



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

<b>Processo nº</b>	15983.001372/2008-70
<b>Recurso nº</b>	15.983.001372200870 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2803-01.508 – 3ª Turma Especial</b>
<b>Sessão de</b>	17 de abril de 2012
<b>Matéria</b>	Contribuições Previdenciárias
<b>Recorrente</b>	MELLO COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/01/2004

**EXCLUSÃO DO SIMPLES. PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.**

Creditos tributários (contribuições previdenciárias) constituídos por ofício em razão de exclusão do SIMPLES, por Ato Declaratório precluso, objetos de recurso apenas questionando tal fato não podem ser apreciados pela 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento do CARF/MF, em razão de incompetência.

**SIMPLES. EXCLUSÃO. EFEITOS RETROATIVOS. NATUREZA DECLARATÓRIA.**

A lei estabeleceu que o ato de exclusão do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, por fatos já conhecidos pelo contribuinte, tem natureza declaratória, emanando efeitos a fatos anteriores à sua prolatação, sujeitam à contribuinte às normas de tributação aplicável às demais contribuintes. Precedentes do STJ com efeitos repetivos.(REsp n. 1.124.507/MG).

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.**

Em face da inconstitucionalidade declarada do art. 45 da Lei n. 8.212/1991 pelo Supremo Tribunal Federal diversas vezes, inclusive na forma da Súmula Vinculante n. 08, o prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, ou do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, conforme o modalidade de lançamento.

**ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO APRECIADA PELO CARF, ART. 62, DO REGIMENTO INTERNO.**

O CARF não pode afastar a aplicação de decreto ou lei sob alegação de inconstitucionalidade, salvo nas estritas hipóteses do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

**MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO RETROATIVA.**

Apenas cabe aplicação retroativa de multa ou penalidade quando a mesma for realmente mais benéfica.

Recurso Voluntário Provado Em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a), no sentido de determinar que a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, até o limite de 75% que está estabelecido no art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 (atual redação) combinado com o art. 44, I, da Lei n. 9.430-1996, desde que mais favorável ao contribuinte, vedando-se a interpretação conjunta com as sanções do art. 32-A, da Lei n. 8.212-1991, com redação posterior à MP n 449, de 04.12.2008. Vencido(a) o(a) Conselheiro(a) Helton Carlos Praia de Lima e Leoncio Nobre de Medeiros, que entendem pela aplicação, quanto à multa, do art. 106, II, c, do CTN.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente), Gustavo Vettorato (vice-presidente), Leônio Nobre de Medeiros, Wilson Antônio Junior, Oséas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Júnior.

## Relatório

O presente Recurso Voluntário (fls.116-164 dos autos físicos) foi interposto contra decisão da DRJ(fls. 108 e seguintes dos autos físicos), que manteve o crédito tributário oriunda da aplicação de contribuições destinadas a terceiras entidades sobre valores lançados de ofício pela autoridade fiscal, sobre valores pagos à empregados segurados da Recorrente, em razão de exclusão retroativa do Sistema de Pagamento de Impostos e Contribuições de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte — SIMPLES, com efeitos a partir de 01/01/2002, conforme Ato Declaratório de Exclusão DRF/STS nº 68, de 19/11/2008. O período dos fatos geradores que originaram os créditos foi de 08/2003 a 01/2004. A ciência do auto de infração inaugural foi em 14.12.2008 (fls. 58 dos autos físicos).

Assim, o recurso veio à presente turma especial para seu julgamento, em que apresentou os seguintes argumentos repetidos em impugnação:

- *tem direito ao devido processo legal, assegurado o direito ao contraditório e à ampla defesa, inclusive no que diz respeito ao duplo grau de jurisdição, não devendo a presente impugnação ser apreciada pelo Delegado da Receita Federal em Santos, para que não se viole o princípio da imparcialidade;*
- *o Lançamento por parte da Autoridade Administrativa nas hipóteses elencadas no art. 149 do CTN, somente poderá ocorrer enquanto não extinto o direito da Fazenda constituir o crédito tributário no prazo previsto no art. 173 do CTN. (..)*
- *Ora, na medida em que os fatos geradores de parte do crédito tributário exigidos no Auto de Infração em referência ocorreram no período de 01.12.2002 até 12.12.2003, sendo que a ciência da Requerente deu-se somente em 12.12.08, tais lançamentos ultrapassaram o prazo legal previsto no artigo 173 do CTN.*
- *tratando-se de débitos declarados em GFIP, fica caracterizado um auto -lançamento pelo próprio contribuinte, e, quando muito, eventuais diferenças de tributos seriam passíveis da cobrança da multa de mora de que trata o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, mas jamais da multa de lançamento de ofício de que trata o art. 44, inciso I, da citada Lei nº 9.430, de 1996, sob pena de violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Mesmo a multa de mora, ainda que aplicável ao caso em tela, somente poderia ser exigida após decisão final a ser proferida nestes autos;*
- *a exclusão do Simples Federal não poderia gerar efeitos retroativos atingindo fatos geradores ocorridos anteriormente a sua edição, sob pena de ferir o princípio da segurança jurídica e o da irretroatividade da lei e ainda, por analogia, o previsto no inciso XXXIX do art. 5º da Constituição Federal, isto é, que não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia*

*cominação legal. Se a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, não faz tal previsão, não pode uma norma de hierarquia inferior, no caso a Instrução Normativa nº 608, de 9 de janeiro de 2006, fazê-lo, em face do princípio da hierarquia das normas.* Portanto, caso mantida a exclusão da Requerente do Simples após Decisão final nos autos do processo administrativo em tela, seus efeitos somente poderão alcançar os fatos geradores ocorridos a partir da edição do Ato Declaratório DRF/Santos nº 68/2008, de 19.11.08, do qual a mesma expressou ciência nos autos em 12.12.2008;

- na questão posta nos autos, a postura adotada pela Fiscalização Fazendária constitui-se em verdadeira mudança de critérios jurídicos adotado por ocasião dos lançamentos anteriores, ocorridos no período de 01.12.2002 a 31.12.2004. (...) De fato, na questão posta nos autos, o Auto de Infração ora impugnado **foi lavrado, em ato de revisão, quando já transcorridos, aproximadamente, 05 (cinco) anos dos respectivos fatos geradores.** Nas situações da espécie, de há muito pacificouse o entendimento firmado na jurisprudência predominante em nossos Tribunais, quanto à impossibilidade da alteração do Lançamento em ato de revisão, por erro de direito ou mudança de critérios jurídicos por parte dos Agentes Fazendários;
- *em razão da impossibilidade do Ato Declaratório Executivo nº 68, de 19/11/2008, alcançar fatos geradores anteriores a sua edição, o presente auto de infração é nulo, não produzindo, pois, nenhum efeito legal;*
- ao editar o artigo 9º, inciso V. da Lei nº 9.317/96, o legislador, no caso, teve por objetivo único, vedar a adesão ao SIMPLES, das Sociedades Civis Prestadoras de Serviços de "Construção de Imóveis", constituídas por Engenheiros, Arquitetos, etc., ou seja, profissões cujo exercício da atividade dependa de habilitação profissional legalmente exigida, **o que comprovadamente, não é o caso da ora Requerente.** (...) Tanto é verdade, que na qualificação dos sócios integrantes do quadro social da Requerente, não há qualquer menção de que os mesmos exerçam quaisquer das atividades relacionadas no artigo 9º, inciso XIII, da Lei nº 9.317/96 (...). Dessa forma, a prevalecer o entendimento firmado pela DRF/Santos no Ato Declaratório nº 68/2008, resultou na exclusão da Requerente do SIMPLES, restará malferido o princípio da Legalidade previsto no artigo 5º, inciso, da Constituição Federal;

*• o auto de infração encontra-se eivado de vício formal insanável, na medida em que inserida no crédito tributário exigido a incidência dos juros de mora, pois, consoante pacífica orientação predominante em nossos Tribunais, tal encargo somente é devido após a Decisão final a ser exarada no processo administrativo de que se cuida, quando então a contribuinte poderá ser considerada em mora. E essa incidência dos juros de mora reveste-se ainda mais de flagrante ilegalidade, na medida em que na atualização dos créditos tributários devidos ao Fisco Federal, utiliza-se a taxa Selic, instituída pelo art. 39, § 40, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, cuja constitucionalidade já foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça.*

Por final, alega que a decisão recorrida é nula por afronta aos princípios de ampla defesa e contraditório por não ter deferido os pedidos de diligência e perícia técnica.

O este relator entendeu em proposta de resolução que o presente julgamento deveria ter sido convertido em diligência em razão de dúvida quanto à conclusão do processo administrativo de exclusão da Recorrente do SIMPLES, se a mesma foi mantida ou não, considerando que não é de competência da presente Turma Especial apreciar tal matéria (art. 2º, inciso V, do Regimento Interno do CARF/MF). Questão essa que geraria vício de origem da constituição dos créditos impugnados. A finalidade da proposta de que a autoridade preparadora informasse em qual fase processual encontra-se o Processo Administrativo nº 15983-001.159/2008-68, bem como se o Ato Declaratório Executivo nº 68, de 19/11/2008 fora reformado por alguma decisão posterior, se houve o transito em julgado administrativo da última decisão que reformou ou manteve os efeitos deste Ato Declaratório.

Contudo, em votação da Turma Especial, por voto de qualidade, a proposta de conversão em diligência fora negada, sob o fundamento de que sobre Ato Declaratório de exclusão não incidiria efeito suspensivo, sendo de eficácia imediata. Assim, retorna-se o julgamento do mérito do presente Recurso Voluntário, sob presuposto de que a diligência proposta não será base da presente decisão.

Esse é o relatório.

**Voto**

Conselheiro Gustavo Vettorato - Relator

I - O recurso é tempestivo, conforme supra relatado, dispensado do depósito prévio (Súmula Vinculante 21 do STF), contudo o seu conhecimento deve ser parcial..

A razão da parcialidade de conhecimento está na incompetência da presente Turma Especial em anular o crédito tributário questionado com fundamento apenas na ilegalidade ou nulidade do ato de exclusão da Recorrente do SIMPLES (Lei nº 9.317/96 - SIMPLES e a partir de 01/07/2007, vigência da LC nº 123/06 - Simples Nacional).

O ato de exclusão e sua possível anulação fora apreciado em procedimento próprio e diverso, como observado pela decisão *a quo*, não podendo ser rediscutido dentro do procedimento de lançamento de contribuições previdenciárias, porque conforme o art. 2º, inciso V, do Regimento Interno do CARF/MF, a competência para processamento e julgamento de recursos que discutam propriamente essa matéria é da Primeira Seção de Julgamento deste Conselho.

Assim, as alegações da ilegalidade da exclusão da Recorrente do SIMPLES não devem ser conhecidas, conhecendo-se apenas as demais matérias devolvidas à apreciação.

II - Quanto à alegação de aplicação da decadência na forma do art. 150, §4º, do CTN, a mesma não deve ser acolhida.

Por se tratar de constituição de crédito tributário oriundo de lançamento de crédito tributário que fora realizado de ofício, pois havia real incompletude dos fatos geradores e da aplicação da norma tributária, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária (art. 149, II, do CTN). Assim, no presente caso, as regras de decadência do crédito tributário a serem aplicadas não são as definidas para os casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação de pagamento (art. 150, § 4º e art. 156, VII, do CTN), mas das regras destinadas a reger a decadência dos créditos tributários sujeitos ao lançamento de ofício, devendo assim ser observado o disposto nos arts. 156, V, e 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o direito de constituição do crédito tributário será extinto ao termo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, por ter sido o Auto de Infração perfectibilizado em 12.12.2012, seguindo a regra acima indicada, o período mais distante que poderia ter atingido pelo lançamento de ofício é o de 01/2003, logo, está correta a autuação neste aspecto.

Logo, neste ponto, não deve ser acolhido o Recurso Voluntário.

III – Quanto aos efeitos retroativos do Ato Declaratório Executivo nº 68, de 19/11/2008, em que os seus efeitos somente afetariam fatos posteriores à notificação do contribuinte sobre o ato.

Deve-se atentar que o art. 15, II, do mesmo diploma é claro em estabelecer que haveria aplicação do regime de apuração tributário normal no mês subsequente à ocorrência da situação excludente, no caso em questão desde . Tal entendimento, foi consolidado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, inclusive com efeitos repetitivos (art. 543-C, do CPC) a qual o CARF deve observar (art. 62-A do Regimento Interno do CARF-MF)

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EXCLUSÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO SIMPLES. ATO DECLARATÓRIO. EFEITOS RETROATIVOS. POSSIBILIDADE. ORIENTAÇÃO ADOTADA EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO. 1. Esta Corte já pacificou entendimento, inclusive em sede de recurso repetitivo (REsp n. 1.124.507/MG), na sistemática do art. 543-C, do CPC, no sentido de que o ato de exclusão do regime tributário SIMPLES tem natureza declaratória, e como tal, retroage seus efeitos a partir do mês subsequente à data da ocorrência da circunstância excludente, nos exatos termos do artigo 15, inciso II, da Lei n. 9.317/96, eis que é obrigação do contribuinte conhecer as situações que impedem seu ingresso e permanência nesse regime. 2. Tendo em vista que o presente agravo regimental foi interposto após e contra o entendimento adotado no recurso representativo da controvérsia, é o caso de aplicar-se a multa prevista no art. 557, § 2º, do CPC, a qual fixo em 10% sobre o valor da causa. 3. Agravo regimental não provido. (AGRESP 200901831353, MAURO CAMPBELL MARQUES, STJ - SEGUNDA TURMA, 04/10/2010)*

Assim, a alegação de que haveria aplicação do regime normal de tributação, inclusive previdenciária, somente após a notificação do ato de exclusão do regime de tributação SIMPLES, que supostamente não ocorreu, e que seus efeitos não seriam retroativos, não carece de razão. Assim, os créditos tributários lançados sobre as verbas remuneratórias apuradas pela fiscalização, são devidos salvo as exceções apresentadas neste voto.

V - Quanto à suposta constitucionalidade da Taxa SELIC como índice de juros, em face do princípio da legalidades, é vedado aos Conselheiros do CARF-MF afastarem a aplicação da lei ou decreto sob tal argumento, salvo nas exceções expressas dos artigos 62 e 62-A do Regimento Interno do CARF-MF.

VI – Quanto à nulidade do julgamento por não atendimento aos pedidos de diligência e perícia, em face do princípio da ampla defesa e contraditório, não merece prosperar, pois, como decidido pelo julgamento anterior, a matéria trazida pela Recorrente é apenas de direito, bem como não indicou qual seria o fundamento e objetivo probatório a ser atingido com a perícia e a diligência, como também se verifica no presente recurso. O art. 18, do Decreto n. 70235/1972, estabelece que o julgador de primeira instância pode indeferir pedidos de perícia e diligências que sejam prescindíveis. Ressalte-se que quanto à diligência, a questão já fora decidida pela Tuma conforme relatado. Logo, os pedidos de nulidade do julgamento anterior por não atendimento dos pedidos de perícia e diligência, não merecem acolhimento.

VI - Contudo, entendo que em razão de dever de interpretação mais benéfica ao contribuinte e retroatividade benígna, deve-se fazer a seguinte manifestação quanto à aplicação da multa.

Em análise ao art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, a multa aplicada ao caso é escalonada de acordo com a fase do processo de constituição e cobrança das contribuições previdenciárias, iniciando com 4% a 100%. Os patamares superiores à 75% somente eram aplicáveis após o ajuizamento de ação de execução fiscal. Ou seja, em fase administrativa, a aplicação mais favorável é a da redação do art. 35, , da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008. Note-se que os créditos são inclusive anteriores à publicação da MP n 449, de 04.12.2008, Assim, entendimento contrário, será uma afronta à irretroatividade da aplicação da lei, salvo se mais benéfica,(art. 104, III, c/c 106, I, do CTN) bem como negar vigência à necessidade de interpretação mais benéfica ao contribuinte (art. 112, do CTN), pois o ato omissivo de não pagamento de contribuições que não foram devidamente declaradas ocorreu antes do lançamento.

Toda multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória, decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo sendo constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do princípio da estrita legalidade a que se regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Não se pode tratar a hipótese de incidência da multa moratória disposta no art. 32-A cumulada com a multa do art. 35, com a redação anterior, como uma possível multa de ofício para comparar com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, incluso pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida em Lei n. 11.941/2009, porque a multa aplicada

pela redação anterior do art. 35, somente tratava de multa de natureza moratória, variada em razão das fases (tempo) do processo. Salvo se a própria lei, expressamente assim definisse.

Dessa forma, entendo que deve ser aplicado ao caso as penalidades estabelecidas no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, até o limite de 75% (art.. 35-A da Lei n. 8.2121-1991 combinado com o art. 44, I, da Lei n. 9.430-1996), conforme estabelecido pela redação posterior a da comentada alteração.

## VII -Conclusão

Isso posto, voto por conhecer parcialmente o Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, reformando a decisão recorrida e o lançamento, no sentido de determinar que a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, até o limite de 75% que está estabelecido art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 (atual redação) combinado com o art. 44, I, da Lei n. 9.430-1996, desde que mais favorável ao contribuinte, vedando-se a interpretação conjunta com às sanções do art. 32-A, da Lei n. 8.212-1991, com redação posterior à MP n 449, de 04.12.2008.

Sala de Sessões, 17 de abril de 2012.

*(Assinado digitalmente)*

Gustavo Vettorato- Relator