



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

Processo nº 13603.004312/2007-20
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-002.099 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente SETEM - SERVIÇOS TÉCNICOS DE MONTAGENS E MANUTENÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1999 a 31/10/2005

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA. DEIXAR DE RETER 11% DOS SERVIÇOS PRESTADOS ATRAVÉS DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN, quando houve antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante n. 08, do Supremo Tribunal Federal.

A empresa que contrata um serviço contínuo, que fica a sua disposição e se encontra previsto na lista constante no art. 219, parágrafo 2º do Decreto n. 3.048/99, deve reter 11% do valor da nota fiscal ou fatura, a título de Contribuição Previdenciária.

SIMPLES. RETENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INCOMPATIBILIDADE COM O REGIME. CRITÉRIO DA ESPECIALIDADE. ART. 62A DO REGIMENTO INTERNO. CARF. ART. 543-C. CPC. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ.

O sistema de arrecadação destinado aos optantes do SIMPLES não é compatível com o regime de substituição tributária imposto pelo art. 31 da Lei 8.212/91, que constitui 'nova sistemática de recolhimento' daquela mesma contribuição destinada à Seguridade Social. A retenção, pelo tomador de serviços, de contribuição sobre o mesmo título e com a mesma finalidade, na forma imposta pelo art. 31 da Lei 8.212/91 e no percentual de 11%, implica supressão do benefício de pagamento unificado destinado às pequenas e microempresas.

Aplica-se, na espécie, o princípio da especialidade, visto que há incompatibilidade técnica entre a sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária instituída pela Lei 9.711/98, que elegeu as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela retenção de 11%

sobre o valor bruto da nota fiscal, e o regime de unificação de tributos do SIMPLES, adotado pelas pequenas e microempresas (Lei 9.317/96).

MULTA.

No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos. preliminarmente, reconhecer a decadência das competências compreendidas entre o período: 12/2001 a 10/2002, nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar o lançamento em relação aos serviços prestados pela Shimet e Ciriano e Silveira, assim como para determinar o recálculo da multa de mora de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Freitas de Souza, Ivacir Júlio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos, Marcelo Magalhães Peixoto e Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro.

Relatório

Cuida-se de crédito lançado pela fiscalização contra a recorrente, no importe de R\$ 440.744,76 (quatrocentos e quarenta mil setecentos e quarenta e quatro reais e setenta e seis centavos), consolidado em 07/11/2007, consubstanciado no AI DEBCAD 37.029.032-1. De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 176/185, refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social correspondentes à retenção de 11% incidente sobre o valor dos serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, cujos recolhimentos a cargo da notificada, na qualidade de contratante dos serviços, não foram comprovados. O lançamento abrange o período de 12/1999 a 10/2005.

A ação fiscal foi realizada através do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, de fls. 165 e suas prorrogações de fls. 166/169. Tendo o recorrente tomado ciência do lançamento em 16/11/2007.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou o presente Auto de Infração por meio do instrumento de fls. 194/216

DO DESPACHO DE 26 DE JUNHO DE 2008 E DA DILIGÊNCIA

Em razão dos argumentos expostos na impugnação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte – MG exarou despacho, fls.366/367, à fim de esclarecer a matéria fática exposta na impugnação, bem como o período em que foram efetuados lançamentos relativos aos serviços de transporte de carga, uma vez que a retenção sobre eles teria deixado de ser exigida a partir de 10/06/2003.

Em atendimento ao despacho acima, o auditor fiscal notificante manifestou-se, conforme documento de fls. 369/372, o qual foi dado ciência do resultado à recorrente em 22/09/2008, via AR de fls. 387, dando oportunidade de defesa no prazo de 10 (dez) dias.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da Recorrente, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte – MG – DRJ/BHE, prolatou o Acórdão n. 02-21.132, de fls. 394/409, mantendo procedente em parte o lançamento, conforme ementa que abaixo se transcreve, *in verbis*:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/1999 a 31/10/2005

**DECADÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 45 DA
LEI N/ 8212/91. SÚMULA DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL.**

**Consideram-se decaídos os créditos tributários lançados com
base no artigo 45 da Lei n. 8.212/91, que determinava o prazo**

decadencial de 10 anos para as contribuições previdenciárias, por ter sido este artigo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos da Súmula Vinculante n. 8, publicada no DOU em 20/06/2008.

CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS EXECUTADOS MEDIANTE CESSÃO DE MAO-DE-OBRA. RETEÇÃO

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa cedente de mão-de-obra.

Lançamento Procedente em Parte.

DO RECURSO

Irresignada, a recorrente interpôs, tempestivamente, recurso voluntário, de fls. 425/441, requerendo a reforma do Acórdão, alegando, em suma, os mesmos argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

De acordo com as fls. 131/133, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

PRELIMINARMENTE

DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária de 12 de Junho de 2008, aprovou a **Súmula Vinculante nº 8**, nos seguintes termos:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Referida Súmula declara inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que impõem o prazo decadencial e prescricional de 10 (dez) anos para as contribuições previdenciárias, o que significa que tais contribuições passam a ter seus respectivos prazos contados em consonância com os artigos 150, § 4º, 173 e 174, do Código Tributário Nacional:

CTN - 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. (...)

§ 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. (...)

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;

De acordo com o art. 103-A, da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 vincula toda a Administração Pública, inclusive este Colegiado:

CF/88 - 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 a sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

In casu, como se trata de contribuições sociais previdenciárias que são tributos sujeitos a lançamento por homologação, conta-se o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, caso se verifique a **antecipação** de pagamento (mesmo que parcial) ou, nos termos do art. 173, I, do CTN, quando o pagamento não foi antecipado pelo contribuinte.

Nesse diapasão, mister destacar que para que seja aplicado o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, basta que haja a antecipação no pagamento de qualquer Contribuição Previdenciária, ou seja, não é necessária a antecipação em todas as competências. Havendo a antecipação parcial em uma única competência, já se aplica as regras do art. 150, § 4º do CTN.

Também é entendimento deste Relator, que a antecipação a título de Contribuição Previdenciária abrange o pagamento para todas as rubricas relacionadas, tais como: destinadas a outras entidades e fundos — Terceiros (Salário-educação e INCRA), dentre outras.

O pagamento parcial resta comprovado nas GPS constantes nas fls. 245, 248, 250, dentre outras. Fato suficiente para a aplicação do prazo previsto no art. 150, parágrafo 4º do CTN.

Contudo, a DRJ aplicou a decadência nos termos do art. 173, I do CTN por entender que a Representação Fiscal para Fins Penais seria suficiente para caracterizar a ocorrência de “dolo, fraude ou simulação”, nos termos da parte final do parágrafo quarto do art. 150 do CTN.

Não obstante o entendimento exarado pela DRJ, coaduno com o teor do Voto Divergente exarado na fl. 409, no sentido de que a Representação Fiscal para Fins Penais não é suficiente para caracterizar o “dolo, fraude ou simulação”. Razão pela qual, aplico a decadência com base no art. 150, parágrafo 4º do CTN.

Após o reconhecimento da decadência nos termos do art. 173, I, do CTN pela DRJ, o período de apuração compreendeu as competências 12/2001 a 10/2005. A notificação ocorreu em 16/11/2007 (fl. 01).

Para tanto, discorramos acerca do conceito de dolo, fraude e simulação.

Segundo Eurico Marcos Diniz de Santi:

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do evento jurídico tributário ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma objetiva na consecução distorcida dos deveres instrumentais, serve como base factual para a edificação do fato jurídico do dolo, fraude ou simulação, na esfera do direito tributário.

Como diz JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, “ao direito tributário não importa propriamente o dolo, a fraude, a simulação em si, mas seu resultado (Lançamento tributário, p. 408. Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra de decadência aplicável ao caso concreto.

O dolo, a fraude e a simulação, são institutos jurídicos previstos no Código Civil brasileiro nos arts. 145, 167 e 171, II, do CC/2002.

Art. 145. São os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa.

(...)

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

(...)

Art. 171. Além dos casos expressamente declarados na lei, é anulável o negócio jurídico:

I - por incapacidade relativa do agente;

II - por vício resultante de erro, dolo, coação, estado de perigo, lesão ou fraude contra credores.

O dolo, segundo Pontes de Miranda, é causa de não-validade dos atos jurídicos, é o ato, positivo, ou negativo, com que, conscientemente, se induz, se mantém, ou se confirma outrem em representação errônea. (Tratado de Direito Privado. Parte Geral. Tomo IV. 3. Ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 326)

Acerca do dolo e da fraude, discorre Marlo Thurmman Gonçalves:

Visando diferenciar o dolo da fraude, leciona J. M. de Carvalho Santos: “Em rigor, porém, fraude e dolo são conceitos distintos e nitidamente diferentes. É verdade que a fraude pode caber onde entra o dolo. Mas este tem aplicação mais restrita, abrangendo somente os casos em que o declarante concorre com a sua vontade para a formação do ato jurídico. A fraude,

entretanto, vai muito além e, por ser possível mesmo sem a intervenção pessoal da vítima, pode se exprimir num vício meramente externo ao ato. E, neste caso, embora o ato seja perfeito em todos os seus elementos essenciais, ainda assim é anulável por ter sido realizado cum animo fraudulandi, vale dizer, no intuito anti-jurídico de burlar a lei ou lesar a terceiro. (O dolo, a fraude e a simulação no lançamento por homologação, Revista Tributária e de Finanças Públicas – Rtrib 65/276 – nov.-dez./2005)

A simulação é o ato no qual a realização do negócio jurídico pelo contribuinte visa ocultar, simular o verdadeiro negócio jurídico que na verdade é realizado, é a manifesta intenção da parte em violar direito alheio ou mesmo, a disposição normativa.

Em razão de todo o exposto, não há como considerar como sendo dolo, fraude ou simulação, o fato de o contribuinte meramente omitir a existência do fato gerador em alguns períodos.

Logo, o prazo decadencial ocorreu em relação ao período compreendido entre 12/2001 a 10/2002, nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN, conforme explicado.

DO MÉRITO

É obrigatória a retenção de 11% no valor da nota fiscal ou fatura, quando a empresa contratar serviço contínuo de cessão de mão-de-obra e esteja elencado nos termos do art. 31 da Lei n. 8.212/91 c/c o art. 219 do Decreto n. 3.048/99; assim como quando contratar, na modalidade empreitada, serviço de cessão de mão-de-obra, nos termos do art. 3º do art. 219 do Decreto n. 3.048/99, para fins de Contribuição Previdenciária.

Mister se faz definir o que vem a ser serviço de cessão de mão-de-obra, passível de retenção de 11%, para, em seguida, analisar os casos que deram origem à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito em tela.

Assim disciplina o art. 31, parágrafos 3º e 4º da Lei n. 8.212/91, redação da Lei n. 9.711/98, *in verbis*:

Art. 31. *A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

(...)

§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

I - limpeza, conservação e zeladoria; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

II - vigilância e segurança; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

III - empreitada de mão-de-obra; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

(...)

Para melhor compreensão, mister destacar as previsões constante no art. 219 do Decreto n. 3.048/99, *in verbis*:

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

§ 2º Enquadram-se na situação prevista no **caput** os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

(...)

III - construção civil;

(...)

XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;

XVI - montagem;

XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;

(...)

§ 3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra.

A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que a lista constante no parágrafo 4º do art. 31 da Lei 8.212/91, é exemplificativa. Nesse diapasão, conforme delegação do citado parágrafo, o Regulamento traz, taxativamente, o rol dos serviços que deverão ser considerados como “cessão de mão-de-obra”, para fins de incidência da Contribuição Previdenciária.

Logo, diante do exposto, extrai-se que para haver a cessão de mão-de-obra, passível da retenção de 11% de Contribuição Previdenciária, mister se faz que haja concomitantemente: (i) a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados; (ii) a realização de serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa e (iii) previsão do serviço na lista constante no art. 219, parágrafo 2º do Decreto n. 3.048/99.

Em paralelo, o parágrafo 3º do art. 219 do Decreto n. 3.048/99, estabelece que estão sujeitos à retenção de 11%, quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra, os seguintes serviços: limpeza, conservação e zeladoria; vigilância e segurança; construção civil; serviços rurais; digitação e preparação de dados para processamento.

Feitos esses esclarecimentos, resta evidenciado que os argumentos da Recorrente não são suficientes para invalidar a NFLD combatida, vez que vão de encontro às previsões das legislações vigentes.

Assim sustentou a Recorrente na fl. 430, *in verbis*:

Egrégio Conselho, a primeira das questões de mérito a ser analisada diz respeito à existência, ou não, do dever de retenção de contribuições previdenciárias, no percentual de 11% (onze por cento), no que se refere aos diversos serviços contratados pela Recorrente.

Neste caso específico, o que, se deve analisar é se os serviços tomados se enquadram nos ditames legais que determinam a retenção dos 11% a título de contribuição previdenciária. Deve ser analisado se os serviços são ou não prestados com cessão de mão-de-obra.

A fim de embasar o alegado, traz a dicção do art. 31, da Lei n. 8212/91.

Como demonstrado, o art. 31, da Lei 8.212/91 traz os serviços de forma exemplificativa, enquanto que o art. 219 do Decreto n. 3.048/99, traz os serviços passíveis de retenção de 11% de forma taxativa.

Nesse diapasão, por terem a continuidade necessária para a incidência de 11% a título de Contribuição Previdenciária, conforme Relatório de Lançamento constante nas fls. 74/123 (exceção às competências decaídas e afastadas pela DRJ), assim como por estarem inseridos na lista alhures.

Das empresas optantes pelo SIMPLES

A DRJ já afastou o lançamento em relação à prestação de serviços pelas empresas do SIMPLES< quais sejam: Shimet e Ciriano e Silveira, em relação ao período compreendido entre 01/01/2000 a 31/08/2002.

Nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, as decisões submetidas à sistemática prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros, *in verbis*:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu que o sistema de arrecadação destinado aos optantes do SIMPLES não é compatível com o regime de substituição tributária imposto pelo art. 31 da Lei 8.212/91, acórdão cuja ementa segue abaixo colacionada, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO OPTANTES PELO SIMPLES. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA. PRECEDENTE DA 1ª SEÇÃO (ERESP 511.001/MG).

1. A Lei 9.317/96 instituiu tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, simplificando o cumprimento de suas obrigações administrativas, tributárias e previdenciárias mediante opção pelo SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições. Por este regime de arrecadação, é efetuado um pagamento único relativo a vários tributos federais, cuja base de cálculo é o faturamento, sobre a qual incide uma alíquota única, ficando a empresa optante dispensada do pagamento das demais contribuições instituídas pela União (art. 3º, § 4º).

2. O sistema de arrecadação destinado aos optantes do SIMPLES não é compatível com o regime de substituição tributária imposto pelo art. 31 da Lei 8.212/91, que constitui 'nova sistemática de recolhimento' daquela mesma contribuição destinada à Seguridade Social. A retenção, pelo tomador de serviços, de contribuição sobre o mesmo título e com a mesma finalidade, na forma imposta pelo art. 31 da Lei 8.212/91 e no percentual de 11%, implica supressão do benefício de pagamento unificado destinado às pequenas e microempresas.

3. Aplica-se, na espécie, o princípio da especialidade, visto que há incompatibilidade técnica entre a sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária instituída pela Lei 9.711/98, que elegeu as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, e o regime de unificação de tributos do SIMPLES, adotado pelas pequenas e microempresas (Lei 9.317/96).

4. *Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.*

(REsp 1112467/DF, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 21/08/2009)''

DO RECÁLCULO DA MULTA

A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabelece que os débitos referentes a contribuições não recolhidas no prazo previsto em lei, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61, da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“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 do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*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).* (sem destaques no original)

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece**

multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento**.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, preliminarmente, reconheço a decadência das competências compreendidas entre: 12/2001 a 10/2002, nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN. No mérito julgo procedente em parte o recurso para afastar o lançamento em relação aos serviços prestados pela Shimet e Ciriano e Silveira, assim como para determinar o recálculo da multa de mora de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto