



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

Processo nº 14751.000189/2008-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-002.273 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2011
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente ESCOLINHA RISQUE E RABISQUE LTDA ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2003

RECURSO GENÉRICO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado que não configure matéria de ordem pública, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

DECADÊNCIA. PRAZO PREVISTO NO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN.

Aplica-se o art. 150, §4º do CTN quando verificado que o lançamento refere-se a descumprimento de obrigação tributária principal, houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado e inexistência fraude, dolo ou simulação.

EFEITOS DA EXCLUSÃO DO SIMPLES. DECISÃO ADMINISTRATIVA IRRECORRÍVEL. IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO NO PRESENTE FEITO. RETROATIVIDADE PREVISTA EM LEI.

A exclusão da empresa do SIMPLES, quando decorrente de processo administrativo que verifica o desenvolvimento pela empresa de atividade vedada ao SIMPLES, não pode ser rediscutida no outro processo que efetua o lançamento dos valores devidos, inclusive por motivo de já ter sido prolatada decisão administrativa em caráter definitivo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2002

Autenticado digitalmente em 12/09/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 1

2/09/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 22/10/2012 por MARCELO OLIVEIR

A

Impresso em 22/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

COMPENSAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL ATRAVÉS DE DARF'S.

A redação do art. 89 da Lei nº 8.212/1991, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, restringia a compensação de contribuições previdenciárias aos créditos decorrentes de mesma natureza.

Sendo possível se discriminar a parte do montante pago através de DARF relativo à contribuição previdenciária patronal, enquanto a empresa estava recolhendo conforme sistemática do SIMPLES (art. 23 da Lei nº 9.317/1996), deve ser efetuada a compensação, abatendo os referidos valores do total lançado.

MANDADO DE SEGURANÇA. AUSÊNCIA DE EFEITO SUSPENSIVO. LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE.

Correto o lançamento do crédito tributário pela autoridade fiscal que, além de impedir a ocorrência da decadência, cujo prazo não se suspende, não verifica qualquer causa de suspensão da exigibilidade.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação acessória punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, deve ser comparada à penalidade nesta prevista (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), para que retroaja, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, "c" do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento - devido à regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN - as contribuições apuradas até a competência 02/2003, anteriores a 03/2003, nos termos do voto do (a) Relator (a); b) em dar provimento parcial ao recurso, para que se deduza do lançamento os valores recolhidos à Previdência Social pelo Sistema Simples de Tributação, caso ainda não tenham sido deduzidos, nos termos do voto do Relator; c) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, MAURO JOSE SILVA, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, lavrada em 28/03/2008, em desfavor de ESCOLINHA RISQUE RABISQUE LTDA ME, face às contribuições devidas à Seguridade Social, no importe de R\$ 338.433,76 (trezentos e trinta e oito mil, quatrocentos e trinta e três reais e setenta e seis centavos), incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais e empregados, à parte da empresa, inclusive a correspondente ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, bem como a terceiros, conforme se depreende do Relatório Fiscal (fls. 30/32).

Ademais, imperioso ressaltar que a mencionada empresa fora excluída do sistema de arrecadação tributária SIMPLES, segundo Ato Declaratório Executivo do Delegado da Receita Federal do Brasil em João Pessoa datada de 03/10/2006, por motivo de exercício de atividade vedada (Processo Administrativo nº 14751.000375/2006-95), conforme disposto no artigo 9º, inciso XIII, da lei 9.317/96. O ato em referência expressa que a exclusão passará a ter efeito a partir de 01/01/2002.

Insta salientar, ainda, que o Sindicato dos Estabelecimentos de Ensino do Estado da Paraíba impetrou Mandado de Segurança Coletivo com Pedido de Liminar de fls. 97/105, com o fito de manter a empresa optante no SIMPLES.

Inconformada, a ora Recorrente ofereceu Impugnação de fls. 37/65, tendo sido proferido acórdão de fls. 107/114, que julgou procedente o lançamento e manteve o crédito tributário, conforme se pode observar da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇOES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2003

PREVIDÊNCIA. CUSTEIO. TRIBUTÁRIO.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais e empregados, correspondentes à parte da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e às relativas a terceiros.

COMPENSAÇÃO. EXCLUSÃO DO SIMPLES.

Compensação é possível apenas com contribuições recolhidas para a Seguridade Social, consoante preceitos contidos na Legislação Previdenciária.

É competente para decidir pela exclusão do SIMPLES a Secretaria da Receita Federal.

A empresa excluída do SIMPLES é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias devidas a Seguridade Social e aquelas por ela arrecadadas para terceiros, incidentes sobre os valores pagos a todos os segurados que lhe prestem serviços, nos termos da legislação vigente.

PROVA. ÔNUS.

Cabe à empresa o ônus de provar, de forma inequívoca, que as informações fornecidas por ela à Fiscalização e que serviram de base ao lançamento estão incorretas.

CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL.

A teor da Súmula Vinculante n.º 08, o prazo para constituição de crédito relativo às contribuições para a Seguridade Social segue a sistemática do Código Tributário Nacional.

Lançamento Procedente em Parte.

Irresignada com a r. decisão, a empresa apresentou Recurso Voluntário de fls. 117/129, alegando, em síntese:

- a) Que não há permissivo legal na própria lei que trata da exclusão que venha a ensejar a retroatividade dos efeitos da mesma, haja vista o disposto no inciso II do art. 15 da Lei 9.137/96;
- b) Que há diferença apurada no valor de R\$ 6.464,35 (seis mil, quatrocentos e sessenta e quatro reais e trinta e cinco centavos);
- c) Que a condição de optante do SIMPLES não impede que ocorra a compensação entre verbas do mesmo, bem como créditos derivados de tributos alheio ao sistema;
- d) Que existe previsão de suspensão da exigibilidade do crédito tributário conforme disposto no art. 151, inciso III do Código Tributário Nacional;

Vieram os autos a este Conselho por meio de Recurso Voluntário.

Sem Contra-razões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes

Do Mérito

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

Autenticado digitalmente em 12/09/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 12/09/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 22/10/2012 por MARCELO OLIVEIR

A

Impresso em 22/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Preclusão sobre matérias não impugnadas

Os lançamentos da presente NFLD referem-se à cobrança de contribuições devidas à Previdência Social, correspondentes à remuneração dos segurados contribuintes individuais e empregados, à parte da empresa, inclusive a correspondente ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, bem como a terceiros.

Nas razões recursais ora em apreço, a Recorrente sequer se defendeu quanto ao mérito da questão acima exposto, já que em nenhum momento afirma que os valores apontados pela fiscalização não correspondem a fatos geradores de contribuições previdenciárias, ou seja, apresentou uma defesa genérica, não se desincumbindo do ônus da prova em contrário do afirmado pela fiscalização.

Pois bem. A despeito de tal discussão, imperioso trazer a baila o que preconiza o art. 9º, §6º da Portaria nº 520, de 19 de maio de 2004, *in verbis*:

Art. 9º A impugnação mencionará:

(...)

§ 6º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Desta feita, conclui-se, do acima exposto, que reputa-se impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

Nota-se, portanto, que houve a preclusão processual, uma vez que não houve insurgência da Recorrente quanto a pretensão externada no lançamento. Ademais, a despeito de tal instituto, importante citar os ensinamentos de Fredie Didier Júnior, *in verbis*:

“Entende-se que a preclusão está intimamente relacionada com o ônus, que, como se sabe, é situação jurídica consistente em um encargo do direito. A parte detentora de ônus deverá praticar ato processual em seu próprio benefício, no prazo legal, e de forma correta: se não o fizer, possivelmente este comportamento poderá acarretar consequências danosas para ela. (...) a preclusão decorre do não-atendimento de um ônus, com a prática de ato-fato caducificante ou ato jurídico impeditivo, ambos lícitos, conformes com o direito.

Com isso, entendo que, no caso em apreço, ocorreu a preclusão consumativa, que é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em virtude de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, ficando, portanto, o julgador impossibilitado de analisar a questão de mérito, posto que não contestada pela Recorrente.

Da Decadência

Primeiramente, em que pese não ter sido alegada pela Recorrente, a decadência do crédito tributário é matéria que deve ser conhecida de ofício, independentemente

de provocação da parte interessada, haja vista a extinção do direito da Fazenda Pública de lançar os valores apontados como devidos, nos termos da lei.

No caso em apreço, o lançamento foi realizado enquanto vigorava os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, segundo os quais os prazos decadencial e prescricional das contribuições previdenciárias seria de 10 anos.

Ocorre que, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12.06.2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal-STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais aqueles dispositivos legais e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A da Constituição Federal - O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Lei nº 11.417, de 19/12/2006 - Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

Temos que a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficaram obrigados a acatar a Súmula Vinculante.

Assim, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplica ao caso concreto, uma vez que existem duas regras, aparentemente conflitantes, dispondo sobre a decadência de créditos tributários, tomando a primeira como termo inicial o pagamento indevido (art. 150, §4º), e a segunda o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I). Cumpre transcrever os referidos dispositivos legais:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Harmonizando os referidos dispositivos legais, o Superior Tribunal de Justiça esclareceu a aplicação do art. 173 para os casos em que o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação:

- 1) Quando não tiver havido pagamento antecipado;
- 2) Quando tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação;
- 3) Quando não tiver havido declaração prévia do débito.

Cumpre transcrever o acórdão prolatado em sede de Recurso Especial representativo da controvérsia:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).

No voto lavrado no referido REsp 973.733/SC, foi transcrito entendimento firmado em outro julgamento (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25.02.2008), que limitam a aplicação do art. 150, §4º do CTN às hipóteses que tratam de tributo sujeito a lançamento por homologação, “quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias”.

No caso dos autos, verifica-se que o contribuinte pagou parcela das contribuições previdenciárias referentes ao período do lançamento, tanto que houve o reconhecimento de que a empresa teria recolhido valores na sistemática do SIMPLES, bem como daqueles referentes à contribuição previdenciária própria dos segurados.

Ademais, não tendo sido constatado dolo, fraude, ou simulação na conduta da Recorrente, verifica-se circunstância necessária à aplicação do art. 150, §4º do CTN e, conseqüente, afastamento do seu art. 173, I.

Desta feita, considerando que a consolidação do crédito previdenciário se deu em 28/03/2008 e que a autuação abrange fatos geradores ocorridos anteriormente a março/2003, tenho como certo que estão decaídas as competências de 01/2002 a 02/2003, isto é, anteriores a março/2003.

Efeitos da exclusão do SIMPLES

A ora Recorrente questiona, outrossim, a impossibilidade de sua exclusão do SIMPLES ter efeitos retroativos, haja vista a previsão contida no art. 15, II da Lei nº 9.317/1996, segundo o qual os efeitos seriam projetados para as competências posteriores à exclusão.

Com tais considerações, a recorrente se insurge, na verdade, contra a própria decisão que a excluiu do SIMPLES, prolatada nos autos do processo administrativo nº 14751.000375/2006-95, que determinou que a exclusão surtiria efeito a partir de 01/01/2002.

Caberia ao contribuinte recorrer daquela decisão quanto aos efeitos previstos, a fim de ver reformada, ainda na via administrativa, a questão acerca da data a partir da qual a empresa estaria excluída do SIMPLES.

Qualquer decisão nestes autos quanto a este ponto representaria uma revisitação da matéria, com afronta inclusive à decisão administrativa já prolatada em caráter definitivo, não sendo possível, por isso, ser analisado novamente o efeito retroativo da exclusão.

Por estas razões é que não se pode acolher qualquer alegação da Recorrente de que não podem ser retroativos os efeitos da exclusão da empresa do SIMPLES por ter atividade vedada.

A empresa Recorrente afirma que existe uma diferença a maior de R\$ 6.464,35 (seis mil, quatrocentos e sessenta e quatro reais e trinta e cinco centavos) no valor lançado pelo Auditor Fiscal, conforme apurado por contador, conforme planilha de fl. 58, colacionada à sua impugnação.

Segundo a Recorrente, a planilha correta teria sido elaborada com base nos livros fiscais da empresa.

Ocorre que, em nenhum momento, a empresa junta os referidos livros fiscais ou qualquer outro documento que tenha embasado os seus cálculos. Tampouco a Recorrente apontou qual teria sido o erro da fiscalização no levantamento do débito, não sendo possível, assim, ser acolhida a alegação de diferença nos cálculos.

Da compensação

A ora Recorrente alega que a fiscalização deveria ter utilizado os valores por ela pagos, através de DARF's, quando do seu enquadramento no SIMPLES com os valores ora lançados.

É que a compensação de contribuições previdenciárias estava limitada às hipóteses em que ambos os débitos e créditos tivessem também natureza previdenciária, a teor do art. 89, §2º da Lei nº 8.212/1991, com a redação anterior ao advento da Lei nº 11.941/2009:

Art. 89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido.

(...).

§ 2º Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta lei.

Assim, para que fosse possível a compensação dos DARF's pagos pelo contribuinte com as contribuições previdenciárias ora lançadas, seria necessária a verificação de que aqueles valores integraram contribuições previdenciárias.

No caso dos autos, o Relatório Fiscal afirma (fls. 31) que foi aproveitado como crédito o montante pago pela empresa através de Guias de Recolhimento da Previdência Social – GPS, não citando, de fato, os valores pagos através de DARF.

Por outro lado, sabe-se que a Lei nº 9.317/1996, que disciplinava o regime do SIMPLES, previa o recolhimento unificado de diversos tributos, dentre os quais o IRPJ, PIS, CSLL, COFINS, IPI e contribuição previdenciária patronal. A própria Lei previa, no seu art. 23, a repartição dos percentuais entre os tributos referidos, diferenciada de acordo com a faixa de receita bruta.

Assim, a fiscalização pode saber quanto do valor recolhido se refere à contribuição previdenciária, para que este seja destacado e compensado com as contribuições previdenciárias devidas.

Em outras palavras, parte do que foi pago através de DARF pode ser compensado com as contribuições previdenciárias ora lançadas, desde que o crédito esteja limitado à parcela referente à contribuição previdenciária patronal prevista no art. 3º, §1º, “f” da Lei nº 9.317/1996.

Deste modo, não pode ser mantido o entendimento firmado na decisão recorrida de que a legislação previdenciária não abarca a compensação de valores pagos através de DARF com contribuições previdenciárias, uma vez que a própria Lei nº 8.212/1991, art. 89, §1º, não faz qualquer restrição quanto ao documento ou ao regime jurídico a que a empresa esteja submetida, exigindo apenas que o crédito também seja decorrente de contribuição previdenciária.

Superada essa questão, resta saber se os valores integrantes dos DARF's, na parte relativa à contribuição previdenciária, podem ser utilizados para abater o débito em comento.

No caso dos autos, verifica-se que o lançamento em comento decorreu da exclusão da empresa do SIMPLES, com efeitos retroativos desde janeiro/2002, tendo a empresa sido cobrada neste auto pelos valores que deixou de recolher a título de contribuição previdenciária por ter se enquadrado indevidamente naquele regime preferencial.

O enquadramento da empresa em um dos regimes jurídicos é excludente do outro, de modo que o recolhimento da contribuição previdenciária deve obedecer apenas àquele a que está submetida. Assim, se a empresa estava excluída do SIMPLES desde janeiro/2002, todas as contribuições previdenciárias pagas relativas a essas competências deverão ser contabilizadas.

Em outras palavras, se a empresa recolheu contribuições previdenciárias conforme a sistemática do SIMPLES, quando deveria ter recolhido pelo das empresas em geral, o que foi pago àquele título deverá ser computado, para que a cobrança seja somente das diferenças, sob pena de enriquecimento ilícito da fazenda pública.

O auditor fiscal abateu tão somente os valores recolhidos da contribuição previdenciária dos segurados, não tendo utilizado como crédito o montante pago da parte patronal, em que pese estas rubricas terem sido incluídas no presente lançamento.

Ressalve-se, contudo, que a utilização dos créditos em comento somente deverá ser realizada se aqueles não tiverem ainda sido apropriados em outro lançamento, o que poderá ser verificado pela própria autoridade fazendária.

Ante o exposto, deve ser acolhido o requerimento do contribuinte, para que a parte do DARF (pagamento unificado do SIMPLES) relativa à contribuição previdenciária seja creditada do total pago pela empresa, com as ressalvas acima indicada.

Da inexistência de causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário

Por fim, afirma a Recorrente que foi ajuizado mandado de segurança contra a exclusão da empresa do SIMPLES, motivo pelo qual não poderia sofrer a tributação em tela, que parte exatamente dessa alteração no regime jurídico da empresa com efeitos retroativos.

Segundo afirma, a hipótese estaria prevista no inciso III do art. 151 do CTN (reclamações e recursos).

Contudo, tal entendimento não pode prosperar.

Em primeiro lugar, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não impede o seu lançamento e constituição, mas apenas a prática de atos de constrição posteriores, ou seja, o ajuizamento de execução fiscal destinada a exigir-lhe o valor.

Este entendimento há muito está consolidado pelos Tribunais do País, pois, do contrário, seriam enormes os prejuízos ao ente público que, sem poder lançar o crédito tributário, veria o seu direito de constituí-lo ser extinto em face da suspensão da exigibilidade.

Assim, ainda que houvesse decisão judicial ou outra causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, seria possível o lançamento e a conclusão do processo administrativo fiscal a ele referente.

Em segundo lugar, e por último, importa destacar que a empresa não conseguiu, até o presente momento, qualquer efeito suspensivo no referido mandado de segurança, uma vez que restou vencida no acórdão da lavra do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, não tendo igualmente obtido êxito no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal.

Com efeito, não pode ser acolhida a alegação da Recorrente de existência de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Da multa moratória

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

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.

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - 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.

Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - 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.

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

*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.*

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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;

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.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação

da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Da Conclusão

Ante o exposto, deve ser DADO PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do contribuinte, para que a parte referente à contribuição previdenciária paga através de DARF's, enquanto a empresa ainda estava vinculada ao SIMPLES, sejam destacados dos referidos pagamentos e utilizados como crédito da empresa, efetuando a compensação com os débitos contidos no presente lançamento, desde que ainda não tenha sido utilizados para dedução de outros débitos, bem como para reconhecer a decadência dos períodos de janeiro/2002 a fevereiro/2003, isto é, anteriores a março/2003, e aplicar a multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator