



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

Processo nº 13888.004787/2010-72
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-002.559 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente CICA - CENTRO INDUSTRIAL CIDADE AZUL LTDA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2007 a 30/11/2008

GFIP ÚNICA. MANUAL SEFIP/GFIP 8.0. GFIP-RETIFICADORA.

A emissão de uma segunda GFIP para a mesma competência configura-a como GFIP-Retificadora, a qual possui o condão de substituir a GFIP originária, assim sucessivamente, de modo que a última GFIP enviada deve conter todas as informações corretamente incluídas desde a entrega da primeira.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE PASSIVA.

A imputação da responsabilidade tributária aos sócios nos termos do art. 135, III, do CTN, deve estar lastreado de elementos probatórios da ocorrência de dolo por parte dos supostos infratores.

A solidariedade passiva deve estar devidamente fundamentada nos arts. 124, I e 135, III, ambos do CTN.

No caso concreto, a autoridade fiscal imputou a responsabilidade solidária aos sócios por vislumbrar a prática de sonegação fiscal, fato que não restou devidamente comprovado, razão pela qual os sócios devem ser afastados do pólo passivo da autuação.

MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento - a mora. 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 do 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para determinar o recálculo da multa de mora de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09 (art. 61 da Lei 9.430/96), assim como para afastar a responsabilidade solidária dos sócios. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa. Ausente justificadamente o conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas, Ivacir Júlio de Souza, Daniele Souto Rodrigues e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº. 14-33.489, fls. 210/226, que julgou improcedente a impugnação ofertada, mantendo incólume o crédito tributário, consubstanciado no AI DEBCAD 37.304.630-8, na qual pretende o recolhimento de contribuições sociais dos trabalhadores segurados empregados incidentes sobre o seu salário-de-contribuição, conforme remuneração considerada pela empresa como base de cálculo das contribuições e constantes da folha de pagamento, tendo sido devidamente descontadas.

Lavrado no importe de R\$ 51.772,27 (cinquenta e um mil setecentos e setenta e dois reais e vinte e sete centavos), o presente Auto de Infração compreende o período 09/2007 a 11/2008, e é decorrente da informação de apenas um só empregado quando das GFIP's transmitidas durante o período, deixando de informar e recolher as contribuições dos demais empregados, conforme constam nas folhas de pagamento.

O Relatório Fiscal, fls. 20/29, consigna os seguintes fatos como ensejadores da Autuação em epígrafe:

09. Conforme documentação apresentada e consultas à base de dados da RFB, constata-se que a empresa possui empregados somente na matriz a partir de 11/2006 e é devedora contumaz das contribuições sociais e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, de 04/2007 a 03/2009, pois recolheu nesse período apenas as contribuições incidentes sobre a remuneração paga ou creditada a apenas um só empregado a seu serviço, deixando de recolher as contribuições incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos demais empregados, inclusive aquelas arrecadadas pela empresa mediante o desconto da respectiva remuneração dos trabalhadores.

10. Relativamente ao período de 04/2007 a 01/2009, perfazendo 22 competências, ainda se constata que a empresa enviou uma quantidade excepcional de GFIP, equivalente a um total de 741 até 08/02/2010, conforme consulta realizada no sistema GFIP WEB (Doc. 03). Em todo esse período, houve entrega de GFIP contendo a totalidade dos empregados apenas de 04/2007 a 04/2008, que foram substituídas por GFIP's subsequentes contendo apenas um só empregado, de forma que, em 08/02/2010, data do início do procedimento fiscal, a informação válida no sistema em cada competência é aquela relativa a um único empregado. No período de 05/2008 a 01/2009, até 08/02/2010, consta envio de múltiplas GFIP, porém sempre referentes a um só empregado. Em relação ao décimo terceiro salário (competência 13) a empresa enviou indevidamente para 13/2007 e 13/2008 GFIP até indicação de "sem movimento" e para 13/2009 não consta entrega de nenhuma GFIP até 08/02/2010.

10.1. No capítulo IV do Manual da GFIP/SEFIP para usuários da versão 8.0 do Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – SEFIP, aprovado pela Instrução Normativa – IN MPS/SRP nº 9, de 24/11/2005, publicada no DOU em 25/11/2005, que trata das Orientações Específicas, o item 10 aborda o Novo Modelo da GFIP/SEFIP exclusivamente para a Previdência Social, esclarecendo o conceito de GFIP única.

10.2. Nele informa-se que, a partir de versão 8.0 do SEFIP, o empregador/contribuinte deve elaborar apenas um única GFIP/SEFIP para cada chave. Conforme capítulo I do manual supramencionado, subitem 7.2, chave de uma GFIP/SEFIP são os dados básicos que a identificam e é utilizada na definição de duplicidade de transmissão ou solicitação de retificação e exclusão. **No caso das declarações enviadas pela empresa de 04/2007 a 01/2009, o conjunto de dados que identificam cada GFIP/SEFIP são o CNPJ da empresa, a competência, o código FPAS (515) e o código de recolhimento (115). Para a Previdência Social, cada nova GFIP/FPAS com uma mesma chave e número de controle diferente substitui a anterior enviada, pois é considerada retificadora, alterando as informações anteriormente prestadas.**

10.3. Assim, a prática reiterada da empresa em transmitir múltiplas GFIP/SEFIP com a mesma chave em relação aos 22 meses, de 04/2007 a 01/2009, ignorando as orientações existentes desde 25/11/2005, causou a apresentação de declarações com omissões nos dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária de 04/2007 a 01/2009, uma vez que, na data do início do procedimento fiscal em 08/02/2010, quando o sujeito passivo perdeu a espontaneidade nos termos do artigo 7º, § 1º, do Decreto n.º 70.235/72, as declarações válidas desses 22 meses se referiam a apenas um único empregado (Doc 05 deste relatório). Dessa forma, a empresa impediu que a administração tributária conhecesse de forma automática a ocorrência de todos os fatos geradores da contribuição previdenciária e daquelas devidas a outras entidades e fundos.

10.4. Foi constatado que a quantidade exagerada mensal de GFIPs enviadas, de 04/2007 a 01/2009, decorre do procedimento adotado pela empresa de entregar uma GFIP para cada empregado por ocasião da sua rescisão do contrato de trabalho, para fins de efetuar o depósito mensal do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS a que eles têm direito ignorando as orientações do Manual da GFIP que permitem haver numa mesma GFIP/SEFIP trabalhadores com recolhimento ao FGTS e trabalhadores sem recolhimento ao FGTS através do campo Modalidade. Quando esta for “Banco”, indica trabalhadores com recolhimento ao FGTS e declaração à Previdência Social, e quando for “I”, indica trabalhadores com declaração ao FGTS e à Previdência Social, isto é, esta modalidade deve ser utilizada nas situações em que não é recolhido o FGTS.

DA IMPUGNAÇÃO

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/06/2014 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 04/06

/2014 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 02/07/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STR
INGARI

Impresso em 09/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou a autuação por meio de instrumento de fls. 177/198.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da então Impugnante, a 7ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto, DRJ/RPO, prolatou o Acórdão nº 14-33.489, fls. 210/226, a qual julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em sua integralidade, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2007 a 30/11/2008

CUSTEIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DOS SEGURADOS EMPREGADOS.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados a seu serviço e recolher o produto arrecadado.

LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.

É vedado à Administração Pública o exame da legalidade e constitucionalidade das Leis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a empresa interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 234/255, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

1. Os levantamentos concernentes às Folhas de Pagamento configura hipótese de *bis in idem*, posto que os valores do salário de contribuição constantes da folha de pagamento já haviam sido informados em GFIP, o que configura confissão de dívida. A prova da remessa correta está no próprio relatório fiscal, item 10, já demonstrado, quando o auditor informa que o contribuinte sempre informou todos os meses do período fiscalizada GFIP com todos os fatos geradores, que teria sido substituída por outra com apenas um empregado. Trata-se de GFIP com modalidade diferente. A GFIP com todos os fatos geradores e todos os empregados é declaratória. As demais, sempre com apenas 1 empregado refere-se apenas a documento utilizado para recolhimento do FGTS em atraso;
2. Não se vislumbra hipótese de sonegação, eis que não houve qualquer intuito fraudulento, assim como a empresa realizou todos os procedimentos nos ditames da lei. Se não houve a entrega devida de documentos ou informações, tais condutas possuem enquadramento específico a ensejar multa.

DO PARCELAMENTO

Após a interposição do Recurso Voluntário, foi proferida informação pela DRF, fl. 268, na qual informou a consolidação do parcelamento pactuado pela empresa nos termos da Lei nº 11.941/2009, estando o presente débito incluído no mesmo.

Entretanto, verifica-se no processo a existência de débito não passível de adesão ao parcelamento celebrado, referente à competência 11/2008, razão pela qual houve apenas desistência parcial do presente recurso, devendo ser analisado apenas as considerações acerca da referida competência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme documentos de fl. 268, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DO CONHECIMENTO EX OFFICIO DE MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA

Primeiramente, cabe discorrer acerca da possibilidade do reconhecimento de ofício a qualquer tempo, por parte do julgador, de questões afetas à ordem pública, independentemente de eventual suscitação por parte do Recorrente.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, como órgão máximo julgador dos processos administrativos fiscais na esfera federal, tem por fim precípua o controle da legalidade dos atos administrativos praticados pelos agentes fiscalizadores e demais servidores públicos integrantes da Administração Tributária.

Decorrência lógica é o dever da Administração de anular os atos por ela praticados quando verificados vícios de legalidade, conforme o comando emanado do art. 53 da Lei nº 9.784/99, o qual regula os processos administrativos federais, assim dispondo:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Vê-se que não se trata de uma faculdade da Administração, mas sim imperativo categórico que prevalecerá sempre que a legalidade for afrontada, independentemente de alegação dos sujeitos envolvidos ou instância processual. Isso porque o que se pretende salvaguardar, no caso em lume, transcende os interesses de determinado contribuinte para alcançar o interesse do Estado e da sociedade.

Cuida-se, pois, de questões de ordem pública, nas quais se pretende proteger bem jurídico reconhecidamente valioso para o Estado Democrático de Direito.

Por tal razão é que este Conselho deve apreciar todas as questões de ordem pública, a qualquer tempo, ainda que não suscitadas no processo, a fim de preservar sua finalidade precípua de controlar a legalidade dos atos administrativos.

Tal comando é corroborado, inclusive, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, conforme julgados, cujas ementas a seguir são transcritas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2001

NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO. ESPÓLIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE DO LANÇAMENTO.

De conformidade com os artigos 2º e 53 da Lei nº 9.784/1999, a Administração deverá anular, corrigir ou revogar seus atos quando eivados de vícios de legalidade, o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde a multa de ofício aplicada no lançamento não encontra sustentáculo na legislação de regência.

A atividade judicante impõe ao julgador a análise da legalidade/regularidade do lançamento em seu mérito e, bem assim, em suas formalidades legais. Tal fato, pautado no princípio da Legalidade, atribui a autoridade julgadora, em qualquer instância, o dever/poder de anular, corrigir ou modificar de ofício o lançamento, independentemente de se tratar de erro de fato ou de direito, sobretudo quando se referir à matéria de ordem pública (ilegalidade/irregularidade do lançamento), hipótese que se amolda ao caso vertente.

Recurso especial negado.

(CARF. Câmara Superior de Recursos Fiscais. 2ª Turma. Processo nº 10183.005264/200525. Acórdão nº 9202002.904. Sessão de 12 de setembro de 2013. Conselheiro Relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 1994, 1995, 1996

*MULTA DE OFÍCIO – CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUSPENSO POR LIMINAR – MATÉRIA SUMULADA – **MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA** – PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.*

O Conselho de Contribuintes tem o dever de controlar a legalidade do lançamento, devendo expungir do lançamento eventuais atos sem base legal, com erros flagrantes, bem como apreciar as matérias de ordem pública, principalmente quando se trata de matéria sumulada.

(CARF. Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma. Processo nº 10880.003243/9746. Acórdão nº 9101001.497. Sessão de 25 de outubro de 2012. Conselheiro Relator João Carlos Lima Júnior)

Documento assinado digitalmente em 02/07/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STR INGARI
Com efeito, o entendimento da Câmara Superior deste Conselho também se alastra aos julgados proferidos pelas Seções de Julgamento que o integra, *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2001

Ementa: DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN.

Por ser matéria de ordem pública, a decadência pode ser declarada a qualquer tempo, inclusive de ofício. Todavia, tratando-se de tributos sujeitos ao pagamento por homologação, inexistindo pagamentos nos períodos lançados deve ser observado o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

(CARF. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária. Processo nº 18471.002199/2005-42. Acórdão nº 1302-001.014. Sessão de 08 de novembro de 2012. Conselheiro Relator Luiz Tadeu Matosinho Machado)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

No caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, utiliza-se a sistemática prevista no inciso I, do art. 173, do CTN. A constituição do crédito tributário se deu por meio da lavratura do auto de infração e não respeito o prazo quinquenal legal. Como se trata de matéria de ordem pública, a decadência deve ser reconhecida de ofício.

(...)

(CARF. 2ª Seção de Julgamento. 2ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária. Processo nº 10530.723471/2011-16. Acórdão nº 2201-002.130. Sessão de 15 de maio de 2013. Conselheiro Relator Eduardo Tadeu Farah)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 01/08/2002, 01/11/2002, 01/02/2003, 01/05/2003, 01/08/2003, 01/11/2003, 01/02/2004, 01/05/2004, 01/08/2004

(...)

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA APLICADA EX OFFICIO. GARANTIA CONSTITUCIONAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

A lei tributária posterior à ocorrência da infração, que for mais benéfica em relação à penalidade imputada ao contribuinte, deverá ser aplicada retroativamente sobre atos não definitivamente julgados e, por se tratar de garantia constitucional, pode ser suscitada ex officio pelo julgador, em razão de tratar-se de matéria de ordem pública.

(CARF. 3ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária. Processo nº 19515.000716/2005-58. Acórdão nº 3402-002.238. Sessão de 24 de outubro de 2013. Conselheiro Relator João Carlos Cassuli Junior)

Portanto, a legalidade dos atos administrativos dos agentes fiscalizadores, precipuamente no que tange ao lançamento, devem ser apreciadas de ofício e a qualquer tempo pelo julgador, por tratar de matéria afeta a ordem pública.

DAS GFIP's

A Recorrente alega que todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias foram devidamente declarados em GFIP, o qual ela intitula como “declaratória”, sendo as demais documento utilizado para recolhimento do FGTS em atraso, relativamente a segurados empregados com desligamento da empresa, tratando-se de outra modalidade de GFIP.

A prova de tal fato, segundo a Recorrente, encontra-se no Relatório Fiscal, item 10 (transcrito no relatório que integra este voto), na qual o auditor relata a entrega de GFIP com informações de todos os empregados, substituída posteriormente por GFIP com informação de apenas um segurado empregado.

Ocorre que o Manual da GFIP/SEFIP 8.0, aprovado pelo IN 880/2008, vigente à época dos fatos geradores, estabelece que a informação contida na GFIP se dará através de declaração única, conforme item 10.1, estabelecendo claramente os seguintes procedimentos, *in verbis*:

A partir da versão 8.0 do SEFIP, o empregador/contribuinte deve elaborar apenas uma única GFIP/SEFIP para cada chave.

Chave de uma GFIP/SEFIP são os dados básicos que a identificam e é utilizada na definição de duplicidade de transmissão ou solicitação de retificação e exclusão.

O processo de retificação passa a ser realizado por meio do conceito de GFIP/SEFIP retificadora. Para a Previdência Social, cada nova GFIP/SEFIP, para uma mesma chave, substitui a anterior (sendo diferentes os números de controle).

A chave é composta pelas seguintes informações, conforme o código de recolhimento da GFIP/SEFIP: (...)

Caso sejam transmitidas mais de uma GFIP/SEFIP para uma mesma chave; ou seja, com o mesmo CNPJ/CEI do empregador/contribuinte, mesma competência, mesmo FPAS e

mesmo código de recolhimento, a Previdência Social considera a GFIP/SEFIP entregue posteriormente como GFIP/SEFIP retificadora, substituindo as informações anteriormente prestadas na GFIP/SEFIP com a mesma chave (considerando diferentes os números de controle).

Portanto, a emissão de uma segunda GFIP para a mesma competência configura-a como GFIP-Retificadora, a qual possui o condão de substituir a GFIP originária, assim sucessivamente, de modo que a última GFIP enviada deveria conter todas as informações corretamente incluídas desde a entrega da primeira. Neste sentido, já me posicionei em caso semelhante, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

(...)

GFIP RETIFICADORA.

A GFIP-Retificadora tem o condão de substituir a GFIP primária, razão pela qual faz-se necessário informar tanto as informações corretas declaradas anteriormente, bem como as correções das equivocadas e a inclusão das omissas.

Recurso Voluntário Negado.

(CARF. 2ª Seção de Julgamento. Processo nº 14041.000504/2008-13. Acórdão nº 2403-002.207. Sessão de 13 de agosto de 2013. Conselheiro Relator Marcelo Magalhães Peixoto)

Sendo assim, restou verificada pela auditoria fiscal que em todas as competências fiscalizadas houve a informação de apenas um empregado, destoando do que fora constatado nas folhas de pagamento.

Vê-se, pois, que procedeu corretamente a fiscalização, razão pela qual devem ser mantidos os valores autuados.

DO MÉRITO – DO RECÁLCULO DA MULTA

Uma vez que o contribuinte não apresentou qualquer argumento ou contraprova para elidir a presente exação (dado seu ônus nos termos do art. 333 do Código de Processo Civil), resta analisar apenas o recálculo da multa de mora em razão do período remanescente do Fato Gerador.

Quanto ao comparativo de multas realizado pela fiscalização, mister se faz tecer algumas considerações.

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**.

DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS

Em razão dos fatos narrados no relatório, a autoridade fiscal caracterizou a prática de sonegação fiscal, conforme art. 71, I, da Lei nº 4.502/64, imputando, consequentemente, a responsabilidade solidária aos sócios, fundamentando-se no art. 135 do CTN.

Primeiramente, cabe verificar a ocorrência da prática de sonegação fiscal, conforme configurado pela autoridade fiscal:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

Da leitura do enunciado normativo, verifica-se que, para a caracterização da prática de sonegação por parte da empresa, é imprescindível o dolo, o qual deve estar devidamente comprovado nos autos do processo em epígrafe, segundo a melhor doutrina (NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Martins de; FERRAGUT, Maria Rita. coord. *A prova no processo tributário*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 311), *in verbis*:

No momento em que a fiscalização verifica que o contribuinte cometeu um ato ilícito de descumprimento de obrigação principal ou acessória no âmbito fiscal federal, é necessário que reste demonstrado não só o descumprimento da obrigação, como também o cometimento do ato fraudulento, se ocorrido.

(...)

Entretanto, dentro de um Estado Democrático de Direito, não se pode permitir a caracterização de ato fraudulento senão baseada em parâmetros legais e com a devida demonstração dos fatos que se pretende assim qualificar.

A demonstração do ato fraudulento não se dá por outro meio senão pela prova a ser produzida pela fiscalização.

Portanto, segundo o auditor, os motivos que culminaram na caracterização da prática de sonegação podem ser assim sintetizados: a empresa é (1) devedora contumaz das contribuições previdenciárias, (2) negligente quanto às orientações da GFIP, (3) resistente em apresentar a escrituração contábil e (4) omissa em prestar esclarecimentos. Entretanto, algumas considerações fazem-se imperiosas.

O inadimplemento de contribuições previdenciárias não resulta por si só em ato fraudulento, mas sim, descumprimento de obrigação principal de pagar, apenas, que pode ter como origem diversos fatores, lícitos ou ilícitos.

A própria autoridade fiscal relata que houve declaração dos segurados da empresa em GFIP, sendo posteriormente substituída por outra onde constava um único empregado. Assim, quanto ao item (2), tal fato denota que a empresa não possuía o objetivo de omitir informações, ante o equívoco do envio de mais de uma GFIP para a mesma competência, caracterizando sim imperícia do agente que realizou a declaração, elemento integrante da culpa, conforme o art. 18, II do Código Penal Brasileiro, ou seja, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia.

Quanto aos itens (3) e (4), tais atos constituem descumprimento de obrigação acessória, devidamente previsto em lei, razão pela qual, a sua ocorrência culmina na imputação de multa em autuação própria, afastando, assim, eventual duplicidade na aplicação de penalidades.

Ademais, veja-se que a norma é categórica quanto à necessária presença de dolo para a efetiva configuração da ocorrência de dolo, o que não ocorreu no caso em tela, mas sim culpa.

É neste mesmo sentido que o art. 135 do CTN, fundamento legal indicado pela autoridade fiscal para imputação da responsabilidade solidária dos sócios, prevê a imprescindibilidade de que o ato ilegal ou exorbitante dos limites contratuais ou estatutários resulte no surgimento de obrigações tributárias, fazendo-se necessário, pois, que haja a demonstração de culpa subjetiva ou dolo do agente, *in verbis*:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Isso porque o simples fato do sócio exercer a gerência da empresa, por si só, não constitui elemento suficiente à imputação de responsabilidade pretendida pela autoridade fiscal, em que pese o art. 135 do CTN trazer a previsão de responsabilidade pessoal, hipótese em que ocorreria a substituição do pólo passivo pelo sócio comprovadamente infrator. Não é outro o posicionamento da jurisprudência.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ – EXERCÍCIO: 2000

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – Sujeição passiva indireta que se afasta eis que não foram reunidos nos autos elementos capazes de aferir, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, que o integrante do quadro societário da empresa à época da ocorrência dos fatos agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

(...)

(Primeiro Conselho dos Contribuintes. Quinta Câmara. Processo nº 10508.000642/2005-74. Acórdão nº 105-16.463. Sessão de 23 de maio de 2007. Conselheiro Relator Wilson Fernandes Guimarães)

A possibilidade da imputação da responsabilidade solidária, por sua vez, só encontraria amparo acaso houvesse a cumulação dos arts. 124 e 135 do CTN, pois, tendo em vista este último tratar-se de responsabilidade por substituição, em decorrência da exigência de pessoalidade na prática dos atos, o art. 124 dispõem acerca daqueles que possuam interesse comum na situação que constitui o fato gerador. A jurisprudência é vasta neste sentido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

(...)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS E ADMINISTRADORES.

Nos termos dos arts. 124, I e 135, III, do Código Tributário Nacional, respondem solidariamente pelas obrigações tributárias da sociedade, os sócios e administradores que agem com infração à lei e ao Contrato Social pois tem interesse direto e comum na situação que constitui o fato gerador.

(CARF. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Turma Especial. Processo nº 16004.001329/2008-53. Acórdão nº 180300.824. Sessão de 23 de fevereiro de 2011. Conselheiro Relator Walter Adolfo Maresch)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Configurado o interesse comum nas situações que constituem o fato gerador dos tributos, pela prova de existência de identificação entre o responsável solidário e a contribuinte, resta caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do **art. 124, I, c/c art. 135, III, ambos do CTN**.

(CARF. 1ª Seção de Julgamento. 1ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária. Processo nº 10660.001639/2009-39. Acórdão nº 1101-000.996. Sessão de 5 de novembro de 2013. Conselheira Relatora Mônica Sionara Schpallir Calijuri)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 02/07/1999 a 09/08/1999

(...)

RESPONSABILIDADE PELA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. Ilícitos societários graves praticados pelo administrador serão, em princípio, hábeis a modificar a configuração do pólo passivo da relação jurídica tributária, que além de praticado com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social, ou aos estatutos, agrida o interesse e finalidades da sociedade. Na regra geral, é ilícito societário grave o praticado em nome da pessoa jurídica, mas no interesse pessoal do próprio agente administrador. Entretanto, há casos em que tanto o administrador que agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, quanto a empresa se beneficiam, conjuntamente, da situação relacionada à infração tributária praticada. **Nesse caso, a base legal para a responsabilidade não está apenas no art. 135, III, do CTN; o administrador responderá conjuntamente com a empresa pelo crédito tributário lançado, tributo e penalidade administrativa tributária, compatibilizando-se neste a caso a norma antes citada com a prevista no art. 124, I, do CTN, tendo em conta o interesse comum e o benefício de ambos com os resultados pretendidos indevidamente. (...)**

(Terceiro Conselho dos Contribuintes. Terceira Câmara. Processo nº 12466.003632/2004-79. Acórdão nº 303-34.941. Sessão de 4 de dezembro de 2007. Conselheiro Relator Zenaldo Loibman)

Tendo em vista a insuficiência de fundamentação legal e a ausência de provas de dolo quanto à prática de sonegação, não subsistem razões para a manutenção da imputação da responsabilidade tributária aos sócios, razão pela qual eles devem ser afastados do pólo passivo da presente demanda administrativa.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/06/2014 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 04/06

/2014 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 02/07/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STR
INGARI

Impresso em 09/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 13888.004787/2010-72
Acórdão n.º **2403-002.559**

S2-C4T3
Fl. 10

CONCLUSÃO

Do exposto, voto pelo **parcial provimento do Recurso Voluntário**, para determinar o recálculo da multa de mora de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09 (art. 61 da Lei 9.430/96), assim como para afastar a responsabilidade solidária dos sócios.

Marcelo Magalhães Peixoto.