



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

Processo nº 10166.728270/2011-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-002.794 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2013
Matéria Contribuição sobre comissão de venda
Recorrente MDF MOVEIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA DE VÍCIO FORMAL. ART. 6º DA PORTARIA RFB.

O Delegado da Receita Federal do Brasil é competente para emitir o Mandado de Procedimento Fiscal, uma vez que, por força do art. 2º do Decreto 3.724/2001 e do art. 6º da Portaria RFB 3.014/2011, é autoridade incumbida de instituir e dirigir os atos de procedimento de fiscalização.

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. REPLEG.

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

GUELTAS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE *BIS IN IDEM*.

As gueltas são consideradas salário de contribuição, integrando, portanto, a remuneração dos funcionários.

Há provas deficientes nos autos, visto que não comprovam a movimentação real das remunerações em análise. Diante disso, faz-se necessário auferir a base de cálculo em conformidade com a orientação do art. 33, §§1º, 2º, 3º da Lei 8.212/91. Sendo assim, como a apuração da base de cálculo são distintas, não ocorre *bis in idem*.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TERCEIRO SETOR. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE DE PRONUNCIAMENTO ADMINISTRATIVO.

As contribuições devidas à Seguridade Social e as destinadas a terceiros (SESI, INCRA, SEBRAE) incidem sobre a remuneração paga tanto aos **segurados empregados, quanto aos trabalhadores avulsos.**

É legítima a cobrança da contribuição para o INCRA das empresas urbanas, sendo inclusive desnecessária a vinculação ao sistema de previdência rural.

É perfeitamente aplicável a contribuição para o SESI, tendo em vista que a Recorrente possui estabelecimento industrial.

Não cabe à instância administrativa decidir questões relativas à constitucionalidade de dispositivos legais, competência exclusiva do Poder Judiciário.

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, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela então 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, observado o limite máximo de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

Recurso voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, devendo a multa aplicada ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencidos na votação o Conselheiro Relator e as Conselheiras Bianca Delgado Pinheiro e Juliana Campos de Carvalho Cruz, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 448/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c/c art. 61, da Lei nº 9.430/96). O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva fará o voto divergente vencedor quanto à multa.

Liege Lacroix Thomasi - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Arlindo da Costa e Silva – Redator Designado

Processo nº 10166.728270/2011-19
Acórdão n.º **2302-002.794**

S2-C3T2
Fl. 1.063

Presentes à sessão de julgamento os Conselheiros LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, ARLINDO DA COSTA E SILVA, BIANCA DELGADO PINHEIRO e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de crédito tributário, consolidado em 21/11/2011, tendo como período do lançamento as competências entre 01/2007 a 12/2008, por intermédio dos seguintes Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal: AIOP DEBCAD nº 37.322.0456, referente às contribuições previdenciárias da parte patronal devidas à Seguridade Social e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa RAT, do AIOP DEBCAD nº 37.322.0464, referente às contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social pelos segurados empregados; e do AIOP DEBCAD nº 37.322.0472, referente às contribuições devidas aos terceiros, tendo como base de cálculo a verba remuneratória denominada “guelta”, paga, devida ou creditada aos seus segurados empregados..

Segundo o Relatório Fiscal, havendo indícios claros de pagamento de verba remuneratória a promotores à título de incentivo de vendas, observadas durante a realização de procedimento fiscal na AMERICEL S/A.

Nesse sentido, a empresa ora Recorrente não comprovou a inclusão dos valores recebidos como gueltas, ou incentivo de vendas, ao salário de contribuição de seus empregados, nem tampouco comprovou a declaração em GFIP, com o respectivo recolhimento dos valores de contribuição previdenciária devidos incidentes sobre os mesmos.

Ressalta ainda o auditor fiscal, que as folhas de pagamento apresentadas em formato digital, com dados omissos e inexatos impossibilitou a correta verificação da remuneração dos seus segurados.

Em razão da apresentação de documentos pelo Recorrente ter ocorrido de maneira precária e deficiente, e que sua contabilidade não registra fidedignamente a remuneração dos seus empregados, foram consideradas como base de cálculo das contribuições previdenciárias, os valores integrais apurados como pagamento pelas empresas AMERICEL S/A e 14 BRASIL TELECOM CELULAR S/A, de valores relativos a incentivo de vendas/gueltas, constantes em notas fiscais, notas de débito, na contabilidade, sendo essa aferição indireta perfeitamente respaldada, no art. 33m parágrafos 1, 2, 3 e 6, da lei 8.212/91.

Apresentadas impugnações individualizadas pelo contribuinte, o lançamento foi mantido pela decisão recorrida, cuja ementa foi proferida nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

AIOP DEBCAD nº 37.322.0456 (PATRONAL) 37.322.0464 (SEGURADOS) 37.322.0472 (TERCEIROS) GUELTA. NATUREZA JURÍDICA DE COMISSÃO. INTEGRA O SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

Integram os salários não só as importâncias pagas diretamente pelo empregador, mas também aquelas que o empregado vier a receber em razão da execução do seu Contrato de Trabalho, com o fim de incrementar suas vendas.

SEGURADO EMPREGADO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

Para o empregado a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

AFERIÇÃO INDIRETA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, pode a Administração Tributária, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

ÔNUS PROBATÓRIO

O crédito previdenciário lavrado em conformidade com o art. 37 da Lei nº 8.212/91 e alterações c/c art. 142 do C.T.N, somente será elidido mediante a apresentação de provas, pelo contribuinte, que comprove a não ocorrência desses fatos.

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS

São devidas pela empresa e equiparadas às contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados que lhes prestem serviços.

CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS

A empresa é obrigada a arrecadar, mediante desconto das remunerações, e recolher à Seguridade Social, as contribuições dos segurados a seu serviço, conforme previsto nas Leis nº 8.212/91 e nº 10.666/93.

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA

Tratando-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigação tributária não definitivamente julgado, aplica-se a lei superveniente, quando cominar penalidade menos severa que a prevista naquela vigente ao tempo de sua lavratura. Segundo a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009, a análise do valor das multas para verificação e

aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada a empresa interpôs Recurso Voluntário tempestivo, alegando, em síntese que:

- a) Nulidade absoluta do mandado de procedimento fiscal, já que este foi emitido por autoridade incompetente, violando o disposto no art. 6º da portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011 e demais dispositivos legais.
- b) Nulidade do lançamento pela ausência de intimação dos co-titulares das contas bancárias para comprovar a origem dos depósitos recebidos, ofendendo o disposto na súmula 29 do CARF.
- c) A apuração dos tributos foi realizada sem a observância dos valores já pagos pela empresa, assim, tomou-se como base de cálculo valores sobre os quais já houve incidência e recolhimento de contribuições previdenciárias.

Sem contrarrazões.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo o presente Recurso Voluntário tempestivo e apresentado os requisitos de admissibilidade, passo ao seu exame.

Preliminarmente - Da Nulidade Absoluta do Mandado de Procedimento Fiscal

A Recorrente alega ser nula a atuação por vício formal atinente à competência para a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal, uma vez que a autoridade que emitiu o MPF seria incompetente para este ato, conforme a dicção do art. 6º da Portaria da RFB 3.014/2011.

Ocorre que sendo o procedimento de fiscalização instituído mediante ato da RFB, através do Delegado da RFB (artigo 2 do Decreto 3.724/2001 e artigo 6 da Portaria RFB 3.014/2011), e executada pelos Auditores-Fiscais, é patente que o DRFB possui atribuições emitir o Mandado do Procedimento Fiscal, já que se trata da autoridade incumbida de determinar e dirigir os atos praticados.

Logo, improcedente essa preliminar da Recorrente.

Do Mérito

Os três AIOP apresentam a mesma base de cálculo para incidência da contribuição previdenciária, qual seja o pagamento por terceiros de incentivos de vendas/gueltas aos seus segurados empregados. O sujeito passivo pretexta a existência de bitributação, visto que o auditor ao investigar as presentes contribuições previdenciárias, adotou como base de cálculo valores outrora incididos e recolhidos. No entanto, ao arrazoar tais fatos não produz provas suficientes para que se possa atendê-los.

Analisando a origem do instituto da Guelta, concedida em via de regra, aos empregado vencedores, esse instituto é oriundo da palavra “Geld” – oriundo da língua germânica, essa palavra é precedida da prenome “wechsel” – sendo filiada ao tronco da palavra “wechselgeld”. Na Alemanha o mercado farmacêutico a fim de incentivar a venda de suas medicações, nos anos de 60, bonificava os balconistas, com uma comissão, pela quantidade de remédio vendido.

Observe-se que essa pratica acontecia entre o laboratório farmacêutico e colaborador de uma determinada farmácia.

Com a evolução do tempo e o dinamismo da sociedade contemporânea, o instituto da Guelta, até hoje utilizado é visto como quantias pagas pelos fornecedores do empregador aos empregados deste e visam fomentar a venda dos produtos de fabricação daqueles, porém essa quantia íntegra ou não a remuneração do trabalhador financiado?

Partindo-se do pressuposto desse instituto decorrem da prestação dos serviços realizados pelo empregado, no curso da jornada, em função da existência do próprio contrato de trabalho, devendo sob esse prisma ser analisado a sua natureza salarial.

Em concisa análise, sem querer esgotar a matéria, a doutrina e a jurisprudência trabalhista, majoritariamente, entendem que essa verba por ser paga por terceiros não lhe retira a natureza jurídica salarial, vez que essa verba está ligada, diretamente, ao trabalho. Incidindo assim o art. 457 da CLT, fazendo parte da remuneração do trabalhador para quaisquer efeitos.

Trazemos a baila os seguintes julgados:

Gueltas- Natureza jurídica-Sumula 354 do TST- Aplicação analógica-Gueltas são valores pagos habitualmente aos empregados de determinada empresa pelos fabricantes dos produtos por ela vendidos. Conquanto se tratem de valores pagos por terceiros, assim como também os são as gorjetas, as “gueltas” revestem-se de natureza salarial, pois decorrem da prestação dos serviços realizados pelo empregado, no curso da jornada, em função da existência do próprio contrato de trabalho. **Assim devem integrar o acervo remuneratório do ombreiro, por aplicação análoga da Súmula 354 do TST.** (TRT-17ª Região- RO 58000-11.2011.5.17.0001- Rel. Des. Jailson Pereira da Silva – Dje 28.05.2012- pág. 77. (grifo nosso).

Gueltas- Integração- As gueltas são pagas pela venda de produtos e constituem um incentivo ao desempenho do empregado, o que traz, sem dúvidas, benefícios ao empregador. Possuem natureza contraprestativa, devendo refletir nas demais parcelas. (TRT – 03ª R. – RO 1799-81.2010.5.03.0014- Rel. Des. Rogerio Valle Ferreira – Dje 19.03.2012- pág. 296).

Recurso de Revista – Gueltas- Integração na Base de cálculo de parcelas salariais – O entendimento desta Corte é de que às gueltas atribui-se a mesma natureza dada às gorjetas. Assim, nos termos da Súmula nº 354 do TST, as gorjetas integram a remuneração do empregado, não servido, contudo, de base de cálculo para as parcelas de aviso prévio, adicional noturno, horas extras e repouso semanal remunerado (RR- 214/2007-134-03-00.0). Recurso de Revista a que se dá provimento parcial, para excluir as gueltas da base de cálculo do aviso-prévio e repouso semanal remunerado. (TST –RR 819/2005-020-04-00.2 – Rel. Min. Kátia Magalhães Arruda – Dje 19.04.2011 –pág. 984).

Recurso de Revista – Gueltas- Integração à remuneração – Natureza Jurídica - a decisão regional está em consonância com o entendimento consolidado no âmbito desta Corte, no sentido de que a parcela gueltas, paga habitualmente, ainda que por terceiros, fornecedores da Reclamada, possui natureza

salarial, uma vez que conferida habitualidade à empregada como incentivo à melhoria das vendas, o que atrai de forma indiscutível, melhores ganhos ao empregador, devendo compor a remuneração da Autora para todos os efeitos legais pertinentes.
Recurso de Revista não conhecido... (TST – RR 52/2007-021-03-00.5 Rel. Min. Márcio Eurico Vitral Amaro – Dje 19.12.2011, pág 2984).

Nesta senda, no tocante a integralização das gueltas à remuneração do trabalhador, compreende-se que estas são consideradas salário de contribuição, conforme a dicção do art. 28, inciso I, da Lei 8.212/91, uma vez que possui natureza jurídica de comissão e a remuneração auferida pelos funcionários da MDF Móveis Ltda., durante o mês, foram destinados para retribuir o trabalho realizado. Desta forma, mantém-se o posicionamento do Auditor Fiscal.

Com relação a não observância do Auditor no que se refere aos documentos comprobatórios anexados aos autos (notas de débito, notas fiscais de serviços e autorizações de pagamento), percebe-se que o crédito em análise foi autuado devido às provas deficientes acostadas pela Recorrente, haja vista que não é devidamente registrado, pela contabilidade, o movimento real das remunerações em comento, sendo perfeitamente aplicável o instituto da aferição indireta.

Posto isto, em concordância com o Relatório Fiscal, entende-se como a forma mais coerente para auferir a base calculo a adoção dos valores integrais apurados como pagamento, realizados pelas empresas AMERICEL S/A e 14 BRASIL TELECOM CELULAR S/A, de valores relativos a incentivos de vendas (gueldas), segundo consta nas provas apresentadas. Ao fazer isso, a fiscalização estará agindo com afinidade ao disposto no art. 33, §§ 1º, 2º, 3º da Lei 8.212/91.

Diante do exposto, não pode-se falar em *bis in idem*, pois a apuração das bases de cálculos são distintas e nítido o caráter remuneratório dessas verbas.

Das Alegações de Inconstitucionalidade e Ilegalidade sobre as contribuições para o Terceiro Setor.

Em relação ao AIOP DEBCAD 37.322.0472, que trata das contribuições destinadas a Terceiros, temos várias alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade dessas contribuições (INCRA, SESI e SEBRAE), reafirmo que a apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerba sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

Desta feita, no que diz respeito à contribuição devida a Terceiros, nossa jurisprudência há muito já se posicionou acerca de sua legalidade e constitucionalidade, como facilmente se depreende nos julgados abaixo, *literis*:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS - SESC E SENAC - SESCOOP - COOPERATIVA DE TRABALHO MISTA - ENQUADRAMENTO SINDICAL - ART. 557 DA CLT - PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE - CONSTITUCIONALIDADE DAS EXAÇÕES - EXIGIBILIDADE - NÃO REFERIBILIDADE - DECRETOS-LEIS 9.853/46 E 8.621/46 - MP 1.898-13/99 - APELAÇÃO DESPROVIDA - 1- Verificado o enquadramento da Apelante, mediante a análise de seus fins, dispostos no estatuto às fls. 32/55 dos autos, nº 2º Grupo do quadro anexo ao art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho - E que foi recepcionado pela Carta Magna de 1988- Sujeita-se a mesma ao recolhimento de contribuições sociais gerais ao SESC e SENAC. Confira-se a jurisprudência deste eg. Tribunal: AMS 2000.33.00.000789-8/BA, 8ª Turma, Rel.: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, DJ de 251-2008, p. 319) e AMS 1999.38.00.041030-4/MG, 7ª Turma, Rel.: Desembargador Federal Catão Alves, DJ de 13-4-2007, p. 76). 2- A exigência do recolhimento das contribuições sociais para o SESC e o SENAC, de natureza jurídica social, encontra-se amparada em lei, devidamente recepcionada pela Carta Magna de 1988 (cf. Lei 9504, art. 240), notadamente em face da eleição da valorização do trabalho e o progresso social do trabalhador como princípios pétreos da ordem econômica e social (cf. art. 170, CF/88). Relativamente às cooperativas, a própria Medida Provisória nº 1.898-13/99, criadora do SESCOOP, faz referência, em seu art. 9º, ao fato de que as contribuições anteriormente arrecadadas pelas cooperativas e destinadas ao SESC/SENAC, passaram a ser canalizadas para a nova entidade. 3- Desnecessária a referibilidade, relação e vinculação entre a exação e o contribuinte, que prescinde ser beneficiado diretamente pelas exações em comento, porquanto contribuições de intervenção no domínio econômico, cujo objetivo é efetivar, sob todos os aspectos, o apoio e desenvolvimento das empresas, em sua generalidade e independentemente do fato de praticarem atos de comércio - Ou não- Ou de serem prestadoras de serviços- Ou não. 4- Neste sentido: "As contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema (S) sindical (SESC/SENAC, SESI/SENAI, SEST/SENAT, SEBRAE) são definidas pela jurisprudência como contribuições sociais de intervenção no domínio econômico, inseridas no contexto da concretização da cláusula pétrea da valorização do trabalho e dignificação do trabalhador, a serem suportadas por todas as empresas, ex vi da relação jurídica direta entre o capital e o trabalho, independentemente da natureza e objeto social delas." (In AC 2000.01.00.026011-8/MG, 7ª Turma do TRF/1ª Região, Rel.: Des. Federal Luciano Tolentino Amaral, e-DJF1 195-2008, p. 124). 5- Recurso de apelação ao qual se nega provimento. (TRF-1ª R. - AC 2003.38.00.039897-0/MG - 7ª T. - Rel. Itelmar Raydan Evangelista - DJe 23.01.2009 - p. 202).

CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PARA O SESC/SENAC - CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE - CONSTITUCIONALIDADE - 1- Pacificou-se no E. Superior Tribunal de Justiça o entendimento no sentido de que a contribuição para o SESC/SENAC é devida pelas empresas prestadoras de serviço (REsp nº 431.347/SC, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, D.J. de 25.11.2002 e REsp nº 587.415/ SC, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma,

D.J. de 03.5.2004). 2- No julgamento do RE nº 396.266/SC, o E. STF concluiu pela constitucionalidade da cobrança da contribuição para o SEBRAE. 3- Apelação improvida. (TRF-1ª R. - AC 2005.33.00.017895-3/BA - 7ª T - Rel. Des. Fed. Catão Alves - DJe 06.03.2009 - p. 140)

A contribuição ao SEBRAE, prevista no artigo 8º, §3º da Lei 8.029/90, com redação dada pela Lei 8.154/90, como já explanado alhures, é constitucional, e não se restringe às micro e pequenas empresas. Assim, todas as empresas sujeitas ao pagamento das contribuições ao SESC, SENAC, Sesi e SENAI, estão também obrigadas ao pagamento da contribuição ao SEBRAE. Esse é o entendimento pacífico do colendo Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA AO SESC E AO SENAC. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA. REVISÃO DO ENTENDIMENTO PELA 1ª SEÇÃO DO STJ. PRECEDENTES. ADICIONAL. SEBRAE. EXIGIBILIDADE.

1. Tratam os autos de mandado de segurança impetrado por CONSERBENS LTDA. contra ato do Coordenador da Divisão/Serviço de Arrecadação e Fiscalização do INSS em Recife/PE, objetivando desobrigar-se de recolher contribuição social para SESC, SENAC e SEBRAE. O juízo monocrático denegou o segurança, sob o argumento de que é devida a exação em comento em face da natureza comercial da empresa impetrante. Inconformada, a ora recorrente apelou, tendo o TRF da 5ª Região, à unanimidade, negado provimento ao recurso. Em sede de recurso especial, aponta violação aos artigos 535, II, do CPC, 110 do CTN, 4º do Decreto-lei nº 8.621/46, 3º do Decreto-lei 9.853/46, 8º, §§ 3º e 4º da Lei nº 8.029/90, além de divergência jurisprudencial.

2. O julgador não está obrigado a enfrentar todas as teses jurídicas deduzidas pelas partes, sendo suficiente que preste fundamentadamente a tutela jurisdicional. In casu, não obstante em sentido contrário ao pretendido pelo recorrente, constata-se que a lide foi regularmente apreciada pela Corte de origem, o que afasta a alegada violação da norma inserta no art. 535, do CPC.

3. Novo posicionamento da Primeira Seção do STJ no sentido de que as empresas prestadoras de serviço, no exercício de atividade tipicamente comercial, estão sujeitas ao recolhimento da contribuição social destinada ao SESC e SENAC.

4. O art. 8º, § 3º, da Lei nº 8.209/90, com a redação da Lei nº 8.154/90, impõe que o SEBRAE (Serviço Social Autônomo) será mantido por um adicional cobrado sobre as alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, isto é, as que são recolhidas ao SESC e SENAC, sendo exigível, portanto, o adicional ao SEBRAE.

5. Recurso especial improvido.(REsp 691056 / PE; RECURSO ESPECIAL 2004/0136699-9. Relator Ministro José Delgado. STJ. 1ª Turma. DJ 18.04.2005 p. 235)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AUTÔNOMA. ADICIONAL AO SEBRAE. EMPRESA DE GRANDE PORTE. EXIGIBILIDADE. PRECEDENTES DO STF.

1. As contribuições sociais, previstas no art. 240, da Constituição Federal, têm natureza de "contribuição social geral" e não contribuição especial de interesses de categorias profissionais (STF, R n.º 138.284/CE) o que derrui o argumento de que somente estão obrigados ao pagamento de referidas exações os segmentos que recolhem os bônus dos serviços inerentes ao SEBRAE.

2. Deflui da ratio essendi da Constituição, na parte relativa ao incremento da ordem econômica e social, que esses serviços sociais devem ser mantidos "por toda a coletividade" e demandam, a fortiori, fonte de custeio.

3. Precedentes: RESP 608.101/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 24/08/2004, RESP 475.749/SC, 1ª Turma, desta Relatoria, DJ de 23/08/2004.

4. Recurso especial conhecido e provido.

(REsp 662911 / RJ; RECURSO ESPECIAL 2004/0072911-2. Relator Ministro Luiz Fux. STJ. 1ª Turma. DJ 28.02.2005 p. 241)

TRIBUTÁRIO - ADICIONAL AO SEBRAE - INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - EMPRESAS DE MÉDIO E GRANDE PORTE - EXIGIBILIDADE - I- A Contribuição para o SEBRAE (§ 3º, do art. 8º, da Lei nº 8.029/90) configura intervenção no domínio econômico, e, por isso, é exigível de todos aqueles que se sujeitam a Contribuições para o SESC, SESI, SENAC e SENAI, independentemente do porte econômico (micro, pequena, média ou grande empresa). Agravo regimental improvido. (STJ - AgRg-REsp 1.042.041 - (2008/0061847-9) - 2ª T - Rel. Min. Humberto Martins - DJe 25.05.2009 - p. 1412)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE - CONSTITUCIONALIDADE DO § 3º DO ARTIGO 8º DA LEI 8.029/90 - PRECEDENTE - 2- A contribuição do sebrae é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a Lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais pertinentes ao SESI, SENAI, sesc e senac. Constitucionalidade do § 3º do artigo 8º da Lei 8.029/90. Precedente do Tribunal Pleno. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF - AgRg-RE 520.815-0 - Rel. Min. Eros Grau - DJe 09.05.2008 - p. 154)

PROCESSUAL CIVIL - AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO - EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE - SEST/SENAT - CONTRIBUIÇÃO SEBRAE - LEGALIDADE - PRECEDENTES - I - Com o advento da Lei 8.706/93, não houve a criação de novo encargo a ser suportado pelos empregadores, mas tão-somente a alteração do destinatário das contribuições devidas pelas empresas de transporte ao SESI/SENAI, não alterando a sistemática de recolhimento da contribuição para o SEBRAE. II - A constitucionalidade da contribuição SEBRAE foi decidida por esta Corte, no julgamento do RE 396.266/SC, Rel. Min. Carlos Velloso. III - Agravo regimental improvido. (STF - AI-AgR 596552 - MG - 1ª T. - Rel. Min. Ricardo Lewandowski - J. 06.11.2007)

TRIBUTÁRIO. EXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE DA PESSOA JURÍDICA INDEPENDENTEMENTE DA NATUREZA DE MICRO OU PEQUENA EMPRESA.

1. Ao instituir a referida contribuição como um "adicional" às contribuições ao SENAI, SENAC, Sesi e Sesc, o legislador indubitavelmente definiu como sujeitos ativo e passivo, fato gerador e base de cálculo, os mesmos daquelas contribuições e como alíquota, as descritas no § 3º do art. 8º da Lei nº 8.029/90.

2. Assim, a contribuição ao SEBRAE é devida por todos aqueles que recolhem as contribuições ao Sesc, Sesi, SENAC e SENAI, independentemente de seu porte (micro, pequena, média ou grande empresa).

3. Recurso especial provido.

(REsp 608101 / RJ; RECURSO ESPECIAL 2003/0206919-9. Relator Ministro Castro Meira. STJ. 2ª Turma. DJ 04.10.2004 p. 254)

Tendo em vista a jurisprudência acima colacionada, resta cabalmente comprovada a exigibilidade das contribuições destinadas ao SEBRAE, bem como mostra-se inegável o fato da referida obrigação não restringir-se apenas às micro e pequenas empresas.

No que concerne às contribuições para o Sesi, estas possuem natureza jurídica de contribuição social de interesse de categorias. Consigna-se que são contribuintes do Sesi as empresas que se enquadram no seguinte dispositivo legal:

Decreto-Lei nº 9.403, de 25/6/1946

Art. 3º Os estabelecimentos industriais enquadrados na Confederação Nacional da Indústria (artigo 577 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943), bem como aqueles referentes aos transportes, às comunicações e à pesca, serão obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal ao Serviço Social da Indústria para realização de seus fins.

(...)

§ 1º A contribuição referida neste artigo será de dois por cento (2%) sobre o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes a todos os seus empregados. O montante da remuneração que servirá de base ao pagamento de contribuição será aquele sobre o qual deva ser estabelecida a contribuição de previdência devida ao Instituto de Previdência ou caixa de aposentadoria e pensões a que o contribuinte esteja filiado.

Lei nº. 5.107, de 13/9/1966

Art. 24. Fica reduzida para 1,5% (um e meio por cento) a contribuição devida pelas empresas ao Serviço Social do Comércio e Serviço Social da Indústria e dispensadas estas entidades da subscrição compulsória a que alude o art. 21 da Lei nº 4.380, de 21 de agosto de 1966.

Sendo assim, é perfeitamente aplicável a contribuição para o SESI, tendo em vista que a Recorrente possui estabelecimento industrial.

Outrossim, argúi-se também a inconstitucionalidade da exigência da contribuição previdenciária destinada ao INCRA, sob a justificativa de que a cobrança estaria a comprometer o princípio contributivo regente do sistema previdenciário constitucional, tendo em vista a empresa matriz da Recorrente estar situadas em área de perímetro urbano.

Mantidas as ressalvas já articuladas acima, em que se delineou os limites cognitivos traçados para a atuação desta instância administrativa, deve-se observar, a par da questão constitucional, que o E. STJ revisou a jurisprudência de suas Turmas de Direito Público a partir do julgamento do ERESP nº 770451/SC e passou a reconhecer na exação instituída pelo art. 15, II, da Lei Complementar nº 11/71, a natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico, e não mais de contribuição social, de modo que sua imposição estaria mantida mesmo após a vigência da Lei nº 8.212/91.

Admitiu-se, dessa forma, que a arrecadação promovida em nome do INCRA não seria destinada ao financiamento de benefícios e de serviços previdenciários destinados ao trabalhador rural, mas ao custeio das atividades institucionais cometidas constitucionalmente ao INCRA para a realização da reforma agrária. Vale trazer à colação a ementa deste julgamento:

“TRIBUTÁRIO. INCRA. CONTRIBUIÇÃO. NATUREZA. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 66, § 1º DA LEI Nº 8.383/91. INAPLICABILIDADE.

1. O INCRA foi criado pelo DL 1.110/70 com a missão de promover e executar a reforma agrária, a colonização e o desenvolvimento rural no País, tendo-lhe sido destinada, para a consecução de seus objetivos, a receita advinda da contribuição incidente sobre a folha de salários no percentual de 0,2% fixada no art. 15, II, da LC n.º 11/71.

2. Essa autarquia nunca teve a seu cargo a atribuição de serviço previdenciário, razão porque a contribuição a ele destinada não foi extinta pelas Leis 7.789/89 e 8.212/91 - ambas de natureza previdenciária -, permanecendo íntegra até os dias atuais como contribuição de intervenção no domínio econômico.

3. Como a contribuição não se destina a financiar a Seguridade Social, os valores recolhidos indevidamente a esse título não podem ser compensados com outras contribuições arrecadadas pelo INSS que se destinam ao custeio da Seguridade Social.

4. Nos termos do art. 66, § 1º, da Lei n. 8.383/91, somente se admite a compensação com prestações vincendas da mesma espécie, ou seja, destinadas ao mesmo orçamento.

5. Embargos de divergência improvidos.

(ERESP 770451/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27.09.2006, DJ 11.06.2007 p. 258)”

Reconsiderada a natureza da mencionada contribuição, também restou assentado no âmbito do E. STJ o entendimento de que as contribuições vertidas ao INCRA e ao

FUNRURAL são perfeitamente exigíveis de empresas urbanas, o que se colhe da leitura da seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO AO FUNRURAL E AO INCRA. EMPRESA URBANA. LEGALIDADE DA COBRANÇA. ENTENDIMENTO DO STF. PRINCÍPIO DA SOLIDARIZAÇÃO DA SEGURIDADE SOCIAL. PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.

1. Configurada, à época, divergência entre o acórdão embargado (que entende exigível a Contribuição de empresa urbana para o FUNRURAL e o INCRA) e o acórdão paradigma (que preconiza a não exigência das Contribuições em casos análogos), aplica-se o entendimento da Primeira Seção, no sentido da decisão recorrida.

2. “É legítimo o recolhimento da contribuição previdenciária para custeio do FUNRURAL e do INCRA por empresas urbanas, já que a lei não exige a vinculação da empresa a atividades rurais.” (ERESP 412.923/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ de 09/08/2004).

3. Embargos de Divergência não providos.

(ERESP 177661/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13.12.2006, DJ 01.10.2007 p. 203)”

Portanto, em obséquio à autoridade da interpretação consolidada no âmbito da Corte de pacificação da legislação infraconstitucional, devem ser afastadas as postulações da Recorrente que pleiteiam a desconstituição dos lançamentos referentes à contribuição destinada aos Terceiros.

Da Aplicação das Penalidades

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do referido art. 35 (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

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.

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - 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.

Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - 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.

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela nova legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

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.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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;

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.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de atuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996) aplicando-lhe a que for mais benéfica.

Da Exclusão dos Corresponsáveis

Quanto à solicitada exclusão do sócio gerente, cabe esclarecer que a relação de corresponsáveis anexada aos autos pela Fiscalização, no meu particular entendimento, tem como escopo garantir a possibilidade de inclusão dos sócios da empresa no pólo passivo da obrigação tributária numa futura execução fiscal, e não simplesmente listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, poderão ser responsabilizadas na esfera judicial, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa.

O prejuízo aos corresponsáveis é imediato, pois com o esgotamento do contencioso administrativo, o débito lançado será imediatamente inscrito no CADIN, em nome do autuado e também de todos os corresponsáveis listados na relação anexa ao Auto de Infração.

No caso da pessoa jurídica contribuinte, ela é quase sempre a responsável pelas suas obrigações tributárias, pois ela, além de ser o sujeito da relação jurídica tributária, tem também, na maioria das vezes, o dever legal de pagar o tributo.

Contudo, a lei prevê que, quando houver inadimplemento da pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos pode ser transferida para seus diretores, gerentes ou responsáveis, sob determinadas condições.

É o que determina o comando do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

$$I - (\dots)$$

II – (...)

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Pelo referido comando, esta responsabilidade só poderá ser transferida para a pessoa do sócio administrador, para o diretor responsável ou para o representante legal capaz. Além disso, esta transferência só poderá acontecer quando houver prova de que estes praticaram qualquer um dos atos irregulares descritos no *caput* do artigo.

Encerrado o processo administrativo com a confirmação da procedência da dívida e não havendo pagamento, será emitida a Certidão da Dívida Ativa, que fundamentará a execução fiscal. Nela deve constar o nome do responsável pelo pagamento e, caso se tenha

apurado alguma irregularidade capaz de imputar aos sócios diretores ou ao representante legal a responsabilidade pelo pagamento, deverá conter a respectiva indicação, posto que nossos tribunais só aceitam a citação dos corresponsáveis cujos nomes estejam mencionados na CDA, e só nessa hipótese, poderá constar o nome do corresponsável.

Sim, pois parte-se do pressuposto de que, como a CDA tem presunção de certeza e liquidez, estando o nome do sócio administrador, do diretor ou do representante nela incluído, presumir-se-á, da mesma forma, que houve uma apuração de responsabilidade no processo administrativo, que garantiu o direito de defesa do incluído.

No entanto, no âmbito das execuções fiscais de contribuições previdenciárias, até a revogação do art. 13, da Lei n. 8.620/93, o chamamento dos corresponsáveis ocorria de imediato, independentemente de restarem infrutíferas as tentativas de localização de bens da própria empresa ou da prova da prática de algum dos atos previstos no art. 135 do CTN.

Nesse aspecto, o Superior Tribunal de Justiça, tem farta jurisprudência determinando que se o nome do corresponsável estiver inscrito na CDA, tal fato é suficiente para a sua sujeição passiva solidária, cabendo ao corresponsável apenas via embargos à execução (cuja oposição é imprescindível a penhora), fazer contraprova à sua condição de sujeito passivo.

Ressalte-se ainda, que mesmo depois da publicação da Lei 11.941/09, que revogou o art. 13 da Lei 8.620/93, que permitia a responsabilização solidária do corresponsável independentemente da prática de qualquer fato previsto no art. 135 do CTN, o próprio STJ já sinaliza em recentes julgados, que muito embora tenha havido a revogação do dispositivo acima mencionado, ainda assim constando o nome na CDA é cabível a sua inclusão no polo passivo da execução fiscal até que seja feita prova em contrário.

Logo, resta claro o prejuízo aos corresponsáveis com a sua inclusão na relação anexa ao presente Auto de Infração, independentemente da prática de qualquer ato previsto no art.135 do CTN, pois essa relação servirá de base para uma futura inscrição do débito em dívida ativa.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, em relação aos DEBCADs **37.322.0456**, **322.0464**, **37.322.0472** apenas para que seja aplicada aos fatos geradores ocorridos no período do lançamento, a penalidade prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996 até a competência 11/2008, caso seja mais benéfica para o contribuinte, afastando nesse período toda e qualquer aplicação de multa de ofício, bem como para que o rol de corresponsáveis contido no auto de infração tenha finalidade meramente informativa, sem o condão de atribuir responsabilidade às pessoas nele indicadas tal qual previsão na Súmula 88 do CARF.

Processo nº 10166.728270/2011-19
Acórdão n.º **2302-002.794**

S2-C3T2
Fl. 1.081

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2013

Leonardo Henrique Pires Lopes

Voto Vencedor

DA PENALIDADE PECUNIÁRIA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, FORMALIZADA MEDIANTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Ouso discordar, *data maxima venia*, do entendimento esposado pelo Ilustre Relator relativo ao regime jurídico aplicável à determinação da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

E para fincar os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio juris* que ora se esculptura, atine-se que o *nomem iuris* de um instituto jurídico não possui o condão de lhe alterar ou modificar sua natureza jurídica.

JULIET:

*"Tis but thy name that is my enemy;
Thou art thyself, though not a Montague.
What's Montague? it is nor hand, nor foot,
Nor arm, nor face, nor any other part
Belonging to a man. O, be some other name!
What's in a name? that which we call a rose
By any other name would smell as sweet;
So Romeo would, were he not Romeo call'd,
Retain that dear perfection which he owes
Without that title. Romeo, doff thy name,
And for that name which is no part of thee
Take all myself".*

William Shakespeare, *Romeo and Juliet*, 1600.

O caso ora em apreciação trata de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

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 jurígeno imponible, 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 novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O regramento legislativo relativo à aplicação de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal, vigente à data inicial do período de apuração em realce, encontrava-se sujeito ao regime jurídico inscrito no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

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).

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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 9.876/99).*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- 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 9.876/99).*
- 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 9.876/99).*

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 9.876/99).*
- b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- 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 9.876/99).*
- 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 9.876/99).*

§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcimento, 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 reparcimento 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 9.876/99).

No caso vertente, o lançamento tributário sobre o qual nos debruçamos promoveu a constituição formal do crédito tributário, mediante lançamento de ofício consubstanciado no Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.322.045-6, referente a fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro/2007 a dezembro/2008.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante o Auto de Infração de Obrigação Principal acima indicado a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal há que ser dimensionalizada, no período anterior à vigência da MP nº 449/2008, de acordo com o critério de cálculo insculpido no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui denominada “*multa de mora*”, variando de 24%, se paga até quinze dias do recebimento da notificação fiscal, até 50% se paga após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, hoje CARF, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não incluídas em lançamentos Fiscais de ofício, ou seja, quando o recolhimento não for resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado, no horizonte temporal em relevo, em conformidade com a memória de cálculo assentada no inciso I do mesmo dispositivo legal acima mencionado, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, variando de oito por cento, se paga dentro do mês de vencimento da obrigação, até vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da exação.

Tal discrimen encontra-se tão claramente consignado na legislação previdenciária que mesmo um computador, com uma simples instrução *IF – THEN – ELSE unchained*, consegue determinar, sem erro, qual o regime jurídico aplicável a cada hipótese de incidência:

IF lançamento de ofício ***THEN*** art. 35, II da Lei nº 8.212/91

ELSE art. 35, I da Lei nº 8.212/91.

Traduzindo-se do “*computês*” para o “*juridiquês*”, tratando-se de lançamento de ofício, incide o regime jurídico consignado no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Ao revés, nas demais situações, tal como na hipótese de recolhimento espontâneo de contribuições

previdenciárias em atraso, aplica-se o regramento assinalado no Inciso I do art. 35 desse mesmo diploma legal.

Com efeito, 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, estatuinto 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 penalidade pecuniária, então batizada de “*multa de ofício*”, à razão de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, *verbis*:

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 11.941/2009).

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 11.941/2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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 11.488/2007)

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

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 11.488/2007)

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 11.488/2007)

§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 11.488/2007)

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

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

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

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

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

§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 11.488/2007)

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

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 11.488/2007)

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

§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.

Como visto, o regramento da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal a ser aplicada nos casos de recolhimento espontâneo feito a destempo e nas hipóteses de 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, cite-se, incisos I e II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, nessa ordem, agora encontram-se dispostos em separado, diga-se, nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, respectivamente, 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.

Nesse novo regime legislativo, a instrução de seletividade invocada anteriormente passa a ser informada de acordo com o seguinte comando:

IF lançamento de ofício **THEN** art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

ELSE art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Diante de tal cenário, a contar da vigência da MP nº 449/2008, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício há que ser dimensionalizada de acordo com o

critério de cálculo insculpido no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui referida pelos seus genitores com o nome de batismo de “*multa de ofício*”, calculada de acordo com o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado em conformidade com as disposições inscritas no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, calculada de acordo com o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Não demanda áurea mestria perceber que o *nomem iuris* consignado na legislação previdenciária para a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, que nas ordens do Ministério da Previdência Social recebeu a denominação genérica de “*multa de mora*”, art. 35, II da Lei nº 8.212/91, no âmbito do Ministério da Fazenda houve-se por batizada com a singela denominação de “*multa de ofício*”, art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008. Mas não se iludam, caros leitores ! Malgrado a diversidade de rótulos, as suas naturezas jurídicas são idênticas: penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

No que pertine à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal não incluída em lançamento de ofício, o título designativo adotado por ambas as legislações acima referidas é idêntico: “*Multa de Mora*”.

Não carece de elevado conhecimento matemático a conclusão de que o regime jurídico instaurado pela MP nº 449/2008, e convertido na Lei nº 11.941/2009, instituiu uma apenação mais severa para o descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício (75%) do que o regramento anterior previsto no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 (de 24% a 50%), não havendo que se falar, portanto, de hipótese de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, ‘c’ do CTN, durante a fase do contencioso administrativo.

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.

Daí a divergência inaugurada por este Conselheiro. Em seu voto de relatoria, o insigne Conselheiro Relator defendeu a aplicação retroativa, para as competências anteriores a dezembro/2008, do limite de 20% para a multa de mora previsto no §2º do art. 61 da Lei nº 9.430/96, por entender tratar-se de hipótese de retroatividade benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.

No caso, considerou o preclaro Relator que a comparação das normas deve ocorrer em institutos da mesma natureza. Logo, *multa de mora com multa de mora* (art. 35 da Lei 8.212/91), não com *multa de ofício* (art. 35-A da Lei nº 8.212/91), por considerar que tal penalidade era inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008. Sendo assim, a multa de mora aplicada em face dos autos de infração relacionados às obrigações principais (AIOP) deveria ficar restrita ao percentual de 20% até novembro/2008, permanecendo o percentual de 75% a partir de dezembro/2008.

Se nos antolha não proceder o argumento de que a penalidade referente à multa de ofício era inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008.

Conforme acima demonstrado, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, antes do advento da MP nº 449/2008, encontrava-se disciplinada no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. De outro eito, após o advento da MP nº 449/2008, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício passou a ser regida pelo disposto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela citada MP nº 449/2008.

Ocorre que ao efetuar o cotejo de "*multa de mora*" (art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99) com "*multa de mora*" (art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008), promoveu-se *data venia* a comparação de *nomem iuris* com *nomem iuris* (multa de mora) e não de institutos de mesma natureza jurídica (penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício).

De tal equívoco, no entendimento deste Subscritor, resultou no voto de relatoria a aplicação retroativa de penalidade prevista para uma infração mais branda (descumprimento de obrigação principal não inclusa em lançamento de ofício) para uma infração tributária mais severa (descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício). Tal retroatividade não se coaduna com a hipótese prevista no art. 106, II, 'c' do CTN, a qual se circunscreve a penalidades aplicáveis a infrações tributárias de idêntica natureza jurídica, *in casu*, penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício. *Lé com lé, cré com cré* (Jurandir Czaczkes Chaves, 1967).

Reitere-se que não se presta o preceito inscrito no art. 106, II, 'c' do CTN para fazer incidir retroativamente penalidade menos severa cominada a uma infração mais branda para uma transgressão tributária mais grave, à qual lhe é cominado em lei, especificamente, castigo mais hostil, só pelo fato de possuir a mesma denominação jurídica (*multa de mora*), mas naturezas jurídicas distintas e diversas.

Como visto, a norma tributária encartada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96 só se presta para punir o descumprimento de obrigação principal não formalizada mediante lançamento de ofício.

Nos casos de descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, tanto a legislação revogada (art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99), quanto a legislação superveniente (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96) prevêem uma penalidade pecuniária específica, a qual deve ser aplicada em detrimento da regra geral, em atenção ao princípio jurídico *lex specialis derogat generali*, aplicável na solução de conflito aparente de normas.

Nessa perspectiva, nos casos de lançamento de ofício, o cotejamento de normas tributárias para fins específicos de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN somente pode ser efetivado, exclusivamente, entre a norma assentada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a regra encartada no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, uma vez que estas tratam, especificamente, de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, ou seja, penalidades de idêntica natureza jurídica.

Nesse contexto, vencidos tais prolegômenos, tratando-se o vertente caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, o atraso objetivo no recolhimento de tais exações pode ser apenado de duas formas distintas, a saber:

- a) Tratando-se de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, circunstância que implica a incidência de multa de mora nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, na razão variável de 24% a 50%, enquanto não inscrito em dívida ativa.
- b) Tratando-se de fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que promoveu a inserção do art. 35-A na Lei de Custeio da Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2008, exclusive, o cotejo entre as hipóteses acima elencadas revela que a multa de mora aplicada nos termos do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº

9.876/99, sempre se mostrará menos gravoso ao contribuinte do que a multa de ofício prevista no art. 35-A do mesmo Diploma Legal, inserido pela MP nº 449/2008, contingência que justifica a não retroatividade da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a penalidade por ela imposta se revela mais ofensiva ao infrator.

Dessarte, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, o cálculo da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser efetuado com observância aos comandos inscritos no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na mesma hipótese específica, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada consoante a regra estampada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O raciocínio acima delineado é válido enquanto não for ajuizada a correspondente ação de execução fiscal. Como se depreende do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/99, o valor da multa de mora decorrente de lançamento de ofício de obrigação principal é variável em função da fase processual em que se encontre o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

De fato, encerrado o Processo Administrativo Fiscal e restando definitivamente constituído, no âmbito administrativo, o crédito tributário, não sendo este satisfeito espontaneamente pelo Sujeito Passivo no prazo normativo, tal crédito é inscrito em Dívida Ativa da União, pra subsequente cobrança judicial.

Ocorre que, após o ajuizamento da execução fiscal, a multa pelo atraso no recolhimento de obrigação principal é majorada para 80% ou 100%, circunstância que torna a multa de ofício (75%) menos ferina, operando-se, a partir de então, a retroatividade da lei mais benéfica ao infrator, desde que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, exclusive, considerando a necessidade de se observar o preceito insculpido no art. 106, II, "c" do CTN concernente à retroatividade benigna, o novo mecanismo de cálculo da penalidade pecuniária decorrente da mora do recolhimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício trazido pela MP nº 449/08 deverá operar como um limitador legal do *quantum* máximo a que a multa poderá alcançar, *in casu*, 75%, mesmo que o crédito tributário seja objeto de ação de execução fiscal. Nestas hipóteses, somente irá se operar o teto de 75% nos casos em que não houver ocorrido sonegação, fraude ou conluio.

Da conjugação das normas tributárias acima revisitadas conclui-se que, nos casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, a penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação principal deve ser calculada de acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores inadimplidos, conforme se vos segue:

- a) Para os fatos geradores ocorridos até novembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada conforme a memória de cálculo exposta no inciso II do art. 35 da Lei nº

8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, observado o limite máximo de 75%, desde que não estejam presentes situações de sonegação, fraude ou conluio, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.

- b) Para os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada de acordo com o critério fixado no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

No caso dos autos, considerando não haver sido verificada a presença dos elementos objetivos e subjetivos de conduta que, em tese, qualifica-se como fraude e sonegação, tipificadas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, resulta que a penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser aplicada de acordo com o art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, para as competências até novembro/2008, inclusive, e em conformidade com o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44, I da Lei nº 9.430/96, para as competências a partir de dezembro/2008, inclusive, em atenção ao princípio *tempus regit actum*.

CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, observado em qualquer caso, unicamente, o limite máximo de 75%, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto

Arlindo da Costa e Silva, Redator Designado