



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

Processo n° 13964.000731/2010-99
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-004.495 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de janeiro de 2015
Matéria INTERPOSTA PESSOA. SIMULAÇÃO.
Recorrente COSTA TELEFONIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. VALIDADE DO LANÇAMENTO.

Não há nulidade do lançamento quando não configurado óbice à defesa ou prejuízo ao interesse público.

FRAUDE OU SIMULAÇÃO. TERCEIRIZAÇÃO ILÍCITA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Configura-se simulação ou fraude quando os elementos probatórios indicam que duas sociedades empresárias constituem um único empreendimento de fato, por possuírem mesma atividade econômica e unidade de gestão, sendo que uma delas se utiliza, na execução das suas atividades-fins, da força de trabalho formalmente vinculada à outra, que, por sua vez, é optante pelo regime simplificado de tributação (SIMPLES).

É ilícita a terceirização das atividades-fins da empresa. Inteligência da Súmula TST nº 331.

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

SUJEIÇÃO PASSIVA. PRIMAZIA DA REALIDADE.

O Fisco está autorizado a descaracterizar a relação formal existente, com base nos arts. 142 e 149, VII, do CTN, e considerar, para efeitos do lançamento fiscal, quem efetivamente possui relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, identificando corretamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

MULTA DE MORA.

Aplica-se aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008 e declarados em GFIP, o artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, para que as multas de mora sejam adequadas às regras do artigo 61 da Lei nº 9.430/96. No caso da falta de declaração, a multa aplicável é a prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, nos percentuais vigentes à época de ocorrência dos fatos geradores.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

Aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% no período posterior à vigência da MP 449/2008 diante da constatação da prática de sonegação com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco e de reduzir o montante das contribuições devidas, utilizando-se de interpostas pessoas jurídicas.

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 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.

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 para que, nas competências até 11/2008, seja aplicada a multa nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, e para adequação da multa de descumprimento de obrigação acessória ao artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica, vencida a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis que votou por manter as multas aplicadas. Apresentará voto vencedor o Conselheiro Julio César Vieira Gomes.

Julio César Vieira Gomes- Presidente e Redator Designado

Luciana de Souza Espíndola Reis- Relatora

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 07-28.368 da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Florianópolis (SC), fls. 665-685, com ciência ao sujeito passivo em 14/05/2012, fl. 684, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o lançamento composto pelos seguintes autos de infração:

- 1. Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) Debcad nº 37.319.487-0:** refere-se às contribuições a cargo da empresa, inclusive a destinada ao custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT).
- 2. Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) Debcad nº 37.319.488-9:** refere-se às contribuições a cargo dos segurados.
- 3. Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) Debcad nº 37.319.489-7:** refere-se às contribuições a cargo das empresas devidas a outras entidades e fundos (terceiros), relativas à contribuição do salário-educação e as destinadas ao INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE.
- 4. Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA) Debcad nº 37.288.112-2:** trata de aplicação de penalidade por infração ao art. 32, inciso I, da Lei n.º 8.212/1991, e § 9º do inciso I do art. 225 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em decorrência de as folhas de pagamento relativas ao período de 01/2008 a 12/2009 não contemplarem todos os segurados a serviço da autuada e respectivas remunerações.
- 5. Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA) Debcad nº 37.288.114-9:** trata de aplicação de penalidade por infração ao art. 32, inciso IV, § 5º da Lei n.º 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97 c/c art. 225, IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, com base no fato de a empresa ter apresentado Guia de Recolhimentos do FGTS e Informações a Previdência Social (GFIP) com omissão dos fatos geradores de contribuições previdenciárias de que tratam os autos de infração de obrigação principal, no período de 01/2008 a 12/2008. Todavia, foi aplicada a multa do art. 32, § 5º, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97 somente nas competências 06/2008 a 09/2008 e 11/2008, conforme demonstrativo de cálculo da multa mais benéfica juntado às fls. 369.

De acordo com o relatório fiscal de fls. 2-26, constituem fatos geradores das contribuições aqui tratadas as remunerações pagas aos empregados e à sócia Raquel dos Santos Borges, a título de pró-labore, cujos valores foram apurados através das folhas de pagamento confeccionadas em nome da pessoa jurídica RKB Representações Ltda, no período de 01/2008 a 12/2009, e remunerações pagas a vendedores contribuintes individuais a título de comissões

sobre vendas, no período de 10/2008 a 01/2009, apuradas através das notas fiscais avulsas e registradas na contabilidade da autuada e na contabilidade da pessoa jurídica RKB Representações Ltda.

A multa foi agravada, pois, segundo a fiscalização, o contribuinte teve intenção de suprimir tributo devido à fazenda pública federal, mediante sonegação. A multa agravada de 150% recaiu sobre as contribuições do período de 12/2008 a 12/2009, apuradas com base nas remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados, conforme folhas de pagamento da pessoa jurídica RKB Representações Ltda e nas remunerações pagas aos vendedores contribuintes individuais a título de comissões sobre vendas, extraídas das notas fiscais avulsas e registradas na contabilidade da pessoa jurídica RKB Representações Ltda.

A partir deste ponto, passo a adotar trecho do relatório do acórdão recorrido, o qual expõe resumidamente os fatos relevantes consignados no relatório fiscal e os pontos controvertidos apresentados na impugnação da autuada:

*Da leitura que se faz no **RELATÓRIO DE PROCEDIMENTO FISCAL***

[...]

O procedimento fiscal foi desenvolvido junto ao sujeito passivo Costa Telefonia Ltda., com abrangência da pessoa jurídica RKB Representações Ltda., onde os fatos geradores dos lançamentos consistem nas remunerações pagas aos empregados do sujeito passivo e aos contribuintes individuais, na forma de salários e comissões sobre vendas, apuradas com base nas folhas de pagamento, confeccionadas em nome da pessoa jurídica RKB Representações Ltda. e nas notas fiscais de serviços referentes comissões sobre vendas, no período de 01/2008 a 12/2009.

O empresário Rodrigo Costa, da qual já participou da titulação societária como sócio administrador no período de abril de 2002 a agosto de 2007, seguido de sua esposa Raquel dos Santos Borges no período de abril de 2002 a fevereiro de 2009, e, atualmente, de seu filho Robson Goulart, após alguma insistência no sentido de esclarecer-se qual atividade de fato era desempenhada pela RKB Representações Ltda., reconheceu que a função da RKB era exclusivamente formalizar em seu nome, os registros de admissões dos empregados da Costa Telefonia Ltda..

A constituição e a existência meramente formal da pessoa jurídica denominada RKB Representações Ltda., não passou de mecanismo engendrado com intuito de acolher apenas formalmente os contratos de trabalho do verdadeiro empregador - Costa Telefonia Ltda. com o objetivo de fragmentar substancialmente a folha de pagamentos de salários desta, com vistas ao indevido usufruto do tratamento tributário simplificado e favorecido estabelecido na Lei Complementar 123/2006 - Simples Nacional.

Percebe-se que à medida que reduz o número de trabalhadores registrados no sujeito passivo, ocorre, de outro lado, sensível aumento do quadro funcional da pessoa jurídica RKB Representações Ltda., o que confirma que a pessoa jurídica

denominada RKB Representações Ltda. é de fato uma pessoa jurídica inexistente. Vejamos os seguintes aspectos:

a) Idêntica atividade econômica: comércio varejista de aparelhos celulares (sob nome fantasia Starcel).

b) Quadro comum de funcionários: fato reconhecido pelo próprio representante legal da Costa Telefonia Ltda, o empresário Rodrigo Costa.

c) Uma só empresa: Todas as provas indicam a existência de um empregador — Costa Telefonia Ltda.

d) A distinção meramente formal com a pessoa jurídica RKB Representações Ltda. foi o estratagema utilizado dolosa e reiteradamente, a fim de que o sujeito passivo pudesse usufruir indevidamente do tratamento tributário favorecido instituído pela Lei Complementar 123/2006 (Simples Nacional).

Ao final, o auditor conclui em seu relato que "O emprego de simulação, com evidente objetivo de elidir a contribuição previdenciária, retira a validade do ato formal, devendo prevalecer a real situação fática, com base no princípio da verdade material. E inconcebível que o sujeito passivo que congrega tal quantidade de trabalhadores, com tal volume de faturamento, tenha usufruído indevidamente do sistema de tributação simplificado e favorecido instituído pela Lei Complementar nº 123/06 que não se destina a empreendimento deste porte".

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do Auto de Infração, a interessada apresentou, para cada Auto de Infração lavrado, impugnação tempestiva que se encontra às fls. 376 a 658, fundamentando-se nas razões e direitos a seguir sintetizados.

I - PRELIMINAR DE NULIDADE

DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL VÁLIDA

A interessada requer anulação do Auto de Infração por desrespeito ao princípio da legalidade e da ampla defesa, tendo em vista o evidente erro/ausência na fundamentação legal.

Aduz que não pode o Auditor exigir uma situação inexistente, porquanto, até o presente momento, não havia nenhum Ato de Exclusão da empresa do SIMPLES.

Sustenta que, ainda que ocorra a exclusão, somente poderão ser cobrados tributos por decisão definitiva no processo tributário com efeitos a partir de então.

Discorre amplamente sobre a retroatividade de leis, o ato jurídico perfeito e coisa julgada, citando doutrina e jurisprudência.

II - DO MÉRITO

1. EFEITOS DA DECISÃO PROFERIDA NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Escreve sobre o direito concedido pela Constituição de recorrer à própria administração tributária tentando provar a invalidade ou nulidade que vicia o Ato de Exclusão do SIMPLES.

a) Efeitos em relação ao contribuinte

Sustenta que as decisões proferidas tanto por autoridades singulares quanto por órgãos colegiados não acarretará uma situação definitiva para os contribuintes.

b) Efeitos com relação ao próprio Estado

Aduz que, em relação ao Estado, a decisão administrativa tributária só constituir-se-á definitiva quando reconheça vitoriosa a pretensão do contribuinte.

Defende que "enquanto merecedor de inclusão no sistema SIMPLES, não pode o contribuinte ser exigido de alguns tributos, os quais não poderão ser cobrados, pois não faz retroagir seus efeitos ao período em que vigia a inclusão, nem tampouco pode surtir efeito enquanto não houver decisão definitiva no processo tributário".

1.2 - CONCEITO DE EMPRESA

Discorre, exaustivamente, sobre a distinção entre "empresa" e "sociedade", conforme a Lei nº 11.101/05 (Lei de Recuperação e Falência), bem como sobre "estabelecimento", "empresário" e "comerciante", em face do Código Civil.

1.3 - DA INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO

Sustenta que, embora a Autoridade Fiscal tenha caracterizado como simulação a existência da empresa RKB Representações Ltda., nunca houve simulação.

Alega que as empresas são totalmente autônomas e independentes entre si, bem como que a análise proferida no número de empregados foi equivocada. Diz ser improcedente a conclusão de que inúmeros empregados foram desligados da atuada e admitidos nas empresas terceirizadas.

Defende que os empregados continuaram trabalhando normalmente na mesma função, mesmo setor, e sem interrupção do contrato de trabalho.

Fala que a exigência de tributo sobre a representação comercial de terceiros, como sendo empregados individuais, nunca poderão corroborar com a tese de simulação de terceirização, porquanto há vários contratos de representação com os representantes comerciais e estes agem de forma autônoma com ou sem suas empresas constituídas entre as partes, o qual é perfeitamente legal.

Tocante ao argumento de que sócio Rodrigo Costa teria participado de ambas as empresas (RKB e Costa Telefonía), diz que, em direito, não valem meras acusações infundadas, os argumentos devem ser robustamente comprovados para fundamentarem um decreto condenatório.

Prossegue discorrendo sobre o conceito de interposta pessoa (negócio celebrado é real, mas a parte nele figurante em verdade parte não é), tomando por base o entendimento de vários doutrinadores.

Aduz que a fiscalização "procura com a exclusão da recorrente no simples remeter a terceira pessoa a obrigação tributária pelos encargos da folha de pagamento de seus funcionários".

Diz que é arbitrário e ilegal responsabilizar e despersonificar terceira pessoa que não esteja associada ao fato gerador.

1.4 - DA INEXISTÊNCIA DE VINCULO LABORAL

Argumenta que "a fiscalização procura com a exclusão da recorrente no Simples remeter a terceira pessoa a obrigação tributária pelos encargos da folha de pagamento de seus funcionários".

Defende que "o entendimento do Sr. Fiscal de que os empregados da empresa RKB são na realidade empregados da recorrente, está completamente equivocado, inexistindo qualquer vinculo laboral entre as partes".

Sustenta que a autuada não preenche os requisitos dispostos no art. 3º da CLT para a caracterização de vínculo empregatício. Portanto, inexistindo fato gerador para a penalidade pretendida a notificação deve ser anulada.

1.5 - DA PRESUNÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Alega que o Fiscal não apresentou provas, contundentes e fortes, capazes de corroborar sua tese de simulação ocorrida na terceirização contratada, tendo usado apenas argumentos, tais como: "achar estranho", "supor", "parecer", etc.

Sustenta que a simples presunção não é prova capaz de ensejar a regularidade de um Ato de Exclusão da empresa no SIMPLES, e discorre sobre a necessidade de prova material e fática dos fatos que embasam o procedimento fiscal, citando doutrina e jurisprudência.

Defende que "nada foi demonstrado, nada foi documentado, não há nenhuma prova concreta, nem material a respeito". Portanto, o ato praticado em decorrência dessa presunção deve ser anulado.

1.6 - ARBITRAMENTO FISCAL

Assevera que o fiscal ao livre arbítrio, por mera presunção, procedeu ao lançamento tributário e faz referência ao disposto

no artigo 148 do CTN/66, que trata do chamado arbitramento fiscal.

Conclui que "o ato administrativo do agente fiscal, se escuda em motivos inidôneos, falsos ou inexistentes, além de representar o exercício irregular do direito, sendo, pois, nulo, porque sem qualquer motivação que lhe dê suporte ou guarida".

1.7 - DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA EMPRESA RKB

A autuada contesta o fato do Auditor ter se baseado na ausência de personalidade jurídica para excluir a empresa RKB do Sistema Simplificado de Tributação.

Assevera que não há nenhum enquadramento legal para a desconsideração de ato/negócio jurídico, porquanto o serviço foi realizado, as notas foram emitidas, o valor foi recebido e tudo se encontra devidamente escriturado contabilmente. Portanto, não se trata de uma empresa oculta, pois tem inscrição municipal e autorização para funcionamento.

Sustenta que a desconsideração de ato jurídico é matéria reservada ao Poder Judiciário, conforme art. 5º, XXXV da CFB, carecendo o Fisco desta prerrogativa, o ato de exclusão é nulo por erro.

Defende que "o fato de constituir uma empresa para terceirizar a atividade de representação comercial e venda de serviços telefônicos não está impedido", bem como que "o planejamento tributário desenvolvido pelo representado, esta dentro das possibilidades jurídicas e não pode ser motivo de desconsideração, pois não há prova de sua ilicitude".

Reforça a necessidade de que se faça provas contundentes para justificar a desconsideração do ato jurídico ou remetê-lo a figura de simulação, não bastando para isso mera presunção.

Argumenta que os fatos e fundamentos levantados pela autoridade fiscal não encontram qualquer relevância para a comprovação de existência da simulação.

Relaciona os aspectos pelos quais a fiscalização baseou-se para desconsiderar a pessoa jurídica:

a) os sócios são parentes e participam das empresas entre si, NENHUMA LEI IMPEDE ISTO;

b) idêntica atividade econômica - É lógica que neste caso não tem como contratar representantes comerciais que não tenham afinidade na atividade da contratante;

c) transferência de empregados - a lei não impede de contratar funcionários desta ou daquela empresa, se a mão de obra é qualificada deve ser aproveitada;

d) Comissão sobre as vendas - os contratos firmados entre as partes evidenciam esta função;

e) *Elevado número de funcionários - Não existe nenhuma lei que limite o número de funcionários numa empresa ou sua relação com a sua receita;*

f) *Administração por terceira pessoa - o artigo 1060 do Código Civil permite a nomeação de administrador para exercer esta função;*

Conclui que "o que levou o Fisco a desconsiderar os atos jurídicos é o fato do sócio da representada ser administrador da empresa RKB seu principal cliente, não aceitando a terceirização dos serviços de vendas realizado".

Defende que não apresentou ao Fisco um negócio revestido sob aparência enganosa e que "pode o contribuinte prestar serviços de representação a quem quer e necessite dos seus serviços, independentemente de ser pai, tio, sobrinho ou qualquer outro parente. A terceirização dos serviços na empresas é algo que transcende as fronteiras".

Por fim, discorre sobre a diferença entre "negócio jurídico indireto" e "simulação" e suas hipóteses, tendo concluído que "O FATO NÃO SE ENQUADRA NA NORMA, e o dispositivo mencionado para a hipótese da recorrente NÃO PODE SER APLICADO".

1.8 - HIERARQUIA DAS NORMAS

Fala sobre a hierarquia das normas trazendo extensa doutrina sobre o tema, bem como explica a composição do nosso sistema jurídico demonstrando a distinção entre elas, tanto do ponto de vista substancial/material, quanto do ponto de vista formal.

1.9 - PESSOA FÍSICA DIFERENTE DE PESSOA JURÍDICA

Assevera que a atitude do Fiscal é "uma coação política, exigindo do contribuinte uma atitude por meios oblíquos, e pior, confundindo pessoa física com jurídica para atingir aquele fim".

Sustenta que tal atitude além de impedir o livre exercício da atividade profissional ofende princípios constitucionais.

Novamente requer que seja reconsiderada a decisão de exclusão da RKB da Sistemática do SIMPLES e o cancelamento da notificação.

2. ABATIMENTO DOS VALORES RECOLHIDOS A TÍTULO DE SIMPLES

A impugnante sustenta que agiu de acordo com a legislação tributária e que a notificação sofrida não pode prosperar.

Aponta outro vício em relação ao quantum apurado, pois não foram descontados os valores recolhidos a título de SIMPLES.

3. DO CONFISCO DO PATRIMÔNIO E DA MULTA

Discorre sobre a proibição do confisco, ou seja, tributo com conotação confiscatória, bem como sobre os princípios constitucionais da proporcionalidade e razoabilidade.

Sustenta que a multa aplicada em face da suposta infração deve ser a mais leve possível.

4. AUSÊNCIA DA DISCRIMINAÇÃO DAS VERBAS - BASE DE CÁLCULO

A autuada diz que não há nos autos nenhuma discriminação das bases de cálculo utilizadas para amparar a notificação, existe apenas menção aos levantamentos FP2, CC1 e CC2.

Faz referência ao artigo 142 do CTN quanto à constituição do crédito tributário.

5. DA ILEGITIMIDADE PASSIVA

A interessada aduz que os procedimentos adotados pela fiscalização são totalmente equivocados, porquanto não é parte legítima para responder pela folha de pagamento dos funcionários pertencentes a empresa RKB.

Argumenta, ainda, que o fiscal utiliza documentos contábeis da empresa RKB para fundamentar a notificação fiscal contra pessoa diversa.

Sustenta que "a empresa RKB era quem realizava toda a operação de venda de telefone, sempre existiu tanto de fato como de direito, possuindo faturamento próprio, para exercer as suas atividades".

III - DO PEDIDO

Por fim, requer que seja julgada improcedente a presente notificação [...]

No julgamento de primeira instância, a impugnação foi considerada improcedente. O julgado restou assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/11/2009

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.

É segurado obrigatório da Previdência Social, como empregado, a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado, nos termos do art. 12, inciso I, letra "a" da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e alterações posteriores.

APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária e, presentes na conduta do contribuinte às condições que propiciaram a majoração da multa de ofício, pela

Processo nº 13964.000731/2010-99
Acórdão n.º 2402-004.495

S2-C4T2
Fl. 812

caracterização do dolo, mantém-se a multa qualificada no percentual de 150%.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/11/2009

*ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.
INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS
PARA APRECIÇÃO.*

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade de atos legais regularmente editados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em 13/06/2012, a autuada interpôs recurso voluntário, fl. 499-511, solicitando o cancelamento do crédito tributário, reiterando, na íntegra, as razões da impugnação.

Sem contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, os autos foram enviados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, Relatora

Recurso Voluntário

Conheço do recurso por estarem presentes os requisitos de admissibilidade.

Preliminar de Invalidez do Lançamento

A recorrente suscita a nulidade do lançamento, argumentando que não foram apontados os fundamentos legais da responsabilidade tributária (art. 30, IX, da Lei 8.212/91), que não estão presentes os requisitos autorizadores do uso do arbitramento, nos termos do art. 148 do CTN e que as bases de cálculo não foram discriminadas.

O relatório fiscal e anexos trazem os fundamentos de fato e de direito, bem como os fundamentos legais do débito que correspondem à situação verificada no lançamento, a qual não contempla a responsabilização tributária de empresas integrantes do grupo econômico (art. 30, IX, da Lei 8.212/912), conforme fundamentado a seguir, no capítulo deste voto “sujeição passiva”.

Esclarece-se que o crédito tributário foi constituído por meio de lançamento de ofício que teve por base os documentos fiscais da empresa, representativos da grandeza do fato imponible, o que é incompatível com a adoção da técnica do arbitramento da base de cálculo, a qual se vale de elementos indiretos para aferição da base de cálculo.

A questão suscitada pela recorrente, relativa à ausência de discriminação das bases de cálculo, foi suficientemente elucidada no acórdão recorrido, e nessa fase recursal não foram trazidos novos argumentos sobre o tema, de modo que ratifico os termos do acórdão recorrido nessa parte:

A autuada diz que não há nos autos nenhuma discriminação das bases de cálculo utilizadas na apuração do lançamento tributário, devendo a presente notificação ser anulada. De pronto, entendo que a pretensão da impugnante de se ver afastada da exigência tributária por ausência de discriminação da base de cálculo não merece acolhimento.

Consta do item 11 - Fato Gerador - Apuração Do Crédito - Levantamento - do Relatório de Procedimento Fiscal a descrição, ampla e pormenorizada, das bases de cálculo e dos levantamentos utilizados na apuração do débito.

Igualmente, verifica-se no Discriminativo do Débito - DD que o cálculo do montante do tributo foi inequivocamente demonstrado.

Além disso, foram elaborados os seguintes demonstrados dos fatos geradores e das bases de cálculo: a) demonstrativo de pagamento de comissões Costa, contendo data, código conta contábil, nome conta, valor, cód. contrapartida, beneficiário, histórico, fl. 186-187; b) demonstrativo de pagamento de comissões RDB, contendo data, código conta contábil, nome conta, valor, cód. contrapartida, beneficiário, histórico, fl. 188-191; c) relação de NF de

Serviços – comissões sobre vendas, Costa Telefonia Ltda, contendo cálculo da contribuição do segurado, fl. 192; d) relação de NF de Serviços – comissões sobre vendas, RDB, contendo cálculo da contribuição do segurado, fl. 193-195.

Em suma, o relatório fiscal contém a descrição dos fatos imputados ao sujeito passivo, a natureza das contribuições lançadas, o período e a fundamentação jurídica do lançamento tributário, assim como a indicação dos documentos nos quais se materializaram os fatos geradores. Nos relatórios anexos ao auto de infração foram demonstradas as bases de cálculo, as alíquotas aplicadas, as contribuições lançadas e os dispositivos legais autorizadores do lançamento.

O auto de infração, em síntese, permite à interessada conhecer a motivação fática e jurídica do lançamento, permitindo-lhe defender-se plenamente.

A nulidade do lançamento, por ser ato extremo, só deve ser declarada quando presente prejuízo insuperável para o sujeito passivo, sobretudo quando o vício do ato lhe impede o exercício da ampla defesa e do contraditório, ou quando lesar o interesse público, conforme se extrai do art. 55 da lei 9.784/99, *contrario sensu*:

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

Concluo que o lançamento contém os requisitos mínimos aptos a lhe garantir a presunção de certeza e liquidez, em harmonia com o art. 10 do Decreto 70.235/72 e art. 142 do Código Tributário Nacional.

Assim sendo, rejeito a preliminar de nulidade invocada.

Mérito

Empresa Interposta

A questão de fundo reside em saber se existe vínculo de emprego entre a recorrente e os segurados empregados cujos contratos de trabalho foram originalmente formalizados com a empresa RKB Representações Ltda, e se a recorrente foi beneficiada pela prestação dos serviços autônomos de vendedores, cujos contratos foram formalizados perante a empresa RKB Representações Ltda.

A recorrente afirma que a pessoa jurídica RKB foi constituída com o objetivo de terceirizar as atividades relativas à representação comercial e serviços telefônicos, afirmando, ainda, que a empresa RKB era quem realizava toda a operação de venda de telefone, e que aquela empresa efetivamente prestava esses serviços à recorrente.

As situações-tipo de terceirização lícita estão atualmente assentadas na Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho (TST), que são: a) a contratação de trabalho temporário, nas situações expressamente especificadas na Lei nº 6.019/74 (inciso I) e b) os serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador do serviço, desde que inexistente a subordinação jurídica (inciso III):

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a personalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial.

V - Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei n.º 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada.

VI - A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral.

Contrario sensu, é ilícita a terceirização das atividades-fins da empresa¹. No caso, a pessoa jurídica RKB presta serviços à recorrente, que consistem na realização da atividade fim dessa última, que é a prestação de serviços telefônicos, venda de telefones e representação comercial.

Além disso, conforme visto acima, a terceirização só é lícita quando inexistentes a personalidade e a subordinação. Portanto, ainda que fosse possível a terceirização das atividades, o que não é o caso, ela também seria ilícita porque ficou evidenciada a personalidade e a subordinação, em face da recorrente, dos trabalhadores formalmente vinculados à RKB.

¹ Maurício Godinho Delgado define atividades-fins como sendo “as funções e tarefas empresariais e laborais que se ajustam ao núcleo da dinâmica empresarial do tomador dos serviços, compondo a essência dessa dinâmica e contribuindo inclusive para a definição de seu posicionamento e classificação no contexto empresarial e econômico. São, portanto, atividades nucleares e definitórias da essência da dinâmica empresarial do tomador dos serviços”. DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. São Paulo: LTr, 2012, p. 450.

Com efeito, os elementos expostos no relatório fiscal demonstram que as empresas Costa Telefonía Ltda e RKB Representações Ltda formam um único empreendimento, com unidade de gestão e mesmo quadro funcional, sendo que essa última foi constituída apenas para registrar formalmente os contratos de trabalho cuja relação material se dá em face da recorrente, além de registrar pagamentos a contribuintes individuais que de fato prestam serviços à recorrente, com o objetivo de usufruir do Sistema Simplificado de Tributação (SIMPLES), do qual RKB Representações Ltda é optante, senão veja:

a) no período de 06/2007 a 12/2009, os empregados da Costa Telefonía Ltda foram transferidos para RKB Representações Ltda, conforme demonstrado no quadro do item 5 do relatório fiscal, sendo que, conforme afirmado pela fiscalização, os trabalhadores transferidos continuaram a desempenhar a mesma função. O quadro do item 5 demonstra que em 06/2007 RKB Representações Ltda possuía 02 empregados, e em 12/2009 já contava com 118 empregados registrados.

b) de acordo com o relatório fiscal, restaram registrados na recorrente doze empregados, sendo quatro empregados em cada loja, o que é incompatível com o movimento operacional da recorrente, relativo à sua atividade de comércio varejista de aparelhos celulares através de rede de lojas (filiais).

c) a participação societária majoritária das duas empresas pertence a membros da mesma família, sendo o sócio administrador da autuada (Rodrigo Costa) pai de Robson Goulart, que por sua vez é o sócio administrador da RKB.

d) a pessoa jurídica RKB, no período de 18/02/2009 a 28/06/2010, tinha por sócio administrador Lauro Pereira Neto, o qual havia sido empregado da recorrente até 2008, passando, depois, à condição de empregado junto à RKB Representações Ltda, até se tornar sócio administrador dessa empresa.

e) Rodrigo Costa é também o gestor de fato da empresa RKB, respaldado por procurações. A primeira foi outorgada em 27/02/2009, logo após o ingresso do sócio administrador Lauro Pereira Neto, concedendo-lhe amplos e gerais poderes para gerir e administrar a pessoa jurídica RKB. A segunda foi outorgada em 16/04/2010², a qual também concede a Rodrigo Costa amplos e gerais poderes para gerir e administrar a firma outorgante (RKB Representações Ltda) e livre de prestação de contas. Apesar de figurar formalmente como procurador da pessoa jurídica RKB nesse período, Rodrigo Costa se identificava como sócio-proprietário da RKB, conforme termos de rescisão de contrato de trabalho emitidos durante o ano de 2009 por RKB, fls. 176-171.

f) antes mesmo da outorga da procuração, Rodrigo Costa já se identificava como sócio-proprietário da RKB, conforme termo de audiência emitido em 2008 pela justiça do trabalho, em razão de ação trabalhista impetrada em face da pessoa jurídica RKB, fls. 177-181, apesar de a participação societária do empresário na pessoa jurídica RKB ter ocorrido apenas no período de abril de 2002 a agosto de 2007, conforme contratos sociais.

g) existem diversos documentos inerentes às atividades operacionais da recorrente assinados por pessoas com vínculo empregatício formalizado junto à pessoa jurídica

RKB Representações Ltda, conforme quadro demonstrativo exposto no item 8 do relatório fiscal³.

h) é a recorrente quem paga o aluguel da sala onde se localiza a sede social da pessoa jurídica RKB Representações Ltda.

i) e-mails trocados entre prepostos da recorrente e o escritório de contabilidade contratado pela recorrente revelam que este último trata as empresas RKB e Costa Telefonia como integrantes do mesmo grupo, o “Grupo Costa Telefonia”, fls. 182-183.

A recorrente contesta genericamente esses fatos e deixa de comprovar suas alegações, conforme se constata a seguir:

1) a recorrente nega que tenha havido a transferência de seus empregados, mas deixa de apresentar quaisquer provas.

2) a recorrente afirma que os contratos com os representantes comerciais demonstram que estes agem de forma autônoma. A alegação é irrelevante, considerando que a fiscalização enquadrou esses profissionais na categoria de contribuintes individuais, que é formada por profissionais que prestam serviços a empresas sem relação de emprego, conforme art. 12, V, da Lei 8.212/91⁴.

3) A pessoa jurídica RKB teve reativado o seu CNPJ por decisão judicial. A sentença judicial confirmada em sede de apelação, proferida no Mandado de Segurança nº 5007863-18.2011.404.7200/SC, da Vara Federal de Florianópolis-SC, concedeu parcialmente a segurança pleiteada pela recorrente para determinar que a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis (SC) reativasse as inscrições dos CNPJ da pessoa jurídica RKB Representações Ltda até o término do procedimento administrativo relativo à baixa do CNPJ, com observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa. Portanto, não há decisão judicial de mérito sobre a alegação do órgão fazendário quanto à inexistência de fato da pessoa jurídica RKB.

4) com relação aos elementos caracterizadores da relação de emprego entre a recorrente e os segurados empregados formalmente registrados na pessoa jurídica RKB, a recorrente cinge-se a negar, de forma genérica, a presença dos requisitos do art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e a reafirmar a inexistência de obrigação tributária entre ela e a RKB.

Portanto, os elementos fáticos probatórios dos autos não foram afastados pela recorrente e são suficientes para demonstrar que a pessoa jurídica RKB Representações Ltda não existe de fato, restando caracterizada a subordinação dos trabalhadores em face da

³ No quadro formalizado no item 8 do relatório fiscal estão identificados diversos documentos da recorrente assinados pelos seguintes empregados registrados, à época, na empresa RKB Representações Ltda: Lauro Pereira Neto, Cassiani Schotten, Kaled de Oliveira, Wagner Nunes Correa, Leonardo Krause, Jaderson José Pereira, Eduardo Barreiros de Oliveira. Os documentos foram juntados por amostragem às fls. 153-185.

⁴ Lei nº 8.212/91

Art. 12...

...

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

...

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

recorrente, quem, na realidade, contrata, administra e remunera esses trabalhadores, os quais se submetem à direção dela.

Com isso, fica configurada a simulação objetiva da relação empregatícia em decorrência da relação obrigacional com a empresa RKB ser apenas formal e não material.

A fraude nas relações empregatícias é objetiva, decorrente da presença material dos requisitos da relação de emprego, conforme ficou assentado no voto proferido pelo Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, acórdão nº 2402-004.380, sessão de 04/11/2014, cujas razões de decidir, abaixo transcritas, adoto aqui:

Diz-se objetiva a fraude nas relações empregatícias porque, ao contrário do que ocorre no direito civil, para a sua averiguação "(...) basta a presença material dos requisitos da relação de emprego, independentemente da roupagem jurídica conferida à prestação de serviços (parceria, arrendamento, prestação de serviços autônomos, cooperado, contrato de sociedade, estagiário, representação comercial autônoma, etc.), sendo irrelevante o aspecto subjetivo consubstanciado no animus fraudandi do empregador, bem como eventual ciência ou consentimento do empregado com a contratação irregular, citando-se, v.g, nesta última hipótese, a irrelevância dos termos de adesão às falsas cooperativas pelos trabalhadores com vistas a alcançar um posto de trabalho dentro de determinada empresa; a inscrição, e conseqüente prestação de serviços, como autônomo ou representante comercial, apesar da existência de um vínculo empregatício; a exigência de constituição de pessoa jurídica ("pejotização") pelo trabalhador para ingressar no emprego etc., posto que constituem instrumentos jurídicos insuficientes para afastar o contrato-realidade entre as partes" (artigo Fraudes nas Relações de Trabalho: Morfologia e Transcendência. Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, n. 36, 2010; pág. 170/171).

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

Por tudo o quanto exposto até aqui, está demonstrado, também, que os pagamentos de comissões sobre vendas aos segurados contribuintes individuais do período de 01/2008 a 10/2008, apesar de registrados na contabilidade da empresa RKB Representações Ltda, de fato decorrem de serviços prestados à recorrente.

assim, que se confira efetividade aos fins legais nessa empreitada de caracterizar a real sujeição passiva da obrigação tributária decorrente de fraude ou simulação objetiva. Se assim não fosse esvaziar-se-iam, por completo, as atribuições legais expressamente concedidas ao Fisco em sede de lançamento fiscal de ofício oriundo do fato de que o sujeito passivo agiu com fraude ou simulação..

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

Ressalva-se que os pagamentos feitos a título de comissões de vendas no período de 10/2008 a 12/2009 foram registrados na contabilidade da própria recorrente, não havendo, portanto, dúvida quanto à sujeição passiva em relação aos fatos geradores desse período.

Em suma, com base nos arts. 142 e 149 do CTN, a fiscalização efetuou o lançamento em face da sociedade empresária Costa Telefonía Ltda, na condição de real sujeito passivo das contribuições sociais aqui tratadas e das multas aplicadas por descumprimento de obrigação acessória.

Sujeição Passiva

A recorrente alega que não é sujeito passivo do lançamento na condição de contribuinte e que não foi identificada como responsável tributário no lançamento. Aponta as seguintes ilegalidades: a) o contribuinte dos fatos geradores é RKB Representações Ltda, de modo que a fiscalização deveria ter excluído essa empresa do SIMPLES, e, depois disso, ter exigido dela os tributos aqui tratados; b) a simples baixa de ofício da inscrição no CNPJ da RKB não justifica a exigência em face da recorrente, c) é ilegal a eleição de sujeito passivo com base em mera presunção.

Concluiu-se, no capítulo anterior deste voto, que a eleição da pessoa jurídica Costa Telefonía Ltda como sujeito passivo do lançamento foi acertada e decorreu da situação de fato que envolve o vínculo jurídico real entre a recorrente e os trabalhadores cujas remunerações constituem o fato gerador do lançamento.

Conforme fundamentado no capítulo anterior, a eleição do sujeito passivo não decorreu do fato de a empresa RKB ter sido baixada do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ).

Conforme visto, os documentos juntados aos autos comprovam que a recorrente e a empresa RKB possuem a mesma atividade empresarial e que a gerência de ambas é, de fato, exercida pela mesma pessoa.

Os documentos comprovam, também, que na execução de seus fins sociais a recorrente se vale do trabalho dos empregados formalmente registrados na empresa RKB e dos contribuintes individuais (representantes comerciais) formalmente contratados pela empresa RKB, o que a recorrente atribui a um contrato de terceirização firmado entre elas, decorrente de planejamento tributário.

Entretanto, ficou demonstrado que não se trata de terceirização lícita⁵, mas sim, de fraude nas relações de trabalho, mediante transferência da folha de pagamento da autuada para a empresa RKB, que é optante pelo SIMPLES.

Ao examinar os fatos acima expostos, chega-se à conclusão de que a recorrente e a pessoa jurídica RKB formam um único empreendimento de fato, e, por conseguinte, a recorrente possui relação pessoal e direta com as situações que constituem o fato gerador, o que viabiliza a sua condição de contribuinte, nos termos do art. 121, parágrafo único, I, do CTN⁶.

A aceitação da alegação da inexistência de fato da pessoa jurídica RKB é fruto de raciocínio presuntivo e decorre da valoração das provas diretas dos fatos trazidos ao processo (provas diretas da existência de unidade de gestão, do uso da mesma força de trabalho, do exercício da mesma atividade, da terceirização ilícita).

A presunção é atividade de valoração da prova pelo julgador, contemplada em nosso ordenamento jurídico (Código Civil, art. 212, IV⁷, Código de Processo Penal, art. 239⁸).

Em suma, Costa Telefonia Ltda responde, na condição de contribuinte, pela dívida ora constituída, sendo irrelevante o fato de existir ou não procedimento de exclusão do SIMPES em face da empresa RKB Representações Ltda, pois essa última não figura como sujeito passivo do lançamento.

Multa de Mora. Multa por omissão de fatos geradores em GFIP

Primeiramente, deixo de apreciar a alegação de efeito confiscatório da multa, por força do Enunciado da Súmula CARF nº 02, abaixo transcrito:

⁵ É inviável a terceirização das atividades-fim da empresa, e, mesmo das atividades-meio, quando existe pessoalidade e subordinação direta.

⁶ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

...

⁷ Código Civil

Art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante:

I - confissão;

II - documento;

III - testemunha;

IV - presunção;

V - perícia.

⁸ Código de Processo Penal

Art. 239. Considera-se indício a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O instituto das multas em matéria previdenciária foi profundamente alterado pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

A lei nova revogou o art 35 da Lei 8.212/91⁹, que previa os percentuais de multa aplicáveis sobre as contribuições sociais em atraso para pagamento espontâneo, que é o realizado após a data de vencimento do tributo, mas antes do início de qualquer procedimento de fiscalização (inciso I), para pagamento de créditos incluídos em lançamento tributário - notificação fiscal de lançamento de débito (inciso II) e para pagamento de créditos incluídos em dívida ativa (inciso III) e definiu novos percentuais aplicáveis, correspondentes ao teto de 20% para pagamento espontâneo em atraso (art. 35 da Lei 8.212/91 com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009¹⁰) e 75% no caso de exigência de tributo em

⁹ 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) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) sete por cento, no mês seguinte;
- c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;
- 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).

nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;
- c) vinte 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) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;
- 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).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;
- b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;
- c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;
- d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.
- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

¹⁰ 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,

lançamento de ofício, passível de agravamento (art 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009¹¹).

Em relação aos fatos geradores ocorridos antes da mencionada alteração legislativa existe o dever de observância, pela autoridade administrativa, da aplicação da multa mais benéfica, em obediência ao art. 106 inciso II do Código Tributário Nacional.

Para tanto, é necessário identificar a natureza do instituto objeto de comparação e os dados quantitativos a serem comparados.

A lei nova definiu claramente dois institutos: 1) multa de mora para pagamento espontâneo em atraso (art. 35) e 2) multa para pagamento não espontâneo - incluído em lançamento tributário - chamada de multa de ofício (art. 35-A), que é única para três condutas: i) falta de pagamento ou recolhimento; ii) falta de declaração e iii) declaração inexata.

A lei nova também definiu claramente os dados quantitativos de cada uma delas: para a primeira, até 20%, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96¹²; para a segunda, de 75%, passível de agravamento, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96¹³.

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).

¹¹ 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).

¹² 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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

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

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

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

¹³ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2o Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Documento de Referência: Informe MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado e prestado esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007) em

24/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por JULIO CESAR

VIEIRA GOMES

O caso em exame trata de multa sobre contribuições incluídas em lançamento tributário, portanto, não é aplicável a sistemática da multa para falta de pagamento espontâneo.

A multa para pagamento não espontâneo, incluído em lançamento tributário - que é o caso - conforme visto, na nova sistemática do art. 35-A da Lei 8.212/91, é única para os casos de falta de pagamento ou recolhimento quando há falta de declaração e/ou declaração inexata.

Já o revogado art. 35 inciso II da Lei 8.212/91, dizia respeito apenas à multa por falta de pagamento ou recolhimento incluído em lançamento tributário. Era o revogado art. 32 inciso IV §§4º e 5º da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97, que regulava a aplicação de penalidade ao contribuinte que apresentasse declaração inexata ou deixasse de apresentá-la, fazendo incidir multa isolada.

Portanto, na norma anterior, o dado quantitativo da multa para dívidas incluídas em lançamento tributário, para os casos de falta de pagamento ou recolhimento quando há falta de declaração e/ou declaração inexata, deve ser apurado pela soma da multa do revogado art. 35, inciso II, com a multa do revogado art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º.

A multa mais benéfica deve ser apurada mediante comparação do dado quantitativo resultante do cálculo conforme descrito no parágrafo anterior (vigente à época dos fatos geradores) com o dado quantitativo resultante da multa calculada com base no art. 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. Este entendimento está explicitado no art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

Assim, entendo que, até a competência 11/2008, as multas mais benéficas devem ser calculadas de acordo com o disposto no art. 476-A da IN RFB 971/2009, acima transcrito, e deverão ser apuradas no momento do pagamento, nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

Multa Qualificada

A partir da competência 12/2008 cabe aplicação da multa qualificada nos casos de evidente intuito de sonegação, conforme preconiza o art. 35-A da Lei 8.212/91 c/c art. 44 inc. I § 1º da Lei 9.430/96, na redação da Lei 11.488/2007, e art. 71 inc. I da Lei 4.502/64, o qual define sonegação, *in verbis*:

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.

O agravamento da penalidade dá lugar quando existe sonegação dolosa, hipótese em que se verifica a vontade do sujeito passivo de alcançar o resultado consistente em impedir que a autoridade tributária tome conhecimento ou retarde a identificação da ocorrência do fato jurídico tributário, ou a vontade de assumir o risco de produzir esse resultado.

A autoridade lançadora configurou a sonegação ao demonstrar que houve contratação de empregados através de interposta pessoa (RKB Representações Ltda) constituída apenas para ser optante pelo SIMPLES e com o objetivo de afastar as contribuições patronais destinadas à Seguridade Social, tendo ficado caracterizado, portanto, o elemento volitivo, e fazendo incidir o agravamento da multa.

Conclusão

Com base no exposto, voto por **conhecer do recurso, rejeitar as preliminares, e, no mérito, negar-lhe provimento.**

Luciana de Souza Espíndola Reis.

Voto Vencedor

Julio César Vieira Gomes, Redator Designado

Multa aplicada

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 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.

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 exaustivamente 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**, 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**. 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. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

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.

§1ª 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.

Multa de mora

Insurge-se a recorrente a multa moratória. A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes da vigência da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009. É que a medida provisória revogou o artigo 35 da Lei 8.212/91 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido. Sendo que para a multa de mora existe o limite de 20%.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores:

Art. 35. 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;

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória - era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia desde 27/12/1996 o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, aplicável a todos os demais tributos federais:

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 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.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral; é um dos critérios para a solução dos conflitos aparentes. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP 449 aplicava-se sem vacilo o artigo 35 da Lei 8.212/91.

Portanto, a sistemática do artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/96 para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempe mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o

atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade. E não fica só nisso, dependendo de alguns agravantes esta última que se inicia em 75% pode chegar a 225%; enquanto a multa de mora é limitada a 20% do valor principal.

De fato, a fixação da multa de ofício independe do tempo de atraso no pagamento do tributo. Para fatos geradores ocorridos a 5 anos ou no ano-base anterior, por exemplo, não significa que no lançamento relativo ao mais antigo a multa de ofício seja maior. Levar-se-ão em consideração outros fatores, como: fraude, omissão de informações ou se apenas faltou a espontaneidade para o pagamento. Fatores esses que não influenciam a fixação da multa de mora no âmbito das contribuições previdenciárias. Na Previdência Social, essas condutas do sujeito passivo são consideradas infrações por descumprimento de obrigações acessórias e, portanto, ensejam lavratura de auto de infração, cuja multa não tem nenhuma relação com a multa de mora que, pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, é fixada em percentuais progressivos, considerando o tempo em atraso para o pagamento e a fase do contencioso administrativo fiscal em que realizado: prazo de defesa, após o prazo para a defesa e antes do recurso, após recurso e antes de 15 dias da ciência da decisão e após esse prazo. Quando realizado o lançamento a multa de mora é maior em razão da gradação e não porque foi aplicada com um procedimento de ofício. E esse acréscimo de valor da multa de mora também ocorre igualmente em outras fases do processo sem que, em qualquer momento, a Lei nº 8.212/91 alterasse a natureza jurídica da multa de mora. E, ainda, a diferença de percentual para a multa de mora quando a contribuição é paga espontaneamente ou não é de apenas 4%. Ressaltando que, mesmo tendo iniciado o procedimento fiscal, o sujeito passivo tem direito a recolher ou mesmo parcelar suas contribuições em atraso, como se espontaneamente.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449.**

Alguns sustentam a aplicação quando embora tenham os fatos geradores ocorrido antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. E aí consulto as Normas Gerais de Direito Tributário. Preceitua o CTN que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

...

É a afirmação legislativa da natureza declaratória do lançamento, já predominante na doutrina desde a edição das obras de Direito Tributário do saudoso mestre Amílcar de Araújo Falcão¹⁴:

“De logo convém recordar que não é manso e tranqüilo o entendimento que exprimimos quanto à função do fato gerador como pressuposto e ponto de partida da obrigação tributária.

Alguns autores dissentem dessa conclusão, afirmando que tal função criadora deve ser atribuída ao lançamento.

¹⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Contestam estes que o lançamento tenha, como à maioria da doutrina e a nós parece ter, natureza declaratória.”

Como regra comporta algumas exceções, dentre as quais a aplicação retroativa da lei posterior que houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração:

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.

Acontece que as hipóteses excepcionais nas alíneas “a” e “b” não têm relação com a multa de mora. Isso porque a mesma Lei nº 8.212/91 fazia à época uma nítida diferenciação entre infração, todas relacionadas ao descumprimento de obrigações acessórias, inclusive pela falta de declaração de fatos geradores em GFIP, e obrigação principal pelo não pagamento das contribuições previdenciárias. Deixar de pagar a contribuição devida não era infração, mas inadimplemento de uma obrigação que tinha como consequência o lançamento através de Notificação Fiscal de Lançamento do Débito – NFLD para a cobrança do valor principal e os acréscimos legais na forma de multa e juros de mora:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

§ 1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

...

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

Art.283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil

seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores:

I- a partir de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:

a) deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social;

b) deixar a empresa de se matricular no Instituto Nacional do Seguro Social, dentro de trinta dias contados da data do início de suas atividades, quando não sujeita a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica;

c) deixar a empresa de descontar da remuneração paga aos segurados a seu serviço importância proveniente de dívida ou responsabilidade por eles contraída junto à seguridade social, relativa a benefícios pagos indevidamente;

d) deixar a empresa de matricular no Instituto Nacional do Seguro Social obra de construção civil de sua propriedade ou executada sob sua responsabilidade no prazo de trinta dias do início das respectivas atividades;

...

Já quanto à hipótese na alínea “c”, o Superior Tribunal de Justiça - STJ pacificou o entendimento que não se trata apenas dos atos infracionais, mas de todas as penalidades em geral, inclusive aquela relativa à mora:

RECURSO ESPECIAL Nº 542.766 - RS (2003/0101012-0)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – MULTA MORATÓRIA – REDUÇÃO – APLICAÇÃO DO ART. 61 DA LEI 9.430/96 A FATOS GERADORES ANTERIORES A 1997 – POSSIBILIDADE – RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA – ART. 106 DO CTN O Código Tributário Nacional, por ter natureza de lei complementar, prevalece sobre lei ordinária, facultando ao contribuinte, com base no art. 106 do referido diploma, a incidência da multa moratória mais benéfica, com a aplicação retroativa do art. 61 da Lei 9.430/96 a fatos geradores anteriores a 1997.

Recurso não conhecido.

...

O art. 106, II, "c", do CTN, que prevê a retroação da lex mitior determina que se aplique, in casu, a Lei nº 9.430/96, que alcança fatos pretéritos por ser mais favorável ao contribuinte, devendo ser reduzida a multa aplicada por cometimento de infração tributária material. Destarte, não comporta mais divergências no âmbito da Primeira Seção desta Corte, em razão do julgado nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 184.642/SP, da relatoria do Min. Garcia Vieira, in verbis:

nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

A multa lançada nos documentos de constituição de crédito da obrigação principal anteriores à vigência da MP 449 é de mora. Contudo, de fato, o conceito foi alterado pela lei posterior para multa de ofício. Acontece que não se pode fazer retroagi-lo aos lançamentos de fatos geradores que lhe são anteriores. Para fins de aplicação da retroatividade benéfica devemos comparar as regras anteriores e posteriores.

Assim, temos atualmente vigentes duas regras, a primeira para a multa de mora e a segunda para a de ofício:

a) quando a contribuição inadimplida é declarada, aplica-se o artigo 61 da Lei nº 9.430/96;

b) caso contrário, o artigo 44 da mesma lei.

Lei nº 9.430/96

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.

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;

Por tudo aqui exposto, a regra relativa à multa de ofício nunca será aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449; agora para aplicação do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é **necessário que tenha havido declaração**. A regra atual de incidência da multa de mora, para a retroatividade benéfica, deve ser comparada com a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores mas como um todo e não de forma fracionada. A aplicação da multa de mora atualmente vigente ao invés da multa de ofício exige como requisito a declaração dos fatos geradores. Se a declaração na época somente tinha importância para a redução da multa de mora, nos termos do §4º do mesmo artigo, para a regra atual deixa de ser aplicada multa de ofício e se aplica multa de mora.

Lei nº 8.212/91

*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.*

...

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

...

Em síntese, por força do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, os processos de lançamento fiscal de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449, ainda em tramitação, devem ser revistos para que as multas sejam adequadas às regras e limitação previstas no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, quando declarados os fatos geradores ou, caso contrário, aplicado o artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 nos percentuais vigentes à época dos fatos geradores.

Por último, considerando que a execução judicial do crédito é ato processual posterior à MP 449, também não seria aplicável a regra do artigo 35, inciso III, “c” e “d” da Lei nº 8.212/91, mas a atual regra no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996:

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

...

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

Conclusão

Por tudo, voto pelo provimento parcial ao recurso voluntário para que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, e que, em relação à infração por descumprimento da obrigação acessória de omitir fatos geradores em GFIP, seja aplicada a multa prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica.

É como voto.

Julio César Vieira Gomes.