



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

Processo nº 17460.000208/2007-99
Recurso nº 156.042 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **2403-000.849 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de outubro de 2011
Matéria NOTIFICAÇÃO FISCAL
Recorrentes BICAL BIRIGUI CALÇADOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2002 a 31/10/2006

Ementa:

DECADÊNCIA.

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, devendo, portanto, ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional.

NANISMO FISCAL

Ocorre nanismo fiscal quando empresas de maior porte simulam ser menores para usufruir das benesses do regime tributário diferenciado.

PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, determinando o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, ao artigo 35 da Lei 8.212/91 e prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora.

Carlos Alberto Mees Stringari

Presidente/Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, Cid Marconi Gurgel de Souza e Marthius Sávio Cavalcante Lobato.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício apresentado contra Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto, Acórdão 14- 19.023 - 9ª Turma, que julgou procedente em parte o lançamento, oriundo de descumprimento de obrigação tributária legal principal. O crédito inicialmente lançado era de R\$ 6.160.692,90 e após retificado, foi reduzido para R\$ 5.141.711,87.

Segundo a fiscalização, de acordo com o Relatório Fiscal (RF), fls. 118 a 169, os fatos geradores são assim apresentados:

3. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

3.1. As remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados, empregados e contribuintes individuais (empresários), das empresas relacionadas abaixo, todos considerados pela fiscalização como empregados da Notificada, face a existência dos pressupostos caracterizadores da relação de emprego: não eventualidade, pessoalidade, onerosidade e subordinação.:

L. A. DOS SANTOS GARCIA CALÇADOS LTDA - EPP,

L. C. FINATI CALÇADOS LTDA - EPP,

GONÇALEZ & BOSQUETTE LTDA - EPP,

DEBORTOLI & DEBORTOLI CALÇADOS LTDA - EPP,

V.A VITORETTE CALÇADOS LTDA - EPP e

STÁBILE & BENASSE CALÇADOS LTDA - EPP,

A ciência do lançamento ocorreu em 17/04/2007, após o que a recorrente apresentou impugnação.

Buscando verificar o aproveitamento dos recolhimentos havidos nas empresas de pequeno porte acima citadas, por meio da Resolução 941 -9ª Turma, da DRJ Ribeirão Preto, o processo baixou em diligência.

Os detalhes do lançamento estão bem apresentados no relatório do acórdão da DRJ e por essa razão aqui o transcrevo:

Da Lavratura Fiscal:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização referente às contribuições sociais devidas à Seguridade, correspondentes à parte da empresa, alíquota RAT — destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do

trabalho e aquelas destinadas a outras entidades e fundos — Terceiros (Salário-educação, SENAI, Sesi e SEBRAE), no montante de R\$ 6.160.692,90 (seis milhões, cento e sessenta mil, seiscentos e noventa e dois reais e noventa centavos). DEBCAD 37.069 622-0, consolidado em 02/04/2007.

A autoridade lançadora esclarece que a fiscalização considerou como empregados da notificada, para fins de aplicação da legislação previdenciária, todos os empregados e contribuintes individuais (empresários) que "formalmente" prestaram serviços às empresas mencionadas no Relatório Fiscal de fls. 118/169.

O crédito constituído na presente NFLD teve por base os valores lançados em folhas-de-pagamentos das Empresas de Pequeno Porte — EPP a seguir relacionadas, sendo consideradas as deduções legais cabíveis (salário-família e salário-maternidade):

- L.A. DOS SANTOS GARCIA CALÇADOS LTDA — EPP;*
- L.C. FINATI CALÇADOS LIDA — EPP;*
- GONÇALEZ & BOSQUETTE LTDA — EPP;*
- DEBORTOLI & DEBORTOLI CALÇADOS LIDA — EPP;*
- V.A. VITORETTE CALÇADOS LIDA — EPP;*
- STÁBILE BENASSE CALÇADOS LIDA — EPP.*

Os fatos que levaram a fiscalização a considerar empregados formalmente admitidos pelas EPP, além de seus sócios gerentes, como empregados, de fato da BICAL, nos lermos do Relatório Fiscal, são trazidos a seguir:

A empresa BICAL trabalha no ramo de fabricação e comercialização de calçados, tendo iniciando suas atividades em 24/12/1965, verificando-se a partir da competência 09/2001 uma gradativa redução em seu quadro de empregados, à medida que foram sendo criadas as cinco Empresas de Pequeno Porte — EPP, que absorveram os empregados da BICAL.

Constatou-se que os empregados e sócios-gerentes das EPP trabalham no endereço da BICAL, bem como, naqueles onde funcionavam suas filiais, sendo que de fato tais empresas se fundem, formando um estabelecimento só uma empresa só, com toda sua atividade gerenciada pela BICAL.

Mais adiante, no item 23 do Relatório Fiscal (fls. 147/149) discorre a autoridade lançadora acerca do controle gerencial único afirmando ser irrelevante a vinculação formal dos trabalhadores, pois os mesmos agem como se estivessem respondendo pela BICAL.

Deparou-se ainda a autoridade fiscal com empregados registrados em nome das EPP cujas funções não condizem com suas atividades. Tais empregados exercem atividades que estariam sob a responsabilidade da BICAL.

A seguir, no item 24 do Relatório Fiscal (fls. 149/153), aponta com maiores detalhes os aspectos fáticos que caracterizam os empregados formalmente contratados pelas EPP como empregados, de fato, da BICAL, concluindo que os serviços prestados por tais trabalhadores incluem-se na atividade-fim da BICAL e que a legislação brasileira consagrou o instituto da terceirização, mas que o mesmo não é absoluto e:

"NEM PODERIA SER DIFERENTE, SOB PENA DE SE PERMITIR QUE UMA EMPRESA EXISTISSE SEM PRECISAR CONTRATAR DIRETAMENTE NENHUM EMPREGADO." (fls. 152)

No item 28 do Relatório Fiscal (fls. 156/157) ocupa-se da "subordinação hierárquica" dos empregados das EPP em relação à BICAL, registrando que o controle de frequência da jornada de tais trabalhadores ficam arquivados nas dependências da BICAL, juntamente com os dos demais empregados.

Afirmou ainda que a divisão apenas no plano formal da "empresa mãe" (BICAL) teve como objetivo possibilitar que as EPP criadas, ao optarem pelo SIMPLES, afastassem as alíquotas de 20% da contribuição patronal, 2% do RAT e 5,8% destinada aos Terceiros.

Na sequência, apresenta detalhado quadro da constituição societária das EPP e analisa os contratos de industrialização celebrados entre estas e a BICAL, os quais entende reveladores da dependência financeira das EPP em relação à BICAL.

Às fls. 147, aponta que as EPP não possuem instalações, máquinas e equipamentos próprios, sendo os mesmos cedidos pela BICAL, arcando esta ainda, com despesas de telefone, água e esgoto, energia elétrica, combustíveis, lubrificantes, manutenção de veículos, manutenção de máquinas e equipamentos, manutenção e reforma de prédios e instalações.

Nos itens 25/27 do Relatório Fiscal (fls. 153/156) aborda outros aspectos da dependência econômica das EPP em relação à BICAL verificados na contabilidade das EPP, bem como, nas notas fiscais por estas emitidas.

Além disso, procedeu à verificação física dos trabalhadores nas empresas envolvidas, concluindo que nenhuma EPP funciona ou funcionou nos endereços constantes em seus contratos sociais, mas sim no endereço da matriz da BICAL ou nos de suas filiais atualmente inativas.

Todos os sócios gerentes das EPP são ex-funcionários da BICAL, entendendo a fiscalização que os mesmos se caracterizam como empregados desta. Discorre sobre os requisitos necessários à caracterização do vínculo empregatício (pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade) em cada um dos casos.

Em continuidade, aborda o princípio da primazia da realidade sobre a forma e o enunciado 331 do TST. Elabora um resumo dos fatos verificados, afirma que embora regularmente constituídas, as EPP não existem de fato, tendo em vista não possuírem patrimônio próprio. Cita os artigos 9º. e 444 da Consolidação das Leis do Trabalho — CLT com o fito de embasar legalmente a desconsideração dos vínculos empregatícios dos empregados formalmente admitidos pelas EPP, bem como, a suposta condição de seus "sócios gerentes".

RECURSO VOLUNTÁRIO

Contribuinte, inconformado com a decisão de primeira instância apresentou Recurso Voluntário onde, resumidamente, argumenta o seguinte:

- Decadência, pelo confronto da distância entre os fatos geradores e a data da ciência da decisão da DRJ.
- Ilegalidade da inclusão dos sócios no pólo passivo
- Nulidade, visto que a ciência do início dos procedimentos de fiscalização e os Mandados de Procedimento Fiscal que visavam prorrogar o período de fiscalização (Mandados de Procedimento Fiscal Complementar que resultaram na lavratura da presente NFLD foram dadas somente ao contador da Recorrente, Sr. André Baltazar Filho, o qual não é representante legal, mandatário ou preposto da empresa.
- O contexto macro-econômico exigiu das indústrias desse setor, que se desvencilhassem, em todos os aspectos possíveis (inclusive no que concerne à administração da mão-de-obra), de determinadas etapas iniciais de sua linha de produção, terceirizando-as a pequenas micro empresas, das quais ela se tornou a principal cliente.
- A Recorrente iniciou suas atividades há mais de 40 anos, e sua manutenção no mercado deveu-se à sua capacidade de adaptação às alterações comerciais e industriais que atingiram o setor mundialmente.
- A adaptação às exigências do mercado significou a busca por especialização continua das empresas, que passaram a se dedicar a etapas autônomas da produção.
- Os trabalhadores, conhecedores desta situação e detentores da expertise necessária, optaram por rescindir a relação de emprego com uma determinada empresa, passando a ter a possibilidade de prestar serviços para diversas empresas, sem subordinação.
- Nossos tribunais já entendem ser plenamente possível a terceirização da atividade fim da empresa.

TRANSFERÊNCIA DE EMPREGADOS

- Com os dados do anexo IV — "Demonstrativo Transferência de Empregados" — se verifica que no período autuado, a Recorrente demitiu nada menos do que 1.035 empregados. E desses empregados demitidos, apenas 216 deles foram contratados posteriormente pelas EPP.
- No mesmo período, segundo também o levantamento da fiscalização, foram contratados 1.734 empregados, que nunca foram empregados da Recorrente.
- Os empregados da Recorrente não foram demitidos e contratados pelas EPP de imediato. Se for analisada a frequência do hiato de tempo entre a demissão e futura contratação destes empregados teremos as seguintes faixas:
 - De 0 a 30 dias — 13 empregados;
 - De 31 a 60 dias — 03 empregados;
 - De 61 a 90 dias — 35 empregados;
 - De 91 a 120 dias — 20 empregados; e
 - Com mais de 121 dias — 145 empregados.

UNICIDADE DO ESTABELECIMENTO

- De início, a produção foi terceirizada quando da contratação de EPP que assumiriam a responsabilidade pela produção, conforme contrato de industrialização, e o honraram esse contrato por meio de cessão de mão-de-obra à Recorrente. A cessão de mão-de-obra foi a forma escolhida por diversas razões, especialmente porque permitia à Recorrente fiscalizar mais de perto as atividades dos seus prestadores de serviços (expediente que não encontra vedação legal).
- Foram contratadas EPP de antigos empregados, de confiança da Recorrente, que tinham capacidade técnica indiscutível e comprovada, que estavam alinhados com as práticas da empresa, e que sabiam como o serviço deveria ser prestado dentro dos conceitos e condições exigidos pela Recorrente.
- As EPP de confiança contratavam seus empregados e os cediam à Recorrente, que dispunham do maquinário, locais e meios de produção próprios. É importante ressaltar que neste primeiro momento, as EPP não dispunham de capital para fazer investimentos, adquirir maquinário e meios de produção, e por essa única razão, utilizaram os meios de produção que eram da Recorrente.
- O trabalho era realizado sob a supervisão técnica e responsabilidade exclusiva das EPP, segundo as especificações (e não ingerência) técnicas da Recorrente, que encomendava o serviço.

- Nesse primeiro momento da terceirização, a cessão de mão-de-obra era clara, e se mostrava como a única forma pela qual se poderia terceirizar confortavelmente a produção naquele momento.
- Era patente a cessão de mão-de-obra que houve a retenção e recolhimento sobre os valores relativos aos pagamentos da mão-de-obra, na forma disposta pela legislação em vigor.
- A única exceção a essa regra de cessão de mão-de-obra como forma de prestação de serviços de industrialização era a empresa L. A. dos Santos Garcia Calçados Ltda. — EPP, que desde a sua constituição, em 2002, funcionou em estabelecimento totalmente apartado da Recorrente e prestou simples serviços de industrialização.
- Com o passar do tempo, tendo verificado que a experiência com a empresa L. A. dos Santos Garcia Calçados Ltda. — EPP havia funcionado muito bem, decidiu a Recorrente adotar o mesmo modelo com as outras prestadoras de serviços, não mais tomando mão-de-obra, mas segregando seu estabelecimento e cedendo o espaço produto dessa segregação as EPP prestadoras de serviço.
- Os termos de verificação lavrados pela fiscalização, além de não terem sido entregues no momento da sua lavratura, só teriam supostamente verificado a presença de empregados em outra localidade, num único determinado momento, não servindo de prova de que os serviços são CONTINUAMENTE prestados em outros locais que não as dependências de cada uma das EPP.
- As EPP L. A. dos Santos Garcia Calçados Ltda. e L. C. Finatti Calçados Ltda. se localizam em endereços diferentes dos estabelecimentos da Recorrente, não havendo qualquer ligação física entre tais estabelecimentos.
- A fiscalização não logrou êxito em apresentar qualquer elemento que demonstre que as decisões e gerência das atividades das EPP não partem deles.
- Os contratos de industrialização apenas estabelecem que os produtos serão industrializados de acordo com as suas especificações, com os materiais fornecidos por ela.
- A exclusividade da prestação de serviços só ocorre por dois motivos: a necessidade de sigilo profissional, e que as próprias EPP não têm capacidade ociosa para prestar serviços para outras empresas.

DEPENDÊNCIA FINANCEIRA

- Mútuos, adiantamento de produção e empréstimos são instrumentos comuns na vida de qualquer empresa. São pactuados em condições comerciais e foram ou estão sendo integralmente honrados pelas partes.

- As transferências on-line se realizaram com a finalidade de pagamento das notas fiscais e recibos emitidos pela prestação dos serviços realizados, e se processam A medida da disponibilidade da Recorrente.
- Se a Recorrente dispõe de tratamento diferenciado com as empresas que lhe prestam serviços, isso só indica um bom relacionamento entre fornecedor e tomador de serviços, mas nunca uma dependência financeira.
- Com relação a existência de prejuízos crescentes em todos os anos, é curioso verificar que a fiscalização só mencionou os resultados até o ano de 2005, quando deveria ter mencionado também que a exceção das empresas L. C. Finatti e Stabile & Benassi, as outras EPP (L.A. dos Santos Garcia, Gonçalves & Bosquette e Debortoli & Debortoli) obtiveram em 2006 lucros que abateram a integralidade dos prejuízos acumulados.
- Com relação as EPP L. C. Finatti e Stabile & Benassi, estas obtiveram lucros elevados em 2006, que reduziram sensivelmente os prejuízos acumulados nos anos anteriores.
- Outro elemento deve ser trazido aos autos para demonstrar a independência financeira das EPP. São os contratos de abertura de crédito para aquisição de máquinas necessárias à fabricação de calçados firmados pelo Banco do Brasil S/A com as EPP Stabile & Benassi, L. C. Finatti e L. A. dos Santos Garcia.

DEPENDÊNCIA OPERACIONAL

- Desde a criação, as EPP tomaram serviços de contabilidade e recursos humanos da empresa Marcotec & Associados S/C Ltda., sendo essa a empresa responsável pelos controles contábeis, financeiros e de recursos humanos dessas empresas.
- As empresas que compõem um pólo produtivo associam-se para buscar uma eficiência global. E nessa busca por eficiência, estabelecem um relacionamento diferenciado, que acaba por gerar uma padronização de procedimentos, que evita praticas incongruentes ou conflitantes entre as empresas "parceiras".
- É justificável que a Recorrente influencie as EPP na realização dos procedimentos operacionais, contábeis, financeiros e de recursos humanos, para que haja o estabelecimento de procedimentos eficientes e não conflitantes.
- Existência da prestação de serviços de industrialização por outras EPP, indevidamente desconsideradas pela fiscalização.

RECURSO DE OFÍCIO

A DRJ recorreu de ofício por força do artigo 366 do Decreto 3.048/99 juntamente com Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008 que estabelecem a obrigatoriedade do recurso de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), verificado por processo.

No caso concreto, a redução do débito foi maior que um milhão e decorreu do aproveitamento dos recolhimentos de contribuições previdenciárias efetuados em nome das EPP.

Registro que quanto a esses recolhimentos o sujeito passivo não manifestou qualquer inconformismo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

Os recursos são tempestivos e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões.

PRELIMINARES

DECADÊNCIA

O contribuinte apresenta tese onde, para determinar a decadência, deve-se calcular o intervalo de tempo entre o fato gerador e a ciência de decisão de primeira instância do contencioso fiscal, quando esta decisão retifica o lançamento.

Busca fundamentar sua tese no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN.

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.

O contribuinte desconsidera o lançamento fiscal como pronunciamentos do Fisco.

Considero, conforme estabelecido nos artigos 150 e 173 do CTN, para cálculo da decadência o intervalo de tempo entre a ciência do lançamento e a ocorrência do fato gerador ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado e a ciência do lançamento.

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.

O lançamento refere-se ao período de 07/2002 a 10/2006.

A ciência do lançamento ocorreu em 17/04/2007.

Pelo exposto, não acato a tese de decadência.

NULIDADE

O contribuinte alega que a ciência do início dos procedimentos de fiscalização e os Mandados de Procedimento Fiscal que visavam prorrogar o período de fiscalização (Mandados de Procedimento Fiscal Complementar) que resultaram na lavratura da presente NFLD foram dadas somente ao contador da Recorrente, Sr. André Baltazar Filho, o qual não é representante legal, mandatário ou preposto da empresa e que por essa razão o lançamento é nulo.

A fundamentação da tese é o artigo 588 da Instrução Normativa SRP nº 3/2005.

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 588. *Será dada ciência do MPF ao sujeito passivo da seguinte forma:*

I - pessoal, comprovada com a assinatura do representante legal, do mandatário ou do preposto do sujeito passivo;

Verifica-se que a legislação teve o escopo de não restringir as pessoas aptas ao recebimento do MPF. Assim, além do representante legal e do mandatário, incluiu também no rol das pessoas com tal competência o preposto do sujeito passivo.

Por definição, reveste-se da condição de preposto aquele que se compromissa ao cumprimento de uma obrigação ou à prestação de um serviço, sob as ordens e remuneração do preponente.

Foi o que aconteceu, a fiscalização foi atendida, representando a empresa, dentre outras coisas, disponibilizando para a fiscalização documentos e esclarecimentos, e está registrado no Relatório Fiscal, pelos empregados André Baltazar Filho - Contador, Orivaldo Antonio Biassi - Encarregado do Depto. Pessoal, Vanderlei de Azevedo — Auxiliar de Depto. Pessoal, Cristiana Augusta Garcia — Auxiliar de Contabilidade e Jairo Bogalho Agostinho — Analista de Sistemas.

39. A fiscalização foi atendida no Escritório da BICAL — Birigui Calçados Indústria e Comércio Ltda localizado na Travessa Marechal Deodoro, 56— centro — Birigui— SP, e por seus empregados André Baltazar Filho - Contador, Orivaldo Antonio Biassi - 111/ Encarregado do Depto. Pessoal, Vanderlei de

Azevedo — Auxiliar de Depto. Pessoal, Cristiana Augusta Garcia — Auxiliar de Contabilidade e Jairo Bogalho Agostinho — Analista de Sistemas.

Não percebo prejuízo nem vejo razão para acatar a tese de nulidade.

MÉRITO

RECOLHIMENTOS

O recurso de ofício foi interposto pela redução do débito decorrente do aproveitamento dos recolhimentos de contribuições previdenciárias efetuados em nome das EPP.

Registro que quanto a esses recolhimentos o sujeito passivo não manifestou qualquer inconformismo.

A retificação de débito por parte do Fisco tem apoio no CTN.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

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

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

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

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

O acórdão assim se expressa:

Quanto aos recolhimentos em GPS de contribuições previdenciárias efetuados em nome das EPP, reporto-me às considerações formuladas na Resolução 941 (fls. 958/966), sustentando no presente voto que as mesmas devem ser aproveitadas, pois, ante a situação constatada pela fiscalização concernente à existência de fato de apenas uma pessoa jurídica (BICAL), representam recolhimentos feitos pela própria.

Isto posto e, considerando-se os valores dos recolhimentos apresentados pela fiscalização (fls. 970/989), em relação aos quais o sujeito passivo não manifestou qualquer inconformismo, apesar de regularmente cientificado a manifestar-se no prazo de 10 (dez) dias, merece acolhida o pleito formulado pela notificada nesse sentido, devendo o lançamento fiscal ser retificado mediante o aproveitamento dos exatos valores informados pela fiscalização relativos às GPS recolhidas em nome das EPP.

Entendo correta a apropriação e conseqüente retificação do lançamento conforme Discriminativo Analítico de Débito Retificado - DADR.

NANISMO FISCAL

A Constituição Brasileira, quando discorreu sobre a Ordem Econômica e Financeira, estabeleceu nos Princípios Gerais da Atividade Econômica o incentivo às microempresas e às empresas de pequeno porte, por meio de tratamento jurídico diferenciado, pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno

porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

A Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, estabeleceu tratamento tributário diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às microempresas e as empresas de pequeno porte, instituindo o regime tributário denominado Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas – SIMPLES.

A inscrição no SIMPLES implicava pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições:

- a) Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ;
- b) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;
- c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS;
- e) Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI;
- f) Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam a Lei Complementar nº84, de 18 de janeiro de 1996, os arts. 22 e 22A da Lei nº8.212, de 24 de julho de 1991 e o art. 25 da Lei nº8.870, de 15 de abril de 1994.

Sem sombra de dúvidas, o incentivo fiscal, no que se refere à obrigação principal, concentrou-se nas contribuições para a seguridade social, que constituem o objeto do lançamento aqui discutido.

Quando um país opta por tratamento tributário favorecido para pequenas empresas, surge uma prática ilegal denominada *nanismo fiscal*, onde empresas de maior porte simulam ser menores para usufruir das benesses do regime tributário diferenciado.

No Brasil, por conta da redução da carga tributária concentrada nas contribuições previdenciárias, a prática mais usual é a abertura de novas empresas (ME ou EPP) funcionando esta nova empresa como filial, isto é, com subordinação, gestão pela “matriz”, etc.

Registro que uma das vedações à opção pelo SIMPLES é para empresa que seja resultante de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento da pessoa jurídica.

A tese apresentada pelo Fisco é que houve simulação.

A tese apresentada pelo contribuinte é que se trata de terceirização.

Antes da apreciação dos fatos, apresento o Enunciado 331 do TST.

TST Enunciado nº 331- Contrato de Prestação de Serviços – Legalidade

I- A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

Destacarei alguns pontos do relatório Fiscal para fundamentar a conclusão que houve simulação e que é correto efetuar o lançamento considerando os segurados como empregados da BICAL.

- Depoimento do Sr Valdair Vitorette à fiscalização informando que a Bical pediu o seu nome e de sua esposa "emprestados" para abrir uma empresa e que a empresa foi aberta no endereço de sua residência, porem, desde o inicio das atividades sempre funcionou no prédio da Bical na Travessa Marechal Deodoro, 56.

V. A. VITORETTE CALÇADOS LTDA — EPP

Em visita a sua sede da empresa no endereço constante do contrato social: Rua Manoel Domingos Ventura, 605 — Vila Xavier — Birigui — SP, no dia 22/12/2006, às 17 horas e 50 minutos (Termo de Verificação Física encontra-se às fls. 258 no Anexo VI), ir verificamos que se trata da residência de Valdair Vitorette e Andréia do Nascimento Belmonte Vitorette, respectivamente sócio-gerente e sócia-quotista da empresa.

Atendeu a fiscalização o Sr. Valdair Vitorette e nos informou que a Bical pediu o seu nome e da Andréia "emprestados" para abrir a empresa. A empresa foi aberta no endereço de sua residência, porem, desde o inicio das atividades sempre funcionou no prédio da Bical na Travessa Marechal Deodoro, 56.

Trabalhava na Bical como Chefe de Seção de Montagem e que com a criação da nova empresa nada mudou, pois ficou trabalhando na mesma função e no mesmo local Em 20/05/2004, resolveu pedir demissão da Bical — Birigui Calçados Indústria e Comércio Ltda, transferindo a "empresa" para outros dois empregados da Bical: Mércia Stábile e Cristiano Benasse, Voltou a trabalhar na filial da BICAL, localizada na cidade de Aparecida do Taboado — MS, como Gerente de Produção, no período de 15/03/2006 a 02/08/2006, Livro de Registro de Empregados fls. 14 (cópias anexas fls. 530/531- ANEXO XIII).

- Controle gerencial único. Todos controles administrativos e financeiros são realizados nas dependências da BICAL.

Assim, os mesmos funcionários na sede da empresa BICAL Birigui Calçados Indústria e Comércio Ltda., em seu turno normal de trabalho, elaboram todos os documentos das seis empresas, tais como folhas de pagamento (e o próprio pagamento dos salários), pagamento das contribuições previdenciárias, pagamento do FGTS e entrega da GFIP, Registro dos Empregados, Anotações nas CTPS, emissão das CAT, controle dos cartões de ponto e demais documentos fiscais, geração e apresentação da Folha de Pagamento e da Contabilidade em Arquivos Digitais, como também atendem a fiscalização e assinam MPF — Mandado de Procedimento Fiscal e TIAD — Termo de Intimação para Apresentação de Documentos e Recibos de Entrega de Arquivos Digitais.

...

À título de exemplos, as GFIP — Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social das Empresas de Pequeno Porte - EPP são processadas e transmitidas pela BICAL, conforme consta dos "Protocolo de Envio de Arquivos Conectividade Social" (f Is. 589 a 635 - Anexo XV) e dos "Protocolo de Arquivos SEFIP" (fls. 637 672 - Anexo XVI). e da GFIP WEB — "Informações do Responsável" (fls. 779/780 11/— ANEXO XIV)

Nos Protocolos citados acima, além de constar a BICAL como a empresa responsável pelo processamento e envio dos arquivos, consta também o telefone para contato 3643-2123 do Depto. Pessoal da BICAL.

Nos "Recibos do CAGED — Via Internet para Movimentação Mensal" (fls. 674 685 - ANEXO XVII) e "Extrato da Movimentação Processada — CAGED" (fis. 686 — ANEXO XVII) das Empresas de Pequeno Porte - EPP, constam vários dados que evidenciam que tais documentos são emitidos, processados e transmitidos pela BICAL, os quais destacamos: Responsável:- Vanderlei de Azevedo — Orivaldo Biassi, telefone: — 3643- 2123, e-mail: dpRbical.com.br

Os recibos de Entrega de Arquivos Digitais da Folha de Pagamento e da Contabilidade de todas as Empresas de Pequeno Porte — EPP (f Is. 736 a 749 - ANEXO XXI) foram elaborados na Bical por Jairo Bogalho Agostinho -Responsável Técnico e assinado como Responsável/preposto André Baltazar Filho.

...

Finalmente, para ratificar todos os fatos relatados que contemplam provas evidentes de que o controle gerencial, financeiro e administrativo de todas as Empresas de Pequeno Porte — EPP é único, realizada por empregados da BICAL e nas dependências desta, juntamos às (f Is. 781 a 787 - ANEXO XXIV) , correspondência e anexos enviados pela BICAL em 11 de setembro de 2006 ao Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias de Calçados de Birigui, assinada pelo Encarregado do Depto.

Pessoal Orivaldo Antonio Biassi, da qual transcrevemos parte abaixo:

"ENCAMINHAMOS PARA VOSSO CONTROLE, CÓPIAS DAS GUIAS DE RECOLHIMENTO DO INSS, FGTS E O CAGED, REFERENTE O MÊS DE AGOSTO/2006, DAS EMPRESAS RELACIONADAS ABAIXO: BICAL - BIRIGUI CALÇADOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LIDA, L C FINATI BIRIGUI LTDA EPP, STÁBILE & BENASSE CALÇADOS LTDA EPP, L A DOS SANTOS GARCIA CALÇADOS LTDA EPP, DEBORTOLI & DEBORTOLI CALÇADOS LTDA EPP, GONÇALEZ & BOSQUETTE CALÇADOS LTDA EPP"

- Os proprietários da EPP não se ocupam gerenciando suas empresas mas sim trabalhando como empregados da BICAL.

10. Os sócios das EPPs criadas não as gerenciam, mas sim continuam trabalhando nas dependências da Bical, os mesmos foram localizados nos setores relacionados abaixo, quando da assinatura dos Mandado de Procedimento Fiscal —Prorrogação em 21/12/2006.

...

24.1. Tarefas e Apresentação Funcional

Em verificação física realizada nas dependências das empresas envolvidas: BICAL e as Empresas de Pequeno Porte - EPP, constatamos que não existe separação entre elas, pois além dos sócios destas que continuam trabalhando na BICAL, permanecendo em seus cargos, existe também empregados registrados em uma empresa e prestando serviços em outra.

- Empresas com prejuízos crescentes, sendo que a quase totalidade das despesas referem-se à folha de pagamento.

Os Balanços Patrimoniais das Empresas de Pequeno Porte (fls. 534 a 587 - ANEXO XIV) , somente a GONÇALEZ & BOSQUETTE LTDA — EPP obteve lucro no exercício de 2005 de apenas R\$ 10.827,13, os das demais apresentaram prejuízos como resultados em todos os exercícios, que se acumulam desde os inícios de suas atividades, os quais transcrevemos abaixo:

L C FINATI CALÇADOS LTDA — EPP: exercício 2002— R\$ 28.122,44, exercício de 2003 — R\$ 74.759,85, exercício de 2004 — R\$ 108.112,22 e exercício de 2005 —R\$ 500.874,28.

L A DOS SANTOS GARCIA CALÇADOS LTDA — EPP: exercício 2003 —R\$ 17.058,62, exercício de 2004— R\$ 2.625,31 e exercício de 2005 — R\$ 53.532,25

STÁBILE & BENASSE CALÇADOS LTDA — EPP: exercido de 2004 —R\$ 87.943,69 e exercício de 2005— R\$ 638.248,37

*DEBORTOLI & DEBORTOLI CALÇADOS LTDA — EPP:
exercício de 2005 R\$ 59.983,37*

As despesas registradas nos Balancetes de Verificação Mensais e nos Balanços Patrimoniais das Empresas de Pequeno Porte derivam em sua quase totalidade (entre 90% e 98,5%) da folha de pagamento (e respectivos encargos trabalhistas), conforme "DEMONSTRATIVO DAS DESPESAS DAS EPP— EMPRESAS DE PEQUENO PORTE" (fls. 189 a 195 —ANEXO III)

- Empresas criadas para industrialização para terceiros têm em seus quadros profissionais como auxiliar de exportação, estilista, assistente de marketing, designer gráfico, modelista.

12. Os cargos relacionados no item 11 acima (Programador, Auxiliar de Exportação, Designer Gráfico, Estilista, Modelista, Office Boy, Promotora de Vendas, Vendedora, Assistente de Marketing, Auxiliar de Escritório, Auxiliar de PCP, Auxiliar de Vendas, Recepcionista, Auxiliar de Estilismo) não condizem com os Instrumento Particular de Contrato de Industrialização, conforme cópias de fls. 459 a 470 — ANEXO IX - analisados no Rem 14. Para empresas que prestam serviços exclusivamente à outra e • nas suas dependências, tais funções seriam responsabilidade da Contratante, ou teriam de ter um contrato de prestação de serviços específicos para as atividades não discriminadas nos Instrumento Particular de Contrato de Industrialização.

...

Estes cargos relacionados acima não condizem com a condição do Contrato de Industrialização de calçados — já analisado no item 14. Para empresas que prestam serviços exclusivamente à outra e nas suas dependências, tais funções seriam responsabilidade da Contratante, ou teriam de ter um contrato de prestação de serviços específicos para as atividades não discriminadas nos Instrumentos Particular de Contrato de Industrialização.

No caso em questão, fica evidente ter ocorrido tão-somente a divisão formal da empresa-mãe — BICAL Birigui Calçados Indústria e Comércio Ltda, para que por meio da opção pela tributação do SIMPLES, as cinco empresas de pequeno porte criadas, pudessem afastar as alíquotas de: 20% da contribuição patronal, 2% destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho; e 5,8% destinadas aos Terceiros.

...

INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE INDUSTRIALIZAÇÃO

" Cláusula 1ª (primeira): Mediante ordens de produção, relatórios, planos de trabalho, fichas técnicas e instruções escritas e verbais a Contratada se obriga a executar, por sua conta e risco, todos os serviços de industrialização dos produtos objetos da fabricação da Contratante, bem como de suas partes e peças, dentro das normas, especificações e padrões técnicos, nos prazos determinados pela Contratante."

" Claussula 2ª (segunda) — A CONTRATANTE se obriga a fornecer, por sua conta e risco, todos os materiais necessários para a industrialização dos produtos de seu objeto, bem como, de energia elétrica, água combustíveis, lubrificantes e demais insumos próprios da industrialização ora contratada, nas quantidades e prazos suficientes."

Cláussula 3ª (terceira) — As máquinas, suas partes e se, peças, instalações industriais, ferramentas mecânicas e manuais, 11/ bem como os prédios e edificações, serão cedidos pela empresa CONTRATANTE diretamente para a empresa CONTRATADA, mediante locação, sublocação ou comodato, somente durante a vigência deste contrato."

- Redução do número de funcionários da BICAL.

5. A quantidade de empregados da BICAL Birigui Calçados Indústria e Comércio Ltda no período de 12/1998 a 08/2001 variou entre 1200 e 1500, quando a partir de 09/2001 iniciou uma redução gradativa para 1272, em 06/2002 para 946, em 01/2003 para 689, em 01/2004 para 495, em 02/2005 para 388, em 07/2006 para 258.

- Criação das EPP e absorção dos ex-empregados da BICAL.

7. Gradativamente a medida em que o quadro de empregados da Bical Birigui Calçados Indústria e Comércio Ltda reduzia, foram se criando as cinco Empresas de Pequeno Porte - EPP, as quais absorveram empregados da BICAL,

Destaco haver coincidência entre o prazo de seguro desemprego e o intervalo de tempo entre a demissão da BICAL e admissão nas EPP.

- Todos trabalhando nas instalações da BICAL, nas máquinas da BICAL, com as despesas de água e energia elétrica pagas pela BICAL, instalações industriais, ferramentas mecânicas e manuais, bem como os prédios e edificações, etc, tudo da BICAL. As EPP não têm instalações, nem máquinas nem equipamentos próprios.

8. As Empresas de Pequeno Porte — EPP, relacionadas no item 7 acima apresentam todos os seus empregados, inclusive sócios-gerentes, trabalhando indistintamente no endereço do estabelecimento matriz, como também nos endereços onde

anteriormente funcionavam os estabelecimentos filiais da BICAL Birigui Calçados Indústria e Comércio Ltda. De fato, tais empresas se fundem, formando um estabelecimento só, que tem toda a sua atividade gerenciada e elaborada no endereço da BICAL e por funcionários que estão lá a sua disposição.

...

Ainda, conforme análise da contabilidade fornecida através de Arquivos Digitais como também, os Instrumentos Particular de Contrato de Industrialização das cinco empresas envolvidas, as mesmas não possuem instalações, máquinas e equipamentos, pois os mesmos são cedidos pela BICAL.

- Confusão entre as empresas, com empregado de uma trabalhando em outra.

9. Conforme "TERMOS DE VERIFICAÇÃO FÍSICA" fls.. 250 a 258 - ANEXO VI, ficou evidente a ligação entre a BICAL e as cinco Empresas de Pequeno Porte - EPP, pois há empregados registrados em uma e trabalhando em outra, demonstrando que na realidade formam uma empresa só, existindo rodízio e revezamento de empregados entre todas as seis empresas:

9.1. Empregados da DEBORTOLI & DEBORTOLI CALÇADOS LTDA - EPP, trabalhando na L A DOS SANTOS GARCIA CALÇADOS LTDA – EPP, conforme "TERMO DE VERIFICAÇÃO FÍSICA" de fls. 253...

9.2. Empregado da GONÇALEZ & BOSQUETTE LTDA — EPP trabalhando na recepção da BICAL Birigui Calçados Indústria e Comércio Ltda, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FÍSICA" de fls. 251...

9.3. Empregados da GONÇALEZ & BOSQUETTE LTDA — EPP, trabalhando na L. C. FINATI CALÇADOS LTDA — EPP , endereço Anchieta 397: conforme...

...

9.6. Empregada da L. A. DOS SANTOS GARCIA CALÇADOS LTDA —EPP trabalhando como Recepcionista na BICAL Birigui Calçados Indústria e Comércio Ltda: conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FÍSICA"...

9.7. Empregados da BICAL Birigui Calçados Indústria e Comercio Ltda, trabalhando na L. C. FINATI CALÇADOS LTDA — EPP...

- Caracterização de emprego.

24.4. Características de Segurados Empregados::

Todos os trabalhadores das cinco empresas de pequeno porte, para esta fiscalização, atendem aos pressupostos necessários à caracterização de segurados empregados da empresa BICAL Birigui Calçados Indústria e Comércio Ltda, consoante o disposto no art. 3º da CLT e o art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei..8.212/91, como segue;

*a) **Pessoalidade** — todos prestam serviços pessoalmente nas dependências da empresa BICAL Birigui Calçados Indústria e Comércio Ltda, sem intermédio de outrem. O contrato de trabalho é "intuito personae", ou seja, os trabalhadores não podem se fazer substituir em seu "mister, tendo de prestá-lo pessoalmente.*

*b) **Não-Eventualidade** - trabalham, de fato, cotidianamente na empresa BICAL Birigui Calçados Indústria e Comércio Ltda., objetivando atender as atividades normais da empresa. A frequência é controlada por cartão de ponto.*

*c) **Subordinação** — trabalham para a empresa BICAL Birigui Calçados Indústria e Comércio Ltda., tendo que obedecer as normas da emPresa e ordens de seus superiores.*

Cumprem funções específicas, supervisionadas pela chefia direta — às vezes le investidos no cargo de chefia —, tanto na linha de produção, quando na área administrativa, de compras, de expedição e de vendas, entre outras.

*d) **Onerosidade**— recebem contraprestação pecuniária pelos serviços prestados.*

Após 40 páginas discorrendo sobre os elementos que levaram o Fisco a considerar a situação encontrada como uma simulação, o seguinte resumo foi apresentado.

Um breve resumo dos tópicos acima relatados nos permite relatar o seguinte:

- As Empresas de Pequeno Porte estão localizadas nos mesmos endereços dos estabelecimentos da empresa BICAL — Birigui Calçados Indústria e Comércio Ltda*
- As Empresas de Pequeno Porte possui como sócios ex-empregados da BICAL — Birigui Calçados Indústria e Comércio Ltda, sendo que os mesmos continuam trabalhando normalmente em seus cargos/ funções e setores como verdadeiros empregados,*
- As Empresas de Pequeno Porte acumulam prejuízos crescentes, mesmo arcando somente com as despesas de cestas básicas, da folha de pagamento e dos encargos incidentes sobre a mesma.;*
- Empregados "demitidos" da BICAL — Birigui Calçados Indústria e Comércio Ltda foram em seguida admitidos nas Empresas de Pequeno Porte com a mesma função e salários semelhantes;*

- *Flexibilização e rodízio de empregados entre a BICAL e as Empresas de Pequeno Porte, existindo até empregados registrados em uma empresa e prestando serviços em outra;*
- *As Empresas de Pequeno Porte possuem registrados em seu quadro empregados com cargos/funções não condizentes com o objeto dos Instrumentos Particular de Contrato de Industrialização;*
- *O Controle Gerencial é único: todos os controles administrativos e financeiros das Empresas de Pequeno Porte são efetivamente realizados nas dependências da BICAL. Os funcionários que os executam, independentemente da empresa a qual estejam "formalmente" vinculados, agem como se estivessem respondendo pela empresa BICAL Birigui Calçados Indústria e Comércio Ltda;*
- *Subordinação hierárquica dos funcionários das Empresas de Pequeno Porte aos empregadores da BICAL*
- *Adiantamento pela BICAL às Empresas de Pequeno Porte por Conta de Serviços a serem prestados e empréstimos efetuados pelas Empresas de Pequeno Porte à BICAL.*
- *Mesmo estando as Empresas de Pequeno Porte registradas regularmente, elas não existem de fato, tendo em vista não possuírem patrimônio próprio, já que utilizam de patrimônio da notificada como: prédio, instalações, máquinas e equipamentos;*
- *As Empresas de Pequeno Porte, constituídas sob o manto da legalidade, na verdade, foram criadas com o fim específico de prestar serviços exclusivos à notificada. Afirmativa esta evidenciada nos Instrumentos Particular de Contrato de Industrialização e Faturas de Prestação de Serviços.*

Como citado acima, o conjunto das evidências leva à conclusão que houve simulação e que o lançamento está correto.

MULTA DE MORA

Por dever de ofício e em razão de alteração na legislação, passo a analisar a questão da multa de mora.

A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 61 da Lei 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

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.

Conclusão

À vista do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário, determinando o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Voto também por negar provimento ao recurso de ofício.

Carlos Alberto Mees Stringari