



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

Processo n° 19994.000384/2008-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.219 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2012
Matéria CONTRIBUINTE INDIVIDUAL
Recorrente IND. DE PLÁSTICOS DO VALE DO ITAJAÍ LTDA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1999 a 31/07/2004

VICIO MATERIAL. NULIDADE.

Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso.

GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração. A norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que seja excluída da autuação, por vício material, a parte relativa à desconsideração da pessoa jurídica dos prestadores de serviços e para adequação da multa remanescente ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente a autuação fiscal lavrada em 13/10/2004. A autuação constitui crédito sobre:

a) pagamentos a pessoa jurídica com finalidade de distribuição de lucros a sócios do grupo empresarial. A recorrente estava em débito com a previdência social, o que impedia a retirada de lucros pelos sócios. Os valores pagos à prestadora de serviços, Lince Prestação de Serviços S/C Ltda, foram considerados *pro labore* pagos pela recorrente aos sócios em comum; e

b) os valores pagos a contribuintes individuais omitidos das folhas de pagamento, segundo a fiscalização. Através da escrituração contábil foram identificados pagamentos a pessoas físicas sob os títulos de “Plano de Incentivo a Promotoras” e “Ajuda de Custo a Promotoras”.

Seguem transcrições do acórdão recorrido:

Acórdão:

GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.

A empresa que apresenta GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, infringe o disposto no art. 32, inciso IV, § 5.º da Lei nº 8.212/91, com redação da Lei nº 9.528/97.

AUTUAÇÃO PROCEDENTE

...

Trata-se de infringência ao inciso IV, § 5º, do art. 32 da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.528/97, e infração ao inciso II, do art. 284, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 e alterações posteriores, porque a empresa apresentou GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias; ou seja, foi omitida pela autuada, nas GFIPs, informações de fatos geradores de contribuições previdenciária: a) relativos aos pagamentos de pró-labore em favor de Osni de Oliveira e de Leopoldo Adolfo Schmalz, por intermédio de notas fiscais de prestações de serviços emitidas pela empresa Linde Prestação de Serviços S/C Ltda, onde os referidos segurados são os únicos sócios; referente ao período de 07/1999 a 07/2004; b) relativos aos pagamentos de segurados contribuintes individuais (autônomos/pessoas físicas), como "plano incentivo a promotoras" e "ajuda de custo a promotora"; referente ao

período de 01/2002 a 07/2004. Mais detalhes, sobre os fatos, estão especificado no Relatório Fiscal da Infração e documentos em anexo (fls. 01/13).

Seguem transcrições do relatório fiscal:

2. Constituem-se fatos geradores das contribuições lançadas o pagamento por parte da notificada à empresa Lince Prestação de Serviços S/C Ltda, doravante denominada Lince Serviços, dos supostos serviços por esta prestados no período de 07/1999 a 07/2004. Nos itens 03 a 05 deste relatório demonstraremos como tais pagamentos constituem-se, na realidade, remuneração dos diretores acima referidos, sócios da Lince Serviços.

...

b) A Lince Serviços, CNPJ 03.214.956/0001-84, iniciou as atividades em 20/05/1999, tendo como objeto social a prestação de serviços de consultoria e assessoria, administrativa, econômica e financeira, planejamento fiscal e estratégico, processamento de dados, pesquisa de viabilidade econômica de negócios, desenvolvimento, implantação e acompanhamento de projetos

...

d) No período de julho/1999 a julho/2004, foram emitidas Notas Fiscais de Prestação de Serviços, mensalmente, para a empresa notificada, sendo que nos meses de dezembro de cada ano, as notas fiscais foram emitidas em número de duas ou com seu valor em dobro das demais, evidenciando-se assim o pagamento de um décimo terceiro salário.

...

f) No mesmo período, a Lince Serviços emitiu notas de prestação de serviços de consultoria para as empresas Circulo S/A e Novelsul S/A, ambas controladas pela Lince Participações. A forma de contratação é a mesma, inclusive com pagamentos mensais. Observou-se a emissão de apenas uma nota fiscal para empresa não integrante do grupo.

...

g) A despeito de manter contrato de serviços com as empresas acima mencionadas, a Lince Serviços não dispôs de empregados, conforme o observado em RELAÇÃO ANUAL DE INFORMAÇÕES SOCIAIS - RAIS negativas apresentadas.

...

i) No exame dos balancetes de verificação e da escrita contábil apresentados, verifica-se que a Lince Serviços não dispõe de itens no ativo imobilizado ou gastos com energia, água, aluguel, IPTU, material de limpeza, expediente e outros indispensáveis para o funcionamento de uma empresa regular, excepcionadas as despesas com compra de quinze canetas esferográficas "Mont Blanc" (cópias das notas fiscais em anexo).

...

k) Verifica-se que, com exceção do pagamento de pró-labore, os encargos sociais incidentes sobre este, e a compra de canetas "Mont Blanc", todos os demais gastos referem-se a impostos e taxas. Destaca-se que o valor do lucro distribuído aos sócios é o equivalente, em média, a 81,7% da Receita Bruta da empresa. O pró-labore atribuído ao sócio OSNI DE OLIVEIRA pode ser considerado ínfimo diante dos valores percebidos mensalmente a título de Distribuição de Lucros juntamente com o sócio LEOPOLDO ADOLFO SCHMALZ.

1) Em consulta ao cadastro do INSS, verifica-se que a Plasvale e a Lince Participações encontram-se em débito com a Previdência Social. Ressalte-se que em conformidade com o disposto no art.52 da Lei nº 8.212/91 as empresas em débito com a Seguridade Social são proibidas de distribuir lucros ou dividendos. Na impossibilidade de distribuir lucros nestas empresas, utilizou-se do artifício da intermediação de uma terceira empresa (Lince Serviços).

...

5. Em vista das evidências, comprova-se que os valores contidos nas Notas Fiscais não se constituem prestação de serviços, mas destinam-se à remuneração dos Srs. OSNI DE OLIVEIRA e LEOPOLDO ADOLFO SCHMALZ, Conselheiro e Presidente do Conselho de Administração da notificada, respectivamente, conforme Atas de Reunião do Conselho de Administração e Contrato Social da Plasvale (cópia em anexo), não importando o título dado ao pagamento pelas partes, aqui sob a denominação de ASSESSORIA, mas sim a natureza do mesmo pagamento.

6. Dessa forma, usamos como base de cálculo da contribuição exigida, os valores constantes das Notas Fiscais de Prestação de Serviços.

7. Os Srs. Osni e Leopoldo já vinham recolhendo sua contribuições individuais pelo valor máximo da Escala de Salário Base de Contribuintes Individuais.

...

10. Refere-se a importâncias pagas ou creditadas pela empresa sob o título de "Plano Incentivo a Promotoras" e "Ajuda de Custo a Promotora", a trabalhadores autônomos, pessoas físicas, que nesta condição lhes prestaram serviços, sem vínculo.

11. As bases de cálculo foram apuradas na escrituração contábil do sujeito passivo mediante análise das contas: 3.4.3.03.016 - Ajuda de Custo a Promotoras e 3.4.3.03.017 - Plano Incentivo Promotoras.

12. A autuada incorreu na agravante da reincidência, tendo em vista a lavratura do AI DEBCAD N° 35.24 6.954-4, em 28/05/2002.

Contra a decisão, os recorrentes interpuseram recursos voluntários, onde reiteram as alegações iniciais que, em conjunto, são:

3.1. Da remuneração paga aos representantes comerciais (fls. 27/29): Este tipo de remuneração é para pagar despesas a título de reembolso de viagens aos representantes comerciais contratados pela impugnante, para viabilizar as vendas de produtos, conforme garante o contrato de representação comercial. Os representantes comerciais contratam promotoras de venda de mercadorias. Mas é a autuada que faz o pagamento das despesas com hospedagem e alimentação das promotoras de vendas, sem qualquer vínculo de emprego. O INSS não tem competência para desconsiderar o contrato de representação comercial, nem para tributar despesas com viagens. Esta falta de competência do INSS afasta a obrigação da autuada de lançar tais valores nas GFIPs.

3.2. Das remunerações pagas à empresa Lince Prestação de Serviços Ltda (fls. 29/31): Que existe um contrato particular de prestação de serviços de consultoria, e planejamento estratégico, firmado entre a autuada e a empresa Lince Prestação de Serviços Ltda. Não existe legislação que impeça a realização deste tipo de contrato, que está regulado pelos artigos 593 e 594 do Código Civil. O INSS não tem competência para desconsiderar o referido contrato particular de prestação de serviços, nem para tributar os valores que são pagos à empresa Lince Prestação de Serviços Ltda. Que os segurados Osni Oliveira e Leopoldo Adolfo Schmalz já recebem pro labore da autuada, como integrantes do Conselho de Administração, conforme ata em anexo. Este tipo de remuneração não é tributável e não pode ser lançada na GFIP da autuada.

O julgamento foi convertido em diligência, do que resultou as seguintes informações:

2.1. Quanto à possibilidade ou não de terem os próprios sócios prestado os serviços em questão.

2.1.1 Não são raras as empresas de consultoria cujos serviços são prestados pelos próprios sócios, sem o auxílio de empregados, muitas atuando dentro dos preceitos legais, sem afronta às normas tributárias e trabalhistas. Pois bem, esta certamente não foi a situação fática encontrada na empresa Lince Prestação de Serviços S/C2 no tocante aos serviços prestados com exclusividade à Plasvale e outras duas empresas do Grupo Econômico liderado pela empresa Lince Participações e Empreendimentos Ltda.3: Círculo S.A. e Novelsul S.A.

...

2.2. Quanto a possibilidade ou não de terem sido os custos absorvidos por outra empresa do grupo.

2.2.1 Considerando que a Lince Serviços tem sua sede registrada nas instalações da Lince Participações, ainda que esta houvesse absorvido os custos e despesas da primeira, estes (custos e despesas) ainda haveriam de ser registrados como incorridos na escrita contábil da Lince Serviços, ainda que o não houvesse o

pagamento, na forma de empréstimo, por exemplo, em atendimento aos Princípios Contábeis da Entidade, Competência e Oportunidade. No entanto, conforme o mencionado no Relatório Fiscal e nesta Informação Fiscal, estes registros não constam da escrita contábil da Lince Serviços.

...

2.3. Quanto aos débitos mencionados pela fiscalização no Relatório Fiscal, esclareça-se que não consta do referido relatório informação de que a contratada estivesse em débito com a Previdência Social na ocasião. O que foi informado é que a Lince Participações e a Plasvale estavam em débito com a Previdência, conforme o texto abaixo extraído do Relatório Fiscal:

Não houve manifestação sobre o resultado da diligência.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Comprovado nos autos o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso, passo ao exame das questões preliminares.

Procedimentos formais

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou,

*no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;
(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via,
com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo
sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*III - por edital, quando resultarem improficuos os meios
referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de
2004)*

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216).

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Responsabilidade solidária fiscal:

Alegam todos os recorrentes que não haveriam formação de grupo econômico e, portanto, inexistente responsabilidade solidária pelo débito fiscal. Isto porque não há qualquer disposição entre as empresas nesse sentido, como prevê o artigo 265 da Lei nº

6.404/76. Acontece que a caracterização de grupo econômico para fins de cobrança pela dívida fiscal independe do consentimento das partes. Ela decorre das relações fáticas entre os envolvimento; sobretudo, o interesse econômico comum, a direção e o controle:

Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

§ 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

§ 2º A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.

Lei nº 8.212/91:

Artigo 30 (...)

*IX - as empresas que integram grupo econômico **de qualquer natureza** respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;*

Portanto, sempre quando existir formação de grupo econômico de qualquer natureza, presente estará a responsabilidade solidária pelas contribuições previdenciárias. E, além do grupo econômico eleito pelos interessados, nos termos do artigo 265 da Lei nº 6.404/76, também há, entre outros, aquele previsto no artigo 2º, §2º da CLT, *in verbis*:

Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

Exatamente, a modalidade de grupo econômico identificada pela fiscalização. Assim, entendo que também deve ser rejeitada a preliminar em questão.

Mérito

Desconsideração da pessoa jurídica

Os casos que envolvem desconsideração da personalidade jurídica envolvem duas fases: na primeira são apresentados os fundamentos que demonstrem a dissociação entre a forma de que se reveste o ato e o seu conteúdo material, a prevalência da matéria sobre a forma e, em um segundo momento, conclui-se como de fato se caracteriza o ato ou atividade praticada. É o que se passa a examinar.

A ausência de propósito negocial válido e justificável advindo do conjunto de operações realizadas pelo contribuinte com redução de tributo evidencia simulação tributária.

Ou nas palavras de Clovis Bevilacqua¹ quando define a simulação nas relações jurídicas privadas:

“ocorre simulação quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma em que o agente faz entrar nas relações da vida; é um ato fictício, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.”

A propósito, o Código Civil traz em seu artigo 167 o que se entende por simulação, com os mesmos elementos do que apresentamos. A simulação compreende a realização de atos ou negócios jurídicos através de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica.

Art. 167, § 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.”

Examinados o relatório fiscal e seus anexos bem como os documentos de defesa, concluo que a prestadora de serviços não exercia suas atividades no mercado, assumindo os riscos econômicos normais de qualquer empresa. Apenas se prestava para a transferência de recursos financeiros das demais empresas do grupo que eram seus únicos clientes, com a finalidade de distribuí-los aos sócios. A fiscalização desconsiderou a prestadora como pessoa jurídica e constituiu o crédito em uma dessas empresas contratantes, a IND. DE PLÁSTICOS DO VALE DO ITAJAÍ LTDA.

Em seu aspecto formal todos os atos de constituição das pessoas jurídicas estão perfeitamente formalizados, mas isso não é suficiente. Há casos em que o conteúdo do ato é dissociado de sua forma, seja em sua atividade ou na finalidade. A validade dos atos jurídicos, independentemente da forma, por ser questionados pela parte prejudicada. A fiscalização entendeu que deveria ser desconsiderada a personalidade jurídica da prestadora de serviço, instituto do direito privado, artigo 50 do Código Civil, que emergiu dos preceitos reclamados pela atual constituição federal: o abuso da pessoa jurídica para obtenção de vantagem pessoal estranha às finalidades da entidade e em prejuízo de terceiro.

Ressalta-se também que a garantia da liberdade de auto-organização encontra limites nos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da isonomia tributária e, dentre outros, da livre concorrência.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

¹Bevilacqua, Clovis. Teoria geral do direito civil. Campinas : RED livros, 2001

IV - livre concorrência;

Art. 173 (...)

§ 5º - A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.

Da jurisprudência

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde a época dos conselhos de contribuinte, formou jurisprudência no sentido da prevalência do conteúdo sobre a forma, da investigação dos propósitos, na busca da licitude dos atos e na verdade dos fatos. Dentre tantos, cita-se o acórdão nº 104-21.675, de 22/06/2006:

Nº Acórdão 104-21675 -Tributo / Matéria IRPF- ação fiscal (AF)

Decisão Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad e Remis Almeida Estol, que proviam parcialmente o recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%.

Ementa: SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQÜÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação comercial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

Além disso, outros elementos se prestam a comprovar que o conjunto de operações levado a cabo pelo contribuinte tinha o objetivo único de impedir a ocorrência do fato gerador, simulando situação que, por si só, é inconsistente, a saber: realização de operações em seqüência, porém com um objetivo único subjacente; operações inconsistentes entre si - associação e imediata reorganização societária - efetuadas em um curto espaço de tempo; análise da situação anterior e posterior à realização das operações, indicando os efeitos de uma compra e venda, e não de uma associação/reorganização societária; total ausência de motivação extratributária.

O acórdão identificou alguns elementos freqüentes nos casos de simulação: inexistência de outro motivo que não o tributário, a forma aparente se distancia da realidade, a validade na formalização dos atos tomados isoladamente induzindo a erro de conhecimento, curto espaço de tempo na realização de todas as operações, relação de dependência entre as partes envolvidas e coincidência de interesses, incoerência das operações realizadas para convencer da existência de propósito negocial não tributário justificável, ausência de *affectio societatis*. Ou seja, ainda que as operações sejam diferentes em cada caso, há características objetivas comuns que denunciam a simulação.

Veja-se também, nesse compasso, o que se vem entendendo como planejamento fiscal válido e justificável, elisão fiscal:

*IRPJ. ELISÃO FISCAL. Se os negócios não são efetuados com o único propósito de escapar ao tributo, mas sim **efetuados com objetivos econômicos e empresariais verdadeiros**, embora com recurso às formas jurídicas que proporcionam maior economia tributária, há elisão fiscal e não evasão ilícita. De se aceitar, portanto, a cisão como regular e legítima, no caso dos autos. Serviços prestados que se provaram necessários e efetuados. Primeiro Conselho de Contribuintes. Primeiro Câmara. Acórdão n.º 101-77.837. Recurso n.º 92.319. Recorrente: Lamesa Industrial e Comercial Ltda. Recorrida: DRF em Campinas (SP). Relator: Urgel Pereira Lopes. Brasília, 11 de julho de 1988.*

Por tudo, entendo que procede a desconsideração da personalidade jurídica da prestadora.

Chegando à segunda fase da análise, a fiscalização considerou que os valores dos serviços constantes das notas fiscais emitidas pela prestadora eram *pro labore* dos sócios. Assevera e reitera no relatório de diligência que a recorrente possuía débito junto à previdência social e por essa razão não poderia distribuir lucros, artigo 52 da Lei nº 8.212/91, daí a transferência de recursos financeiros para outra empresa do grupo que não tivesse débitos:

Art. 52. À empresa em débito para com a Seguridade Social é proibido:

I - distribuir bonificação ou dividendo a acionista;

II - dar ou atribuir cota ou participação nos lucros a sócio-cotista, diretor ou outro membro de órgão dirigente, fiscal ou consultivo, ainda que a título de adiantamento.

Parágrafo único. A infração do disposto neste artigo sujeita o responsável à multa de 50% (cinquenta por cento) das quantias que tiverem sido pagas ou creditadas a partir da data do evento, atualizadas na forma prevista no art. 34. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009).

Também informa a fiscalização que os sócios já contribuíam para a previdência social no limite máximo.

Considerando que a lei faculta às empresas elegerem livremente as parcelas dos lucros que serão distribuídas aos sócios e a fixação de *pro labore*, não vejo, no caso, elementos que apontem em uma única direção o que, de fato, seriam os valores transferidos de

umas empresas do grupo a outra. Melhor dizendo, por que esses valores seriam *pro labore* e não distribuição de lucros?

Outro fato é que as empresas do grupo já pagavam pro labore aos sócios que contribuía individualmente pelo teto máximo.

Convença-me o fundamento adotado pela fiscalização quanto à finalidade da forma adotada, para que lucros fossem distribuídos sem a sanção prevista no artigo 52 da Lei nº 8.212/91. Não vejo elementos, após a desconsideração da pessoa jurídica prestadora de serviços, que caracterizem os pagamentos como *pro labore* e não como distribuição de lucros disfarçada. Entendo que a recorrente estaria com mais coerência aos fundamentos sujeita à sanção no parágrafo único do artigo 52 da Lei nº 8.212/91. Contém o lançamento assim vício material, como se passa a expor.

Vício material

Quanto à natureza do vício insanável, no Código Tributário Nacional há regra expressa de decadência quando da reconstituição de lançamento declarado nulo por vício formal. Daí a relevância e finalidade da qualificação dos vícios que sejam identificados nos processos administrativos fiscais:

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

...

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ou seja, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício **formal**; do que me leva a crer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterrupção, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, para a finalidade deste trabalho, é mais razoável que se identifique o conceito de vício formal, e assim por exclusão se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos, do que procurar dissecá-los, um por um, ou mesmo conceituar o que se entenda por vício material.

Código Civil:

Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento

“forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.² Segundo seu magistério, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. É um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]”
(7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o **vício material** do

² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a

lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Abstraindo-se da denominação que se possa atribuir à falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador (*vício material*) junto com equívocos e omissões na qualificação do autuado, do dispositivo legal, da data e horário da lavratura, apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (*vício formal*). Nesse sentido:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (Acórdão nº 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Códex Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, **anulado por simples vício na formalização**.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso

não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.

No presente caso, o vício está na própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que pertence ao núcleo material da autuação. Não se demonstrou porque valores corretamente desconsiderados como pagamento pela prestação de serviços seriam, na verdade, remuneração na forma de *pro labore* e não distribuição de lucros disfarçada.

Contribuintes individuais

A escrituração contábil, até prova em contrário, evidencia a realidade dos fatos. A peça acusatória do lançamento apresenta a conta contábil com os valores pagos e os segurados beneficiários dos pagamentos, todos, em princípio, pessoas físicas. Os recorrentes alegam que são promotores de vendas dos representantes comerciais pessoas jurídicas e que por disposição contratual coube à recorrente principal ressarcir-los de todas as despesas incorridas em viagens de representação. Acontece que não foram trazidos os autos nenhuma prova do alegado, nem dos contratos, nem dos comprovantes de despesas ou quaisquer outros documentos.

Os livros comerciais quando revestidos das formalidades legais fazem prova dos fatos neles registrados. A existência de contas contábeis com os títulos de “Plano de Incentivo a Promotoras” e “Ajuda de Custo a Promotoras” com lançamentos de pagamentos a pessoas físicas suscita indício suficiente para o lançamento fiscal; cabendo ao recorrente o ônus da prova; direito este que até a presente data não foi exercido.

Quanto à ausência de relação nominal, informa a fiscalização que os documentos apresentados pela recorrente principal impossibilitaram sua preparação e juntada aos autos. Alegação essa não contestada.

No mais, a regra no artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72 restringe a atuação do órgão administrativo no sentido de afastar dispositivo legal vigente:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Assim, entendo que a base de cálculo de aplicação da multa deve ser revista para que dela sejam excluídos, por vício material, os valores correspondentes à desconsideração da pessoa jurídica dos prestadores de serviços.

Multa aplicada

Quanto à multa remanescente, é direito da recorrente a retroatividade benéfica prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional e em face da regra trazida pelo artigo 26 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o

artigo 32-A. Passo, então, ao seu exame, sobretudo para explicar porque não deve ser aplicada ao caso a regra no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Seguem transcrições:

Art.26. A Lei nº 8.212, de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

...

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Código Tributário Nacional:

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.”

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

- a) é regra aplicável a uma única espécie de declaração, dentre tantas outras existentes (DCTF, DCOMP, DIRF etc): a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;
- b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;
- c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;
- d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;
- e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e
- f) fixação de valores mínimos de multa.

Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:

Art. 79. Ficam revogados:

I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

Para início de trabalho, como de costume, deve-se examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda***

que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

Portanto, temos que o sujeito passivo, ainda que tenha efetuado o pagamento de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo. Comparando-se com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago. Ao declarado e não pago é aplicada apenas multa de mora. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa aplicável? Somente a prevista no artigo 32-A. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de agravamento) sobre a diferença de R\$ 20.000,00 e, independentemente disso, a multa do artigo 32-A em relação ao valor não declarado. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a declaração constituiria o crédito tributário por confissão; portanto, sem necessidade de autuação.

A diferença reside aí. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

...

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

...

Multas de Lançamento de Ofício

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A DCTF tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extra-fiscal: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade - a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o artigo 43 da mesma lei:

Auto de Infração sem Tributo

Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exhaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.

E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento/recolhimento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da Lei nº 11.941, de

27/05/2009 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à Lei nº 11.941, de 27/05/2009 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, 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 1996.

Art.35-A.Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

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.

Redação anterior do artigo 35:

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

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

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

a) vinete 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;

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como *bis in idem* que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do *bis in idem*.

Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

Código Tributário Nacional:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

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.”*

De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

Art. 32-A. (...):

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.

32-A: Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º do artigo

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.

E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto, desnecessária nova intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:

Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

§1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.

...

CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS

Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

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

Autenticado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 14/12/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

...

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.

Retornando à aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, devem ser comparadas as duas multas, a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor.

Por tudo, voto pelo provimento parcial ao recurso voluntário para que seja excluído da autuação, por vício material, a parte relativa à desconsideração da pessoa jurídica dos prestadores de serviços e que à multa remanescente seja aplicada a retroatividade benéfica, nos termos acima.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes