Dessa forma, entendo que deve ser aplicado ao caso as penalidades estabelecidas no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, até o limite de 75% (art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 combinado com o art. 44, II, da Lei n. 9.430-1996), conforme estabelecido pela redação posterior a da comentada alteração.

V – Quanto aos créditos lançados sobre fatos posteriores à 04.12.2008, não deve ser alterado o crédito, pois os fatos geradores já encontravam-se sob a vigência plena das **normas impostas pela MP n. 449/2008 e sua lei de conversão (Lei n. 11941/2009)**, logo com

aplicação plena do art. 32-A, incluído na Lei 8.212/1991 por tal medida provisória. Isso porque “a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116” (art. 105, do CTN). Logo, não merece guarita o pedido da contribuinte neste ponto.

VI – Conclusão

Isso posto, voto por conhecer o recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento no sentido de que:

a) nos casos dos créditos lançados com base em fatos geradores declarados em GFIP, a multa aplicada seja a do art. 61, §2º, da Lei n. 9.430/1998, em comparação do art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, desde que mais favorável ao sujeito passivo, vedada a interpretação conjunta com o art. 32-A;

b) nos casos dos créditos lançados com base em fatos geradores NÃO declarados em GFIP ocorridos anteriormente à 05.12.2008, a multa a ser aplicada seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, até o limite de 75% que está estabelecido art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 (atual redação) combinado com o art. 44, II, da Lei n. 9.430-1996.

É como voto.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator