



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

Processo nº 16641.000188/2010-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.064 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2012
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO
Recorrente SOCIEDADE EDUCACIONAL MÁRIO QUINTANA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/10/2008

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE - DESCARACTERIZAÇÃO

Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época, limitada a 75% (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212/1991).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar provimento parcial para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%.

Ana Maria Bandeira- Relatora.

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 34/46), os fatos geradores das contribuições lançadas foram as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais que prestaram serviços à autuada.

O lançamento compreende dois levantamentos a saber:

- **Folha de Pagto Mário Quintana – FP1** – contém as remunerações de segurados empregados, referente às competências 13/2006 e 13/2007, cujas bases de cálculo e contribuições não foram declaradas nas GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social apresentadas pela empresa
- **Levantamento Folha Três Vendas – VT1** – contém as remunerações de segurados empregados, referente às competências de 01/2006 a 10/2008, cujas bases de cálculo de contribuições não foram declaradas em GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, que alterou as multas aplicadas tanto no caso de descumprimento de obrigações acessórias como principais, a auditoria fiscal, sob o argumento de apurar a situação mais benéfica ao sujeito passivo com base no disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, efetuou o cálculo da multa pela legislação anterior e pela legislação superveniente, a fim de verificar a melhor situação para o contribuinte.

Para tanto, efetuou a soma da multa pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar os fatos geradores em GFIP, prevista no art. 32, inciso IV e §§ 3º e 5º, Lei nº 8.212/1991, com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/91 e comparou o resultado com a multa de ofício prevista na Lei nº 9.430/1996, art. 44, inciso I, que passou a ser aplicada por força do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, incluído pelo art. 26 da Lei nº 11.941/2009.

Na situação presente, restou mais favorável ao sujeito passivo a aplicação da multa de ofício de 75% nos dois levantamentos.

É informado que o procedimento de fiscalização foi levado a efeito nas empresas Sociedade Educacional Mário Quintana Ltda, CNPJ 00.152.647/0001-39 e Sociedade Educacional Três Vendas Ltda, CNPJ 05.138.510/0001-43.

Chamou a atenção da auditoria fiscal, o fato de ambas as entidades possuírem exatamente o mesmo endereço junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ocuparem as mesmas instalações nesse endereço.

Além disso, durante o procedimento fiscal ficou evidenciado que as entidades possuem, também, a mesma estrutura administrativa e que o desenvolvimento das atividades destas ocorre nas mesmas instalações físicas, sendo que as despesas de ambas as sociedades são pagas por uma delas, no caso, a Sociedade Educacional Mário Quintana.

As instalações são de propriedade da Sra Márcia Katz Valério, diretora pedagógica da Sociedade Educacional Mário Quintana Ltda e sócia dessa entidade e do Sr Carlos dos Santos Valério que é Diretor Geral das duas sociedades educacionais e foi fundador e sócio da Sociedade Educacional Mário Quintana.

O Sr. Carlos e a Sra. Márcia são casados e o primeiro não pertence aos quadros sociais das entidades, os quais são constituídos pelos filhos do casal e pela própria senhora Márcia.

O controle e a administração das entidades cabe ao Sr. Carlos que possui procurações com poderes irrestritos outorgadas pelos sócios, sendo que este senhor foi quem recebeu as intimações da fiscalização.

Os imóveis onde funcionam as entidades são de propriedade do Sr. Carlos ou da Sra Márcia e inexistente qualquer ato formal ou contrato para utilização das instalações físicas. A auditoria fiscal questionou a situação e lhe foi informado que o espaço é cedido sem qualquer ônus tendo sido apresentadas declarações de cessão gratuita dos imóveis.

Com a constituição das duas sociedades o contribuinte separou as receitas e a folha de pagamento dos empregados, dividindo-as entre as duas, o que possibilitou que, nos anos calendário 2006, 2007 e 2008, uma das entidades fizesse a apuração de seus impostos e tributos com base no SIMPLES, no caso, a Sociedade Educacional Três Vendas Ltda e a outra, Sociedade Educacional Mário Quintana Ltda, pelo Lucro Presumido.

A auditoria fiscal afirma que se não tivesse havido a divisão de folha de pagamento e faturamento entre duas empresas, os valores de tributos a serem recolhidos seriam maiores e faz uma tabela comparativa a fim de demonstrar sua tese.

Para a auditoria fiscal o único motivo para a abertura da Sociedade Educacional Três Vendas foi a evasão fiscal provocada pela segregação/separação/divisão do faturamento bruto e da folha de pagamento entre duas entidades.

As despesas de água, esgoto, energia elétrica, internet, telefonia, publicidade e propaganda, bem como com material didático das duas entidades são suportadas apenas pela sociedade Educacional Mário Quintana, fato que foi informado em resposta à intimação da auditoria fiscal.

Em análise do sítio da Sociedade Educacional Mário Quintana, verificou-se não haver qualquer referência à Sociedade Educacional Três Vendas e que esta entidade também não é conhecida na região de Pelotas/ES onde é pública e notória a existência da “Escola Mário Quintana”.

Outro fato verificado pela auditoria fiscal demonstra a existência apenas formal da Sociedade Educacional Três Vendas refere-se às divergências entre o faturamento bruto informado nas Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica dos anos calendário

2006, 2007 e 2008 e os valores de pagamentos recebidos por essa sociedade de pessoas físicas, constantes dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Indagada sobre tais divergências, a autuada justificou-se com alegação de que possivelmente os pais dos alunos, ao repassar tal informação à SRFB não tenham percebido ou distinguido as razões sociais das duas entidades.

Entende a auditoria fiscal que a Sociedade Educacional Três Vendas é um ente formal, desprovido de interesse social próprio, que serve apenas para separar/dividir/segregar o faturamento bruto e a folha de pagamento de empregados e, com isso, obter vantagem tributária ilícita.

Afirma que uma entidade estabelecida com o único intuito de pagar menos imposto, representa transgressão aos preceitos legais estabelecidos e vilipendiam o instituto da personalidade jurídica que pressupõe interesses próprios, autonomia administrativa e financeira que, no caso dos autos, não existem.

Considera que restou caracterizada uma simulação e menciona o § único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar 104/2001.

A auditoria fiscal faz um quadro demonstrativo das modificações societárias das duas entidades.

A autuada teve ciência do lançamento em 21/12/2010 e apresentou defesa (fls. 195/199), onde alega que são indevidas as contribuições relativas ao período de 01/2006 a 10/2008, uma vez que foram calculadas sobre a folha de salários de terceira empresa (Sociedade Educacional 3 Vendas Ltda), optante pelo SIMPLES e com a qual não mantém vínculo, a despeito de atuarem no mesmo complexo físico, mas em dependências separadas.

Reitera as razões apresentadas na impugnação ao Processo nº 16641.000196/2010-15, no que diz respeito à improcedência da desconsideração da Sociedade Educacional Três Vendas e da soma, para fins de tributação, das receitas dessa sociedade com as receitas da ora impugnante.

Informa que foi constituída em 16/08/1994 com vistas ao desenvolvimento de atividades de ensino médio. Posteriormente, em 03/07/2002, foi constituída a Sociedade Educacional Três Vendas para atuar na área do ensino fundamental e infantil.

Ressalta que embora instaladas no mesmo complexo físico, as dependências utilizadas pelos alunos do ensino fundamental e infantil são completamente separadas das utilizadas pelos alunos do ensino médio. O mesmo aconteceria em relação à direção, coordenação, administração e corpo docente, totalmente distintos para cada sociedade.

Afirma que não houve simulação ou dissimulação, mas planejamento tributário.

Cita doutrina e alega que o § único do art. 116 do CTN não seria auto aplicável faltando, portanto, ao lançamento, embasamento fático e legal.

Destaca que as contribuições referentes às competências 13/2003 e 13/2007 foram informadas nas respectivas GFIPs e recolhidas no prazo legal conforme comprovam GFIPs e guias em anexo.

Requer que a impugnação seja apreciada após o julgamento da impugnação apresentada no processo nº 16.641.000196/2010-15.

Pelo Acórdão nº 10-33.979 (fls. 238/247), a 7ª Turma da DRJ/Porto Alegre julgou a autuação procedente.

Contra tal decisão, a autuada apresentou recurso tempestivo, onde mantém sua argumentação de defesa e alega que o processo 16641.000196/2010-15, cujo objeto é o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica sequer padeceu de julgamento.

Entende que assistindo-lhe razão naquele julgamento, cairia por terra este lançamento reflexo, razão pela qual o acessório não poderia ser julgado antes do principal.

Informa que a Sociedade Educacional Três Vendas Ltda ingressou em juízo com Ação Cautelar Inominada visando o reconhecimento da ilegalidade do ato administrativo e restabelecimento do CNPJ baixado sob o argumento fazendário de que a empresa seria inexistente de fato.

Assim, entende que a matéria núcleo do embate administrativo está *sub judice*, sendo que a Ação Cautelar foi julgada procedente, com a manutenção da medida liminar e determinação de suspensão do Ato Declaratório Executivo DRF/PEL nº 007 de 20/05/2011 que havia baixado de ofício o CNPJ da SETV.

Entende que como a existência de fato ou não da SETV está *sub judice*, a previsível anulação do ato administrativo refletirá na também anulação do lançamento ora recorrido.

No mais, discorre no sentido de demonstrar a existência de fato da SETV e a ausência de simulação.

Os autos foram encaminhados a este conselho para continuidade do recurso interposto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

Inicialmente a recorrente manifesta inconformismo pelo fato da impugnação apresentada contra o lançamento em tela ter sido julgada sem que aquela apresentada nos autos do processo 16641.000196/2010-15, cujo objeto é o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o tenha sido.

No entender da recorrente, não prevalecendo o lançamento cujo objeto seria o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, este, que trata de contribuições previdenciárias também não poderia prevalecer.

Não se vislumbra a conexão alegada pela recorrente. O lançamento em questão é independente daquele que é objeto do processo 16641.000196/2010-15, uma vez que trata-se de lançamentos de tributos diferentes e não relacionados.

Ademais, os presentes autos possuem todas as informações e elementos necessários à perfeita compreensão das razões que levaram ao lançamento, independentemente do destino da autuação relativa ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

A recorrente argumenta que a matéria objeto do lançamento em questão estaria *sub judice* em razão da Sociedade Educacional Três Vendas Ltda ter ingressado em juízo com Ação Cautelar Inominada visando o reconhecimento da ilegalidade do ato administrativo e restabelecimento do CNPJ baixado sob o argumento fazendário de que a empresa seria inexistente de fato.

Infere-se que além do lançamento dos tributos, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu Ato Declaratório Executivo baixando o CNPJ da Sociedade Educacional Três Vendas Ltda.

O ato que baixou o CNPJ foi impugnado e originou o processo nº 16641.000201/2010-81 e, quando do julgamento da impugnação, a autoridade administrativa manifestou-se no sentido de que se encerrara a discussão administrativa, face à submissão da matéria ao Poder Judiciário.

Assim, pretende a recorrente que também nestes autos, a discussão administrativa seja encerrada, ficando no aguardo do trânsito em julgado da decisão judicial.

Não confiro razão à recorrente, uma vez que não é possível dizer que a matéria objeto do presente lançamento estaria *sub judice*, como esta quer fazer crer.

Isto porque o lançamento em questão não teve por motivação a baixa do CNPJ da Sociedade Educacional Três Vendas, aliás, esse fato sequer foi mencionado pela auditoria no Relatório Fiscal.

A auditoria fiscal trouxe vários elementos para amparar o lançamento, sendo que a ocorrência ou não de baixa do CNPJ não me parece relevante para a manutenção ou desconstituição do lançamento.

Portanto, não se tratando de matéria *sub judice*, o recurso tem que ser conhecido e julgado.

A auditoria fiscal, com base em vários fatos que informa no Relatório Fiscal, concluiu que a recorrente havia incorrido em simulação com o intuito de diminuir os encargos fiscais.

A recorrente, por sua vez, argumenta que sua conduta revela-se verdadeiro planejamento tributário.

Pelo planejamento tributário o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos tributos.

No entanto, a liberdade que o contribuinte tem de buscar a redução de custos, dentre os quais os tributários, encontra limites impostos pelo ordenamento jurídico, limites estes que separam a elisão da evasão fiscal.

No presente caso, a recorrente, uma sociedade que atua na área de ensino, por meio da criação de uma segunda empresa, a Sociedade Educacional Três Vendas Ltda, separou as receitas e a folha de pagamento dos empregados entre as duas sociedades.

Tal conduta possibilitou que, nos anos calendário 2006, 2007 e 2008, uma das entidades, a Sociedade Educacional Três Vendas Ltda, fizesse a apuração de seus impostos e tributos com base no SIMPLES. Já a recorrente fez a apuração pelo Lucro Presumido.

Os elementos verificados pela auditoria fiscal que a levaram a concluir que a iniciativa da recorrente levou à ocorrência de verdadeira evasão fiscal foram os que se seguem.

- As empresas possuíam o mesmo endereço e desenvolviam suas atividades nas mesmas instalações físicas.
- As duas empresas possuíam a mesma estrutura administrativa e as despesas de ambas as sociedades, tais como, água, esgoto, energia elétrica, internet, telefonia, publicidade e propaganda, bem como com material didático são suportadas apenas pela autuada, a Sociedade Educacional Mário Quintana Ltda.
- Os imóveis onde funcionam as entidades são de propriedade da Sra Márcia Katz Valério, diretora pedagógica da Sociedade Educacional Mário Quintana Ltda e sócia dessa entidade ou do Sr Carlos dos Santos Valério que é Diretor Geral das duas sociedades educacionais e foi sócio fundador da Sociedade Educacional Mário Quintana. Salientando-se que não existe qualquer ato formal ou contrato para utilização das instalações físicas. A auditoria fiscal questionou a situação e lhe foi informado que o espaço é cedido sem qualquer ônus tendo sido apresentadas declarações de cessão gratuita dos imóveis
- O Sr. Carlos e a Sra. Márcia são casados e o primeiro não pertence aos quadros sociais das entidades, os quais são constituídos pelos

filhos do casal e pela própria senhora Márcia. No entanto, o controle e a administração das entidades cabe ao Sr. Carlos que possui procurações com poderes irrestritos outorgadas pelos sócios, sendo que este senhor foi quem recebeu as intimações da fiscalização.

- Existência de divergências entre o faturamento bruto informado nas Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica dos anos calendário 2006, 2007 e 2008 da Sociedade Educacional Três Vendas Ltda e os valores de pagamentos recebidos por essa sociedade de pessoas físicas, constantes dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Ao ser indagada sobre tais divergências, a autuada justificou-se com alegação de que possivelmente os pais dos alunos, ao repassar tal informação à SRFB não tenham percebido ou distinguido as razões sociais das duas entidades

A meu ver, diante dos fatos relatados, não é possível dizer que se trata de duas empresas independentes, situação necessária para configurar a licitude do procedimento.

As duas empresas possuem em seus quadros sociais membros da mesma família, sendo que a administração e controle desta se dá pelo Sr. Carlos dos Santos Valério.

Entendo que o fato acima, por si só, não seria suficiente para descaracterizar a conduta da recorrente como planejamento tributário.

No entanto, o que me leva a concluir pela inexistência de empresas independentes é o fato destas empresas usufruírem da mesma estrutura administrativa e uma delas arcar com despesas da outra o que, inclusive, afronta o princípio contábil da entidade. Além disso, na região, a recorrente, ainda que tenha fracionado sua folha de pagamento e suas receitas, é conhecida como uma entidade única, ou seja, a “Escola Mário Quintana”.

Não bastasse isso, a auditoria fiscal verificou divergências entre o faturamento que as entidades informaram nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e o que as pessoas físicas contratantes de seus serviços informaram haver pago em suas declarações, levando a inferir que serviços que supostamente foram prestados por uma das sociedades foram faturados em benefício da outra.

Da análise dos fatos apresentados, é possível concluir que a conduta descrita se revela verdadeira simulação.

O Código Civil Brasileiro instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 regula a questão da simulação no Capítulo que trata da Invalidade do Negócio Jurídico e no inciso I do § 1º do artigo 167 temos o exato enquadramento da situação verificada pela auditoria fiscal, *in verbis*:

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

§ 1o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

Na definição de Clóvis Beviláqua, a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado (Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado – 15ª Edição). Segundo Orlando Gomes, ocorre simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiro (Introdução ao Estudo do Direito – 7ª Edição).

Escudada no Princípio da Verdade Material e pelo poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado pelas partes, a Administração, ao verificar a ocorrência de simulação, pode superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária, aos verdadeiros participantes do negócio pois, de acordo com o art. 118, inciso I do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Não restam dúvidas de que todos os expedientes utilizados tinham por objetivo simular negócio jurídico, no qual a *intentio facti* se divorcia da *intentio iuris*, ou seja, a intenção das partes é uma, a forma jurídica adotada é outra.

Nesse diapasão, pode-se citar o entendimento de Heleno Tôrres em sua obra Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária – Ed. Revista dos Tribunais – 2003 – pág. 371:

“Como é sabido, a Administração Tributária não tem nenhum interesse direto na desconstituição dos atos simulados, salvo para superar-lhes a forma, visando a alcançar a substância negocial, nas hipóteses de simulação absoluta. Para a Administração Tributária, como bem recorda Alberto Xavier, é despidendo que tais atos sejam considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes. Eles são simplesmente inoponíveis à Administração, cabendo a esta o direito de superação, pelo regime de desconsideração do ato negocial, da personalidade jurídica ou da forma apresentada, quando em presença do respectivo “motivo” para o ato administrativo: o ato simulado”

Assim, entendo que a auditoria fiscal, na presença de simulação não se obriga a permanecer inerte, pois tais negócios são inoponíveis ao fisco no exercício da atividade plenamente vinculada do lançamento, que no caso em tela encontra respaldo ainda no artigo 149, inciso VII do CTN que dispõe o seguinte:

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

.....

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

A recorrente alega a legalidade da criação da Sociedade Educacional Três Vendas Ltda, no entanto, para alcançar o fato gerador ocorrido, não é necessário que o fisco demonstre que o negócio simulado seja ilegal. Ao contrário, a natureza da simulação pressupõe atos jurídicos lícitos, uma vez que o que a caracteriza é a desconformidade entre a negócio formal e o efetivamente praticado.

Quanto à alegação da recorrente no sentido de que faltaria ao lançamento embasamento fático e legal em razão de a auditoria fiscal haver mencionado o § único do art. 116 do CTN, esta não merece melhor sorte.

Cumprido dizer que embora a auditoria fiscal tenha mencionado o dispositivo no Relatório Fiscal, não se pode dizer que este tenha motivado o lançamento.

Verifica-se que o que sustenta o presente lançamento é toda a situação fática descrita pela auditoria fiscal, de tal sorte que, se fosse suprimida a menção do dispositivo do Relatório Fiscal, ainda assim, o lançamento prevaleceria.

No entanto, quanto à multa aplicada é necessário tecer algumas considerações.

Em razão das alterações introduzidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, a qual estabeleceu a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 e considerando o inciso II, do art. 106 do Código Tributário Nacional que estabelece a possibilidade de retroatividade da lei no caso sistemática mais benéfica ao contribuinte, foi efetuado cálculo comparativo para definição da multa a ser aplicada.

Para tanto, a auditoria fiscal considerou os valores correspondente à multa de mora mais a multa acessória calculadas de acordo com a Legislação vigente à época dos fatos geradores e comparou-as com a multa de ofício prevista na legislação atual.

Entendo que o procedimento utilizado pela auditoria fiscal ao considerar multas de naturezas diversas (de mora, por descumprimento de obrigação acessória e de ofício) não encontra respaldo no arcabouço jurídico existente.

À época dos fatos geradores, vigia a o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação abaixo:

Lei nº 8.212/1991:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, **incidirá multa de mora**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...)*

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

Como se vê da leitura do dispositivo, a multa prevista tinha natureza moratória e era devida inclusive no caso no recolhimento espontâneo por parte do contribuinte.

Além da multa de mora, a Lei nº 8.212/1991 previa a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias, dentre as quais a omissão de fatos geradores em GFIP.

A Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, além de alterar a redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, revogou todos os seus incisos e parágrafos e incluiu na mesma lei o art. 35-A, *in verbis*:

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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Os dispositivos da Lei 9.430/1996, por sua vez dispõe o seguinte:

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:

(...)

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.

A Lei nº 9.430/1996 traz disposições a respeito do lançamento de tributos e contribuições cuja arrecadação era da então Secretaria da Receita Federal, atualmente Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Já o lançamento das contribuições objeto desta autuação obedeciam as disposições de lei específica, no caso, a Lei nº 8.212/1991.

Depreende-se das alterações trazidas pela MP 449/2008, a instituição da multa de ofício, situação inexistente anteriormente.

A auditoria fiscal ao fazer as comparações entre multa de mora mais multa por descumprimento de obrigação acessória e multa de ofício de 75% busca amparo no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN que trata das possibilidades de retroação da lei. Tal artigo dispõe os seguinte:

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 (g.n.)

A meu ver o dispositivo em questão não se aplica ao caso, uma vez que a multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 tem natureza diversa da multa de ofício prevista na legislação atual.

Assim, entendo que deve-se cumprir o que dispõe o artigo 144 do CTN, segundo o qual 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.

Portanto, não há que se falar em aplicação de multa de ofício para fatos geradores ocorridos em períodos anteriores à edição da Medida Provisória 449/2008,

posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Aplica-se, sim, o artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 na redação anterior às alterações trazidas pela citada Medida Provisória.

Há que se ressaltar que a multa de mora, no decorrer do contencioso administrativo era escalonada podendo chegar a 100%, no caso de execução fiscal.

Assim, em obediência ao princípio da razoabilidade, entendo que a multa deve ser aplicada observando-se o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, porém, não deve ultrapassar o percentual de 75% que correspondente à multa de ofício prevista na legislação atual

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que seja aplicada a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época, de tal sorte que não ultrapasse o percentual de 75%.

É como voto.

Ana Maria Bandeira - Relatora