



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

**Processo n°** 13896.722504/2011-50  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-004.896 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de janeiro de 2017  
**Matéria** SIMPLES NACIONAL  
**Recorrente** ONDAPACK COMÉRCIO E MONTAGEM DE MATERIAIS PLÁSTICOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

**CO-RESPONSABILIDADE DOS REPRESENTANTES LEGAIS.**

Com a revogação do artigo 13 da Lei nº 8.620/93 pelo artigo 79, inciso VII da Lei nº 11.941/09, a “Relação de Vínculos” passou a ter a finalidade de apenas identificar os representantes legais da empresa e respectivo período de gestão sem, por si só, atribuir-lhes responsabilidade solidária ou subsidiária pelo crédito constituído.

**SIMPLES. RECOLHIMENTOS. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.**

Eventuais recolhimentos na sistemática do SIMPLES NACIONAL devem ser deduzidos das contribuições previdenciárias apuradas sobre a folha de pagamento, nos percentuais destinados à previdência social.

**MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.**

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Inexiste o dolo que autorizaria a qualificação da multa quando a conduta é estranha à relação tributária entre os sujeitos ativo e passivo.

**GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.**

Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração. A norma especial no artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável

especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras gerais no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, pelo provimento parcial para que a) sejam aproveitados os recolhimentos na sistemática do SIMPLES NACIONAL nas parcelas correspondentes à contribuição patronal e aos segurados; b) seja desconsiderada a atribuição imediata de responsabilidade solidária dos administradores e representantes legais; c) seja reduzida a multa de ofício para 75%; e d) em relação a multa de GFIP, sejam comparadas as multas a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor.

Andrea Brose Adolfo - Presidente

Julio Cesar Vieira Gomes - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: ANDREA BROSE ADOLFO, JULIO CESAR VIEIRA GOMES, FABIO PIOVESAN BOZZA, JORGE HENRIQUE BACKES, ALEXANDRE EVARISTO PINTO e MARIA ANSELMA COSCRATO DOS SANTOS.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedentes os autos de infração lavrados em 28/10/2011 e relativo às contribuições sociais previdenciárias, cota patronal, terceiros e omissões em GFIP. Segue transcrição de trechos da decisão recorrida:

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE ADMINISTRATIVO. PRORROGAÇÃO. POSSIBILIDADE. SUJEITO PASSIVO. SOLIDARIEDADE. MULTA QUALIFICADA. SIMPLES.*

*EXCLUSÃO. COTA PATRONAL. INCIDÊNCIA. SIMPLES. GUIAS DE RECOLHIMENTO. DARF. APROVEITAMENTO. VEDAÇÃO.*

*O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo. Eventual irregularidade em sua emissão não acarreta nulidade de lançamento.*

*A prorrogação do MPF poderá ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela autoridade outorgante, cuja informação está disponível na Internet.*

*Caracterizada a conduta prevista na legislação com relação a ilícitos tributários, a sujeição passiva solidária recai sobre os sócios administradores.*

*É devida a contribuição previdenciária a cargo da empresa excluída do regime simplificado, a partir da data estabelecida no Ato Declaratório de Exclusão.*

*O aproveitamento de créditos nos lançamentos previdenciários aplica-se somente nos recolhimentos efetuados por meio de Guia da Previdência Social GPS.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

...

*O Relatório Fiscal informa ainda o seguinte:*

*O contribuinte acima identificado pertencia ao SIMPLES em 2006 e no primeiro semestre de 2007. Em 01/07/2007, ingressou no SIMPLES Nacional. Foi excluído deste sistema pela Fazenda do Estado de São Paulo em 26/03/2008, pela Portaria CAT 115/07, com efeitos a partir de 01/01/2008, por ter a receita bruta de 2006 excedido o limite estabelecido pela legislação.*

(...)

*Em consequência do valor da receita bruta relativa ao ano de 2006 ter superado o valor limite para a permanência no SIMPLES, foi feita Representação para exclusão do contribuinte do sistema a partir de 01/01/2007, nos termos do art. 9º e art. 15, item IV da Lei 9.317/96.*

*Em 13 de setembro de 2011, foram publicados no Diário Oficial da União: o Ato Declaratório Executivo DRF/BRE/SEORT nº40/2011, excluindo o Contribuinte do SIMPLES a partir de 01/01/2007 e o Ato Declaratório Executivo DRF/BRE/SEORT nº41/2011, que excluiu o Contribuinte do SIMPLES NACIONAL a partir de 01/07/2007.*

...

*Em relação ao ano de 2007, a exclusão do contribuinte do SIMPLES a partir de 01/01/2007, conforme ADE nº 40 e do SIMPLES NACIONAL a partir de 01/07/2007, conforme ADE nº41, motivaram o lançamento do crédito previdenciário relativo à contribuição patronal para o INSS e aquela destinada as Outras Entidades e Fundos calculada sobre a remuneração devida a empregados entre 01/2007 e 12/2008, conforme descreve-se nos itens 4.1.1.1 e 4.1.1.2 deste Relatório Fiscal. Também fazem parte dos créditos ora lançados as contribuições patronais calculadas sobre o pro labore pago à sócia Juliana Kappaz Sabbag Scanavini no mesmo período.*

...

#### 5. DA MULTA QUALIFICADA

*A ação/omissão dolosa está caracterizada pela falta de comunicação à Receita Federal do Brasil da exclusão do SIMPLES a partir de 01/01/2007, conforme previsto no art. 13º da Lei 9.317/96 e pela entrega da Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica DSPJ/ 2007, referente ao ano de 2006, informando valores de receita bruta inferiores aos realmente obtidos. Tais ações tiveram o evidente intuito de ocultar das autoridades fazendárias a ocorrência dos fatos geradores do IRPJ e demais tributos e contribuições abrangidos pelo regime diferenciado do SIMPLES FEDERAL, visando a redução indevida dos tributos e contribuições, bem como para manter-se indevidamente dentro desses regimes favorecidos.*

...

#### 6. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

*Os fatos descritos no item 5 caracterizam a conduta prevista nos incisos I, II e V do artigo 1º e art 2º da Lei 8.137/90, que tipificam ilícitos contra a Ordem Tributária, comprovando-se que foram omitidas informações e prestadas declarações inexatas às autoridades fazendárias, bem como sendo caracterizadas as condutas descritas no artigo 71 da Lei 4.502/64, com infração evidente à lei em benefício próprio ou de terceiros. Restou caracterizada a sujeição passiva solidária dos sócios administradores, abaixo qualificados, nos termos do 135,*

*item III da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), abaixo transcrito: (...)*

**7. DOS AUTOS DE INFRAÇÃO ORIGINADOS NESTA AUDITORIA FISCAL:**

*Fazem parte integrante do presente processo os seguintes Autos de Infração:*

*· AI DEBCAD 37.334.8215, obrigação principal, contribuição parte patronal; · AI DEBCAD 37.334.8223, obrigação principal contribuição para outras entidades e fundos terceiros; · AI DEBCAD 37.334.8150, obrigação acessória, entrega de GFIP com omissões/incorreções;*

Contra a decisão, a recorrente reitera as alegações trazidas na impugnação:

**I AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD nº 37.334.8215**

**II DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO FISCAL**

*11.1. Do não preenchimento dos requisitos formais do Auto de Infração 11.1.1. Da não observância dos requisitos para instauração do Mandado de Procedimento Fiscal Neste item a impugnante alega que só é válido o Mandado de Procedimento Fiscal MPF que preenche os requisitos formais estabelecidos nas normas, argumentando o seguinte:*

*18. Ou seja, o procedimento fiscal destinava-se inicialmente à verificação de supostas irregularidades a título de contribuições previdenciárias no período de apuração de 07/2007 a 12/2008. Em 07/06/2011, o Auditor-Fiscal responsável pelo procedimento de fiscalização intimou a IMPUGNANTE a apresentar documentação relativa ao SIMPLES/IRPJ do período de apuração de 01/2006 a 12/2008 (DOC. ANEXO nº 08).*

*19. Em razão disso, o Auto de Infração foi lavrado para exigência de valores correspondentes ao recolhimento pelo Sistema SIMPLES, nos anos de 2007 e 2008, relativos aos créditos previdenciários relativos à contribuição patronal para o INSS e aquela destinada as Outras Entidades e Fundos calculadas sobre a remuneração devida a empregados, bem como as contribuições patronais calculadas sobre o pro labore pago à sócia.*

*20. Todavia, conforme determina o artigo 9º da referida Portaria RFB nº 3.014/2011, para que se proceda às alterações no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) em relação a tributos e período de apuração, é necessário o registro eletrônico, conforme modelo constante do respectivo Anexo a esta Portaria.*

*21. Isto é, conforme modelo constante do respectivo Anexo a esta Portaria, é necessária a emissão de "MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL ALTERADO EM DD/MM/AAAA".*

22. Pois bem. No presente caso, verifica-se que o Auditor-Fiscal simplesmente intimou a IMPUGNANTE a apresentar documentos entre o ano de 01/01/2006 e 31/12/2008, sem cientificá-la da alteração do procedimento fiscal, no que tange aos tributos/contribuições e período de apuração ora fiscalizado.

23. O Auditor-Fiscal responsável pelo procedimento NÃO emitiu o registro eletrônico, tampouco o "MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL ALTERADO EM DD/MM/AAAA", conforme determina o artigo 9º da Portaria RFB nº 3.014/2011. Também não houve a ciência da IMPUGNANTE, nos termos § 4.º do artigo 4º da Portaria RFB nº 3.014/2011.

24. Portanto, o Auditor-Fiscal não observou as normas para execução de procedimentos fiscais, tornando inválido o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) em razão de vícios formais e, por conseguinte, o Auto de Infração lavrado em decorrência desta irregular fiscalização.

25. Ressalte-se que essa inobservância das normas que regem o procedimento fiscal, por parte do Auditor-Fiscal responsável, acarreta em prejuízo ao direito ao exercício pleno de defesa, pois o escopo da fiscalização foi alterado sem qualquer ciência da IMPUGNANTE.

(...)

11.1.2. Da não observância aos prazos de validade do Mandado de Procedimento Fiscal 26. Não obstante a isto, verifica-se que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) também não obedeceu aos prazos estipulados nos artigos 11 e 12 da Portaria RFB nº 3.014/2011.

28. Conforme se verifica, o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)

iniciou-se em 18/11/2010 e finalizou-se em 31/10/2011, com a elaboração do TERMO DE CONSTATAÇÃO e lavratura do respectivo AUTO DE INFRAÇÃO.

Ou seja, o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) teve duração de aproximadamente 210 dias.

29. Sendo assim, tendo sido ultrapassados os 120 (cento e vinte) dias, resta claro que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) encontrava-se inválido, acarretando, por conseguinte, na nulidade do lançamento fiscal nele embasado.

(...)

II.2. Da indicação equivocada do Sujeito Passivo Solidário (...)

40. Ou seja, para a responsabilização de um dos representantes legais da empresa, é necessário que o descumprimento da obrigação tributária resulte exclusivamente de seus atos, ou então que resulte de atos que praticou com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não sendo suficiente para ensejar a sujeição passiva solidária, o não pagamento do tributo e/ou a omissão de informações ao Fisco.

41. *Assevere-se que a responsabilidade pessoal dos terceiros arrolados no artigo 135 do Código Tributário Nacional não se desencadeia pela ausência de recolhimento do tributo devido pelo contribuinte. É que, ao transferir todo o débito do contribuinte para o responsável, referido dispositivo pressupõe a prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, prévia ou simultaneamente, ao nascimento da obrigação tributária.*

42. *Para que se verifiquem as hipóteses do artigo 135 do Código Tributário Nacional, é necessária uma apuração prévia com um rigoroso e complexo procedimento para constatação de eventual responsabilidade.*

43. *Deve-se, assim, apurar a responsabilidade dos sócios, gerentes ou diretores com base na prática dolosa de ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. E dolo, como se sabe, não se presume, mas se comprova.*

44. *Porém, no caso em tela, o Auditor-Fiscal não comprovou a prática de qualquer dessas condutas por parte da ex-sócia administradora, pelo contrário, baseou-se, apenas em indícios de que sua conduta serviu para eximir o sujeito passivo do pagamento das contribuições incidentes sobre as suas operações.*

(...)

48. *Dessa maneira, não há que se falar em caracterização de sujeição passiva solidária, já que incabível a responsabilidade da ex-sócia sem prova cabal da prática de atos irregulares, através da instauração de prévio processo para averiguação de tal responsabilidade, que tenha ensejado a contração do débito exigido.*

49. *Assim, mister ser julgado NULO o lançamento ora impugnado por indicação incorreta da caracterização da sujeição passiva da obrigação tributária.*

### *II. 3. Da aplicação Exorbitante da Multa Qualificada (...)*

51. *Todavia, é totalmente é injustificada e incabível a aplicação da multa exasperada de 150% (cento e cinquenta por cento), vez que o Auditor-Fiscal não se esforçou em produzir um único elemento de prova tendente a caracterizar o evidente intuito de fraude imputado ao IMPUGNANTE, única condição prevista em Lei para autorizar a exacerbação da penalidade, consoante expressamente declarado nos dispositivos legais adotados pelos Fiscais, verbis :*

(...)

54. *Ademais, no caso em tela, não ficou comprovada a autuação ou omissão do Impugnante de forma a configurar sonegação ou*

*fraude a justificar a incidência de multa em percentual tão exorbitante.*

(...)

*56. Ora, ao contrário da autuação, a IMPUGNANTE atendeu a todas as intimações realizadas pelo Auditor-Fiscal no decorrer do procedimento fiscal, apresentando toda a documentação solicitada que respaldou os trabalhos desta fiscalização.*

(...)

*62. Por fim, tendo em vista a total ausência de comprovação de ação/omissão dolosa, aplica-se ao feito a regra do artigo 112, incisos II e IV, do CTN (...)*

(...)

*64. Sendo assim, considerando que no presente caso a presunção de omissão de receitas respaldou-se unicamente na alegada falta de comunicação de exclusão do SIMPLES, não tendo a Atuante produzido qualquer prova de intuito fraudulento por parte da IMPUGNANTE, limitando-se a aplicar a multa majorada sem qualquer justificativa para tal exacerbação, mister se reconhecer que é totalmente infundada e ilegal a aplicação da multa qualificada na espécie.*

(...)

*65. Face a todo exposto, a IMPUGNANTE requer seja declarado totalmente NULO o presente Auto de Infração, face os vícios insanáveis que maculam o lançamento ou, ao menos, a redução da multa aplicada, tendo em vista a completa ausência, por parte do Fisco, da comprovação do evidente intuito de fraude.*

### *III – DO MÉRITO (...)*

*67. (...) conforme se verifica das informações constantes do TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL, a IMPUGNANTE somente foi excluída do SIMPLES Nacional pelo Fisco Estadual em 26/03/2008, pela Portaria CAT 115/07, com efeitos a partir de 01/01/2008.*

*68. Ressalte-se que a exclusão do SIMPLES surtirá efeitos a partir do ano-calendário subsequente, nos termos do artigo 15 da Lei nº 9.317/96. Ou seja, a IMPUGNANTE somente foi excluída desse regime em 2008, tendo cumprido com todas as suas obrigações tributárias no ano 2007, ora fiscalizado, ao realizar o pagamento unificado dos impostos e contribuições devidos no regime do SIMPLES Nacional.*

(...)

*70. Ademais, verifica-se que os valores relativos ao SIMPLES Nacional não foram considerados para efeito de abatimento de valores cobrados no presente Auto de Infração, o que caracteriza enriquecimento ilícito por parte do Fisco Federal.*

71. Isto porque, no TERMO DE CONSTATAÇÃO, a Auditora Fiscal utiliza-se do §4º do artigo 3º da Resolução CGSN nº 39/2008, que assim dispõe(...)

(...)

73. Ora, não se trata do instituto da compensação, mas tão somente de abatimento dos valores já recolhidos no cálculo da exigência promovida em face da IMPUGNANTE.

74. Portanto, não merece prosperar a cobrança exigida, tendo em vista que a IMPUGNANTE no ano de 2007 recolheu os valores devidos dentro da sistemática do SIMPLES, cumprindo, assim, com todas as suas obrigações tributárias.

#### IV – Do Pedido

75. Por todo o acima exposto, a IMPUGNANTE requer o recebimento da presente impugnação administrativa, para que:

(i) preliminarmente, seja julgada completamente procedente a presente IMPUGNAÇÃO, reconhecendo-se a nulidade do Auto de Infração em questão, em razão dos vícios formais amplamente demonstrados, que maculam o lançamento fiscal; (ii) caso não seja entendido pela nulidade do lançamento em questão, requer, ao menos, seja afastada a equivocada indicação da sujeição passiva solidária; (iii) no mérito, seja julgado improcedente o lançamento fiscal, ordenando-se o seu arquivamento, e o conseqüente cancelamento do respectivo crédito tributário.

76. Por fim, caso seja mantido o Auto de Infração, requer seja REDUZIDO o percentual de multa aplicado, pela total ausência de comprovação de sonegação ou fraude que justifiquem a aplicação da multa qualificada.

#### II AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD nº 37.334.8223

A impugnação apresentada relativamente a este Auto de Infração reproduziu *ipsis litteris* a do Auto de Infração DEBCAD 37.334.821-5, motivo pelo qual não se torna necessária a sua reprodução.

#### III AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD nº 37.334.8150

Quanto a este Auto de Infração, os argumentos aqui expostos também repetem as mesmas razões do Auto de Infração DEBCAD 37.334.8215 até o seu item II.2, sendo que o item “II.3. Da Aplicação Exorbitante da Multa Qualificada” não foi nele apresentado, e que a exposição apenas adaptou-os à situação da presente autuação por tratar-se de obrigação acessória.

Submetido a julgamento, foi solicitada diligência para que se buscassem informações sobre os processos de exclusão do SIMPLES e eventuais recolhimentos através de DARF. Em resposta, para o período de ocorrência dos fatos geradores o processo foi arquivado:

- *O processo 13896.722/006/2011-15 culminou na exclusão do SIMPLES FEDERAL operando efeitos a partir de 01/01/2007 e na exclusão do SIMPLES NACIONAL a partir de 01/07/2007, tendo sido publicados os ADEs nº 40/2011 e 41/2011 em 13/09/2011. Regularmente cientificado em 15/09/2011, o contribuinte não apresentou impugnação, e houve o arquivamento do processo em 25/11/2011.*
- *O processo 13896.722627/2011-91 trata de uma representação fiscal para exclusão do SIMPLES NACIONAL a partir de 01/01/2009, encaminhada à SAPAC/DRF/BRE para programação, ainda sem decisão definitiva.*

Posteriormente, em nova diligência, foi solicitada informação sobre eventuais recolhimentos na sistemática do SIMPLES NACIONAL:

*Constato que a diligência foi parcialmente cumprida. Não houve informação sobre o item "c" e também não foi oportunizado ao recorrente se manifestar nos autos após a diligência:*

*a) sejam trazidas informações sobre a tramitação dos processos de exclusão do SIMPLES NACIONAL;*

*b) uma vez ainda não havendo decisão definitiva, que este processo de obrigações principais e acessórias seja sobrestado na origem até a tramitação dos processos de exclusão do SIMPLES NACIONAL; e*

*c) seja confirmado recolhimento no período pela sistemática do SIMPLES NACIONAL.*

*Diante do exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para os esclarecimentos solicitados e seja oportunizado ao recorrente o direito de manifestação no prazo de 30 dias.*

Em resposta, a fiscalização informa que houve recolhimentos em todo o período; contudo, para o período de 01/97 a 12/97, esses valores já foram deduzidos de outro processo, fls 955:

*Os recolhimentos relativos ao ano-calendário 2007 encontram-se vinculados aos débitos de SIMPLES constituídos nos sistemas de cobrança da RFB a partir da declaração do interessado. Contudo, não há débitos de SIMPLES constituídos para o ano-calendário 2008.*

O recorrente não se manifestou.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Redator

Verifico o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade e passo a examinar o recurso voluntário.

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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.*

*Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do notificado;*

*II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;*

*III - a disposição legal infringida, se for o caso;*

*IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou,*

*no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;  
(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via,  
com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo  
sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*III - por edital, quando resultarem improficuos os meios  
referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de  
2004)*

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

*Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).*

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.*

*1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.*

*2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216).*

Quanto à competência da auditoria fiscal para caracterizar a existência do segurado empregado, existem disposições expressas:

*Lei nº 8.212/91*

*Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Decreto nº 3.048/1999:*

*Art. 229 [...]*

*§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as*

*condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29.11.99)*

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Quanto à supostos vícios dos mandados de procedimento fiscal, a jurisprudência deste CARF se consolidou no sentido de sua desvinculação com o lançamento tributário, que permanece válido por não se contaminar com eventuais vícios na formalização do documento que motivou o procedimento fiscal:

*Processo nº 12963.000347/201033*

*Recurso nº Especial do Contribuinte*

*Acórdão nº 9202003.900– 2ª Turma*

*Sessão de 12 de abril de 2016*

*Matéria IRPF*

*Recorrente ROGÉRIO BOTTURA BORDIGONI*

*Interessado FAZENDA NACIONAL*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA  
IRPF*

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

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF.  
INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO.  
VÍCIOS NÃO ANULAM O LANÇAMENTO.*

*O Mandado de Procedimento Fiscal MPF se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, e irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento Jurisprudência do CARF.*

*O fato de sucessivas prorrogações terem sido feitas sem a ciência pessoal do contribuinte constitui-se em mero erro administrativo, que não tem o condão de macular o lançamento em si, que foi lavrado por autoridade competente, e por meio de instrumento formalmente perfeito.*

*Recurso especial negado.*

...

Assim, rejeito as preliminares argüidas.

### **Quanto aos recolhimentos pelo SIMPLES/ SIMPLES NACIONAL**

Como a matéria relativa a procedência ou não da exclusão do SIMPLES NACIONAL foi objeto de processo próprio formado a partir dos atos declaratórios executivos com decisão definitiva. Assim, entendo que não se deve conhecer das alegações do recorrente nessa parte; no entanto, os recolhimentos através de DARF devem ser aproveitados para apuração da contribuição devida.

Isto porque a Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996 que instituiu o SIMPLES bem como a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 que instituiu o SIMPLES NACIONAL não criaram novas hipóteses de incidência para as contribuições previdenciárias ou para os demais tributos, apenas promoveu tratamento fiscal simplificado para pagamento das contribuições e impostos por elas contemplados, o que implicou que todos fossem apurados através de uma única base de cálculo, a receita bruta mensal, inclusive a contribuição previdenciária, cuja hipótese de incidência é e continua sendo a prestação de serviço remunerado por segurados.

Quando o optante pelo SIMPLES NACIONAL realiza o pagamento através da guia própria criada para essa finalidade, DARF-SIMPLES, parte desse valor destina-se à previdência social nos percentuais fixados pelo artigo 23 da Lei nº 9.317/96 tais como os recolhimentos realizados pelas empresas em geral, e devem ser deduzidos das contribuições a que se refere o artigo 3º alínea f da Lei nº 9.317/96 e o artigo 13, VI da LC nº 123/2006, observados os §§ 1º, incisos IX e X e 3º, apuradas e lançadas através dos Autos-de-Infração de Obrigação Principal – AIOP. É certo que não modificam os valores das multas aplicadas através dos Autos-de-Infração de Obrigação Acessória – AIOA, por se originarem de fatos jurídicos distintos, coincidentes com o descumprimento de deveres instrumentais.

Nesse sentido a Súmula CARF nº 76:

*Súmula CARF nº 76: Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.*

É oportuno esclarecer que, considerando a isenção concedida pelos §§1º e 3º do artigo 13 da LC nº 123/2006, período abrangido pelo SIMPLES NACIONAL, não são deduzidas contribuições relativas aos empresários contribuintes individuais e as contribuições destinadas a terceiros.

Assim, conforme resposta à segunda diligência, no período de 01 a 02/2008 não foram aproveitados, o que deve ser providenciado.

### **Quanto à qualificação da multa aplicada para os meses de 11/2008 e décimo-terceiro salário**

Examina-se aqui a qualificação para agravamento da multa de ofício que fora aplicada em 150%. A autoridade lançadora entendera que se está diante de caso de multa qualificada prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*(...)*

*II – 150% (cento e cinquenta 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.*

Segundo tal norma, os casos de evidente intuito de fraude estão previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, os quais determinam que:

*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;*

*II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Ressalto que no caso sob exame a qualificação da multa teve por fundamento a constatação de diferenças entre as notas fiscais declaradas à Secretaria da Receita Estadual e as receitas brutas informadas nas Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica – DSPJ:

*Quanto à aplicação da multa qualificada, ela ocorreu em razão da aplicação do § 1º do artigo 44, da Lei 9.430/96, uma vez que ficou caracterizada a conduta descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/64, como já visto, devendo-se destacar que a omissão de receitas foi devidamente demonstrada pela fiscalização conforme item 3 do seu Relatório, onde fez inclusive um quadro descrevendo as diferenças dos valores lançados em notas fiscais nas Guias de Informação e Apuração (GIA) do ICMS e na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica – DSPJ, durante todo o ano de 2006, fato que demonstra claramente não ter sido ocasional a omissão ocorrida.*

O dolo específico da sonegação, da fraude e do conluio, que o diferencia da falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos, é o intuito evidenciado pelo emprego de meio ardid característico da fraude, elemento indispensável para ensejar o lançamento da multa qualificada. Sob minha ótica, as circunstâncias dos autos não justificam a

exasperação da penalidade. Nada foi escondido da fiscalização. A discrepância entre as bases de cálculo de interesse da Secretaria da Receita Estadual e as receitas brutas não evidencia, por si só, o intuito de fraude ou sonegação. Inclusive, foram justamente os documentos apresentados junto ao Estado de São Paulo que levaram à exclusão do SIMPLES NACIONAL pelo fato de exceder ao limite de receita bruta. Da mesma forma, a falta de comunicação ao fisco federal da exclusão do SIMPLES NACIONAL pelo fisco estadual pode ser considerada uma omissão. Nesse sentido a Súmula CARF nº 14:

*Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

Por tudo, entendo que não está configurada e demonstrada nos autos o dolo específico com finalidade de reduzir tributo. Assim, voto pela redução da multa de ofício para o percentual de 75%.

### **Quanto à responsabilidade solidária de administradores**

Os fatos apontados aqui assemelham-se àqueles examinados acima no que se refere à multa qualificada. Segundo a fiscalização, ficou devidamente demonstrada a sujeição passiva solidária dos sócios administradores da empresa nos termos do art. 135, III da Lei nº 5.172/1966, considerando-se a ocorrência de suposto ato praticado com infração à legislação. Ou seja, como se entendeu se tratar de dolo e sonegação, imputou-se responsabilidade solidária.

Contudo, a falta de comunicação da exclusão do SIMPLES pela Fazenda Estadual ou a constatação de diferenças de informações nas declarações apresentadas aos dois órgãos não configura um ato praticado pelos administradores com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

*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.*

No entanto, cabe ressaltar que a exclusão da responsabilidade solidária dos representantes legais ou administradores não significa, conforme Súmula CARF nº 88, que na fase de execução o "Relatório de Vínculos" não possa se prestar para que a Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN venha a cobrar o crédito dos representantes legais. No momento, apenas se chega à conclusão de que ainda não elementos suficientes para a responsabilização solidária na hipótese indicada pela fiscalização:

*Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso*

*administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.*

### **Multa aplicada - GFIP**

É direito da recorrente a retroatividade benéfica prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional e em face da regra trazida pelo artigo 26 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Passo, então, ao seu exame, sobretudo para explicar porque não deve ser aplicada ao caso a regra no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Seguem transcrições:

*Art. 26. A Lei nº 8.212, de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

...

*Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

### **Código Tributário Nacional:**

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

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

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

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

- a) é regra aplicável a uma única espécie de declaração, dentre tantas outras existentes (DCTF, DCOMP, DIRF etc): a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;
- b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;
- c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;
- d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;
- e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e
- f) fixação de valores mínimos de multa.

Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:

*Art. 79. Ficam revogados:*

*I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;*

Para início de trabalho, como de costume, deve-se examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

Portanto, temos que o sujeito passivo, ainda que tenha efetuado o pagamento de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo. Comparando-se com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago. Ao declarado e não pago é aplicada apenas multa de mora. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa aplicável? Somente a prevista no artigo 32-A. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de agravamento) sobre a diferença de R\$ 20.000,00 e, independentemente disso, a multa do artigo 32-A em relação ao valor não declarado. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a declaração constituiria o crédito tributário por confissão; portanto, sem necessidade de autuação.

A diferença reside aí. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:

*LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.*

*Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.*

...

*Seção V*

*Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições*

...

*Multas de Lançamento de Ofício*

*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.*

A DCTF tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extra-fiscal: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade - a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o artigo 43 da mesma lei:

*Auto de Infração sem Tributo*

*Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exhaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.

E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996.

Quando da falta de pagamento/recolhimento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora/multa especial previdenciária**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora/multa especial previdenciária**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à Lei nº 11.941, de 27/05/2009 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996.

Considero que na verdade se trata de uma multa especial, pois não coincide exatamente com as características da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e nem da multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Na verdade, para melhorar elucidar a questão, talvez seja mais adequado se atribuir uma denominação própria à multa - multa previdenciária sobre obrigações principais:

*Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, 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 1996.*

*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.*

#### *Seção IV*

##### *Acréscimos Moratórios Multas e Juros*

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

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

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

Redação anterior do artigo 35:

*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) 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;*

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como *bis in idem* que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do *bis in idem*.

Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

***Código Tributário Nacional:***

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

...

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

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

De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

*Art. 32-A. (...):*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.

Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º do artigo 32-A:

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoraram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.

E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto,

desnecessária nova intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:

*Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.*

*§1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.*

...

#### *CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS*

*Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:*

...

*V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.*

Retornando à aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, devem ser comparadas as duas multas, a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor. No caso, essa comparação deve ser apartada das regras que disciplinam a aplicação da multa cobrada sobre o tributo devido e que fazem parte do lançamento da obrigação principal.

Em razão do exposto, voto pelo provimento parcial para que:

- a) sejam aproveitados os recolhimentos na sistemática do SIMPLES NACIONAL nas parcelas correspondentes à contribuição patronal e aos segurados;
- b) seja desconsiderada a atribuição imediata de responsabilidade solidária dos administradores e representantes legais;
- c) seja reduzida a multa de ofício para 75%; e
- d) em relação a multa de GFIP, sejam comparadas as multas a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

Processo nº 13896.722504/2011-50  
Acórdão n.º **2301-004.896**

**S2-C3T1**  
Fl. 974

---