



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

Processo nº 10120.010204/2009-92
Recurso nº 001.956 Voluntário
Acórdão nº 2302-01.956 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente MAEDA S/A. AGROINDUSTRIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/07/2008

CONTRIBUIÇÃO PARA O SENAR. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. NÃO OCORRENCIA.

A receita oriunda da exportação constitui base de cálculo da contribuição para o SENAR, posto não possuir tal exação natureza jurídica de contribuição social ou de intervenção no domínio econômico, mas, sim, de interesse das categorias profissionais ou econômicas, espécie de contribuição que não se inclui na hipótese de imunidade tributária prevista no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição Federal, acrescido pela Emenda Constitucional 33/2001.

MANDADO DE SEGURANÇA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO PARA PREVENÇÃO DA DECADÊNCIA. POSSIBILIDADE.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, concedida mediante Liminar em sede de Mandado de Segurança, não se configura como óbice à constituição de crédito previdenciário objeto de discussão judicial, com o fito de prevenir a decadência, permanecendo tal crédito com a sua exigibilidade suspensa até a prolação de decisão definitiva no âmbito do Poder Judiciário, a teor do art. 63 da Lei nº 9.430/96.

AIOP. JUROS E MULTA MORATÓRIOS. LEGALIDADE. PERÍODO DE APURAÇÃO ANTERIOR A NOVEMBRO/2008.

O crédito decorrente de contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas não integralmente pagas na data de vencimento será acrescido de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC a que se refere o artigo 13 da Lei 9.065/95, incidentes sobre o valor atualizado, nos termos do art. 161 do CTN c.c. art. 34 da Lei nº 8.212/91, e de multa moratória na gradação detalhada pelo art. 35, II e §4º da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº

9.876/99, todos de caráter irrelevável, seja qual for o motivo determinante da falta.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência, a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o julgado.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liège Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Wilson Antonio de Souza Correa e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/07/2008.

Data da lavratura do AIOP: 24/09/2009.

Data da Ciência do AIOP: 24/09/2009.

Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Principal lavrado em desfavor do Recorrente em referência, tendo por objeto contribuições previdenciárias a cargo da empresa incidentes sobre a comercialização da produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, destinadas ao SENAR, conforme destacado no Relatório Fiscal a fls. 45/50.

Relata a Autoridade Lançadora que a empresa MAEDA S/A AGROINDUSTRIAL, utilizou-se de empresa localizada no Brasil para viabilizar as vendas de produtos rurais destinados à exportação. Estas operações realizadas através das chamadas "*trading companies*" não gozam de imunidade das contribuições previdenciárias, como previsto em nos parágrafos 1º e 2º do art. 245 da IN/MPS/SRP nº 3, de 14/07/05.

A empresa em tela impetrou, perante a 4ª Vara da Justiça Federal – Seção Judiciária do Estado de Goiás, Mandado de Segurança Preventivo nº 2008.35.00.011089-7 em face do Delegado da Receita Federal de Goiânia, arguindo a legalidade e a constitucionalidade da exação em debate, requerendo, alfin, a concessão de medida liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário decorrente da exportação de soja realizados por intermédio de *trading companies*, imediatamente e doravante, sem observar as normas previstas nos §§ 1º e 2º do art. 245 da IN SRP nº 3/2005. Tal decisão houve-se pro ratificada pela sentença a fls. 354/361.

Decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança suso aludido, a fls. 344/347, concedeu a liminar requerida para suspender a exigibilidade, a partir da data de concessão, das contribuições previdenciárias incidentes sobre as receitas auferidas pela impetrante com a comercialização de seus produtos com a finalidade específica de exportação, por intermédio de sociedades que visem exclusivamente à exportação.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 67/106.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Distrito Federal lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 513/522, julgando procedente o lançamento tributário em julgamento, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 25 de novembro de 2011, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 525.

Não se conformando com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 527/568, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que uma vez concedida a segurança, não poderia o Fisco praticar qualquer ato tendente a exigir o pagamento das contribuições previdenciárias discutidas. Aduz que a lavratura do Auto de Infração constitui-se verdadeira desobediência à Decisão Judicial;
- Que as exportações realizadas através de *trading companies* também são beneficiárias de imunidade tributária;
- Que as normas inscritas na IN SRP nº 3/2005 não seriam aplicáveis à hipótese dos autos. Aduz que a norma tributária inscrita no art. 245 da IN

SRP nº 3/2005 fere os princípios da isonomia e da capacidade contributiva;

- Que não poderiam ser lançadas as contribuições previdenciárias relativas a fevereiro a julho/2005, pela impossibilidade de cobrança retroativa à IN SRP nº 3/2005;
- Impossibilidade de lançamento em relação aos valores depositados;
- Que não incidem encargos moratórios sobre os valores depositados;
- Que é indevida a multa de mora e a de ofício, em razão de o crédito estar com exigibilidade suspensa;

Ao fim, requer que o presente recurso seja recebido, com a consequente reforma do acórdão recorrido.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 25/11/2011. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 26 de dezembro do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Estando cumpridos os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

2. DO MÉRITO

Cumpre, de plano, assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

2.1. DA CONTRIBUIÇÃO PARA O SENAR

O Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR foi criado pela Lei 8.315, de 23 de dezembro de 1991, nos termos do Artigo 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determinou sua criação nos moldes do SENAI e SENAC, sendo, posteriormente, regulamentado pelo Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992, com alterações introduzidas pelo Decreto 790/93, e pelas Leis 9.528/97, e 10.256/2001.

Trata-se o SENAR de uma Instituição de direito privado, paraestatal, vinculada à Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil - CNA, mantida com recursos provenientes da contribuição compulsória sobre a comercialização de produtos agrossilvipastoris, nos termos do art. 3º da Lei nº 8.315/91, e tem como objetivo organizar, administrar e executar em todo território nacional, o ensino da formação profissional rural e a promoção social dos trabalhadores rurais.

Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991

Art. 3º Constituem rendas do SENAR:

I - contribuição mensal compulsória, a ser recolhida à Previdência Social, de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas pessoas jurídicas de direito privado, ou a elas equiparadas, que exerçam atividades:

- a) agroindustriais;*
- b) agropecuárias;*
- c) extrativistas vegetais e animais;*
- d) cooperativistas rurais;*
- e) sindicais patronais rurais.*

II - doações e legados;

III - subvenções da União, Estados e Municípios;

IV - multas arrecadadas por infração de dispositivos, regulamentos e regimentos oriundos esta Lei;

V - rendas oriundas de prestação de serviços e da alienação ou locação de seus bens;

VI - receitas operacionais;

VII - contribuição prevista no artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.989, de 28 de dezembro de 1982, combinando com o artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, que continuará sendo recolhida pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, VIII - rendas eventuais;

§1º A incidência da contribuição a que se refere o inciso I deste artigo não será cumulativa com as contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC, prevalecendo em favor daquele ao qual os seus empregados são beneficiários diretos.

§2º As pessoas jurídicas ou a elas equiparadas, que exerçam concomitantemente outras atividades não relacionadas no inciso I deste artigo, permanecerão contribuindo para as outras entidades de formação profissional nas atividades que lhes correspondam especificamente.

§3º A arrecadação da contribuição será feita juntamente com a da Previdência Social e o seu produto será posto, de imediato, à disposição do SENAR, para aplicação proporcional nas diferentes Unidades da Federação, de acordo com a correspondente arrecadação, deduzida a cota necessária às despesas de caráter geral.

§4º A contribuição definida na alínea "a", do inciso I, deste artigo, incidirá sobre o montante da remuneração paga aos empregados da agroindústria que atuem exclusivamente na produção primária de origem animal e vegetal.

Posteriormente, em julho de 2001 foi promulgada a Lei nº 10.256/2001 que incluiu o parágrafo quinto ao art. 22-A da Lei nº 8.212/91, dispondo que a agroindústria passaria a contribuir para o SENAR com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção.

Lei nº 10.256/2001, de 09 de julho de 2001

Art. 1º A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 22-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de:

(...)

§5º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR)."

Mostra-se conveniente esclarecer que mesmo a receita oriunda da exportação constitui base de cálculo dessa contribuição, posto não ter natureza de contribuição social ou de intervenção no domínio econômico, mas, sim, de interesse das categorias profissionais ou econômicas, espécie de contribuição que não se inclui na hipótese de não incidência qualificada prevista no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição Federal, acrescido pela Emenda Constitucional 33/2001.

Constituição Federal

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em

benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

§2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Com efeito, a Emenda Constitucional nº 33/2001 introduziu no ordenamento um novo regramento de imunidade visando a diminuir a carga tributária incidente sobre receitas decorrentes de exportações, mediante a inclusão do §2º ao art. 149 da Constituição Federal.

A identificação da natureza jurídica das contribuições tributárias tem grande importância prática, pois determina o seu regime jurídico. De acordo com o caput do art. 149, são três as espécies de contribuições:

- a) Contribuições sociais – com finalidade de custeio da seguridade social;
- b) Contribuições de intervenção no domínio econômico - através das quais o Estado intervém na econômica, controlando-a e incrementando-a com tal tributação.
- c) Contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas - ligadas a órgãos representativos de categorias profissionais ou econômicas;

Assim, apesar de o *caput* do dispositivo constitucional em realce prever a existência de três espécies distintas de contribuições - as sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais e econômicas -, a regra da não incidência tributária perfilada em seu §2º abraçou, tão somente, as duas primeiras, não incluindo no campo da renúncia fiscal em voga as contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, como é o caso do SENAR.

Tal compreensão não discrepa do entendimento adotado no Parecer PFE-INSS/CGMT/DCMT 16/2004 e Nota COSIT 312/2007, o que vem a consolidar o entendimento sobre tal matéria no âmbito administrativo tributário.

Nos termos do §3º do art. 3º da lei nº 8.315/91, a arrecadação das contribuições destinadas ao SENAR deve ser realizada pelos seus contribuintes legais aos cofres públicos juntamente com as contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da seguridade social, devendo ser observadas todas as regras atinentes a prazos, período de arrecadação, acréscimos legais decorrente de atraso no recolhimento, etc. Além disso, a

fiscalização da regularidade de seu recolhimento e a competência para efetuar o lançamento de ofício também foi atribuída ao órgão fazendário responsável pela fiscalização das contribuições para o INSS.

Deve-se registrar, por relevante, que os efeitos da demanda judicial capitaneada pelo Mandado de Segurança nº 2008.35.00.011089-7, impetrado perante a 4ª Vara da Justiça Federal – Seção Judiciária do Estado de Goiás, em face do Delegado da Receita Federal de Goiânia, não espalha seus efeitos sobre o presente lançamento.

A uma, porque a contribuição objeto do Auto de Infração em debate não se encontra inserida na hipótese de não incidência tributária prevista no inciso I do §2º ao art. 149 da Constituição Federal.

A duas, porque o pedido formulado no aludido *writ* circunscreveu-se às contribuições previdenciárias, gênero do qual não integra a contribuição para o SENAR, conforme se deduz do excerto transcrito do mencionado *mandamus*.

VII - DO PEDIDO

127. Em face do exposto, a Impetrante requer que V. Exa. se digne de

*(a) conceder a medida liminar, nos termos do artigo 7º inciso II da Lei nº 1.533/51, dando-se a esta os efeitos do artigo 151, inciso IV do Código Tributário Nacional, para suspender a exigibilidade do crédito tributário decorrente da inclusão das de exportação de soja realizadas por “trading companies” na base de cálculo das **contribuições previdenciárias** devidas, imediatamente e doravante, sem observar, portanto, as normas previstas nos §1º e §2º do art. 245 da Instrução Normativa nº 03/2005;*

*(b) determinar à D. Autoridade Coatora que se abstenha de exigir os créditos tributários relativos às **contribuições previdenciárias**, na conformidade do pedido acima que restar deferido;*

(c) determinar a expedição de ofício à D. Autoridade Coatora, notificando-a a prestar as informações que julgar necessárias, no prazo legal;

d) determinar a intimação do I. representante do Ministério Público para oferecimento de seu parecer; tudo para afinal;

(e) conceder em definitivo a segurança pleiteada, para assegurar o direito líquido e certo da Impetrante de:

*(i) não incluir as receitas decorrentes da exportação de soja realizadas por trading companies na base de cálculo das **contribuições previdenciárias**, nos termos do artigo 149, §2º inciso I da Constituição Federal; declarando-se, para tanto, incidenter tantum a inconstitucionalidade dos §1º e §2º do art. 245 da Instrução Normativa nº 03/2005; e*

*(ii) recuperar os valores indevidamente recolhidos a título de **contribuições previdenciárias** sobre as receitas de exportação de soja realizadas por trading companies desde maio de 2003, devidamente corrigidos com a aplicação da Taxa SELIC.*

(f) requer, por fim, que as intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome dos advogados Raquel Cristina Ribeiro Novais, Daniella Zagari Gonçalves, Marcelo Fortes e Marco Antônio Gomes Behrndt, inscritos, respectivamente, na OAB/SP sob os nº 76.649, 116.343, 144.994 e 173.362, todos com endereço na Avenida Brigadeiro Faria Lima, nº 3144, 11º andar, São Paulo - SP.

Os grifos não constam no original. São nossos.

A três, porque os §1º e §2º do art. 245 da IN SRP nº 3/2005, dos quais se requereu à declaração *incidenter tantum* de inconstitucionalidade apenas se refere a contribuições previdenciárias, não a contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, gênero do qual a contribuição para o SENAR é espécie.

A quatro, porque a liminar concedida pela 4ª Vara da Justiça Federal – Seção Judiciária do Estado de Goiás, nos autos do Mandado de Segurança nº 2008.35.00.011089-7, apenas determinou, de forma expressa, a suspensão das **contribuições previdenciárias**, não se referindo, nem mesmo indiretamente, às contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas.

A cinco, porque a sentença de mérito apenas reconheceu a inexigibilidade das **contribuições previdenciárias** incidentes sobre as receitas auferidas pela impetrante em face da comercialização de soja em grãos, com a finalidade específica de exportação, com sociedades intermediárias exportadoras, não produzindo, igualmente, qualquer referência, nem mesmo indireta, a contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas.

Conforme demonstrado, a demanda judicial cingiu-se, tão somente, sobre contribuições previdenciárias, não produzindo qualquer efeito sobre as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas.

Dessai das razões ora expendidas que no caso em exame não restou caracterizada a Tríplice identidade dos elementos identificadores da causa, posto que as, embora as partes sejam as mesmas, a causa de pedir e o pedido são completamente distintos.

Muito embora haja identidade das partes, os efeitos do aludido Mandado de Segurança não se aplicam ao imposto de renda e à COFINS devidos pelo Recorrente à Secretaria da Receita Federal do Brasil (identidade das partes). Isso porque a causa de pedir (imunidade prevista no art. 149, §2º, I da CF/88) e o pedido (inexigibilidade de contribuições previdenciárias) não guardam relação com tais exações.

Da mesma forma, a decisão proferida no *writ* em debate não se reflete sobre as contribuições para o SENAR. Apesar de as partes serem as mesmas, a causa de pedir (imunidade prevista no art. 149, §2º, I da CF/88) e o pedido (inexigibilidade de contribuições previdenciárias) não guardam, igualmente, qualquer relação com as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas.

Mostra-se alvissareiro alertar que as contribuições para o SENAR são completamente independentes e autônomas em relação às contribuições previdenciárias, inexistindo qualquer conexão jurídica interligando a contribuição para o SENAR e a contribuição previdenciária, tampouco esta se revela principal em relação àquela. As duas contribuições são totalmente autônomas, distintas e independentes; ostentam natureza jurídica diversa; possuem destinação constitucional bastante diversa uma em relação à outra; foram criadas e disciplinadas por documentos legislativos próprios e diversos, além de os beneficiários de tais contribuições serem pessoas jurídicas diferentes.

A lei apenas atribuiu à Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e o recolhimento das contribuições sociais devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições legais referentes às contribuições previdenciárias.

Frize-se que, nos termos do §3º do art. 3º da lei nº 8.315/91, a arrecadação das contribuições destinadas ao SENAR deve ser realizada pelos seus contribuintes legais aos cofres públicos juntamente com as contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da seguridade social, devendo ser observadas todas as regras atinentes a prazos, período de arrecadação, acréscimos legais decorrente de atraso no recolhimento, etc. Além disso, a fiscalização da regularidade de seu recolhimento e a competência para efetuar o lançamento de ofício também foram atribuídas ao órgão fazendário responsável pela fiscalização das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social. Apesar disso, a contribuição em relevo se revela totalmente autônoma em relação às contribuições previdenciárias em questão, muito embora a matéria tributável lhes seja idêntica.

De maneira análoga, eventuais isenções e imunidades concedidas a uma exação não produz efeitos em relação à outra, em razão da exegese restritiva exigida pelo art. 111 do CTN.

Do exame de tudo o quanto se considerou no presente julgado, pode-se asselar categoricamente que o presente lançamento tramita totalmente apartado e alheio aos motivos ensejadores da ação judicial em debate, não sendo alcançada pelos efeitos das decisões já proferidas em seu curso.

Assim, a exigibilidade do crédito tributário objeto do vertente lançamento não se encontra suspensa por força da liminar concedida pela 4ª Vara da Justiça Federal – Seção Judiciária do Estado de Goiás, nos autos do Mandado de Segurança nº 2008.35.00.011089-7, eis que tal decisão liminar limitou-se a determinar, de forma expressa, a suspensão das contribuições previdenciárias, conforme assim também cingiu-se o pedido, não se referindo, nem mesmo indiretamente, às contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, como se mostra a natureza jurídica das contribuições para o SENAR.

2.2. DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO

Alega o Recorrente que, uma vez concedida a segurança, não poderia o Fisco praticar qualquer ato tendente a exigir o pagamento das contribuições previdenciárias discutidas. Aduz que a lavratura do Auto de Infração constitui-se verdadeira desobediência à Decisão Judicial.

A alegação não procede.

Encontra-se explicitado no art. 151 do CTN que a concessão de medida liminar em Mandado de Segurança tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, por óbvio, tão somente, quando nesse sentido expressamente disponha a decisão liminar.

Não se deve confundir exigibilidade com exequibilidade.

Exigibilidade é a qualidade daquilo que é exigível. Exigível é a obrigação que não se encontra mais submetida a qualquer condição, termo, encargo ou outro empecilho e que pode ter seu adimplemento solicitado pelo credor ao devedor, mediante colaboração da vontade deste. Dessarte, a exigibilidade do crédito tributário configura-se na aptidão que permeia o crédito constituído de se integrar no patrimônio ativo do credor e, consequentemente, no patrimônio passivo do devedor.

Já a exequibilidade é a qualidade daquilo que é exequível, isto é, a aptidão para ensejar um rito processual de execução forçada, em razão do não adimplemento espontâneo pelo sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, mediante o ajuizamento da competente ação de execução fiscal. Trata-se da eficácia processual ao crédito que já era exigível.

Conclui-se, portanto, que, enquanto exigibilidade é conceito de direito material, a exequibilidade se nos apresenta como conceito de direito processual.

Para ser exequível é condição *sine qua non* que o crédito querido seja líquido, certo e exigível.

A Obrigação líquida é aquela certa quanto à sua existência, e determinada quanto ao seu objeto e valor. Ou seja, a obrigação líquida existe e tem valor preciso.

A característica da certeza diz respeito à existência material de uma obrigação tributária (*rectius*, crédito tributário), em razão da qual o agente passivo esteja obrigado a uma prestação de dar quantia certa em benefício do agente ativo.

A obrigação tributária é abstrata e concretiza-se no fato gerador, mas individualiza-se qualitativa e quantitativamente através do lançamento. Tal espécie de obrigação, por si só, não contém os aspectos da exigibilidade, da certeza e da liquidez, próprios de um crédito. Para que a obrigação tributária se revista com tais atributos, faz-se necessária a realização de um procedimento de parte da administração pública fazendária, consistente no lançamento. Assim, ao ornar a obrigação tributária com as vestes da certeza e liquidez, o lançamento a transforma em crédito tributário.

Portanto, é o ato do lançamento que confere certeza e liquidez à obrigação tributária. A inexistência de impedimentos jurídicos a torna exigível.

A suspensão da exigibilidade, assentada no art. 151 do CTN, ataca a exigibilidade do crédito tributário constituído, desobrigando o sujeito passivo do recolhimento

imediatamente do crédito atacado, enquanto perdurar os efeitos da suspensão ou a existência do crédito tributário.

Conforme explicitado no texto legal, a norma tributária se refere à suspensão do crédito tributário, não à suspensão da obrigação tributária. Para que haja a existência do crédito tributário é indispensável que este já esteja constituído, mediante a devida convalidação da obrigação tributária correspondente, condição que se alcança com a efetiva formalização do lançamento, assim compreendido o procedimento administrativo levado a cabo como o objetivo de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo.

Nessa prumada, somente após a conclusão do lançamento poder-se-á falar em crédito tributário. Antes não. Haverá, tão somente, obrigação tributária.

Registre-se que crédito tributário é direito subjetivo do fisco, em face do qual pode-se opor o devedor. O poder/dever de convalidar a obrigação tributária em crédito tributário é direito potestativo da Fazenda.

Nesse contexto, ao contrário do que entende o Recorrente, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não apõe qualquer blindagem na prerrogativa que possui a autoridade fazendária competente de efetivar o lançamento. A suspensão apenas desobriga o sujeito passivo correspondente do recolhimento do crédito constituído, seja espontaneamente, seja mediante execução forçada. Tão só.

Registre-se por relevante que o próprio ordenamento jurídico prevê a autonomia do Fisco de proceder ao lançamento, com fito de prevenir a decadência, mesmo nas hipóteses de suspensão do crédito tributário em razão da concessão de medida liminar em mandado de segurança ou de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Por outro viés, mas ária de outra ópera, conforme detalhadamente esclarecido no tópico precedente, a exigibilidade do crédito tributário objeto do vertente lançamento não se encontra suspensa por força da liminar concedida pela 17ª Vara da Justiça Federal – Seção Judiciária do Distrito Federal, nos autos do Mandado de Segurança nº 2005.34.00.027865-0, eis que tal decisão liminar limitou-se a determinar, de forma expressa, a suspensão das contribuições previdenciárias, conforme assim também cingiu-se o pedido, não se referindo,

nem mesmo indiretamente, às contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, como se mostra a natureza jurídica das contribuições para o SENAR.

Não procede, pelas mesmas razões acima desfiadas, a alegação a respeito da impossibilidade da formalização do lançamento em relação aos valores depositados.

Da mesma forma como decorre da concessão medida liminar em mandado de segurança, o depósito do montante integral também produz como efeito de estilo a suspensão do crédito tributário a que se refere, a teor do inciso II do mesmo art. 151 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Com efeito, o contribuinte, visando a questionar a exigibilidade do crédito tributário, detém a faculdade de efetivar o depósito integral do valor exigido pela Fazenda Pública, tanto na via administrativa quanto na judicial, impedindo, assim, a incidência de encargos moratórios – juros e multa –, bem como a deflagração da execução fiscal.

Sagrando-se vencedor o contribuinte, o depósito efetuado poderá ser por ele levantado. De forma contrária, o depósito será convertido em renda em favor da Fazenda Pública, extinguindo, mediante o pagamento, o crédito tributário constituído por meio do lançamento em debate, a teor do art. 156, VI, do CTN.

Além do mais, conforme detalhado no tópico anterior, sendo o SENAR uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, ela não se encontra incluída na hipótese de não incidência prevista no art. 149, §2º, I da CF/88, não estando tal contribuição incluída na causa de pedir e no pedido do Mandado de Segurança impetrado pelo Recorrente, tampouco albergada pela Liminar proferida pela 4ª Vara da Justiça Federal – Seção Judiciária do Estado de Goiás, não havendo que se falar em suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto do vertente lançamento.

Diante dos motivos acima elencados, se nos apresenta como correto o procedimento levado a efeito pela autoridade fiscal.

2.3. DOS ENCARGOS MORATÓRIOS SOBRE O VALOR DEPOSITADO

Pondera o Recorrente não incidirem encargos moratórios sobre os valores depositados.

Razão não lhe assiste.

Não resta dúvida que o contribuinte, visando a questionar a exigibilidade do crédito tributário, detém a faculdade de efetivar o depósito integral do valor exigido pela Fazenda Pública, tanto na via administrativa quanto na judicial, impedindo, assim, a incidência de encargos moratórios – juros e multa -, bem como a deflagração da execução fiscal.

A expressão *montante integral* do crédito tributário, todavia, corresponde ao valor exigido pela Fazenda Pública, segundo sua memória de cálculo, e não ao reconhecido pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Contudo, no regime do lançamento por homologação, é o contribuinte quem informa a base de cálculo, ressalvado à Administração o direito de não homologá-la, de modo que a integralidade do depósito dependerá apenas da coincidência entre os valores declarados pelo contribuinte na esfera administrativa e a alíquota correspondente com os valores constantes dos autos processuais.

Contudo, a suspensão da incidência de juros e multa moratória somente passa a produzir efeitos a partir da efetivação do depósito, operando *ex nunc*. Dessarte, deve o contribuinte atentar-se não só para o *quantum* da exação, como também para a data limite do seu recolhimento, sob pena de se sujeitar aos acréscimos legais desde o vencimento da obrigação até a data da efetivação do depósito.

Atente-se ao fato de o Recorrente, no item 12 de seu Recurso Voluntário a fl. 531, *in fine*, já admitir que o depósito por ele realizado apenas honrou contemplar os valores controvertidos do tributo, com o acréscimo dos juros moratórios (SELIC), MAS SEM A INCIDÊNCIA DE MULTA DE MORA, circunstância que *de per se* já é indiciária de que o depósito pode ser insuficiente para cobrir, integralmente, o tributo exigido.

Colhemos, todavia, das provas dos autos que a Guia de Depósitos Judiciais e Extrajudiciais a fl. 287 encontra-se expressamente vinculada ao Mandado de Segurança nº 2008.35.00.011089-7, em trâmite na 4ª Vara da Justiça Federal – Seção Judiciária do Estado de Goiás.

Conforme já esclarecido à exaustão no tópico que a este antecede, a contribuição para SENAR, objeto do presente lançamento, não se encontra abraçada pela causa de pedir, nem incluída no pedido formulado pelo Recorrente à Autoridade Judiciária, nem, tampouco, houve-se por contemplada ou mencionada, nem mesmo indiretamente, na decisão proferida pelo Órgão Judiciário federal em tela.

Diante do que se coligiu até o momento, resta visível que o depósito efetuado pelo Recorrente (fl. 287) visa a garantir, tão somente, o lançamento referente às contribuições previdenciárias objeto do Mandado de Segurança acima mencionado, não espraiando efeitos sobre o presente lançamento.

Sagrando-se vencedor o contribuinte naquela demanda judicial, o depósito efetuado poderá ser por ele levantado. De forma contrária, o depósito será convertido em renda

em favor da Fazenda Pública, extinguindo, mediante o pagamento, o crédito tributário constituído por meio do lançamento atacado no citado *mandamus*, a teor do art. 156, VI, do CTN. Sendo a demanda ajuizada pelo contribuinte acolhida apenas parcialmente, somente a parcela devida deverá ser convertida em renda. O excedente, se houver, poderá então ser levantado pelo depositante.

Sendo o valor do depósito realizado pelo contribuinte inferior ao montante exigido pelo Fisco, na hipótese de sucumbência do depositante, também serão devidos os acréscimos legais referentes à diferença entre o valor devido, nos termos da decisão definitiva, e o montante efetivamente depositado pela empresa.

Por tais razões, não estando as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas ora em constituição albergadas pela liminar concedida pela 4ª Vara da Justiça Federal – Seção Judiciária do Estado de Goiás, nos autos do Mandado de Segurança nº 2008.35.00.011089-7, nem tampouco cobertas pelo depósito judicial a fl. 287, não há que se falar em não incidência de juros e multa.

Ao tratar dos acréscimos pecuniários do crédito tributário, o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN, topograficamente inserido no Capítulo que versa sobre a Extinção do Crédito Tributário, estabeleceu que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis:

Código Tributário Nacional

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Saliente-se que o percentual enunciado no parágrafo primeiro acima transcrito será o aplicável se a lei não dispuser de modo diverso. Ocorre que a lei de custeio da seguridade social disciplinou inteiramente a matéria relativa aos acessórios financeiros do crédito previdenciário em constituição e de forma distinta, devendo esta ser observada em detrimento do percentual previsto no §1º do art. 161 do CTN.

Nesse sentido já se manifestou o Tribunal Regional Federal da 4ª Região ao proferir, *ipsis litteris*: “Na esfera infraconstitucional, o Código Tributário Nacional, norma de caráter complementar, não proíbe a capitalização de juros nem limita a sua cobrança ao patamar de 1% ao mês. pois o art. 161, §1º desse diploma legal prevê que essa taxa de juros somente será aplicada se a lei não dispuser de modo contrário. Assim, não tendo o Código Tributário Nacional determinado a necessidade de lei complementar, pode a lei ordinária fixar taxas de juros diversas daquela prevista no citado art. 161, §1º do CTN, donde se conclui

que a incidência da SELIC sobre os créditos fiscais se dá por força de instrumento legislativo próprio (lei ordinária) sem importar qualquer afronta à Constituição Federal” (TRF- 4ª Região, Apelação Cível 200471100006514, Rel. Álvaro Eduardo Junqueira; 1ª Turma; DJ de 15/06/2005, p. 552).

A disciplina atinente à aplicação de multa de natureza moratória decorrente do descumprimento tempestivo de obrigações tributárias principais de cunho previdenciário ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, cujo art. 35 estatuiu, de forma objetiva, que as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas a juros moratórios de caráter irrelevável.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

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

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- 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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- 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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcèlement, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.

§2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.

§3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcèlement somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo.

§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Com efeito, as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, da mesma forma que as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, estão sujeitas não somente à incidência de multa moratória, como também de juros computados segundo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, nos termos do art. 34 da Lei nº 8.212/91 que, pela sua importância ao deslinde da questão, o transcrevemos a seguir, com a redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

A matéria relativa à incidência da taxa SELIC já foi bater à porta da Suprema Corte de Justiça, que firmou jurisprudência no sentido de sua legalidade, consoante ressaí do julgado a seguir ementado:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. JUROS MORA TÓRIOS. TAXA SELIC. CABIMENTO.

1. O artigo 161 do CTN estipulou que os créditos não pagos no vencimento serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1%, ressalvando, expressamente, em seu parágrafo primeiro, a possibilidade de sua regulamentação por lei extravagante, o que ocorre no caso dos créditos tributários, em que a Lei 9.065/95 prevê a cobrança de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais (art. 13).

2. Diante da previsão legal e considerando que a mora é calculada de acordo com a legislação vigente à época de sua apuração, nenhuma ilegalidade há na aplicação da Taxa SELIC sobre os débitos tributários recolhidos a destempo, ou que foram objeto de parcelamento administrativo.

3. Também , há de se considerar que os contribuintes têm postulado a utilização da Taxa SELIC na compensação e repetição dos indébitos tributários de que são credores. Assim, reconhecida a legalidade da incidência da Taxa SELIC em favor dos contribuintes, do mesmo modo deve ser aplicada na cobrança do crédito fiscal diante do princípio da isonomia.

4. Embargos de divergência a que se dá provimento. STJ - EREsp nº 396.554/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI; 1ª SEÇÃO; DJ 13/09/2004; p. 167.

Em reforço a tal assertiva jurisdicional, ilumine-se o Enunciado da Súmula nº 03 do Segundo Conselho de Contribuintes, vazado nos seguintes termos:

SÚMULA CARF nº 3

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.

Nesse contexto, não estando o crédito tributário objeto do presente lançamento com a exigibilidade suspensa, devidos são, além do principal, também os juros e multa moratórios, na forma assentada nos artigos 34 e 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

2.4. DA RETROATIVIDADE DA IN SRP nº 3/2005

Argumenta o Recorrente que não poderiam ser lançadas as contribuições previdenciárias relativas as competências de fevereiro a julho de 2005, pela impossibilidade de cobrança retroativa à IN SRP nº 3/2005.

Razão não lhe assiste.

Conforme já esclarecido à exaustão, o processo em julgamento não tem por objeto contribuições previdenciárias, mas, sim, contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, as quais não sofrem ingerência dos preceitos inscritos no art. 245 da IN SRP nº 3/2005.

A imunidade tributária de que trata o aludido dispositivo infralegal apenas alcança as contribuições sociais e as contribuições de intervenção no domínio econômico, mas, não, as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, gênero do qual a contribuição para o SENAR é espécie.

O lançamento hostilizado tem por fundamento jurídico a Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991 e o art. 22-A da Lei nº 8.212/91, cujo §5º, inserido pela Lei nº 10.256/2001, estatuiu que a contribuição da agroindústria para o SENAR seria de 0,25% da receita bruta proveniente da comercialização da produção, não estando tal gênero de contribuição abraçado pela hipótese de não incidência prevista no inciso I do §2º do art. 149 da CF/88.

Revela-se improcedente, portanto, a alegação de que a norma tributária inscrita no art. 245 da IN SRP nº 3/2005 fere os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

2.5. DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AOS ENCARGOS MORATÓRIOS

Não concordamos, todavia, com o critério de aplicação da multa de mora e da multa de ofício adotado pela Autoridade Lançadora, corroborada pelo Órgão Julgador de 1ª Instância.

Urge, de plano, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe

expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurídico impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado 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, ou ainda, quando a nova legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo obrigado, porém mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35 ambos da Lei nº 8.212/91, estatuinte que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, 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, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por aí. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de multa de ofício de 75%,

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

Autenticado digitalmente em 12/07/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 12/07/

2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 30/07/2012 por MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

Impresso em 30/07/2012 por APARECIDA DA SILVA - VERSO EM BRANCO

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Nessa perspectiva, o regramento da penalidade pecuniária a ser aplicada ao recolhimento espontâneo feito a destempo e ao lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008, encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, o art. 35 da Lei nº 8.212/91, agora encontram-se dispostos em separado, respectivamente nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, por força dos preceitos inscritos nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Dispensando um enfoque, exclusivamente, ao lançamento de ofício, que é a matéria posta em apreciação no vertente caso, observamos que a novel legislação severizou a penalidade a ser aplicada ao descumprimento total ou parcial da obrigação tributária principal.

Com efeito, enquanto que a legislação anterior previa multa pecuniária variando de 24% a 50%, em função da fase processual em que se encontrar o correspondente Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário, a legislação atual prevê, em qualquer caso, a multa de ofício no valor fixo de 75%, circunstância que demonstra que a novel legislação sempre se mostrará mais gravosa ao sujeito passivo do que a legislação então revogada.

Ocorre que a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1.027/2010, que assim dispôs em seu art. 4º:

Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010

Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.

Óbvio está que os dispositivos selecionados encartados na IN RFN nº 1.027/2010 extravasaram o campo reservado pela CF/88 à atuação dos órgãos administrativos, que não podem ultrapassar o âmbito da norma que rege a matéria ora em relevo, tampouco inovar o ordenamento jurídico.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessória, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo que, no caso, o exame da retroatividade benigna deve adstringir-se ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação principal, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária acessória. *Lé com lé, cré com cré.*

A análise da lei mais benéfica não pode superar tais condições de contorno, pois, como já afirmado alhures, trata-se de obrigação principal que é absolutamente independente de qualquer obrigação acessória a ela associada.

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, *in casu*, o descumprimento de obrigação principal, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o

somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/91, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre a multa derivada do somatório previsto na alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea 'b' do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

De outro eito, mas trigo de outra safra, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

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.

Mostra-se flagrante que a alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, 'c' do CTN, pois emprega como

parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

Há que se reconhecer que as penalidades acima apontadas são autônomas e independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, in fine, do art. 97 do CTN.

É mister ainda destacar que o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, apenas se refere ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não produzindo qualquer menção às penalidades administrativas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, assim como não o faz o remetido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Assim, em virtude da total independência e autonomia entre as obrigações tributárias principal e acessória, o preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, não projeta qualquer efeito sobre os Autos de Infração lavrados em razão exclusiva de descumprimento de obrigação acessória associada às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Uma vez que as disciplinas acerca da imposição de penalidades pelo descumprimento de obrigações acessória e principal encontram-se previstas em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é pai pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, *in casu*, a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, mesmo que o sujeito passivo haja promovido, tempestivamente, o exato recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 um tratamento mais gravoso ao contribuinte, inexistindo hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência, a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido.

Assim, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, deve-se observância aos comandos inscritos no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na sequência, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, incide a regra estampada nos artigos 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

2.6. DA INCIDÊNCIA DA MULTA DE MORA E DE OFÍCIO.

Alega o Recorrente ser indevida a multa de mora e a multa de ofício, em virtude de o crédito tributário estar suspenso.

A razão não lhe assiste.

Conforme iluminado no tópico que a este antecede, em relação à penalidade pecuniária decorrente do inadimplemento da obrigação principal, até a competência novembro/2008, inclusive, são aplicáveis as regras fixadas no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99. A partir de então, da competência dezembro/2008, inclusive, em diante, passa a incidir o regramento estatuído pelos artigos 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

No caso sobre o qual nos debruçamos, todos os fatos geradores houveram-se por ocorridos em competências anteriores a novembro/2008, de maneira que a legislação aplicável aos encargos moratórios será aquela estabelecida pelo art. 35, II e §4º da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Reportando-nos ao Auto de Infração a fl. 02, verificamos que, no vertente caso, somente houve-se por lançada a multa de mora, nos termos do art. 35, II e §4º da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, mas não a multa de ofício.

Por outro viés, conforme já detalhado alhures, não estando a exigibilidade do crédito tributário objeto do vertente lançamento suspensa por nenhuma das modalidades previstas no art. 151 do CTN, devida é a multa moratória, nos termos acima pontuados, por todo o período decorrido após o vencimento da obrigação, nos termos da legislação vigente à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

Processo nº 10120.010204/2009-92
Acórdão n.º **2302-01.956**

S2-C3T2
Fl. 603

CÓPIA