



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13964.000851/2008-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.137 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de setembro de 2021
Recorrente ROTA DO SOL IND. DO VESTUÁRIO IMP. E EXP. LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 29/02/2004

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS.

As alegações que não tenham sido levantadas à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, de modo que o seu conhecimento violaria o princípio da não supressão de instância.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.
O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

No processo administrativo fiscal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. Havendo, pelo contribuinte, a compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração, bem como cumprimento dos requisitos legais, não há como se falar em nulidade do auto de infração.

TRABALHADORES VINCULADOS À EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES. DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO EXISTENTE. CARACTERIZAÇÃO DIRETAMENTE COM A EMPRESA PRINCIPAL NÃO OPTANTE PELO SIMPLES. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA. POSSIBILIDADE.

Cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente, desconsiderando eventual vínculo formal pactuado com pessoa jurídica interposta optante pelo Simples, desde que demonstrado que os trabalhadores, na verdade prestavam serviços à empresa principal, esta não optante pelo regime diferenciado de tributação.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA. MANIFESTAÇÃO DA PGFN.

Em manifestação incluída em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, a PGFN entende que a multa do art. 35-A

somente pode ser aplicada aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008, não podendo a mesma retroagir para fins de comparação da retroatividade benigna.

Com isso, na aplicação da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09 deverá ser comparada, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 211/246, interposto contra decisão do Serviço da Receita Previdenciária do INSS de fls. 195/209, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente à parte da empresa, adicional para o SAT e contribuições devida a Terceiros, conforme descrito na NFLD nº 35.681.982-5, de fls. 03/26, lavrada em 28/06/2004, referente ao período de 01/2003 a 02/2004, com ciência da RECORRENTE em 28/06/2004, conforme assinatura do representante legal na respectiva NFLD.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 644.116,52, já acrescido de juros (até a lavratura) e multa de mora.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 27/39), o presente lançamento se refere às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre os pagamentos das remunerações dos segurados empregados constantes das Folhas de Pagamento em nome das empresas K2 Ind.

Vestuário, Via Brasil e Lavanderia Água Pura (abrangidas pelo SIMPLES), compreendidas no período fiscalizado, sendo que a Notificação compõe-se de três levantamentos distintos, a saber: “FOLHA PAGTO - K2”, “FOLHA PAGTO - VIA BRASIL” e “FOLHA PAGTO – AGUA PURA”.

No entender da fiscalização, foi constatado, durante o procedimento fiscal, que houve simulação na saída dos sócios gestores do quadro social da empresa RECORRENTE e na “cisão” das operações da mesma com a formação das empresas (i) K2 Ind. Vestuário, (ii) Via Brasil e (iii) Lavanderia Água Pura. Esta divisão artificial foi comprovado em razão da administração e controle de todas as empresas estarem sob responsabilidade dos Srs. Valmir Casagrande e Ademir Speck, além do fato das empresas situarem no mesmo local da sede ou filiais da RECORRENTE (utilizando instalações já existentes), e de ter ocorrido a pura e simples transferência físicas de empregados entre as empresas sem efetuação das rescisões contratuais.

Ainda sobre o simulação da cisão, merecem destaques os seguintes trechos do relatório fiscal (fls. 30/35):

3. LOCAIS DE FUNCIONAMENTO – A SITUAÇÃO DE FATO – DILIGÊNCIA

3.1. É decisivo registrar que, fruto de diligências “*in loco*”, observa-se que neste último endereço mencionado, ou seja, na rua Dom Pedro II, 477, bairro Nossa Senhora de Fátima, em Braço do Norte/SC, existe um galpão industrial totalmente fechado e desativado.

3.2. As atividades da empresa Rota do Sol indústria do Vestuário Importação e Exportação Ltda estão sendo executadas, de fato, nos seguintes locais:

a) No antigo endereço da av. Antonio Warmeling 555, São Ludgero, onde está instalada, formalmente, a empresa Via Brasil Indústria do Vestuário Ltda ME, de propriedade de Ademir Speck e Valmir Casagrande, e;

b) Nas instalações da empresa K2 Indústria do Vestuário Importação e Exportação Ltda EPP, localizada na Rod. SC 438, nº 494, KM 183, bairro Bela Vista em Braço do Norte, de propriedade de Bernardete Casagrande Speck e Olga Maria Koch Aguiar.

3.3. Esta lógica conclusão, força dos fatos, pode também ser corroborada por breve retrospecto nos estabelecimentos, conforme segue:

4. VIA BRASIL INDÚSTRIA DO VESTUÁRIO LTDA ME

4.1. Constituída em 25/07/1997, sob a denominação de Lavanderia Água Branca Ltda, com sede Rod. Azm 416, nº 1820, Vila Nova, município de Armazém, de propriedade de Ademir Speck e Olga Maria Koch Aguiar, com objetivo social de Lavanderia e Tinturaria de roupas em Geral.

4.2. Operou neste endereço até 12/1999 e após ficou inativa até 07/2002.

4.3. Em 16/07/2002 transfere a sua sede para o endereço da sede da Rota do Sol, na av. Antônio Warmeling, nº 555, São Ludgero e altera a razão social para Via Brasil Indústria do Vestuário Ltda. [...]

4.5. Ora, os 97 (noventa e sete) empregados registrados na Via Brasil a partir de 08/2002 são provenientes do estabelecimento matriz da Rota do Sol. Não foram efetivadas as rescisões contratuais, apenas pura e simples transferências físicas. Este tipo de operação só pode fazer sentido, obviamente, por se tratar de uma única empresa.

É como se fosse feito o deslocamento de empregados entre seções, setores ou departamentos de uma mesma empresa. Nas fichas de registro dos empregados (cópia anexa - amostragem) transferidos foi apostado um carimbo com a seguinte anotação:

“A partir de 31/07/02 o portador desta CTPS do funcionário da empresa Rota do Sol Ind. Vest. Ltda ME CNPJ nº 85.272.607/0001-83 teve seu contrato de trabalho transferido e assumido pela empresa Via Brasil Ind. Do Vest. Ltda ME CNPJ nº 02.163.619/0001-42, sem prejuízo ao portador dos direitos adquiridos anteriormente”.

4.6. Assim, a Via Brasil Indústria do Vestuário Ltda ME continuou executando as atividades outrora desenvolvidas pela Rota do Sol, utilizando suas instalações, empregados e não ocorrendo, desta forma, solução de continuidade das atividades de fabricação e confecção de roupas.

4.7. Como a Rota do Sol, sediada na av. Felipe Schmitd, nº 716, em Braço do Norte, permaneceu em atividade até 01/01/2003 com aproximadamente 24 empregados, a partir daí, estes empregados foram transferidos para a empresa K2 Indústria do Vestuário Importação e Exportação Ltda, que nos ocuparemos a seguir.

5. K2 INDÚSTRIA DO VESTUÁRIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA EPP

(...)

5.4. Em 21/10/2002, através da 2ª alteração, muda novamente a denominação para K2 Indústria do Vestuário Importação e Exportação Ltda e altera objetivo social para fabricação e confecção de roupas. Ingressam e assumem a gerência Bernardete Casagrande Speck e Olga Maria Koch Aguiar Casagrande e retiram-se Valmir Casagrande e Agenor Aguiar. São criadas as filiais na rua gov. Jorge Lacerda nº 1269 e na Av Felipe Schmidt nº 716, ambas em Braço do Norte. ***Note-se que os endereços destas filiais são os mesmos de estabelecimentos da Rota do Sol, conforme já relatado.***

(...)

5.7. A exemplo da Via Brasil, os funcionários da K2 foram transferidos da empresa Rota do Sol, no mês de 01/2003, sem as devidas rescisões contratuais. Apenas o carimbo, já comentado, da ficha de registro de empregados assentando tal fato.

5.8. Neste local, funciona, atualmente, de fato, o escritório principal da administração da empresa Rota do Sol, já que sua sede contratual está fechada.

5.9. É solar que a K2 Indústria do Vestuário entra em cena para absorver a atividade da Rota do Sol, a fim de continuar a usufruir indevidamente dos benefícios do tratamento tributário simplificado e favorecido. Aqui repete-se a transferência dos empregados nos moldes daquela identificada na Via Brasil.

6. LAVANDERIA ÁGUA PURA LTDA SUCESSORA DE LAVANDERIA CASA GRANDE LTDA

6.1. Inicia suas atividades em 01/09/1998 na Av Antônio Warmeling, s/n, centro de São Ludgero, dedicando-se ao ramo de tinturaria e lavanderia de roupas em geral. O quadro societário é composto por Ademir Speck e Valmir Casagrande.

6.2. Em 17/11/1999 alterou sua sede para Rua João Schulz nº 95. Note-se que em 16/11/1999 a empresa Rota do Sol altera sua sede da Av Monsenhor Frederico Trombock, nº 542 para Av Antônio Warmeling nº 555, conforme já relatado.

6.3. Para melhor compreender, a Rua João Schulz nº 95 faz esquina com a av. Monsenhor Frederico Trombock nº 542, ou seja, é o mesmo endereço. Os empregados registrados no início desta empresa são provenientes da empresa Lavanderia Casagrande Ltda, de Valmir Casagrande e Ademir Speck, que funcionava no mesmo endereço.

6.4. Neste ponto, abre-se um parêntese, pois é decisivo registrar os seguintes acontecimentos envolvendo a **Lavanderia Casagrande Ltda** e sua administração à época.

(...)

6.13. Com a paralisação de fato das atividades da Lavandeira Casagrande Ltda, a Lavanderia Água Pura Ltda passa a utilizar-se do mesmo parque fabril, desenvolvendo a mesma atividade econômica da antecessora, num só endereço e com, basicamente, o mesmo quadro de empregados e sob a mesma administração dos Srs. Valmir Casagrande x Ademir Spéck.

6.14. Se não bastasse, colhemos indício robusto pró-sucessão, nos autos da Reclamatória Trabalhista nº 081/2001, movida por Juliana Bohrer contra a empresa Rota do Sol, junto à 1ª Vara do Trabalho de Tubarão. Constata-se no processo, cópia de um cheque referente pagamento de remuneração à reclamante, datado de 05/09/2000, da conta da Lavanderia Casagrande Ltda. Tal cheque é assinado por Ademir Speck e Valmir Casagrande, conforme comparação das assinaturas do cheque com contratos sociais. Como aparentemente a Lavanderia Casagrande Ltda havia sido vendida, formalmente, em 02/03/2000, com a apresentação deste cheque comprova-se a simulação existente na venda da empresa. Os documentos citados figuram como anexo deste relatório.

6.15. Diante de tantas provas e evidências, opera-se inequivocamente a sucessão pela Lavanderia Água Pura Ltda em relação à Lavanderia Casagrande Ltda.

6.16. Conforme artigo 133 do CTN - Código Tributário Nacional, ficou perfeitamente caracterizada a sucessão, sendo que a empresa sucessora é a responsável pelos tributos e contribuições devidas pela antecessora ou sucedida.

6.17. Embora solarmente caracterizada a sucessão, o Sr. Valmir Casagrande, em reunião realizada em Braço do Norte, no dia 14/04/2004, às 10:00 horas, nas dependências da K2 Indústria do Vestuário Ltda, na presença dos Srs. Ademir Speck (sócio) e Jaime Soethe (contador), recusou-se a assinar documentos prévios (Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, Termo de Início da Auditoria Fiscal - TIAF e Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD) apresentados pelos auditores fiscais, relativos à auditoria fiscal a ser executada na Lavanderia Casagrande Ltda. Face a injustificada recusa, os citados documentos foram encaminhados por via postal.

6.18. A despeito da sucessão ocorrida, a conclusão se revela: ***Trata-se de um grande empreendimento no qual a lavanderia é apenas um ramo de atividade da Rota do Sol Indústria do Vestuário Importação e Exportação Ltda.***

7. AS PROCURAÇÕES - VERDADE REVELADA

7.1. As procurações (cópias inclusas) outorgando poderes aos verdadeiros donos somam-se a tantos outros indícios para revelar a prática adotada, cuja finalidade era usufruir indevidamente dos benefícios da lei do SIMPLES.

7.2. Tanto a K2 Indústria do Vestuário Ltda, quanto a Via Brasil Indústria do Vestuário Ltda, além de outras do grupo, através de procurações registradas em cartório, concedem plenos poderes aos Srs. Valmir Casagrande e Ademir Speck para representa-

las perante órgãos públicos, estabelecimentos bancários, admitir e demitir funcionários, enfim, para administrar plenamente as empresas.

7.3. Inusitadamente, o instrumento de mandato de 14/11/2000 (cópia inclusa) outorgado pela Rota do Sol, é assinado por Ademir Speck que, nesta data não figurava contratualmente no quadro societário.

7.4. Idêntica situação se verifica em 08/02/2001, na procuração (cópia anexa) outorgada por Lavanderia Casagrande e assinada por Ademir Speck que já não mais integrava, de direito, a gerência da empresa.

7.5. Os exemplos acima, trazidos com as procurações, resgatam, de fato, os nomes dos verdadeiros administradores do grupo.

7.6. Ressalte-se ainda que as máquinas e equipamentos utilizados pela K2 Indústria do Vestuário Ltda, são de propriedade da Unifabri Administradora de Bens Ltda, que pertence aos Srs. Valmir Casagrande e Ademir Speck.

De acordo com o referido Relatório Fiscal, a formação da empresa “artificialmente” dividida, nos moldes acima elencado, teve como intuito possibilitar que a empresa RECORRENTE gozasse do benefício do Simples. Isto porque, à época da ocorrência dos fatos geradores, apenas poderiam aderir a este regime tributário empresas com faturamento anual de até R\$ 1,2 milhões, e a RECORRENTE havia auferido faturamento próximo a este valor no ano de 2001. Assim, visando continuar no programa, os sócios da RECORRENTE simularam a cisão da empresa, dividindo suas atividades nas empresas (i) K2 Ind. Vestuário, (ii) Via Brasil e (iii) Lavanderia Água Pura.

Além disto, alegou a fiscalização que a partir do ano de 2003 a RECORRENTE começou a efetuar a exportação de mercadorias e solicitou à Receita Federal a sua exclusão do SIMPLES. Deste modo, a estruturação tributária possibilitou que a maioria dos empregados fossem alocados nas empresas optantes do SIMPLES, ao passo em que grande parte do faturamento de exportação ficou na empresa RECORRENTE. Veja-se (fl. 36):

8.5. Analisando-se as notas fiscais de vendas de mercadorias da Rota do Sol a partir de janeiro de 2003, verifica-se que foram efetuadas grandes vendas de exportação. Ora, a Rota do Sol não possui, formalmente, atividade fabril. Quem fabrica tais produtos para exportação?

Claro está que as mercadorias são provenientes da Via Brasil, K2 e Lavanderia Água Pura, onde está toda a sua atividade industrial. Desta forma, os empregados destas estão abrangidas no SIMPLES, enquanto a grande parte do faturamento de exportação fica na Rota do Sol.

Assim, conclui a fiscalização que os empregados com registros formais nas empresas K2 Indústria do Vestuário Importação e Exportação Ltda, Via Brasil Indústria do Vestuário Ltda e Lavanderia Água Pura Ltda são, de fato, empregados da empresa RECORRENTE. Assim, as contribuições previdenciárias (parte patronal) que foram reduzidas indevidamente em razão da utilização de empresas pertencentes ao SIMPLES deveriam ser lançadas em face da RECORRENTE, real contribuinte do imposto.

Para apuração do crédito tributário lançado, foram considerados os valores das remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais constantes das folhas de pagamento das empresas K2 Ind. Vestuário, Via Brasil e Lavanderia Água Pura.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 169/177 em 13/07/2004. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pelo Serviço da Receita Previdenciária do INSS, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

DA IMPUGNAÇÃO

10. Dentro do prazo regulamentar, o Contribuinte apresentou impugnação à notificação em referência, invocando legislação, jurisprudência e doutrina a seu favor, alegando em síntese que:

Das preliminares

10.1 (...) “Merece ressaltar a título de preliminar o fato de que a presente notificação incorra em si flagrante cerceamento de defesa, violando de forma explícita o artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988, a qual transcrevemos na íntegra”;

10.2 (...) “Aqui merece uma reflexão sobre o contraditório e Ampla Defesa. CONTRADITÓRIO - É a possibilidade de refutação da acusação e se dá quando as partes são colocadas em pé de igualdade, dando-se igual oportunidade ao acusado de opor-se ou dar outra versão aos atos produzidos pela outra parte contra ele. Ampla Defesa - É o direito do acusado de apresentar no processo, todos os meios /ilícitos necessários para provar sua inocência”;

10.3 (...) “Em observância a esse preceito, é indispensável que a notificação seja realizada com clareza e exatidão. Sob esse prisma, é imprescindível que estejam presentes todos os elementos para plena identificação da infração que deu ensejo a lavratura da notificação, através de um relatório satisfatório, em que possa o contribuinte associar a planilha, discriminando o débito e o fundamento legal. Todavia, na notificação em tela, consta apenas um simples relatório, onde supostamente discrimina as supostas irregularidades previdenciárias, dados estes insuficientes para o contribuinte apresentar sua defesa, uma vez que não houve descrição detalhada da infração cometida”;

10.4 (...) “Outro ponto que merece ser destacado na presente notificação é quanto ao ' prazo para defesa, conforme estabelecido pelo Auditor Fiscal em suas Instruções Para o Contribuinte (IPC) foi dado um prazo máximo de 15 (quinze) dias para a defesa da mesma, vindo em total desconformidade com o decreto 70.235/72, onde em seu artigo 15 o prazo para a defesa é de 30 (trinta) dias”;

No mérito

10.5 (...) “No item 2 da notificação, a fiscalização alegou que o contribuinte possui um grupo econômico onde supostamente o Sr. Valmir e o Sr. Ademir detêm a gerência e o controle de todas as empresas fiscalizadas pelos auditores, conforme demonstrativo que aliás esta totalmente desatualizado elaborado pelos auditores federais”;

10.6 (...) “Porém razão não lhes assiste, conforme se provará. Conforme bem asseverou o Sr. Auditor todas as empresas que injustamente sofreram fiscalização possuem CNPJ/MF diferente, bem como quadro societário distinto, como podemos notar pela empresa K2 INDÚSTRIA DO VESTUÁRIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, possui em sua alteração contratual na cláusula IX - A administração da sociedade caberá as Sras. BERNARDETE CASAGRANDE SPECK E OLGA KOCH

AGUIAR CASAGRANDE.... contrato esse devidamente registrado na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina",

10.7 (...) "Constata-se, então, com base na documentação fornecida pela JUCESC, que a empresa K2, jamais poderia ser componente, em momento algum, de um mesmo "grupo econômico", pois a gerência é independente e, principalmente, sócios distintos, levando-nos a concluir que a acusação de que a empresa pertence a um grupo econômico é infundada";

10.8 (...) "Pretende o Sr. Auditor Fiscal provar que esta ocorrendo a sucessão de obrigação tributária nos termos do artigo 133 do CTN, TRAZENDO APENAS COMO EXEMPLO A SUPOSTA TRANSFERÊNCIA DE FUNCIONARIOS, o que não caracteriza de forma alguma sucessão, pois, falta vários requisitos para a caracterização da sucessão",

10.9 (...) "Ocorre que, pela sucessão, o Estado tenta identificar as tentativas de fraudes dos inadimplentes fiscais, todavia, para que se efetive a plena justiça e não se prejudique terceiros nessa relação obrigacional originada quase sempre pelos alienantes e não pelos adquirentes, a observância do Fundo de Comércio vem sendo eficaz na elucidação de casos distintos, criando inclusive uma uniformidade jurisprudencial";

10.10 (...) "Como se pode analisar o Sr. Auditor não trouxe à notificação nenhum aprova robusta em que realmente houve sucessão, trazendo apenas meros indícios de transferência de funcionários o que é irrelevante para a caracterização";

10.11 (...) "Pretende o Sr. Auditor o desenquadramento do SIMPLES, benefício este concedido pela Secretaria da Receita Federal, das empresas VIA BRASIL e K2, sob a argumentação de que a empresa ROTA DO SOL não possui formalmente atividade fabril e que os produtos de exportação eram provenientes das empresas VIA BRASIL e K2, ora, D. julgador se analisarmos o contrato social da empresa ROTA DO SOL no capítulo I - Cláusula 3ª. - verificaremos com clareza que a sociedade explora o ramo de CONFECÇÕES DE ROUPAS, o que é perfeitamente claro que a empresa possui condições suficientes para a fabricação de mercadorias fabril";

10.12 (...) "Quanto a empresa VIA BRASIL esta sendo uma Empresa de Pequeno Porte, conforme estabelece o artigo 2º da lei 9317/96 alterado pela 9732/98 pode ter uma receita bruta de até R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), utilizando a planilha do Sr. Auditor podemos verificar que no ano de 2002 a receita bruta foi de aproximadamente R\$ 102.379, 46 e 2003 a receita bruta foi de R\$ 324.357,89, totalmente em acordo com a legislação vigente';

10.13 (...) "A empresa K2 como já dito anteriormente não tem nada em comum com a empresa ROTA DO SOL, nem tão pouco com as empresa VIA BRASIL E AGUA PURA.

10.14 (...) "A empresa Água Pura sendo esta em Empresa de Pequeno Porte se enquadra perfeitamente na legislação já mencionada anteriormente onde a receita bruta de 2002 girou em torno de R\$ 841.926,70 e 2003 ficou no patamar de R\$ 556.189,20, dentro do estabelecido pela lei regulamentadora do SIMPLES";

10.15 (...) "Ademais, vale ressaltar que a fiscalização competente para a apurar a exclusão do SIMPLES é da Receita Federal, como mencionado no artigo 17 da Lei 9.317/96'.

11. Ao final, requer: "Ante o exposto, a autuada ora defendente vem, respeitosamente, requerer a Digníssima autoridade, integral acolhimento à presente defesa, para o fim de ser julgado a Notificação Fiscal nula, inepta e improcedente, e, em consequência, a descabida exigência do Débito, bem como cancelando-se, integralmente a despropositada multa imposta, demonstrando assim a mais lúdima e salutar Justiça. "

12. É o relatório.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a autoridade julgadora de primeira instância (Serviço da Receita Previdenciária do INSS) julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 195/209):

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO. SIMULAÇÃO DE EMPRESA – DESCARACTERIZAÇÃO PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS. SUCESSÃO EMPRESARIAL.

A notificação e seus anexos atendem aos pressupostos estabelecidos nos artigos 33 e 37 da Lei nº 8.212/91.

Tendo em vista que se encontram perfeitamente identificados na notificação e em seus anexos: os fatos geradores, as bases de cálculo, as contribuições devidas, os períodos a que se referem e os dispositivos legais do débito, possibilitando a completa compreensão da exigência lançada, não há que se falar em nulidade do débito por cerceamento ao direito de defesa.

O prazo para a apresentação de impugnação a NFLD é de 15 (quinze) dias, nos termos do art. 234, § 2º do Decreto nº 3.048/99.

A simulação, quando envolve propósitos lesivos aos direitos e interesses do fisco, objetivando burlar a legislação previdenciária, retira toda a validade do ato por ela viciado, qual seja a inscrição irregular na Lei do SIMPLES, que, para fins previdenciários tem-se como inexistente. Não é a existência de CNPJ's, de sócios ou de contratos sociais diversos que definirá o nascimento de uma nova empresa, mas a real situação fática, com base no princípio da verdade material.

A empresa sucessora responde pelos tributos da sucedida, nos termos do art. 133 do Código Tributário Nacional.

LANÇAMENTO PROCEDENTE

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da Decisão-Notificação em 18/10/2004, conforme intimação pessoal de fl. 210, apresentou o recurso voluntário de fls. 211/245 em 16/11/2004.

Preliminarmente, alega nulidade do processo fiscal por cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que a RECORRENTE não tomou ciência do termo de início de ação fiscal, e nem foi notificada do encerramento da ação fiscal (TEAF).

Em suas razões de mérito, explana os atos constitutivos e alterações da RECORRENTE e demais empresas constantes na NFLD, para alegar que não há formação de

grupo econômico por parte dessas, focando em demonstrar que não houve o usufruto indevido do tratamento tributário simplificado e favorecido, que estabelece a Lei 9.317/96 (SIMPLES).

Informa que: o Sr. Ademir Speck, jamais foi sócio da empresa K2, bem como não participa dos quadros da ora RECORRENTE; que o Sr. Valmir Casagrande, foi sócio delas, contudo, quando de seu ingresso na RECORRENTE (que não é optante do SIMPLES), já havia providenciado sua retirada da empresa K2; que durante o período em que o Sr. Ademir Speck foi sócio das empresas Lavanderia Água e Via Brasil Industria, esta última somente optou pelo simples em janeiro de 2004.

Ademais, informa que quando somado os valores lançados no quadro demonstrativo de faturamento que acompanha a própria NFLD, os valores de ambas as empresas não ultrapassam o limite estabelecido pela lei que instituidora do Simples, conforme estabelece o art. 2º da Lei 9.317/96, alterado pela Lei nº 9.732/98.

Assim, alega a impossibilidade da relação dos Srs. Ademir Speck e Valmir Casagrande como sendo donos de grupo econômico.

Ato contínuo, argumenta que o fato de um dos sócios de empresa optante pelo SIMPLES participar do capital de outra empresa, não implica sua exclusão ou mesmo seu desenquadramento do SIMPLES, de acordo com o art. 9º, inciso, IX, da Lei 9.317/96.

Ademais, ressaltou que a fiscalização competente para a apurar a exclusão do SIMPLES é da Receita Federal, como mencionado no art. 17 da Lei 9.317/96.

Em tópico seguinte, a RECORRENTE questiona a exação destinada ao financiamento do SAT e da Contribuição incidentes sobre parcelas pagas a autônomos, avulsos e administradores (inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade tributária).

Em tópico subsequente, relata novamente acerca de inconstitucionalidade, desta vez com relação a contribuição ao INCRA, por este não ser entidade privada ou “serviço social”.

Quanto à Contribuição ao SEBRAE, o RECORRENTE informa que durante o período objeto da NFLD, não era enquadrada como Micro ou Pequena Empresa e, portanto, não foi beneficiária dos serviços prestados pelo SEBRAE, motivo pelo qual alega que nada deve contribuir a tal serviço, uma vez que está fora do âmbito de abrangência daquela entidade, não sendo destinatário daquela norma tributária.

No tópico denominado “*da inclusão de parcelas indevidas no salário educação*”, o RECORRENTE pretende, na verdade, defender que foram incluídas na base de cálculo parcelas que não integram o salário de contribuição, e que, portanto, não poderiam ser considerados pela Fiscalização, como férias e aviso prévio.

O RECORRENTE defende que a multa aplicada foi exorbitante e teria efeitos confiscatórios, eis que deveria ser aplicada multa na conformidade do art. 61 da Lei nº 9.430/96, à alíquota de 20%, em atendimento ao princípio da isonomia.

Por fim, defende a impossibilidade de utilização da taxa SELIC como juros moratórios incidentes sobre créditos tributários em atraso, informando sua inconstitucionalidade por não haver qualquer previsão ou delimitação legal para o uso dessa taxa.

Diante do exposto, o RECORRENTE requer a total improcedência da presente NFLD.

Do Cabimento do Recurso Voluntário

Em Despacho de fl. 254 foi verificado o não depósito recursal de 30% (trinta por cento), motivo pelo qual foi negado o seguimento ao Recurso Voluntário por este ter sido considerado deserto, sendo emitido o Termo de Trânsito em Julgado à fl. 255 e aguardado o prazo para início da inscrição do débito em Dívida Ativa.

Destarte, através de ação judicial interposta pelo contribuinte, houve o afastamento da exigência do depósito prévio como requisito para interposição do recurso administrativo, havendo o resumo claro e preciso dos fatos promovido pela Equipe de Arrecadação e Cobrança, às fls. 346/348, acerca dos atos judiciais até a ocorrência da referida decisão, devidamente colacionada abaixo:

1. O contribuinte acima identificado apresentou recurso tempestivo contra a Decisão Notificação (DN) nº 20.423.4/0094/2004, que julgou procedente a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) em referência (fls. 172/186).
2. A Seção de Análise de Defesas e Recursos da extinta Gerência Executiva do INSS em Criciúma ao analisar o recurso, manifestou-se nos termos do Despacho nº 20.423.4/0034/2004, de 25/11/2004, negando seu seguimento, porque o mesmo não veio acompanhado do depósito prévio recursal (fl. 231).
3. O requisito de admissibilidade previsto à época no § 1º do art. 126 da Lei nº 8.213/91, estabelecia que o recurso que discutia créditos previdenciários, só tinha seguimento se o recorrente, pessoa jurídica ou sócio desta, instruisse com prova de depósito de valor a correspondente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão.
4. No afã de garantir o processamento e seguimento do recurso administrativo a empresa ajuizou o Mandado de Segurança nº 2005.72.00.006419-5, tendo a impetrante em Agravo de Instrumento nº 2005.04.01.028048-9 impetrado junto ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região, logrado êxito, nos seguintes termos:
“(…) Frente ao exposto, defiro a antecipação da pretensão recursal, a fim de que seja apreciado o arrolamento de bens já efetuado pela recorrente e, caso o seu valor corresponda a 30% do crédito discutido, seja recebido e processado o recurso voluntário (NFLD nº 35. 681982-5).”
5. A fim de dar cumprimento a decisão, a Seção de Contencioso Administrativo Previdenciário da então Delegacia da Receita Federal do Brasil - Previdenciária em Florianópolis, instruiu a empresa para que efetuasse o dito arrolamento de bens e direitos, solicitando à UARFB em Braço do Norte a correspondente intimação para, no prazo de 10 (dez) dias, apresentá-lo em conformidade com o previsto na Instrução Normativa nº 264, de 20/12/2002 (fls. 248/251).
6. Atendendo a intimação, a empresa apresentou documentos formalizados em nome da empresa Lavanderia Casagrande Ltda. (fls. 252/261).
7. Neste ínterim, foi proferida sentença nos autos do Mandado de Segurança pré-falado, pelo MM. Juiz da 13ª Vara Federal de Florianópolis, datada de 29/09/2005, denegando a segurança pleiteada e, por conseguinte, retirando a condição de procedibilidade do

recurso à instância superior de julgamento administrativo, obtida no provimento liminar no Agravo de Instrumento.

8. Após o encaminhamento dos autos à Procuradoria, o processo retorna a esfera administrativa em decorrência da decisão liminar na Ação Cautelar nº 1560 junto ao Supremo Tribunal Federal, afastando a exigibilidade do depósito prévio como condição de admissibilidade do recurso voluntário e determinando o sobrestamento do julgamento do recurso administrativo em questão.

9. Ocorre que o despacho de fls. 89/90 constante dos autos que constituem o PAJ (Processo nº 11926000814/2008-94), que tem como interessada a empresa, noticia que no STJ o recurso especial foi provido, acolhendo esse Tribunal Superior que o recurso administrativo fosse admitido sem a exigência do depósito recursal ou arrolamento de bens.

10. Consta orientação no referido despacho, para que se efetuassem o cancelamento do arrolamento anteriormente efetuado (processo nº 13964000241/2008-78) e para que fossem tomadas providências junto ao Setor de Dívida Ativa da PFN-Florianópolis, para cancelamento da inscrição da NFLD nº 35.681.982-5, retornando o processo à fase administrativa para fins de cumprimento da decisão judicial.

11. A decisão do STJ deu guarida à pretensão da empresa, em 03/04/2007, como consubstanciada na Ementa que reproduzimos a seguir:

RECURSO ESPECIAL Nº 909.239 - SC (200610272095-1)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RECURSO

ADMINISTRATIVO. EXIGIBILIDADE DO DEPÓSITO PRÉVIO. ARROLAMENTO DE BENS. IMPOSSIBILIDADE. ARTIGO 151, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

1. A determinação de que seja efetivado o depósito de 30% da exigência fiscal definida na decisão administrativa, ou o arrolamento de bens, como condição de procedibilidade do recurso administrativo, viola o art. 151, III, do Código Tributário Nacional.

2. Recurso especial provido.

12. Registre-se que, em virtude dos embargos de declaração opostos pelo INSS à decisão que deu provimento ao recurso especial, a conclusão da decisão agravada foi ajustada, em 20/09/2007, para o seguinte: "Ante o exposto, recebo os embargos declaratórios como agravo regimental e dou-lhe provimento para adequar o provimento do recurso especial ao que nele foi efetivamente pedido. Assim, a conclusão da decisão agravada deve ser ajustada para o seguinte: - Conheço do recurso especial e dou-lhe provimento para afastar a exigência do depósito prévio como requisito para interposição do recurso administrativo que versa sobre créditos previdenciários." (grifo no original)

13. Assim, cumprindo a decisão judicial, e dada a superveniência do julgamento do STF nos autos da ADIN nº 1976-7 e atos administrativos posteriores que foram expedidos pelo Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil: Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 9, de 05/06/2007; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 16, de 21/11/2007; e, Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 21, de 24/01/2008, que alteraram as condições de procedibilidade do recurso voluntário, PROPONHO que o presente processo seja encaminhado ao 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, para que seja julgado o recurso administrativo interposto, sem que seja analisada a formalização do arrolamento anteriormente efetuado.

Assim, foi-se encaminhado para julgamento do Recurso Voluntário.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço em parte pois, conforme adiante esclarecido, trata de algumas questões sobre as quais não foi instaurado o litígio com a impugnação.

I. PRELIMINAR

I.a. Não Conhecimento de Parte das Razões Recursais

Em seu recurso, o contribuinte traz questionamentos sobre a contribuição destinada ao financiamento do SAT e da contribuição incidente sobre parcelas pagas a autônomos, avulsos e administradores, ao argumento de inconstitucionalidade de ambas por violação do princípio da legalidade tributária.

De igual forma, abriu tópico para questionar a cobrança das contribuições destinadas ao INCRA e ao SEBRAE, ao argumento de inconstitucionalidade e referibilidade da cobrança das mesmas ao contribuinte.

Também abriu tópico específica para defender que teriam sido incluídas na base de cálculo do lançamento parcelas que não integram o salário de contribuição, e citou o pagamento a título de férias e de aviso prévio.

Ademais, defendeu a impossibilidade de utilização da taxa SELIC como juros moratórios.

Contudo, referidas razões de defesa foram apresentadas somente em sede recursal; ou seja, não foram levadas à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância quando da apresentação da impugnação, razão pela qual o seu conhecimento, neste momento processual, violaria o princípio da não supressão de instância.

Em razão do exposto, as matérias abordadas no recurso voluntário não foram apreciadas pela autoridade julgadora de primeira instância.

Sobre o tema, utilizo como razões de decidir as palavras do ilustre Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nobrega, em voto proferido no acórdão nº 2201-008.300, julgado em 02/02/2021:

Ora, tendo em vista que essas questões não foram alegadas em sede de impugnação e não foram objeto de debate e análise por parte da autoridade judicante de 1ª instância, não poderiam ter sido suscitadas em sede de Recurso Voluntário, já que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas. Eis aí o efeito devolutivo típico dos recursos, que, a propósito, deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão ad quem, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo a quo.

A interposição do recurso transfere ao órgão ad quem o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões: extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves¹ são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar eventuais dúvidas ou incompreensões que poderiam surgir a respeito das dimensões horizontal e vertical próprias do efeito devolutivo do recursos. Dispõe o referido autor que

“(...) é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variando-se somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida. Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”

É nesse mesmo sentido que os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha² também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) *a quo*. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão *ad quem* para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão *ad quem* para julgar. Para decidir, o juízo *a quo* deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo *a quo* extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão *a quo* não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, *idem*. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

Pelo que se pode notar, a profundidade do efeito devolutivo abrange as seguintes questões: (i) questões examináveis de ofício, (ii) questões que, não sendo examináveis de ofício, deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas abrangendo as questões acessórias (ex. juros), incidentais (ex. litigância de má-fé), questões de mérito e outros fundamentos do pedido e da defesa. De fato, o tribunal poderá apreciar todas as questões que se relacionarem àquilo que foi impugnado - e somente àquilo. A rigor, o recorrente estabelece a extensão do recurso, mas não pode estabelecer a sua profundidade.

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que, na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as questões processuais e meritórias decididas em primeiro grau. A matéria devolvida à instância recursal é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória. É por isso que se diz que a impugnação fixa os limites da controvérsia. É na impugnação que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, bem como os pontos e as razões pelas quais não concorda com a autuação, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto n. 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).”

Pela leitura do artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, tem-se que não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação oferecida à instância a quo. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011)."

As decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de raciocínio, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

"MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso voluntário deve ater-se a matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa.

(Processo n. 13558.000939/2008-85. Acórdão n. 2002-000.469. Conselheiro(a) Relator(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Publicado em 11.12.2018)."

Portanto, em razão de inovação de matéria de defesa não levada à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância, não merecem conhecimento as seguintes matérias trazidas apenas no Recurso Voluntário:

- (i) exação destinada ao financiamento do SAT e da Contribuição incidentes sobre parcelas pagas a autônomos, avulsos e administradores;
- (ii) impossibilidade de cobrança das contribuições destinadas ao INCRA e ao SEBRAE;
- (iii) inclusão, na base de cálculo do lançamento, de parcelas que não integram o salário de contribuição (férias e de aviso prévio); e
- (iv) utilização da taxa SELIC como juros moratórios.

Sendo assim, não conheço as razões recursais acima, por representarem inovação da matéria de defesa levada à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância.

Ademais, diversas matérias de defesa apresentadas envolvem a alegação de inconstitucionalidade de diversos dispositivos da legislação tributária. Com isso, importante esclarecer que não compete ao CARF reconhecer a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula nº 2 do CARF, que assim dispõe:

"SÚMULA CARF Nº 02

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

I.b. Nulidade do Processo por Cerceamento do Direito de Defesa

Alega a RECORRENTE que o presente lançamento seria nulo tendo em vista que, em suma, não tomou ciência do termo de início de ação fiscal e nem foi notificada do encerramento da ação fiscal (TEAF).

No processo administrativo fiscal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Por sua vez, o art. 10, também Decreto nº 70.235/1972, elenca os requisitos obrigatórios mínimos do auto de infração, *in verbis*:

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

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301-004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

Com relação ao argumento de nulidade do lançamento, entendo que o mesmo não merece prosperar.

Em análise ao relatório fiscal, observa-se que a fiscalização elencou de maneira clara os fatos que culminaram no lançamento do créditos tributário em desfavor da RECORRENTE. Em síntese, constatou, com base no princípio da primazia da realidade, de que existe apenas uma empresa que atua na atividade de fabricação e confecção de roupas, lavanderia e tinturaria de roupas em geral, que é a RECORRENTE, ao passo que a cisão das atividades desta empresa foi efetivada de forma simulada com o intuito de dividir o faturamento e, assim, fazer com que as empresas Via Brasil, K2 e Lavanderia Água Pura continuassem a usufruir do SIMPLES.

Ou seja, a autoridade fiscal concluiu que os empregados destas últimas empresas citadas foram abrangidos no SIMPLES (sem o recolhimento das contribuições sobre a folha), enquanto a grande parte do faturamento de exportação ficou na RECORRENTE (empresa que solicitou sua exclusão do SIMPLES em 2003, quando iniciou a atividade de exportação).

O seguinte trecho do Relatório Fiscal é bastante elucidativo (fl. 36):

8.7. Não se trata, evidentemente, de várias empresas desenvolvendo suas atividades isoladamente, mas de um só empreendimento econômico, constituído por pessoas jurídicas com cadastros e personalidades jurídicas aparentemente distintos, sob uma mesma administração de fato, representada pelos mesmos sócios, quais sejam: Valmir Casagrande e Ademir Speck. É inconcebível que o grupo empresarial (ROTA DO SOL / VIA BRASIL / K2 / AGUA PURA) que congrega tal quantidade de trabalhadores, com parque fabril desta dimensão, queira aparentar, singelamente, ser uma empresa do SIMPLES. É evidente que não. O tratamento tributário favorecido e simplificado, instituído pela Lei já mencionada, não é dirigido a empreendimento industrial deste porte.

A conclusão da autoridade fiscal foi detalhadamente descrita no próprio Relatório Fiscal, onde afirma as razões para reconhecimento de que todas as empresas representavam, na realidade, uma só, qual seja: a administração e controle de todas as empresas estarem sob responsabilidade dos Srs. Valmir Casagrande e Ademir Speck; as empresas situarem no mesmo local da sede ou filiais da RECORRENTE (utilizando instalações já existentes); ter ocorrido a pura e simples transferência físicas de empregados entre as empresas sem efetuação das rescisões contratuais, etc.

Após constatação do acima exposto, a autoridade fiscal promoveu o lançamento das contribuições previdenciárias com base na remuneração contida na folha de pagamento de cada uma das empresas, conforme expõe o Relatório Fiscal (fl. 37):

10.1. Para melhor compreensão, os fatos geradores desta notificação foram discriminados em três levantamentos distintos intitulados K2: "FOLHA PAGTO - VIA: "FOLHA PAGTO - VIA BRASIL" e AP: "FOLHA PAGTO - AGUA PURA" que compreende os valores da remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais (autônomos e empresários) a serviço da notificada, no período de 01/2003 a 02/2004, e contidos na folha de pagamento em nome das empresas K2 Ind. Vestuário, Via Brasil e Lavanderia Água Pura respectivamente. O valor referente à contribuição social descontada da remuneração dos segurados empregados foi integralmente recolhido com as devidas deduções de salário-família e salário-maternidade.

Ou seja, como mencionado no trecho acima, o lançamento teve origem na análise da folha de pagamento das empresas VIA BRASIL / K2 / AGUA PURA, que é um documento elaborado pelo próprio contribuinte.

Sendo assim, entendo que a autoridade fiscal apresentou de forma clara elencou os fatos e a forma de apuração do crédito tributário, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa, eis que a NFLD, o relatório fiscal e demais documentos permitem ao contribuinte a plena elaboração de sua defesa.

Ademais, não prospera o argumento de que a RECORRENTE não tomou ciência do termo de início de ação fiscal e nem foi notificada do encerramento da ação fiscal (TEAF). Segue, abaixo, relação dos termos de intimação e a identificação de sua respectiva assinatura:

- Fl. 18 TEAF assinado pelo contador da empresa;
- Fls. 40/43 MPFs assinados pelo Sr. Valmir Casagrande;
- Fls. 44/47 TIAFs assinados pelo Sr. Valmir Casagrande (assinatura idêntica à constante nos MPFs);
- Fls. 48/51 TIADs assinados pelo Sr. Valmir Casagrande (assinatura idêntica à constante nos MPFs)

Portanto, infundada a alegação da contribuinte de que não foi intimada do início ou do término da ação fiscal.

Assim, o lançamento possui a clareza necessária a fim de possibilitar que a contribuinte o impugnasse, não havendo que se falar em nulidade do lançamento.

II. MÉRITO

II.a. Breves Considerações Sobre Planejamento Tributário

Conforme relatado, o lançamento se originou em razão da desconsideração de um suposto planejamento tributário realizado pelo contribuinte, entendendo como simulada a cisão das atividades da RECORRENTE em outras empresas, cujo único propósito seria permitir a manutenção do enquadramento das mesmas no SIMPLES.

Portanto, entendendo ser cabível, preliminarmente, tecer algumas considerações sobre o tema de planejamento tributário.

Planejamento tributário e elisão são conceitos que refletem uma mesma realidade, segundo leciona Paulo Ayres Barreto¹, “*elisão tributária consiste no direito subjetivo assegurado ao contribuinte de, por meios lícitos, (i) evitar a ocorrência do fato jurídico tributário; (ii) reduzir o montante devido a título de tributo; ou (iii) postergar a sua incidência.*”

A partir da definição acima, nota-se que os limites do planejamento tributário estão na própria lei, que impõe os contornos para que o planejamento tributário seja respeitado pelas autoridades administrativas e judiciárias e não migre para o campo da ilicitude. Em outras palavras, o planejamento tributário tem como objetivo estruturar as operações da maneira tributariamente mais eficiente ao contribuinte, respeitando, sempre, os contornos da legislação.

O Código Tributário Nacional (“CTN”) qualifica como ilícitas a ação fraudulenta, a conduta dolosa e a simulação, segundo preceitos fixados no seu art. 149, VII e parágrafo único. Prevê ainda que, diante de tais condutas, o lançamento tributário pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa. Segue transcrito o referido dispositivo:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu **com dolo, fraude ou simulação**; (...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. (Grifou-se)

Portanto, o **dolo**, a **fraude** e a **simulação** representam óbices aos planejamentos tributários, que não podem se utilizar de tais artifícios, sob pena dos negócios jurídicos praticados serem desconsiderados pelas autoridades fiscais. Diante das graves consequências previstas em caso de cometimento destes vícios dos negócios jurídicos, faz-se necessário aprofundar a análise sobre cada um deles.

O **dolo** é um vício de vontade que consiste em uma “*falsa representação à qual uma pessoa é induzida por malícia, ardil ou fraude de outrem*”². O dolo é provocado por outra pessoa que, ardilosamente, induz o agente a uma falsa representação, que o prejudica, mas aproveita ao autor do dolo.

Já no que diz respeito à fraude, dentre as diversas acepções deste termo, apresenta-se a adotada por CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON: “*(...) admite-se que fraude à lei se dá mediante a aplicação, pelo sujeito de direito, de uma norma de contorno N1 que permita uma conduta proibida por uma norma imperativa N2*”³. A fraude à lei se dá em face de uma antinomia de normas em sentido estrito ou de uma antinomia axiológica. Sobre o tema, é elucidativo o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF)⁴:

¹ BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016.

² WALD, Arnoldo. *Direito civil: Introdução e parte geral*, 1. São Paulo: Saraiva, 2011.

³ MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e Norma Antielisiva: Completabilidade e Sistema Tributário*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 199.

⁴ BRASIL. STF. Embargos Infringentes no Recurso Extraordinário nº 40.518 EI/BA. Embargante: Alcina Gordilho Correa Ribeiro. Embargado: União Federal. Relator: Min. Cândido Motta; Julgamento em 19/5/1961. Publicado no DJ de 26/8/1961.

IMPOSTO DE RENDA. SEGURO DE VIDA FEITO PELO CONTRIBUINTE PARA FURTAR-SE AO PAGAMENTO DO TRIBUTOS. FRAUDE À LEI. **Além da primeira categoria de fraude à lei, consistente em violar regras imperativas por meio de engenhosas combinações cuja legalidade se apoia em outros textos, existe uma segunda categoria de fraude no fato do astucioso que se abriga atrás da rigidez de um texto para fazê-lo produzir resultados contrários ao seu espírito.** O problema da fraude à lei é imanente a todo ordenamento jurídico, que não pode ver com indiferença, serem ilididas pela malícia dos homens, as suas imposições e as suas proibições. (Grifou-se)

Por fim, ocorre **simulação** quando “*as partes manifestam uma vontade diferente da sua vontade real, visando aparentar um negócio jurídico que não corresponde à realidade*”, segundo definição apresentada por ARNOLDO WALD⁵. O CC trata da simulação em seu artigo 167, que assim dispõe:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

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

Com base no dispositivo, constata-se que a simulação se associa com a noção de falsidade. O negócio que se simula tem o propósito de iludir terceiros.

A simulação pode ser de direito ou de fato. A simulação de direito representa a qualificação indevida de um negócio jurídico, por ausência de verificação de seus elementos. É o caso da simulação que visa iludir sobre a natureza do negócio jurídico, ou seja, sobre a sua qualificação.

A simulação de um fato, por sua vez, aponta para uma situação tida como inexistente ou distinta daquela representada. Neste caso, a realidade fática é incompatível com certas provas, e existe a vontade de ludibriar terceiros.

Portanto, havendo dolo, fraude ou simulação, com base no art. 149, inciso VII e parágrafo único, do CTN, as autoridades fiscais podem desconsiderar dado planejamento tributário e efetuar o lançamento do tributo sobre o negócio jurídico que entenderem ter sido, de fato, praticado pelas partes.

Apresentado o panorama normativo relevante para a avaliação da legalidade de um planejamento tributário, passo a análise do caso em questão.

⁵ WALD, Arnaldo. *Direito civil: Introdução e parte geral*, 1. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 287.

De início, cumpre ressaltar que a operação do RECORRENTE foi desfeita em razão da fiscalização ter considerado como simulada a “cisão” das operações da empresa, e a saída dos sócios gestores do quadro social da mesma. Não há, no presente caso, qualquer afirmação de ausência de propósito negocial. Por este motivo, apesar deste caso envolver suposto “planejamento tributário”, não será discutido no presente voto a aplicação da teoria do propósito negocial.

Pois bem, compulsando o recurso voluntário, percebe-se que existem dois principais argumentos jurídicos apresentados pelo RECORRENTE no que diz respeito ao suposto planejamento tributário realizado: (i) que não há grupo econômico pois os Srs. Valmir e Ademir já haviam se retirado das sociedades das empresas K2, Lavanderia Água Pura e Via Brasil, e que (ii) ainda que houvesse grupo econômico, o faturamento das empresas no período não ultrapassaram o limite estabelecido pela lei do simples.

Apesar do RECORRENTE insistir na tese de que a fiscalização classificou sua operação como grupo econômico, em verdade, no lançamento o fisco entendeu que se tratava de uma única empresa “artificialmente” dividida, e não de um grupo econômico de fato. Veja-se:

8.7. Não se trata, evidentemente, de várias empresas desenvolvendo suas atividades isoladamente, **mas de um só empreendimento econômico, constituído por pessoas jurídicas com cadastros e personalidades jurídicas aparentemente distintos, sob uma mesma administração de fato**, representada pelos mesmos sócios, quais sejam: Valmir Casagrande e Ademir Speck. É inconcebível que o grupo empresarial (ROTA DO SOL / VIA BRASIL / K2 / AGUA PURA) que congrega tal quantidade de trabalhadores, com parque fabril desta dimensão, queira aparentar, singelamente, ser uma empresa do SIMPLES. É evidente que não. O tratamento tributário favorecido e simplificado, instituído pela Lei já mencionada, não é dirigido a empreendimento industrial deste porte.

No que diz respeito ao primeiro argumento, entendo que o RECORRENTE não apresentou documentação e argumentos suficientes para afastar as conclusões alcançadas pela fiscalização.

Para comprovar a sua constatação, a fiscalização apresentou: (i) procurações lavradas por todas as empresas outorgando poderes para os Srs. Valmir e Ademir para que eles gerenciassem as empresas as quais os mesmos não figuravam no quadro societário; (ii) demonstrou as empresas situavam-se no mesmo endereço de estabelecimentos da RECORRENTE (utilizando instalações já existentes), havendo uma constante troca de endereço em datas bastante próximas nos respectivos contratos sociais; (iii) que houve a pura e simples transferência físicas de empregados entre as empresas sem efetuação das rescisões contratuais, conforme exemplo de anotação em CTPS (fls. 163/164); (iv) constatação de que as pessoas que figuram no quadro societário das empresas são familiares próximos dos Srs. Valmir e Ademir, além de pessoas tidas como “laranjas”, pessoas totalmente estranhas à atividade das empresas que, inclusive, residem em outra cidade; (v) figuram como testemunhas nas alterações dos contratos sócias pessoas já investigadas pelo Ministério Público Federal e Polícia Federal pelo esquema de inclusão de sócios denominados “laranjas” em diversas empresas da região, como fartamente divulgado na imprensa (objeto da operação codinome “operação laranja”).

Em síntese, a fiscalização alcançou as conclusões através da análise de vasto acervo probatório.

Por sua vez, o RECORRENTE apenas apresentou razões genéricas, e alegou a suposta saída dos sócios do capital social de algumas das empresas do grupo.

Não foram apresentadas pelo RECORRENTE justificativas para os diversos fatos narrados pela autoridade fiscal. Também deixou de ser apresentada justificativa para a outorga de procuração com amplos poderes para os Srs. Valdir e Ademir, mesmo eles não compondo o quadro societário das empresas outorgantes. Em suma, o RECORRENTE não combateu nenhum dos pontos alegados pela fiscalização, circunstância que impede a alteração das conclusões acerca da existência fática de uma única empresa.

Também em parte de seu recurso, a contribuinte argumenta que compete à Receita Federal fiscalizar e apurar a exclusão de empresas da sistemática do SIMPLES. Contudo, não merece ser acolhido o inconformismo da RECORRENTE, visto que em nenhum momento a autoridade fiscal procedeu à exclusão da RECORRENTE da sistemática do SIMPLES. Como exposto no item 8.4 do Relatório Fiscal, a própria contribuinte solicitou à Receita Federal sua exclusão do SIMPLES em 2003.

O que a autoridade lançadora fez, no caso, foi verificar, com base no princípio da primazia da realidade, que os empregados das empresas VIA BRASIL, K2 e AGUA PURA eram, de fato, empregados da RECORRENTE, pois existe apenas uma empresa que atua na atividade de fabricação e confecção de roupas, lavanderia e tinturaria de roupas em geral, que é a RECORRENTE. E como esta não está incluída no SIMPLES, efetuou o lançamento das contribuições previdenciárias devidas sobre a remuneração paga aos empregados formalmente vinculado a outras pessoas jurídicas interpostas.

Esta questão não é nova nesta Turma, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2012

TRABALHADORES VINCULADOS À EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO OPTANTE PELO SIMPLES. DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO EXISTENTE. CARACTERIZAÇÃO DIRETAMENTE COM A EMPRESA PRINCIPAL. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA.

Cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente, desconsiderando o vínculo formal pactuado com pessoa jurídica interposta optante pelo Simples Nacional, desde que demonstrado, por meio da linguagem de provas, que os trabalhadores prestavam serviços à empresa principal, esta não optante pelo regime diferenciado de tributação.

SIMPLES FEDERAL. EMPRESA INTERPOSTA. APROVEITAMENTO DE RECOLHIMENTOS PELA EMPRESA PRINCIPAL.

Tendo sido constituído, pelo lançamento, vínculo direto entre os trabalhadores e o Sujeito Passivo, entendendo-se que esse é o verdadeiro contribuinte, aquele que, de fato, incidiu nos fatos geradores de contribuição previdenciária, o que ensejou o aproveitamento das contribuições descontadas dos segurados. Nesse sentido, as contribuições patronais previdenciárias, mesmo que recolhidas na sistemática do SIMPLES, devem ser aproveitadas quando do lançamento tributário. Inteligência da Súmula CARF 76.

(acórdão nº 2201-003.371; data de julgamento: 18/01/2017)

Portanto, entendo como correta a desconsideração da operação realizada pelo RECORRENTE, em virtude da ocorrência de simulação, em virtude do princípio da primazia da realidade.

Já no que diz respeito ao segundo argumento, de que a soma dos faturamentos não era suficiente para ensejar a desconsideração da empresa do simples, tal argumento também não merece prosperar.

O art. 9º, inciso I da Lei nº 9,317/1996 determina que não poderão optar pelo simples federal as empresas que obtiveram receita bruta superior ao montante de R\$ 1.200.000,00 no ano calendário imediatamente anterior. Por sua vez, o art. 9º, inciso IX, determina que em caso de grupos econômicos, o limite deverá ser observado em conjunto para todas as empresas.

A fiscalização, na planilha de fls. 55, apresentou tabela indicando que no ano-calendário de 2002 (imediatamente anterior ao primeiro ano do período de apuração fiscalizado), a receita bruta da RECORRENTE foi de R\$ 1.440.877,85. Veja-se:

2002	jan/02	60.576,50	0,00	0,00	21.593,00	82.169,50	IRPJ
2002	fev/02	29.218,98	0,00	0,00	37.351,00	66.569,98	IRPJ
2002	mar/02	70.181,94	0,00	0,00	49.815,10	119.997,04	IRPJ
2002	abr/02	124.843,40	0,00	0,00	42.724,20	167.567,60	IRPJ
2002	mai/02	99.897,78	0,00	0,00	40.352,40	140.250,18	IRPJ
2002	jun/02	116.427,49	0,00	0,00	52.849,20	171.276,69	IRPJ
2002	jul/02	124.813,03	0,00	0,00	52.226,00	177.039,03	IRPJ
2002	ago/02	31.478,19	0,00	0,00	35.448,20	66.926,39	IRPJ
2002	set/02	41.543,39	0,00	0,00	43.817,60	85.360,99	IRPJ
2002	out/02	43.534,36	0,00	25.942,15	45.000,00	114.476,51	IRPJ
2002	nov/02	38.028,62	0,00	37.874,54	45.300,00	121.003,16	IRPJ
2002	dez/02	45.028,01	0,00	38.762,77	44.450,00	128.240,78	IRPJ
2002 Total						1.440.877,85	

Logo, o limite foi superior ao teto de R\$ 1.200.000,00 estabelecido pela legislação, razão pela qual foi correto o lançamento.

II.b. Multa. Retroatividade benigna

A RECORRENTE defende que a multa aplicada foi exorbitante e teria efeitos confiscatórios, eis que deveria ser aplicada multa na conformidade do art. 61 da Lei nº 9.430/96, à alíquota de 20%, em atendimento ao princípio da isonomia.

A despeito de tal tema não ter sido levado à conhecimento da autoridade julgadora de primeira instância, entendo ser possível a sua apreciação nesta fase processual tendo em vista que o pleito do contribuinte – ainda que por motivos diversos – findou por convergir com argumentos atinentes à aplicação das alterações promovidas na Lei nº 8.212/91 pela MP 449/2008, publicada em 04/12/2008, após a apresentação do recurso voluntário.

É que, no caso, foi aplicada a multa de mora do antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91, ao passo que o contribuinte pleiteia a aplicação da multa em conformidade com o art. 61 da Lei nº 9.430/96, o qual limita a penalidade à 20%. Sendo que, após MP 449/2008, foi dada nova redação ao art. 35 da Lei nº 8.212/91, o qual passou a fazer remissão justamente ao art. 61 da Lei nº 9.430/96 para fins de aplicação da multa de mora.

Sendo assim, entendo que deve ser debatida a questão envolvendo a aplicação da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

O referido tema foi objeto de inúmeros debates neste Conselho e pelas autoridades fazendárias, chegando a ser objeto de Portaria Conjunta da PGFN e RFB e Instrução Normativa da RFB, tudo com o intuito de demonstrar como deveria ser realizada a comparação da penalidade mais benéfica ao contribuinte para fins de retroatividade da lei.

Após reiteradas manifestações, este CARF editou a Súmula nº 119 para tratar do tema, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim, por longo tempo, o entendimento firme deste Conselho era de que a multa do novo art. 32-A da Lei nº 8.212/91 deveria ser comparada – para fins de retroatividade benigna – somente aos casos que envolvesse lançamento da multa do art. 32, §§ 4º e 5º, de forma isolada, e não de forma conjunta com o lançamento de ofício para cobrança da obrigação principal. Neste último cenário, deveria ser efetuada a comparação nos termos delineados pela Súmula CARF nº 119, ou seja: somar a antiga multa de mora do art. 35 (redação anterior) com a multa do art. 32, §5º, e comparar tal somatório com a nova multa do art. 35-A (de 75%).

Ocorre que, recentemente, a referida Súmula CARF nº 119 foi cancelada em razão de manifestação da PGFN sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, no sentido de aplicar a multa do art. 35-A somente aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008. Sendo assim, para fatos geradores anteriores à referida MP 449/2008, a multa de mora do antigo art. 35 deveria ser limitada a 20%, em respeito à nova redação do mencionado dispositivo, trazida pela MP 449/2008.

Extraí-se do Parecer da PGFN e da jurisprudência do STJ uma certeza: de que a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008. O mesmo posicionamento é claro ao esclarecer, como exposto, como deve ser a comparação da multa de mora do art. 35 (antes e depois da MP 449/2008). Contudo, s.m.j., o mencionado posicionamento do STJ não se debruça sobre o tratamento reservado à multa pelo descumprimento de obrigação acessória para fins de retroatividade benigna dos novos dispositivos trazidos pela MP 449/2008 sobre o tema.

Sobre a matéria, utilizo como razões de decidir o seguinte trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Presidente desta Turma, no acórdão nº 2201-008.973, de 09 de agosto de 2021, por serem bastante esclarecedoras as suas ponderações:

No mais, é possível constatar que o cerne da questão se restringe à possibilidade de aplicação cumulativa da multa de ofício com a penalidade pelo descumprimento de

obrigação acessória. Além disso, deve-se avaliar se a penalidade nova prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91⁶, tem a mesma natureza da penalidade exigida nos autos, com vistas à sua aplicação retroativa por se apresentar mais benéfica ao contribuinte.

De início cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei nº 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV - <u>informar mensalmente</u> ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, <u>dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária</u> e outras informações de interesse do INSS. (...) § 4º <u>A não apresentação</u> do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável</u> equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: § 5º <u>A apresentação do documento com dados não correspondentes</u> aos fatos geradores <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada</u>, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. <u>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</u>	<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV – <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil</u> e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; Art. 32-A. <u>O contribuinte que deixar de apresentar</u> a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado <u>ou que a apresentar com incorreções</u> ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às seguintes multas:</u> 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. <u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u>
<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá <u>multa de mora</u>, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...) 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;;	<u>Lei 8.212/91:</u> 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 <u>multa de mora</u> e juros de mora, nos termos do <u>art. 61 da Lei nº</u>

⁶ 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.

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;; III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa: a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;; b) setenta por cento, se houve parcelamento; 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. <u>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</u>	<u>9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...)</u> Art. 35-A. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u> relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, <u>aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u> Lei 9.430: Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u>, serão aplicadas as seguintes multas: I - de <u>75%</u> (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição <u>nos casos de falta de pagamento</u> ou recolhimento, de <u>falta de declaração e nos de declaração inexistente</u>; (...) Art. 61. <u>Os débitos para com a União</u>, 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, <u>serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.</u> § 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 <u>O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.</u> § 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.
---	---

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei 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.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório, e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf nº 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida

Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: [Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME](#), [Parecer SEI Nº 11315/2020/ME](#)

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Vale ressaltar que, nos termos da legislação que rege a matéria, a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Relator. Contudo, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litúgio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não vinculante, a observação de tal manifestação impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do

entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da PGFN.

Diante deste cenário, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea “c”, inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66

(CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Deste modo, entendo que deve prevalecer o pleito do contribuinte, de que a multa de mora objeto deste processo deve ser comparada com a penalidade prevista na nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 para verificar qual delas é a mais benéfica ao contribuinte, a fim de aplicar a retroatividade benigna do art. 106, II, “c”, do CTN:

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.

Portanto, entendo que assiste razão ao RECORRENTE neste pleito.

Consequentemente, em relação à multa de mora aplicada neste processo de obrigação principal, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, ela deverá ser comparada com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 trazido pela Lei 11.941/09, para fins de aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação, para cada competência, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim