ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12571.000225/2010-51

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

CÓPIA

Processo nº	12571.000225/2010-51
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-004.257 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	09 de setembro de 2014
Matéria	SIMULAÇÃO E DECADÊNCIA
Recorrente	SANTA CLARA INDÚSTRIA DE PASTA E PAPEL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. ARRECADAÇÃO.

A arrecadação das contribuições para outras Entidades e Fundos Paraestatais deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as contribuições Previdenciárias (art. 3°, § 3° da Lei 11.457/2007).

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade oriunda de obscuridade na fundamentação da multa.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. ARTS 45 E 46 LEI 8.212/1991. INCONSTITUCIONALIDADE. STF. SÚMULA VINCULANTE nº 08.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, o que dispõe o art. 150, § 4º, ou o art. 173 e seus incisos, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não, respectivamente.

No caso de lançamento por homologação, restando caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deixa de ser aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I, ambos do CTN.

O lançamento foi efetuado em 21/07/2010, data da ciência do sujeito passivo, e os fatos geradores das contribuições apuradas ocorreram nas competências 01/2005 a 12/2007. Com isso, as competências posteriores a 12/2004 não foram abarcadas pela decadência, permitindo o direito de o Fisco constituir o crédito tributário por meio de lançamento fiscal.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 142 E 149 DO CTN.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O lançamento é efetuado de oficio pelo Fisco quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em beneficio daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

ASPECTOS SUBJETIVOS. DOLO OU CULPA NO ATO DE CONSTITUIÇÃO DA EMPRESA. NÃO ANALISADOS.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade pela obrigações tributárias independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

SALÁRIO-EDUCAÇÃO/FNDE E INCRA. INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVISTAS EM LEI.

O Poder Judiciário já se manifestou sobre o tema de que são constitucionais e legítimas as contribuições destinadas a outras Entidades ou Fundos: Salário-Educação/FNDE e INCRA.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. INOCORRÊNCIA.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que, em 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, vencida a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis que votou pela manutenção da multa aplicada.

CÓPIA

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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, relativas às contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros. O período de lançamento dos créditos previdenciários é de 01/2005 a 12/2007.

CÓPIA

O Relatório Fiscal (fls. 41/46) informa que foi realizada auditoria fiscal junto às empresas CANDÓI INDUSTRIA DE PASTA PAPEL LTDA (CNPJ. 03.974.523/0001-27) e SANTA CLARA INDÚSTRIA DE PASTA E PAPEL LTDA (CNPJ. 77.883.189/0001-32). Concluiu a fiscalização que a constituição da pessoa jurídica Candói, optante pelo regime de tributação Simples, foi mecanismo engendrado com intuito de acolher apenas formalmente os vínculos empregatícios e fragmentar a folha de pagamentos de salários para usufruir indevidamente do tratamento tributário dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte. Assim, tendo em vista a inexistência de fato da empresa Candói Indústria e Comércio de Pasta e Papel Ltda, o auto de infração foi lavrado no CNPJ 77.883.189/0001-32 da empresa Santa Clara Industria de Pasta e Papel Ltda.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 21/07/2010 (fls. 02).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 328/348), alegando, em síntese, que:

1. **NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO EQUIVOCADA**. O auto de infração está calcado em legislação imprestável (artigo 35, I, II e III da Lei 8.212/1991), uma vez revogada por lei superveniente (Lei 11.941/2009). O mesmo ocorreu com o artigo 34 da Lei 8.212/1991, citado para fundamentar os juros. O lançamento fiscal deixou de atender os requisitos indispensáveis a regular constituição do crédito tributário, tal como prescreve o art. 142 do Código Tributário Nacional;

2. **DECADÊNCIA**. Como o contribuinte só veio a ser notificado do auto de infração em 21/07/2010, e com base no artigo 150, §4º do CTN, os créditos tributários do período de 04/2002 a 06/2005 não podem ser exigidos pelo Fisco, vez que estão alcançados inequivocamente pelo instituto da decadência, devendo os mesmos ser declarados inexistentes;

3. **IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO DA EMPRESA CANDÓI INDÚSTRIA DE PASTA E PAPEL LTDA. NÃO AUTO APLICABILIDADE DOS ARTIGOS 116 E 149 DO CTN**. A empresa Candói Indústria de Pasta e Papel Ltda presta serviço de industrialização por encomenda para a Impugnante. As microempresas e as empresas de pequeno porte, indicadas na LC 123/2006, estão dispensadas de escriturar os livros obrigatórios a todas as demais empresas. Os argumentos usados

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

pela fiscalização, como: ausência de escrituração contábil; o fato do Sócio-Gerente da Candói constituir a empresa enquanto estava empregado na Impugnante; a questão de vários funcionários da Candói terem sido funcionários da Impugnante não são motivos suficientes para se estabelecer a unicidade do empreendimento. A procuração outorgada ao sócio da autuada para efetuar movimentações bancárias se justifica porque como a Impugnante é a principal cliente da primeira empresa, haveria uma diminuição nos custos com a desnecessidade de contratação de funcionário no departamento financeiro para controlar pagamentos e recebimentos da própria Impugnante. Inexistem quaisquer indícios de simulação entre as empresas prefaladas que possam levar a desconstituição da Candói, a qual foi devida e regularmente constituída, seguindo os ditames dispostos na legislação de regência, em especial o artigo 46 do Código Civil. O ordenamento jurídico pátrio não admite a presunção de fraude ou simulação, como fez o agente fiscal. Não há nos autos prova ou indício de que a Impugnante teria agido dolosamente, no intuito de burlar a fiscalização previdenciária. A existência de indícios ou presunções não pode caracterizar o crédito tributário. A jurisprudência dos órgãos administrativos julgadores já sedimentou entendimento no sentido de ser necessária prova inequívoca de fraude para imputar qualquer tipo de responsabilidade aos contribuintes. Não caracterizada de forma contundente a suposta atitude fraudulenta da Impugnante ou da Candói, o presente auto de infração deve ser julgado insubsistente. A norma prevista no artigo 116, parágrafo único, do CTN não é autoaplicável, tanto que remete à observância dos procedimentos "a serem estabelecidos por lei ordinária" regulamentação própria e específica que inexiste ou se existente não aplicada pelo agente fiscal. O agente fiscal não poderia desconstituir a empresa Candói Indústria e Comércio de Pasta e Papel Ltda. por absoluta ausência de amparo legal, a fim de considerar ambas como detentoras de uma mesma personalidade jurídica e tentar cobrar contribuições previdenciárias já recolhidas por aquela na sistemática do Simples Nacional;

4. **DAS CONTRIBUIÇÕES EXIGIDAS**. Contesta as contribuições exigidas para o INCRA e Salário-Educação. A contribuição para o INCRA deixou de ser exigível a partir da edição da Lei 7.787/89. As contribuições destinadas ao FUNRURAL e ao INCRA não foram recepcionadas pela Constituição Federal de 1988, na medida em que tais contribuições não se amoldam ao art. 195, I a III da CF/88 e nem obedecem aos comandos constitucionais dos artigos 154, I e 195, § 4º do mesmo diploma. Com relação ao salário-educação, observa que a legislação anterior à atual Constituição Federal não foi recepcionada, inexistindo, base legal para sua exigência e que a legislação pertinente a cobrança de referida contribuição foi revogada, pelo decurso do prazo previsto no art. 25 do ADCT/CF. A não ratificação do fundo ocasionou sua extinção. Toda legislação anterior, que regulava a referida exação é incompatível com a atual Carta Constitucional, sendo que nem a Lei 9.424/96, que, pretensamente, instituiu o salário

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

educação, nos moldes da Constituição Federal, nem a Medida Provisória 1.565/1997, editada para complementar a lei citada, contêm todos os elementos constitutivos do fato gerador, como impõe o art. 97 do Código Tributário Nacional. O atual Sistema Tributário Nacional não admite tributo que não tenha sido regulamentado através de lei formal que preveja, inclusive, a alíquota, merecendo ser afastada a exigência do salário educação;

5. **CARÁTER ABUSIVO E NATUREZA CONFISCATÓRIA DA MULTA APLICADA**. A penalidade imposta pela fiscalização federal, além de indevida, revela caráter abusivo e confiscatório. A imposição de multa em valor exorbitante demonstra que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como de qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade;

6. Requer o provimento da defesa apresentada, o reconhecimento das nulidades aventadas, a desconstituição do auto de infração ou, caso mantida a autuação, o afastamento da multa por ser confiscatória ou sua minoração para patamares razoáveis.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte/MG – por meio do Acórdão 02-36.953 da 8ª Turma da DRJ/BHE (fls. 359/371) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade.

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

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa/PR informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao CARF para processamento e julgamento.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

CÓPIA

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

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

A Recorrente alega que não consta no lançamento fiscal a necessária e adequada descrição dos fatos e motivação da autuação, existindo dúvidas na fundamentação legal da aplicação da multa. Assim, diante de tais irregularidades, deve ser declarado nulo o lançamento fiscal.

Tal alegação não será acatada, pois os elementos probatórios que compõem os autos são suficientes para a perfeita compreensão da legislação aplicada nos valores decorrentes das multas lançadas.

Tratando-se de lançamento de ofício, a multa a ser aplicada é a de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, ou a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/1996, conforme determina o art. 35-A da Lei 8.212/1991, dependendo da data do fato gerador da contribuição, haja vista as alterações da legislação pertinente, introduzida pela MP nº 449 de 4/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009. Esses fundamentos legais foram devidamente registrados nos Fundamentos Legais do Débito (FLD) e nas planilhas de cálculos comparativos da aplicação da multa, fls. 8/9 do auto de infração 37.040.439-4 (processo 12571.000224/2010-14).

Verifica-se ainda que o lançamento fiscal ora analisado atende aos pressupostos essenciais para sua lavratura, contendo de forma clara os elementos necessários para a sua configuração e caracterização. Com isso, não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, eis que estão estabelecidos de forma transparente nos autos (fls. 01/325) todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto 70.235/1972, tais como: local e data da lavratura; caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária (fato gerador); determinação da matéria tributável; montante da contribuição previdenciária devida; identificação do sujeito passivo; determinação da exigência tributária e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; disposição legal infringida e aplicação das penalidades cabíveis; dentre outros.

> ***Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN)***:
>
> *Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*
>
> .....
>
> ***Decreto 70.235/1972***:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*
>
> *I - a qualificação do autuado;*
>
> *II - o local, a data e a hora da lavratura;*
>
> *III - a descrição do fato;*
>
> *IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*
>
> *V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*
>
> *VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

CÓPIA

O Relatório Fiscal (fls. 41/46) e seus anexos (fls. 01/40 e 47/325) são suficientemente claros e relacionam os dispositivos legais aplicados ao lançamento fiscal ora analisado, bem como descriminam o fato gerador da contribuição devida. A fundamentação legal aplicada encontra-se no Relatório de Fundamentos Legais do Débito - FLD, que contém todos os dispositivos legais por assunto e competência. Há o Discriminativo Analítico de Débito (DAD), que contém todas as contribuições sociais devidas, de forma clara e precisa. Ademais, constam outros relatórios que complementam essas informações, tais como: Relatório de Lançamentos (RL); Discriminativo Sindético de Debito (DSD); planilhas de cálculos comparativos da aplicação da multa, fls. 8/9 do auto de infração 37.040.439-4 (processo 12571.000224/2010-14); dentre outros. Esses documentos, somados entre si, permitem a completa verificação dos valores e cálculos utilizados na constituição do crédito tributário.

Com isso, ao contrário do que afirma a Recorrente, o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, fazendo constar nos relatórios que o compõem (fls. 01/325) os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

Logo, essas alegações da Recorrente de nulidade do lançamento fiscal são genéricas, ineficientes e inócuas, não se permitindo configurar qualquer nulidade e não serão acatadas.

A Recorrente alega que seja declarada, em parte, a extinção do crédito tributário ora analisado, pois os créditos apurados até a competência 06/2005 foram fulminados pelo instituto jurídico da decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Tal alegação não será acatada pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados.

Esclarecemos que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei 8.212/1991.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

> ***Súmula Vinculante nº 08 - STF****: "São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".*

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional 45/2004. *in verbis*:

> ***Art. 103-A****. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial,* ***terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal****, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)*

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por conseqüência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

> ***Art. 173****. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*
>
> *I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*
>
> *II - da data em que se tornar definitiva à decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*
>
> *Parágrafo Único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º, o seguinte:

> ***Art. 150****. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*
>
> *(...)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *§ 4º. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por conseqüência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O lançamento fiscal em tela refere-se às competências 01/2005 a 12/2007 e foi efetuado em 21/07/2010, data da intimação e ciência do sujeito passivo (fl. 02).

Contudo, no caso ora em análise, verifica-se que a conclusão fiscal foi de que a empresa simulou ou fraudou uma situação que não aparenta a realidade dos fatos contábeis, eis que o Fisco evidenciou que, do ponto de vista formal, havia apenas uma empresa, a Recorrente, conforme os fatos delineados no Relatório Fiscal (fls. 49/54, processo 12571.000226/2010-03). Esses fatos evidenciam que a escrituração contábil da Recorrente não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço e serão enumerados no item seguinte.

Ao contrário do afirmado pela Recorrente e considerando que o próprio art. 150, § 4º, do CTN, excetua a sua aplicação na ocorrência dessa situação (simulação ou fraude), entende-se pela aplicação da regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN, para considerar que nenhuma competência lançada foi abrangida pela decadência tributária.

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores das contribuições não recolhidas em época determinada pela legislação vigente –, a alegação de decadência não será acatada, eis que as competências posteriores a 12/2004 não foram abarcadas pela decadência e o lançamento fiscal refere-se ao período de 01/2005 a 12/2007, fora do período decadencial, a teor do art. 173, inciso I, do CTN.

Diante disso, rejeito a alegação de decadência tributária ora examinada, e passo ao exame das demais questões.

Com relação à caracterização da relação jurídica material dos segurados empregados, constata-se que o Fisco concluiu que, durante o período fiscalizado, havia apenas uma única empresa, qual seja, a Santa Clara Indústria de Pasta e Papel Ltda (Recorrente). E, afirma que essa relação material dos empregados era distinta da relação formal estabelecida com a empresa Candói Indústria de Pasta e Papel Ltda.

No presente caso analisado, os elementos informativos apontam que não há duas empresas, relativamente aos trabalhadores remunerados, mas apenas uma, a saber, a Recorrente (Santa Clara Indústria de Pasta e Papel Ltda), pelos seguintes motivos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

1. o sócio majoritário da empresa Candói, Sr. Amauri de Paula, era funcionário da Santa Clara, no momento da constituição da Candói;

2. o valor correspondente a 95% do capital social da empresa constituída decorreu de empréstimo do sócio da Santa Clara, Sr. César Sguário Fadel. Referido valor **não** foi registrado contabilmente;

3. não há divisão ou separação de funcionalidade entre as duas empresas. A quase totalidade dos empregados, inclusive os lotados no setor administrativo, labutam indistintamente na demonstração inequívoca de dedicação a uma só atividade, subordinados ao mesmo empregador, no caso em tela a empresa Santa Clara (Recorrente);

4. a empresa Candói **não possui contabilidade que possa evidenciar seu patrimônio**, apenas trabalha com conta bancária para transferência de valores da Santa Clara;

5. na fachada das empresas, não há menção da existência da empresa Candói; é apenas identificada pela expressão "SANTA CLARA";

6. nas instituições financeiras pesquisadas Banco Mercantil do Brasil, Banco Bradesco, Itaú Unibanco; há procurações outorgadas pela empresa Candói transferindo poderes a Berenice Rodrigues Vieira Fadel e César Sguario Fadel, ambos sócios administradores da empresa Santa Clara (Recorrente).

Esses elementos fáticos probatórios apontados acima, no meu entendimento, caracteriza a **fraude objetiva ou simulação objetiva** da relação empregatícia em decorrência da relação obrigacional com a empresa Candói Indústria de Pasta e Papel Ltda ser apenas formal e não material. E, estando presentes os requisitos da relação de emprego (pessoalidade, subordinação, não eventualidade, onerosidade e alteridade – art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei 8.212/1991, e arts. 2º e 3º da CLT), numa determinada prestação ou relação de trabalho, é indiferente para a relação empregatícia a presença ou não do *consilium fraudis* (elemento subjetivo a má-fé, o intuito malicioso de prejudicar) entre as partes ou mesmo da *conscientia fraudis* (elemento subjetivo com a consciência ou vontade de fraudar) por parte do empregador, com o consequente afastamento dos atos fraudulentos e o reconhecimento da real relação obrigacional tributária entre as partes: segurados empregados e a Recorrente.

Diz-se **objetiva a fraude nas relações empregatícias** porque, ao contrário do que ocorre no direito civil, para a sua averiguação "*(...) basta a **presença material dos requisitos da relação de emprego**, **independentemente da roupagem jurídica conferida** à prestação de serviços (parceria, arrendamento, prestação de serviços autônomos, cooperado, contrato de sociedade, estagiário, representação comercial autônoma, etc.),* ***sendo irrelevante o aspecto subjetivo consubstanciado no animus fraudandi do empregador**, **bem como eventual ciência ou consentimento do empregado com a contratação irregular**, citando-se, v.g, nesta última hipótese, a irrelevância dos termos de adesão às falsas cooperativas pelos trabalhadores com vistas a alcançar um posto de trabalho dentro de determinada empresa; a inscrição, e consequente prestação de serviços, como autônomo ou representante comercial, apesar da existência de um vínculo empregatício; a exigência de constituição de pessoa jurídica ("pejotização") pelo trabalhador para ingressar no emprego etc., **posto que constituem instrumentos jurídicos insuficientes para afastar o contrato-realidade entre as***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

partes" (artigo **Fraudes nas Relações de Trabalho: Morfologia e Transcendência**. Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, n. 36, 2010; pág. 170/171). Com esse mesmo entendimento o doutrinador **Américo Plá Rodrigues** afirma que "*(...)* ***a existência de uma relação de trabalho depende, em consequência, não do que as partes tiverem pactuado, mas da situação real em que o trabalhador se ache colocado****, porque [...] a aplicação do Direito do trabalho depende cada vez menos de uma relação jurídica subjetiva do que de uma situação objetiva, cuja existência é independente do ato que condiciona seu nascimento. Donde resulta errôneo pretender julgar a natureza de uma relação de acordo com o que as partes tiverem pactuado, uma vez que, se as estipulações consignadas no contrato não correspondem à realidade, carecerão de qualquer valor*" (Apud DE LA CUEVA, Mario; Princípios de Direito do Trabalho; São Paulo; LTr, 2002, pág. 340) (g.n.).

A Recorrente alega que o Fisco não poderia desconsiderar a constituição da empresa Candói Indústria de Pasta e Papel Ltda nem aplicar os artigos 116 e 149 do CTN.

Tal alegação não será acatada, eis que o Fisco poderá descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento fiscal, a relação real entre as empresas, identificando corretamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária, desde que haja elementos probatórios apontado o real sujeito passivo da obrigação tributária, que foi o caso dos autos.

De mais a mais, a legislação tributária expressamente confere atribuição à autoridade fiscal para impor "sanções" sobre os atos ilícitos e viciados verificados no sujeito passivo, permitindo a aplicação da norma tributária material, conforme regras previstas nos artigos 142 e 149, inciso VII, ambos do CTN, ainda que alheia à formalidade da situação encontrada. Portanto, é certo que a autoridade do Fisco-Previdenciário, no intuito de aplicar a norma previdenciária ao caso em concreto, detém autonomia ou poderes para caracterizar o real sujeito passivo da relação obrigacional tributária, e, para tanto, está perfeitamente autorizada a desconsiderar atos e negócios jurídicos, em que se vislumbra manobras e condutas demonstradas ilegais, com intuitos inequivocamente evasivos.

> ***Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN)****:*
>
> *Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*
>
> *Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*
>
> .....
>
> *Art. 149.* ***O lançamento é efetuado e revisto de ofício*** *pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*
>
> *I - quando a lei assim o determine;*
>
> *(...)*
>
> *VII -* ***quando se comprove que o sujeito passivo****, ou terceiro em benefício daquele,* ***agiu com dolo, fraude ou simulação****; (g.n.)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Para tanto, o Fisco informa que o lançamento fiscal tem como fundamento legal o inciso VII do art. 149 do CTN, e delineia, dentre outros, os seguintes motivos:

> *"[...]* ***VÍNCULO ENTRE AS EMPRESAS CANDOI E SANTA CLARA***
>
> *O senhor Amauri de Paula tinha vínculo empregatício com a Empresa Santa Clara Indústria de Pasta e Papel Ltda no período de 01/06/1995 a 31/10/2002, e antes mesmo de sua rescisão contratual em fevereiro de 2000, já havia constituído, em tese, a empresa Candoi consignando no contrato social que possuía participação de 95% do capital social, conforme tabela acima, porém não há comprovação da integralização do valor de R$95.000,00 (noventa e cinco mil reais), apenas consta em sua DIRPF - DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA que os recursos para integralizar o capital social foram emprestados do empresário César Sguário Fadel CPF - 319.603.599-91 que é sócio proprietário da empresa Santa Clara. Ocorre que esse valor, supostamente, integralizado não tem registro contábil, tendo em vista que a criação da empresa é apenas de "fachada", usada como artifício para enquadramento no Simples, tendo em vista que o faturamento da empresa Santa Clara ultrapassava em muito o valor mínimo para enquadramento no Simples. Durante o período de ação fiscal evidenciou-se a empresa Santa Clara apenas criou uma folha de pagamento distinta, alegando que se tratava de outra empresa, apenas para usufruir os benefícios do simples, visto que a receita bruta de empresa Santa Clara no ano de 2001 foi respectivamente de: 1º trimestre (3.089.756,99); 2º trimestre (2.649.361,54); 3º trimestre (2.867.651,55); 4º trimestre (2.891.385,25), resultando no montante de R$11.498.155,33 (onze milhões e quatrocentos e noventa e oito mil e cento e cinqüenta e cinco reais e trinta e três centavos, valor muito superior ao estipulado como limite de enquadramento no simples nacional.*
>
> *(...)*
>
> *A empresa Candoi não possui contabilidade que possa evidenciar seu patrimônio, aliás conforme demonstrado no decorrer da fiscalização apenas trabalha com conta bancário para transferência de valores da Santa Clara.*
>
> *(...)*
>
> ***CONTRATO SOCIAL X PESSOAS INTERPOSTAS X PRIMAZIA DA REALIDADE***
>
> *Os instrumentos contratuais/alterações identificam as sedes sociais das pessoas jurídicas nos seguintes endereços:*
>
> *1. Empresa Candoi Industria e Comercio de Pasta e Papel Ltda. Estrada Santa Clara S/N - Fazenda Rodeio Velho - Candoi Pr.*
>
> *2. Empresa Santa Clara Industria de Pasta de Papel Ltda. Fazenda Rodeio Velho S/N - Candoi Pr.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Percebe-se nitidamente que se trata do mesmo endereço, a despeito da aparente distinção formal entre os dois sujeitos passivos.

(...)

DAS PROCURAÇÕES

Tendo em vista a suspeita de simulação de negócios foi emitida Requisição e Informações sobre Movimentação Financeira junto as seguintes instituições Financeiras: Banco Mercantil do Brasil, Banco Bradesco, Itaú Unibanco; e em todas as instituições financeiras havia procurações outorgadas pela empresa Candoi abrangidas pelo procedimento fiscal e por seus representantes contratuais, transferindo poderes as seguintes pessoas: Berenice Rodrigues Vieira Fadel e César Sguario Fadel as quais são sócios administradores da Empresa Santa Clara Industria de Pasta e Papel Ltda.

Os fatos expostos revelam a unicidade empresarial, onde os outorgados, representantes legais do sujeito passivo Santa Clara Industria de Pasta de Papel Ltda, são os verdadeiros administradores da empresa Candoi.

A simulação quando envolve propósitos lesivos aos direitos e interesses do fisco, objetivando burlar a legislação previdenciária, retira toda a validade do ato por ela viciado, qual seja a inscrição irregular das pessoas jurídicas abrangidas pelo procedimento fiscal, na Lei do SIMPLES, que, para fins previdenciários tem-se como inexistente.

(...)

***Diante da constatação de simulação, reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam, está prevista no Código Tributário Nacional - CTN, em seu art. 149, VII**: (g.n.)*

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; (sublinhei) [...]". (Relatório Fiscal)

Além da outorga de poderes explícitos ao Fisco para identificar o real sujeito passivo da relação obrigacional tributária, nos termos do art. 142 do CTN, supõe que se reconheça, ainda que por implicitude, à autoridade responsável pelo lançamento fiscal a titularidade de meios destinados a viabilizar a concretude da regra prevista no art. 149, inciso VII, do CTN, permitindo, assim, que se confira efetividade aos fins legais nessa empreitada de caracterizar a real sujeição passiva da obrigação tributária decorrente de fraude ou simulação objetiva. Se assim não fosse esvaziar-se-iam, por completo, as atribuições legais expressamente concedidas ao Fisco em sede de lançamento fiscal de ofício oriundo do fato de que o sujeito passivo agiu com fraude ou simulação, já que os elementos informativos acostados aos autos apontam para a inexistência da empresa Candói Indústria de Pasta e Papel Ltda e para a efetiva contratação dos segurados empregados pela Recorrente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Insta mencionar ainda que, ao considerar o real sujeito passivo da relação tributária, o Fisco não está aplicando a regra prevista no art. 116 do CTN – nem está realizando a desconsideração de pessoa jurídica prevista no art. 50 do Código Civil –, já que a sua ação não está voltada para fins relacionados exclusivamente ao direito civil, mas sim ao cumprimento fiel e irrestrito da legislação previdenciária e tributária, e encontra respaldo legal nesses artigos 142 e 149, inciso VII, do CTN.

Cumpre esclarecer que as alegações da Recorrente, registradas na peça recursal e na peça de impugnação, não estão consubstanciadas em documentos probatórios e sim em meros relatos de que o Fisco não poderia desconsiderar a constituição da empresa Candói Indústria de Pasta e Papel Ltda nem aplicar os artigos 116 e 149 do CTN. Essas alegações da Recorrente, desacompanhadas de elementos subjacentes ao fato que se pretende comprovar, não constituem, por si só, elementos de prova. Além disso – visando comprovar a fidedignidade dos registros contidos nos seus documentos declaratórios do pacto firmado entre a Recorrente e a empresa Candói Indústria de Pasta e Papel, exposta na sua tese de defesa –, caberia à Recorrente apresentar documentos, contemporâneos à prestação de serviços, contábeis e fiscais que demonstrassem o contrário do que foi apontado e **comprovado pelo Fisco como a real inexistência da empresa Candói Indústria de Pasta e Papel Ltda**. Esse entendimento está consubstanciado na regra estabelecida pelo art. 333 do CPC, eis que cabe ao autor (Fisco) o ônus de provar os fatos constitutivos de seu direito – no qual entendo que foi materializado no Relatório Fiscal (fls. 49/54, processo 12571.000226/2010-03) e nos documentos acostados aos autos de fls. 55/350 –, e cabe à Recorrente comprovar à existência de qualquer fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco.

> ***Código de Processo Civil – CPC***:
>
> *Art. 333. O ônus da prova incumbe:*
>
> *I - **ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito**;*
>
> *II - **ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor**. (g.n.)*

Assim, uma vez ausente a autonomia organizacional da empresa Candói Indústria de Pasta e Papel Ltda e sem assunção ativa (propriedade dos meios de produção) e passiva (responsabilidade pelos riscos do empreendimento), acrescida do fato de serem os sócios da Santa Clara (Recorrente) procuradores dessa empresa Candói, está-se diante de típica relação de fraude ou simulação objetiva, o que invoca a aplicação dos artigos 142 e 149, inciso VII, ambos do CTN.

É importante frisar que, para fins tributários, a comprovação da relação obrigacional não depende exclusivamente da demonstração da ocorrência de dolo, culpa ou fraude no ato de constituição da empresa Candói Indústria de Pasta e Papel Ltda, ao contrário do que entende a Recorrente. Não cogitou o legislador sobre o elemento volitivo que originou a relação jurídica tributária. A obrigação da empresa é recolher a contribuição social previdenciária decorrente dos segurados empregados, devidamente relacionados e caracterizados diante da realidade fática evidenciada pelo Fisco, não cabendo a este analisar os motivos subjetivos do não recolhimento dos tributos.

Vale mencionar que o art. 136 do CTN, ao eleger como regra a responsabilidade objetiva, isenta a autoridade fiscal de buscar as provas da intenção do infrator, conforme transcrito abaixo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário,* ***a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável*** *e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (g.n.)*

Na peça recursal, a Recorrente alega que o Fisco não pode desconsiderar a personalidade jurídica da empresa Candói Indústria de Pasta e Papel Ltda, que foi legalmente constituída, e apurar as pretensas contribuições sociais previdenciárias. Tal argumento é impertinente ao presente processo, eis que restou demonstrado nos autos que não houve desconsideração da personalidade jurídica, sendo que a apuração das contribuições lançadas decorre dos documentos contábeis e fiscais da Recorrente e da realidade fática encontrada na atividade laboral dos prestadores de serviços, já que houve a demonstração de que a empresa Candói Indústria de Pasta e Papel Ltda não tinha qualquer relação empregatícia com os segurados empregados.

Com efeito, o Fisco tem competência para afastar os efeitos de negócios jurídicos formalizados com aparência de licitude tributária, quando, de acordo com os elementos fáticos evidenciados no procedimento de auditoria fiscal, revelarem que foram celebrados com o objetivo de não possibilitar a incidência da contribuição social previdenciária no real sujeito passivo da relação obrigacional tributária, haja vista que relativamente ao plano da eficácia, tais negócios não são oponíveis ao Fisco. Nesse sentido, deve o auditor fiscal efetuar o lançamento, constituindo o crédito tributário, como determinam os artigos 142 e 149, inciso VII.

Quanto à argumentação da inconstitucionalidade/ilegalidade da contribuição social destinada ao Salário-Educação/FNDE, registramos que o Supremo Tribunal Federal (STF) já se pronunciou tanto pela constitucionalidade da legislação anterior à CF/1988 quanto à sua recepção, como também pela constitucionalidade da Lei 9.424/1996.

Inicialmente, a contribuição destinada ao Salário-Educação/FNDE, por força do Decreto 87.043/1982, foi fixada a alíquota em 2,5% sobre a folha de salários. Posteriormente, a Lei nº 9.424/1996 também disciplinou a matéria no art. 15, *in verbis*:

> *Art. 15. O Salário-Educação, previsto no artigo 212, § 5° da Constituição Federal e devido pelas empresas, na forma em que vier a ser disposto em regulamento, é calculado com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, assim definidos no artigo 12, inciso I, da Lei 8.212/91.*

O Supremo Tribunal Federal (STF) já se pronunciou tanto pela constitucionalidade da legislação anterior à Constituição Federal de 1988 quanto à sua recepção, como também pela constitucionalidade da Lei 9.424/1996. Diante disso, vejamos o teor do enunciado da Súmula 732 do STF:

> *Súmula 732 - STF. É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/1996.*

Por sua vez, a Lei 9.766/1998 estabeleceu que a contribuição social destinada ao Salário-Educação deverá obedecer os mesmos prazos e condições estipulados para as contribuições sociais devidas Seguridade Social.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> ***Lei 9.766/1998***:
>
> *Art. 1º. A contribuição social do Salário-Educação, a que se refere o art. 15 da Lei n° 9.424, de 24 de dezembro de 1996, obedecerá aos mesmos prazos e condições,* ***e sujeitar-se-á às mesmas sanções administrativas ou penais e outras normas relativas as contribuições sociais e demais importâncias devidas Seguridade Social****, ressalvada a competência do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, sobre a matéria. (g.n.)*

CÓPIA

Com isso, afasto a alegação de ilegalidade da contribuição destinada ao Salário-Educação/FNDE.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade/ilegalidade das contribuições destinadas ao INCRA, 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 os preceitos regulados na Lei 8.212/1991 e demais disposições das legislações vigentes que embasaram o lançamento fiscal ora analisado.

Dessa forma, quanto à inconstitucionalidade/ilegalidade na cobrança das contribuições destinadas ao INCRA, não há razão para a Recorrente. Como dito, não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional, razão pela qual são exigíveis as contribuições incidentes sobre a remuneração paga, creditada ou debitada aos segurados empregados.

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*".

Por outro lado, esclarecemos que a matéria já se encontra pacificada no âmbito do poder Judiciário, firmando entendimento de que é devida a contribuição social destinada ao INCRA, conforme se percebe do recente precedente do Superior Tribunal de Justiça, sob a égide da nova Lei de Recursos Repetitivos, confira-se:

> *"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA.CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. EXTINÇÃO PELAS LEIS 7.787/89 OU 8.212/91. NÃO OCORRÊNCIA. EXAÇÃO EXIGÍVEL DAS EMPRESAS URBANAS. ACÓRDÃO EMBARGADO EM SINTONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DA PRIMEIRA SEÇÃO. SÚMULA 168/STJ.*
>
> *1. Agravo regimental contra decisão que indeferiu liminarmente os embargos de divergência (art. 266, § 3º, do RISTJ).*
>
> *2. A jurisprudência da Primeira Seção, consolidada inclusive em sede de recurso especial repetitivo (REsp 977.058/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 10/11/2008), firmou o entendimento de que a contribuição para o Incra (0,2%) não foi revogada pelas Leis 7.787/89 e 8.213/91, sendo exigível, também, das empresas urbanas.*
>
> *3. Incidência da Súmula 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado".*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg nos EREsp 803.780/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 30/11/2009)".

Logo, são devidas as contribuições destinadas ao INCRA, afastando assim as alegações de ilegalidade dessa contribuição.

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

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores (art. 35 da Lei 8.212/1991[1]).

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**.

[1] 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:
I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:
a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
b) quatorze por cento, no mês seguinte;
c) vinte 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) 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) cinqüenta 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).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 cinqüenta 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 destempo 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 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 consequentemente 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.)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

Quanto ao argumento de que a multa aplicada tem caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal, já que ela seria abusiva e desproporcional, e deveria ser relevada, razão não confiro ao Recorrente, já que a multa foi aplicada em conformidade à legislação tributário-previdenciária descrita acima. Ademais, a verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

Nesse sentido, o Regimento Interno (RI) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), transcrito a seguir:

> ***Súmula CARF nº 2**: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Logo, essa verificação de que a multa aplicada vai de encontro ao princípio constitucional da isonomia e teria caráter abusivo e confiscatório, ora pretendida pela Recorrente, exacerba a competência originária dessa Corte administrativa, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Registramos que a vedação constitucional quanto ao caráter confiscatório se dá em relação ao tributo e não à multa pecuniária ora discutida pela recorrente, sendo esta última a apreciada no caso concreto. Nesse sentido preceitua o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988:

> *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
>
> *(...)*
>
> *IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*

CÓPIA

Portanto, não possui natureza de confisco a exigência da multa moratória, conforme prevê o art. 35 da Lei 8.212/1991, já que se trata de uma multa pecuniária. Não recolhendo na época própria o sujeito passivo tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do **recurso voluntário** 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA