



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

Processo nº 13971.003491/2010-95
Recurso nº 002.445 Voluntário
Acórdão nº 2302-002.445 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de abril de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente INDÚSTRIA DE MALHAS ISENSEE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2005 a 30/11/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FASE PREPARATÓRIA DO LANÇAMENTO. NATUREZA INQUISITIVA. CONTRADITÓRIO INEXISTENTE.

O procedimento administrativo do lançamento é inaugurado por uma fase preliminar, de natureza eminentemente inquisitiva, na qual a autoridade fiscal promove a coleta de dados e informações, examina documentos, procede à auditoria de registros contábeis e fiscais e verifica a ocorrência ou não de fato gerador de obrigação tributária aplicando-lhe a legislação tributária.

Dada à sua natureza inquisitorial, tal fase de investigação não se submete ao contraditório nem à ampla defesa, direito reservados ao sujeito passivo somente após a ciência do lançamento, com o oferecimento de impugnação, quando então se instaura o contencioso fiscal.

AIOP. RELATÓRIO FISCAL. NÃO REPRODUÇÃO DOS DOCUMENTOS. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não incorre em cerceamento do direito de defesa o lançamento tributário cujo Relatório Fiscal deixar de reproduzir os documentos de onde foram coletados os fatos geradores lançados, nas hipóteses em que estes forem apurados a partir do exame das informações prestadas pelo sujeito passivo, ou por este declaradas em documentos públicos, elaborados pela própria empresa, confeccionados sob sua orientação, comando, domínio e responsabilidade, uma vez que são do seu inteiro conhecimento.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CERCEAMENTO DE DEFESA. RELATÓRIOS FISCAIS. INEXISTÊNCIA.

Não incorre em cerceamento do direito de defesa o lançamento tributário cujos fatos geradores tenham sido apurados, diretamente, nos documentos da empresa, e cujos relatórios típicos, incluindo o Relatório Fiscal e seus anexos, descrevam de forma clara, discriminada e detalhada a natureza e origem de todos os fatos geradores lançados, suas bases de cálculo, alíquotas aplicadas,

montantes devidos, as deduções e créditos considerados em favor do contribuinte, assim como, os fundamentos legais que lhe dão amparo jurídico, permitindo dessarte a perfeita identificação dos tributos lançados na autuação fiscal.

RECURSO VOLUNTÁRIO. ALEGAÇÕES ALHEIAS AOS FUNDAMENTOS DA EXIGÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE LITÍGIO.

Não se instaura litígio entre questões trazidas à baila unicamente pelo impugnante e que não sejam objeto da exigência fiscal nem tenham relação direta com os fundamentos do lançamento.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa aplicada deve obedecer ao disposto no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, até a competência 11/2008, inclusive, e no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, para as competências de 12/2008, inclusive, em diante.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Wilson Antonio de Souza Correa, André Luis Mársico Lombardi, Bianca Delgado Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

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

Autenticado digitalmente em 26/04/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 26/04/

2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 28/04/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 02/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Período de apuração: 01/08/2005 a 30/11/2007

Data da lavratura do AIOP: 30/07/2010.

Data da Ciência do AIOP: 30/07/2010

Trata-se de auto de infração lançado em desfavor da empresa acima identificada, mediante o qual se formaliza o lançamento tributário de contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social a cargo dos segurados empregados, incidentes sobre seus respectivos Salários de Contribuição mensal, as quais deveriam ter sido arrecadas pela empresa mediante desconto das respectivas remunerações mensais e recolhidas no prazo e na forma previstas na legislação previdenciária, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 39/40.

Constituem-se fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações pagas “*por fora*” para o administrador contratado Charles Edouard Koehler, formalmente registrado na Indústria de Malhas Isensee Ltda, e reconhecido pela ré no processo RT 04953/2008 da 1ª Vara do Trabalho de Blumenau, nos circunstâncias consignadas no Termo de Audiência, a fl. 41.

De acordo com Relatório Fiscal, os salários-de-contribuição (remunerações) lançados no presente Auto Infração foram declarados em GFIP da empresa Indústria de Malhas Isensee durante a ação fiscal.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Autuado apresentou impugnação a fls. 44/49.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 60/65, julgando procedente o lançamento em debate e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 04 de julho de 2011, conforme Avisos de Recebimento – AR, a fl. 68.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 235/243, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que é parte ilegítima para figurar no polo passivo, uma vez que toda a fiscalização realizada se deu sobre empresa distinta (Deth Malhas), possuidora de outro CNPJ, não possuindo qualquer relação com a Impugnante;
- Cerceamento de defesa, uma vez que a Recorrente, em momento algum, teve disponibilizado pelo Auditor Fiscal os documentos utilizados para subsidiar os autos de infração, fazendo mera referência, ou seja, até no momento da entrega dos referidos autos de infração a Recorrente, não teve acesso a tal documentação, impedindo assim, o exercício do pleno direito de defesa, alijando a fruição dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa;

- Que a empresa Deth Malhas Ltda teve seu CNPJ suspenso de ofício, verdadeira arbitrariedade, onde princípio do contraditório e ampla defesa foram alijados, expurgados, em busca do interesse único da Recorrida;
- Recorrida tem o poder de fiscalização, Entretanto, tal poder de polícia não pode prejudicar a manutenção e a viabilidade do próprio funcionamento da atividade, em respeito, repita-se exaustivamente, ao princípio da preservação da empresa, que, como visto, foi erigido ao nível de garantia constitucional;
- Que a criação do CNPJ se deu através do Decreto nº 3.000/99 e que somente um ato normativo de hierarquia igual ou superior poderia modificá-lo. Aduz que a decretação de suspensão do CNPJ, instituída por Instrução Normativa, extrapola os limites impostos pelo Decreto instituidor do CNPJ, que nada dispôs quanto a isso;
- Que é inconcebível atribuir a existência de grupo econômico diante de pessoas jurídicas distintas e que possuem vínculos distintos.

Ao fim, requer o cancelamento do Auto de Infração.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi valida e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 04/07/2011. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 02 de agosto do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO

Argumenta o Recorrente que a empresa Deth Malhas Ltda teve seu CNPJ suspenso de ofício, verdadeira arbitrariedade, onde princípio do contraditório e da ampla defesa foram alijados, expurgados, em busca do interesse único da Recorrida.

Aduz que a Secretaria da Receita Federal tem o poder de fiscalização, mas que tal poder de polícia não pode prejudicar a manutenção e a viabilidade do próprio

funcionamento da atividade, em respeito ao princípio da preservação da empresa, que foi erigido ao nível de garantia constitucional.

Acrescenta que a criação do CNPJ se deu através do Decreto nº 3.000/99 e que somente um ato normativo de hierarquia igual ou superior poderia modificá-lo. Aduz que a decretação de suspensão do CNPJ, instituída por Instrução Normativa, extrapola os limites impostos pelo Decreto instituidor do CNPJ, que nada dispôs quanto a isso.

Pondera, ainda, o Recorrente ser inconcebível atribuir a existência de grupo econômico diante de pessoas jurídicas distintas e que possuem vínculos distintos.

Tais alegações, no entanto, não poderão ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que as matérias nelas aventadas não integram o litígio em julgamento.

O Recorrente aproveitou a oportunidade concedida pela lei para se manifestar nos autos para deduzir arrazoadado a respeito de questões inerentes a outros Lançamentos Tributários lavrados na mesma ação fiscal, as quais somente poderão ser apreciadas e decididas nos autos dos Processos Administrativos Fiscais correspondentes, não detendo este Conselho competência para, nestes autos, proferir decisão sobre matéria que não lhe é atávica.

Registre-se que, no rito do Processo Administrativo Fiscal, a fase litigiosa do procedimento é instaurada mediante o oferecimento tempestivo de Impugnação à exigência fiscal contida em cada demanda administrativa, cujo instrumento de bloqueio deve mencionar, no mérito, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta bem como os pontos de discordância.

Nessa perspectiva, para que se instaure o litígio, é imperioso o confrontamento de posições entre o fisco e o sujeito passivo, sendo, por tal motivo, consideradas como não impugnadas as matérias que não tenham sido expressamente contestadas pelo impugnante.

Também não se instaura litígio entre questões trazidas à baila unicamente pelo Impugnante e que não tenham sido objeto da exigência fiscal contida na contenda *de per se* considerada, ou que não guardem relação direta com os fundamentos do lançamento em debate, como se consubstanciam, exatamente, as alegações deduzidas pelo Recorrente nos parágrafos preambulares deste tópico.

Com efeito, o lançamento em questão decorreu da apuração de pagamentos de salário a segurado obrigatório do RGPS, reconhecidos pela Autuado em Termo de Audiência, e por esta declarados em suas GFIP na curso da ação fiscal, nada tendo a ver com a contratação de trabalhadores por interposta pessoa (Deth Malhas Ltda) ou com a caracterização de grupo econômico, fatos estes que são totalmente irrelevantes para o julgamento do presente Recurso Voluntário.

Por tais motivos, esquivamo-nos de apreciar as questões acima ventiladas, eis que em seu obséquio não se houve por instaurado, nos vertentes autos, qualquer controvérsia ou litígio a ser dirimida por este Colegiado.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço parcialmente.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Alega o Recorrente o cerceamento do seu direito de defesa, uma vez que não lhe foi disponibilizado pelo Auditor Fiscal os documentos utilizados para subsidiar os autos de infração, fazendo mera referência. Afirma que, até o momento da entrega dos presentes autos de infração, ele Recorrente não teve acesso a tal documentação, impedindo assim, o exercício do pleno direito de defesa, alijando a fruição dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

A razão, todavia, não lhe sorri.

Em primeiro plano, mostra-se auspicioso destacar que o lançamento tributário se configura legalmente como um procedimento administrativo, privativo da autoridade fiscal competente, com o objetivo de apurar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O procedimento administrativo delineado no parágrafo precedente é inaugurado, em regra, por uma fase preliminar, de natureza eminentemente inquisitiva, na qual a autoridade fiscal promove a coleta de dados e informações, examina documentos, procede à auditoria de registros contábeis e fiscais e verifica a ocorrência ou não de fato gerador de obrigação tributária aplicando-lhe a legislação tributária.

Durante a fase oficiosa, os atos *ex officio* praticados pelo agente fiscal bem como os procedimentos que antecedem o ato de lançamento são unilaterais da fiscalização, sendo juridicamente inexigível a presença do contraditório na fase de formalização do lançamento.

A fase oficiosa ou não contenciosa encerra-se com a ciência do contribuinte do lançamento tributário levado a cabo, se for o caso, podendo ele, aquiescendo, nada alegar, vindo a pagar ou a parcelar o que lhe é exigido, ou, numa atitude diametralmente oposta, discordando da exigência, impugnar o lançamento, exercendo assim o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, inaugurando, assim, a fase litigiosa do Processo Administrativo Fiscal, a teor do art. 14 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Nessa perspectiva, tanto as provas coletadas diretamente pela fiscalização quanto àquelas obtidas por intermédio dos trabalhos complementares de investigação não se submetem ao contraditório e à ampla defesa nessa fase inquisitorial, mas, sim, posteriormente, com a impugnação ao lançamento pelo sujeito passivo, quando então se instaura o contencioso fiscal.

Ao contrário do que entende o Recorrente, em virtude de sua natureza inquisitiva, a ausência do contraditório na fase preparatória do lançamento não o nulifica. Anote-se que o auditor fiscal possui a prerrogativa, mas não a obrigação, de exigir do sujeito passivo a prestação de esclarecimentos e informações de interesse da fiscalização. O contribuinte, sim, encontra-se jungido pelo dever jurídico de prestar à autoridade fiscal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, conforme assim preceitua o inciso III do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

O Recorrente, de fato, demonstra total desconhecimento do rito utilizado no Processo Administrativo Fiscal. Com efeito, o forum próprio, específico e único, no âmbito administrativo, para o exercício do contraditório e da ampla defesa em face de lançamento tributário da natureza do presente é exatamente este, no qual ora nos encontramos, cuja fase litigiosa, conforme já salientado, se inaugura com o oferecimento de impugnação à exigência fiscal, no prazo de trinta dias contados da data da intimação da exigência, devendo ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, sendo certo que a matéria que não for expressamente contestada pelo Impugnante será tida, para todos os efeitos, como verdadeira, nos termos dos artigos 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72.

Processo Administrativo Fiscal

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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 8.748/93)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748/93)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532/97)

Não procede a alegação de cerceamento de defesa aviada pelo Recorrente, ao fundamento de não lhe terem sido disponibilizados, pelo Auditor Fiscal, os documentos utilizados para subsidiar os autos de infração, fazendo mera referência.

Tem-se observado nos últimos tempos a banalização da alegação de “cerceamento de defesa” por aqueles que, não dispondo de argumentos substanciais para a impugnação do Auto de Infração, a levantam de maneira infundada, como se fosse uma panaceia universal hábil a afastar todos os efeitos decorrentes do lançamento tributário.

Mas não é bem nesse tom que a banda toca.

O cerceamento de defesa se configura quando ocorre uma limitação ilegal na produção de provas de uma das partes no processo, que acaba por prejudicar a parte em relação ao seu objetivo processual.

Assim, qualquer obstáculo que impeça uma das partes de se defender, na forma e nas condições de contorno legalmente permitidas pela lei processual correspondente e fixa o rito processual específico em questão, gera o cerceamento da defesa, causando a nulidade do ato e dos que se seguirem, por violação ao devido processo legal.

No caso dos autos, os fatos geradores houveram-se por apurados diretamente dos assentamentos registrados nos documentos da própria empresa autuada, confeccionas sob sua responsabilidade, orientação e domínio, beirando ao escárnio a alegação de que “a Recorrente, em momento algum teve disponibilizado pelo Auditor Fiscal, os documentos utilizados para subsidiar os autos de infração, fazendo mera referência, ou seja, até no momento da entrega dos referidos autos de infração a Recorrente, não teve acesso a tal documentação, impedindo assim, o exercício do pleno direito de defesa, alijando a fruição dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa”.

O vínculo formal entre a empresa e o trabalhador em questão houve-se, também, por reconhecido no Termo de Audiência, a fl. 41, no qual consta, expressamente, o reconhecimento por parte da autuada do pagamento “*por fora*” de salário mensal de R\$ 900,00 desde a admissão até dezembro/2005 e de R\$ 1.800,00 desde janeiro/2006 até a rescisão contratual.

O Relatório Fiscal descreve, de maneira clara e precisa os fatos geradores que compõem o presente lançamento, assim como as fontes documentais de onde foram coletados. Descreve, também, de maneira extremamente detalhada a motivação do lançamento em desfavor da empresa autuada, recorrendo pausadamente sobre todos os elementos de convicção da autoridade fiscal para a imputação sobre a qual ora nos debruçamos.

Adite-se que o Relatório Fiscal, em seu item 18, elenca todos os documentos examinados pela fiscalização e que forneceram esteio fático ao presente lançamento:

18. Documentos examinados

18.1. Para apuração dos valores lançados neste AI, foram analisados os seguintes documentos:

- a) Folha de pagamento;*
- b) Documentos de caixa;*
- c) Livros contábeis de 2005 da Malhas Isensee;*
- d) GFIP;*
- e) Contratos Sociais e Alterações.*

OBS. Não foram apresentados pela Malhas Isensee os livros contábeis de 2006 a 2009 e autuada por isso.

É de pueril percepção que os fatos geradores lançados pela fiscalização houveram-se por apurados a partir de documentos da titularidade da Autuada, apresentados pelo sujeito passivo à fiscalização, elaborados sob o seu domínio e responsabilidade, e confeccionados sob seu comando e orientação.

Nesse contexto, sendo do conhecimento do Recorrente a origem e materialidade dos fatos geradores que constituem o lançamento, e estando os documentos de apuração em sua posse e responsabilidade, despicienda se revela a reprodução de tais elementos de prova no corpo do Relatório Fiscal, sendo bastante e suficiente a mera referência.

O Relatório Fiscal suso referido informa igualmente os procedimentos adotados pela Autoridade Lançadora na condução da ação fiscal, os documentos de fundamentação do procedimento administrativo assim desencadeado, os documentos exigidos para exame da fiscalização, bem como aqueles analisados e considerados na apuração do débito.

De outro eito, as informações pertinentes às contribuições sociais objeto do presente lançamento encontram dispostas no Discriminativo Analítico de Débito, de forma discriminada por competência e estabelecimento, sendo especificadas as rubricas lançadas, os fatos geradores apurados, suas bases de cálculo, valores absolutos e as alíquotas

correspondentes a cada uma das contribuições sociais exigidas, de molde que sua correção e consistência podem ser sindicadas a qualquer tempo e oportunidade pelo sujeito passivo.

O documento descrito no parágrafo precedente informa também, de forma individualizada por rubrica lançada, os valores dos créditos de titularidade do contribuinte que foram considerados no presente lançamento, as GPS recolhidas, os valores de dedução legal considerados e as diferenças a recolher, assim como os códigos de cada levantamento que integra a presente notificação fiscal e os códigos do Fundo de Previdência e Assistência Social, de terceiros e a Classificação Nacional de Atividades Econômicas a que se enquadra a empresa recorrente.

O Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA realiza de maneira discriminada por lançamento, estabelecimento e competência, a exposição de como os créditos em favor do contribuinte, constituídos segundo os seguintes documentos: GRPS, GPS, LDC, CRED (créditos diversos) e DNF (valores destacados em nota fiscal ainda não recolhidos), houveram-se por apropriados pelo sistema informatizado da Secretaria da Receita Federal do Brasil e distribuídos pelos diversos documentos de constituição de crédito tributário lavrados pela fiscalização (autos de infração e notificações de lançamento), indicando para cada documento os valores apropriados para cada item de apuração e código de levantamento, assim como a prioridade de apropriação.

De forma idêntica, guardadas as devidas particularidades, os preceitos normativos que fornecem sustentação jurídica ao lançamento então operado foram devidamente especificados no corpo dos relatórios fiscais acima desfraldados, assim como no relatório intitulado Fundamentos Legais do Débito – FLD, o qual se houve por elaborado de maneira extremamente individualizada por lançamento, sendo estruturado de forma atomizada por tópicos específicos condizentes com os mais diversos e variados aspectos relacionados com procedimento fiscal e o crédito tributário ora em apreciação, descrevendo, pormenorizadamente, em cada horizonte temporal, todos os instrumentos normativos que dão esteio às atribuições e competências do auditor fiscal, às contribuições sociais lançadas e seus acessórios pecuniários, às substituições tributárias, aos prazos e obrigações de recolhimento, às obrigações acessórias pertinentes ao caso espécie, dentre outras, especificando, não somente o Diploma Legal invocado, mas, igualmente, os dispositivos normativos correspondentes, permitindo ao Autuado a perfeita compreensão dos fundamentos e razões da autuação, favorecendo dessarte o contraditório e da ampla defesa.

Não se mostra prolixidade destacar que o lançamento fiscal é constituído por uma diversidade de Termos, Relatórios e Discriminativos, sendo certo que a captação e compreensão das condições de contorno que individualizam e modelam a exação exigida decorrem não de um único relatório, mas, sim, da interpretação conjunta, sistemática e teleológica de todos os documentos que integram o lançamento de ofício, apreciados à luz da legislação de regência, atividade essa que exige profissionais capacitados e com conhecimento específico sobre o tema, como assim sói ocorrer em toda e qualquer área da atividade governamental, econômica e intelectual da era pós-moderna. A complexidade e a sinergia dos diversos ramos do conhecimento assim exigem.

O lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, além dos relatórios já citados, os MPF, TIPF, TIF e TEPF, dentre outros, havendo sido o Sujeito Passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, restando garantido dessarte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao Notificado.

O relatório intitulado “Instruções para o Contribuinte – IPC” instrui o sujeito passivo quanto ao seu exercício de defesa, salientado, expressamente, que esta deve ser *“formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamenta ou com as razões porque não os apresenta, especificando as provas que se pretenda produzir”*. Especifica, ainda, o prazo legal para a impugnação, bem como o local para a sua apresentação, bem como os elementos essenciais à instrução de defesa.

Inexiste, portanto, qualquer óbice procedimental da parte da fiscalização ao pleno exercício de defesa pelo Autuado.

Malgrado as alegações apostas nesta preliminar de mérito, a empresa demonstrou, tanto em sua impugnação ao lançamento como no recurso em face da decisão de primeira instância, ter compreendido como perfeição os motivos ensejadores da vertente notificação de lançamento. Com efeito, os Diplomas Jurídicos e os preceitos normativos sobre os quais se alicerça a exação ora atacada foram enfrentados pelo Recorrente com precisão cirúrgica, da mesma forma que o fora a descrição dos fatos jurídicos tributários apurados pelo fisco, não se vislumbrando nos instrumentos de bloqueio acima delineados qualquer argumentação desvinculada ou alheia ao lançamento que tornasse verossímil a alegação de que, concretamente, houve por cerceado o direito de defesa do sujeito passivo recorrente, fato que revela terem os relatórios fiscais integrantes deste Processo Administrativo Fiscal cumprido fielmente o papel que lhe fora atribuído pela lei.

2.2. DA LEGITIMIDADE PASSIVA

O Recorrente alega ser parte ilegítima para figurar no polo passivo, uma vez que toda a fiscalização realizada se deu sobre empresa distinta (Deth Malhas), possuidora de outro CNPJ, não possuindo qualquer relação com a Impugnante.

Tal alegação beira à galhofa.

Anote-se que o Termo de Início de Procedimento Fiscal houve-se lavrado em face da empresa Indústria de Malhas Isensee Ltda, CNPJ 83.107.714/0001-20, intimando esta a apresentar uma miríade de documentos, havendo sido assinado, inclusive, pelo Sr. Otavio Isensee, diretor / sócio-gerente, CPF 309.040.809-00.

Por outro lado, o Termo de Intimação Fiscal foi lavrado, igualmente, em face da empresa Indústria de Malhas Isensee Ltda, CNPJ 83.107.714/0001-20, intimando esta a apresentar uma série de outros documentos, havendo sido assinado pela Sra. Roberta Baptista Simas, Auxiliar de Recursos Humanos, CPF 003.696.229-52.

Além disso, o Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal foi lavrado em louvor à empresa Indústria de Malhas Isensee Ltda, CNPJ 83.107.714/0001-20, estando assinado, pelo Sr. Otavio Isensee, diretor / sócio-gerente, CPF 309.040.809-00.

Alguém saberia dizer quem são essas pessoas?

Registre-se, ainda, que constituem-se fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações pagas *“por fora”* para o administrador contratado Charles Edouard

Koehler, formalmente registrado na Indústria de Malhas Isensee Ltda, e reconhecido pela ré no processo RT 04953/2008 da 1ª Vara do Trabalho de Blumenau, nos circunstâncias consignadas no Termo de Audiência, a fl. 41, no qual resta consignado, expressamente, o reconhecimento por parte da autuada do pagamento “*por fora*” de salário mensal de R\$ 900,00 desde a admissão até dezembro/2005 e de R\$ 1.800,00 desde janeiro/2006 até a rescisão contratual.

Notem que a Reclamada na Reclamatória Trabalhista suso referida é a própria Indústria de Malhas Isensee Ltda e não a Deth Malhas Ltda.

O reconhecimento da filiação do segurado Charles Edouard Koehler com a Autuada é tão evidente que esta, no curso da ação fiscal, promoveu a declaração em GFIP dos salários-de-contribuição lançados no presente Auto Infração.

Com que fundamento vem então o Recorrente, em sede de Recurso Voluntário, alegar a ilegitimidade passiva?

Vencidas as preliminares, passamos a análise do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que, em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

3.1. DA PENALIDADE PECUNIÁRIA PELA MORA NO RECOLHIMENTO.

Malgrado não haja sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à multa de mora aplicada mediante lançamento de ofício.

Urge, de plano, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

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

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto,

neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurídico impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado 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, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso vertente, o lançamento tributário sobre o qual nos debruçamos promove a constituição formal do crédito tributário relativo a fatos geradores ocorridos em competências anteriores à vigência da MP nº 449/2008, ocasião em que fulgurava, vigente e eficaz, as normas atinentes à incidência de multa de mora irradiadas pelo art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Com efeito, as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo obrigado, porém, mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91, estatuinte que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, 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, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por aí. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de multa de ofício de 75%, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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

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

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

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

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

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

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

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

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

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

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

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

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

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

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

§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.

Como visto, o regramento da penalidade pecuniária a ser aplicada ao recolhimento espontâneo feito a destempo e ao lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008, encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, cite-se, incisos I e II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, agora se encontram dispostos em separado, respectivamente, nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, por força dos preceitos inscritos nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Assim, coloquialmente falando, a lei que deu com uma mão, retirou com a outra. Se por um lado reduziu o percentual da multa moratória, incentivando dessarte a denúncia espontânea, pelo outro, fez inserir no ordenamento jurídico, em ádito, uma outra penalidade, assim denominada *multa de ofício*, visando a desencorajar o inadimplemento tempestivo da obrigação tributária principal.

No novo regime legislativo, em se tratando de recolhimento espontâneo, o atraso no recolhimento de contribuições previdenciárias é apenado com a multa moratória assinalada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Dispensando agora um enfoque, exclusivamente, ao lançamento de ofício, que é a matéria posta em apreciação no vertente caso, observamos que a novel legislação severizou a penalidade a ser aplicada ao descumprimento total ou parcial da obrigação tributária principal.

Com efeito, tratando-se de lançamento de ofício, como assim se configura o presente caso, enquanto que a legislação anterior à MP nº 449/2008 previa multa pecuniária variando de 24% a 50%, em função da fase processual em que se encontrar o correspondente Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário, antes da inscrição em dívida ativa, a legislação atual prevê, em qualquer caso, a multa de ofício prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 11.941/2009, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96, à razão fixa de 75%, circunstância que demonstra que a novel legislação sempre se mostrará mais gravosa ao sujeito passivo do que a legislação então revogada, enquanto não ajuizada a execução fiscal.

Diante de tal cenário, tratando-se de lançamento de ofício, o atraso objetivo no recolhimento de contribuições previdenciárias pode ser apenado de duas formas distintas, a saber:

- a) Tratando-se de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, circunstância que implica a incidência de multa de mora nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, na razão variável de 24% a 50%, enquanto não inscrito em dívida ativa.
- b) Tratando-se de fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que promoveu a inserção do art. 35-A na Lei de Custeio da Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2008, o cotejo entre as hipóteses acima elencadas revela que a multa de mora aplicada nos termos do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, sempre se mostrará menos gravoso ao contribuinte que a multa de ofício prevista no art. 35-A do mesmo Diploma Legal, inserido pela MP nº 449/2008, circunstância que justifica a não retroatividade da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a penalidade por ela imposta se revela mais ofensiva ao infrator.

Dessarte, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, deve-se observância aos comandos inscritos no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na sequência, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, incide a regra estampada nos artigos 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O raciocínio acima delineado é válido enquanto não for ajuizada a correspondente ação de execução fiscal. Como se depreende do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/99, o valor da multa de mora decorrente de lançamento de ofício de

obrigação principal é variável em função da fase processual em que se encontre o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

Ocorre que, após o ajuizamento da execução fiscal, a multa de mora é majorada para 80% ou 100%, circunstância que torna a multa de ofício (75%) menos ferina, operando-se, a partir de então, a retroatividade da lei mais benéfica ao infrator.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, considerando a necessidade de se observar o preceito insculpido no art. 106, II, "c" do CTN, concernente à retroatividade benigna, o novo mecanismo de cálculo da penalidade pecuniária decorrente da mora de recolhimento trazida pela MP nº 449/08 deverá operar como um limitador legal do *quantum* máximo a que a multa poderá alcançar, *in casu*, 75%, mesmo que o crédito tributário seja objeto de ação de execução fiscal.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, observado o limite máximo de 75%, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva - Relator