



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

Processo nº 10283.721585/2012-71
Recurso nº 003.091 Voluntário
Acórdão nº 2302-003.091 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente HOSPITAL SANTA JULIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. CARACTERÍSTICAS.

Na Sociedade em Conta de Participação quem atua perante terceiros é única e exclusivamente o sócio ostensivo, em nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. O sócio oculto participa, apenas, dos resultados econômicos da atividade social, sendo vedada, expressamente, sua participação nas relações com terceiros.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. REMUNERAÇÃO.

Subsumem-se no conceito de Salário de Contribuição do segurado contribuinte individual os valores pagos aos Sócios Participantes da Sociedade em Conta de Participação a título de distribuição de lucros, quando restar comprovado que o montante distribuído decorre única e exclusivamente do trabalho realizado pelo sócio em favor do objeto social do Sócio Ostensivo, e não do capital investido pelo Sócio Oculto, configurando-se tal verba como *Remuneração* camuflada sob as vestes de distribuição de lucros.

DIREITO PREVIDENCIÁRIO. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS SOBRE A FORMALIDADE DOS ATOS.

Vigora no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade dos fatos sobre a Forma jurídica dos atos, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições efetivamente ajustadas numa determinada relação jurídica e as verificadas em sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos.

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação previdenciária, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ART. 32, IV DA LEI Nº 8212/91.

Constitui infração às disposições inscritas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8212/91 a entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural), sujeitando o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei nº 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c' do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

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 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos na votação os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, que votaram pelo provimento do recurso, por entenderem que os valores pagos aos segurados contribuintes individuais se traduziam, efetivamente, em Distribuição de Lucro. Por unanimidade de votos,

Processo nº 10283.721585/2012-71
Acórdão n.º **2302-003.091**

S2-C3T2
Fl. 688

em dar provimento parcial ao recurso no que se refere ao Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD nº 37.312.166-0, para que a multa seja calculada considerando as disposições do art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

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

Data da lavratura do AIOP: 07/12/2012.

Data da Ciência do AIOP: 13/12/2012.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Belém/PA, que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo Sujeito Passivo do crédito tributário lançado por intermédio dos Autos de Infração de Obrigação Principal nºs 51.312.167-9 e 51.312.169-5 consistentes em contribuições sociais a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga, creditada ou devida a segurados contribuintes individuais, bem como as contribuições previdenciárias a cargo dessa categoria de segurados obrigatórios do RGPS, destinadas ao custeio da Seguridade Social, incidentes sobre seus respectivos Salários de Contribuição, conforme descrito no Termo de Verificação de Infração a fls. 156/172, e anexos a fls. 173/248.

Informa a Autoridade Lançadora que a Autuada tem como objeto social: atividades de atendimento médico/hospitalar em regime de internação, atividades de atendimento de urgência e emergências, atividades de atendimento ambulatorial, atividades de serviços complementares de diagnóstico e terapêutica, atividade de outros profissionais de saúde, outras atividades relacionadas com a atenção à saúde dentre outras não relacionadas à área de saúde.

De acordo com o Termo de Verificação de Infração, em 01/07/2005, foi constituída a Sociedade em Conta de Participação – SCP, tendo como sócio ostensivo o Hospital Santa Júlia Ltda e como sócios participantes os “*Médicos Associados*”, que são pessoas jurídicas de direito privado e/ou físicas, identificadas e qualificadas conforme discriminado nos Termos de Adesões. Conforme contrato de constituição da Sociedade em Conta de Participação – SCP, o sócio ostensivo (Hospital Santa Júlia) fornece as instalações, estrutura de apoio administrativo e técnico, enquanto que os sócios participantes entram com os serviços profissionais nas diversas áreas da medicina a fim de atender os clientes (conveniados ou particulares), objetivando realizar o negócio do Hospital Santa Júlia.

As bases de Cálculo do tributo lançado consubstanciam-se nos valores pagos a título de Distribuição de Lucros, apurados na Contabilidade a crédito da conta nº 241401003 = *Distribuição de lucros – SCP* e a débito das contas 111102009 – *Banco Bradesco S/A* e 111102013 – *HSBC Bank Brasil S/A*, discriminadas na Planilha Demonstrativa dos Valores Pagos pela Prestação de Serviços a fls. 178/248.

Integra ainda o presente lançamento o crédito tributário lançado por intermédio do Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.312.166-0, Código de Fundamentação Legal nº 68, lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei de Custeio da Seguridade Social.

CFL - 68

Apresentar a empresa GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural) – Art. 284, II na redação do Dec. 4.729, de 09/06/2003.

O contribuinte deixou de informar nas GFIP referentes às competências de 01/2008 a 12/2008, os fatos geradores decorrentes da remuneração dos segurados contribuintes individuais que prestaram serviços, sem vínculo empregatício, à Sócia Ostensiva, infringindo, assim, o disposto no artigo 32, IV da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97.

A multa aplicada corresponde a 100% do valor da contribuição devida e não declarada, limitada por competência em função do número de segurados da empresa, observado o limite mensal previsto no §4º do art. 32 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 255/283.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 01-26.330 – 4º Turma da DRJ/BEL, a fls. 495/513, julgando procedente o lançamento tributário e mantendo o crédito previdenciário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 02/07/2013, conforme Aviso de Recebimento a fl. 515.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 516/560, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Que a Recorrente é uma Sociedade em Conta de Participação – SCP, na qual a Autuada exerce a atividade constitutiva perante os pacientes, enquanto que os médicos, sócios participantes, contribuem com serviços para a SCP;
- Que a Fiscalização presumiu que os valores distribuídos pela SCP aos médicos sócios participantes eram rendimentos do trabalho e não distribuição de lucros;
- Que no caso em tela, não há relação de emprego, pois os médicos associados realizam suas atividades com completa liberdade profissional, havendo pessoalidade, não eventualidade e onerosidade, mas não existindo subordinação;
- Que a distribuição de resultados é perfeitamente possível, no caso, de acordo com a proporção d quota parte ideal do capital social constituído

no âmbito da SCP, sendo que a adoção de sistemática diversa, no caso, de acordo com a produtividade, a qual não pode ser confundida com remuneração, é lícita desde que previamente acordada entre os sócios;

- Que o Auto de Infração encontra-se eivado de nulidade, uma vez que o Auditor Fiscal não buscou apurar o quanto dos lucros efetivamente distribuídos estariam supostamente acima da correspondente fração ideal, a justificar a incidência de contribuições previdenciárias;
- Que houve dupla tributação dos rendimentos da SCP;
- Que deve ser revisada a multa de mora aplicada, de modo a reduzir o percentual da multa para 20%;
- Que deve ser aplicado o art. 106, II. 'a' e 'c' do CTN para cancelar o Auto de Infração nº 37.312.166-0 – AI 68;

Ao fim, requer o cancelamento da exação.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 02/07/2013. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 31/07/2013, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

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

2. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito referentes a matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

2.1. DA SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO

O Recorrente alega ser uma Sociedade em Conta de Participação – SCP, na qual a Autuada exerce a atividade constitutiva perante os pacientes, enquanto que os médicos, sócios participantes, contribuem com serviços para a SCP.

Sem razão.

A Sociedade Em Conta de Participação – SCP é uma espécie de sociedade não personificada, despida de personalidade jurídica. Em regra, a SCP é constituída por meio de Contrato Social, o qual não é levado a registro perante a Junta Comercial, tão pouco junto ao Cartório de Registro de Títulos e Documentos, cuja atividade constitutiva do objeto social é exercida única e exclusivamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual, sob a sua exclusiva responsabilidade.

O Contrato Social que regulamenta a relação do sócio ostensivo com os sócios participantes, firmado entre os ambos, gera efeitos tão somente entre os sócios, sendo que sua eventual inscrição na Junta Comercial ou no Cartório de Títulos e Documentos não confere personalidade jurídica à sociedade. Daí a natureza secreta do ato constitutivo.

Nesse tipo de sociedade, reconhece-se a existência de duas espécies de sócios: o ostensivo e o participante, também conhecido como sócio oculto ou sócio investidor. Os negócios são realizados apenas em nome do primeiro, que atua empresário individual ou sociedade empresária, e, sobre o qual recai a responsabilidade ilimitada pelas obrigações assumidas. O sócio oculto ou participante não aparece perante terceiros, respondendo, apenas, perante o sócio ostensivo, conforme previsto em contrato.

- a) **SÓCIO OSTENSIVO** – Também chamado de sócio empreendedor. É aquele que realiza todos os negócios ligados à atividade, em seu próprio nome, respondendo por tais obrigações de forma pessoal e ilimitadamente. O sócio ostensivo deve prestar contas perante os demais sócios participantes da aplicação e gestão desse patrimônio. Todos os negócios jurídicos da sociedade realizados com terceiros alheios à SCP são praticados como se realizados exclusivamente pelo sócio ostensivo, que deve registrar em seus livros fiscais tais operações como se fossem exclusivamente suas, porém identificando-as para fins de partilha dos respectivos resultados com os sócios investidores.
- b) **SÓCIO PARTICIPANTE** – Também é conhecido por sócio investidor. O sócio oculto ou participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, não aparece perante terceiros, podendo, apenas, fiscalizar os atos da administração. Sua participação na sociedade se limita a disponibilizar recursos materiais ao sócio ostensivo, que os aplicará em favor do objeto social da SCP. É, em regra, um investidor que acredita no projeto do sócio ostensivo e vislumbra obter resultados satisfatórios com sua implementação.

O caráter oculto da sociedade em conta de participação manifesta-se na circunstância de ela não ter Personalidade Jurídica própria, não ter autonomia patrimonial e não aparecer juridicamente aos olhos do público. Assim, todas as operações, negócios e atos praticados ligados à atividade da SCP são realizados em nome do sócio ostensivo, em seu próprio nome, que responde por tais obrigações de maneira pessoal e ilimitadamente.

Assentado que o contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica

à sociedade, avulta de maneira insofismável que tal pacto societário equipara-se a um mero contrato de investimentos, no qual os sócios participantes, confiando nas qualidades, habilidades, instalações, ponto e demais atributos do sócio ostensivo, disponibilizam capital e/ou recursos materiais para que este, operando isoladamente, realize uma atividade lucrativa apta a gerar os lucros almejados pelos investidores.

Como bem vislumbrou o Órgão Julgador de 1ª Instância, “... é possível inferir que a conta de participação, por suas características, constitui muito mais uma “parceria em investimento” do que propriamente uma sociedade. As pessoas participantes entregam recursos ao elemento ostensivo que, atuando isoladamente perante terceiros, deverá executar o investimento objeto da conta de participação. Após ter praticado a atividade objeto, o sócio ostensivo apura e recolhe os tributos incidentes sobre a atividade, quantifica os ganhos ou perdas e, por fim, presta contas aos sócios participantes. Visto isso, fica evidente que a sociedade em conta de participação é uma forma jurídica aplicável à exploração de negócios e atividades em que faz sentido, ou é economicamente conveniente, que apenas o sócio ostensivo apareça e obrigue-se perante terceiros. É a típica situação em que investidores, os denominados sócios participantes, confiando em atributos, habilidades, conhecimentos ou qualidades do sócio ostensivo, entregam-lhe recursos para que este, operando isoladamente, realize atividade lucrativa, atendendo expectativas daqueles”.

A Sociedade em Conta de Participação não possui representação judicial, ativa ou passiva, tampouco firma, razão social, denominação ou sinal que apareça exteriormente, para o público, não tendo, nem mesmo, sede ou domicílio especial, não existindo na prática com relação a terceiros

Não procede a alegação de que o art. 881 do Código Civil autorizaria “aos sócios contribuir com o objeto social da empresa tanto com bens quanto com serviços”.

Código Civil Brasileiro

TÍTULO II

Da Sociedade

CAPÍTULO ÚNICO

Disposições Gerais

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

Ora O Direito não se interpreta em tiras !!!

As disposições inscritas no art. 981 do Código Civil encontram-se alojadas topograficamente no capítulo reservado às Disposições Gerais aplicáveis a todas as sociedades tratadas no Código Civil Brasileiro.

Sabidamente, o Legislador Ordinário redigiu o texto legal com a conjunção alternativa “ou” (*com bens ou serviços*) que expressa a ideia de exclusão ou alternância de fatos ou escolha.

Assim, ao celebrar contrato de sociedade os contratantes reciprocamente se obrigam a contribuir para o exercício de atividade econômica ou com bens ou com serviços ou com ambos conjuntamente, a depender da vontade dos sócios e, em alguns casos, como assim se revela o presente, do tipo societário previsto na lei.

O ordenamento jurídico, todavia, pode limitar a participação dos integrantes da sociedade a participarem ou só com bens ou só com serviços.

A participação do sócio investidor na SCP limita-se, por força de lei, à contribuição de bens, os quais irão constituir um patrimônio especial próprio, destinado, exclusivamente, para a execução do objeto empresarial da sociedade, objeto da conta de participação relativa aos negócios sociais, o qual se liquida por meio da Ação Judicial de Prestação de Contas e não através de procedimento dissolutório.

Ao contrário da tese levantada pelo Recorrente, o sócio investidor não pode integrar a SCP contribuindo apenas com serviços, mas, tão somente, com bens, os quais irão constituir o patrimônio especial da sociedade. Tal conclusão advém da inteligência do art. 994 do Código Civil Brasileiro, específico para a Sociedade em Conta de Participação.

Código Civil Brasileiro

CAPÍTULO II

Da Sociedade em Conta de Participação

Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.

Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.

Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.

Art. 994. A contribuição do sócio participante constitui, com a do sócio ostensivo, patrimônio especial, objeto da conta de participação relativa aos negócios sociais.

§1º A especialização patrimonial somente produz efeitos em relação aos sócios.

§2º A falência do sócio ostensivo acarreta a dissolução da sociedade e a liquidação da respectiva conta, cujo saldo constituirá crédito quirografário.

§3º Falindo o sócio participante, o contrato social fica sujeito às normas que regulam os efeitos da falência nos contratos bilaterais do falido.

Art. 995. Salvo estipulação em contrário, o sócio ostensivo não pode admitir novo sócio sem o consentimento expresso dos demais.

Art. 996. Aplica-se à sociedade em conta de participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples, e a sua liquidação rege-se pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual.

Parágrafo único. Havendo mais de um sócio ostensivo, as respectivas contas serão prestadas e julgadas no mesmo processo.

Tal conclusão é corroborada pelas disposições inscritas no Parágrafo Único do art. 993 do Código Civil, que proíbe que o sócio participante tome parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros. A violação a tal vedação legal implicará a responsabilidade solidária do sócio oculto com o sócio ostensivo pelas obrigações em que intervier, uma vez que o sócio investidor estará participando em nome próprio, e não em nome da sociedade.

Isto porque, nos termos expressos, do art. 991 da Lei nº 10.406/2002, a Sociedade em Conta de Participação inexistente perante terceiros. Quem atua perante terceiros é única e exclusivamente o sócio ostensivo, em nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. O sócio oculto participa, apenas, dos resultados econômicos da atividade social.

Em reforço a tal assertiva, ilumine-se que o art. 991 do Código Civil dispõe que “a **atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes**”.

Ou seja, nos termos da lei, na SCP, quem realiza a atividade constitutiva do objeto social é o sócio ostensivo. Os demais, apenas participam dos resultados correspondentes. Daí serem conhecidos como “*sócios investidores*”, ou ainda “*sócios ocultos*”. Os sócios ocultos não aparecem perante o público. Aliás, a lei expressamente veda que o sócio oculto tome parte nas relações com terceiros.

Nos termos da lei, a participação do sócio oculto nas operações da sociedade limita-se ao direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais realizada pelo sócio ostensivo, nada mais.

Não se deve olvidar que, tal qual no ramo do Direito do Trabalho, aplica-se igualmente no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade dos fatos sobre a Forma Jurídica dos atos, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições efetivamente levadas a efeito numa determinada relação jurídica e as forma dos atos jurídicos hipoteticamente concebidos em seus registros e idealizados para a sua execução,

prevalecerá a realidade dos fatos em detrimento da formalidade dos atos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em assentamentos públicos, documentos ou acordos, prevalecerá a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual ou a concepção idealizada dos atos, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

No dizer de Américo Plá Rodrigues: “*em matéria de trabalho importa o que ocorre na prática, mais do que aquilo que as partes hajam pactuado de forma mais ou menos solene, ou expressa, ou aquilo que conste em documentos, formulários e instrumentos de controle. Ou seja, o princípio da primazia da realidade significa que, em caso de discordância entre o que ocorre na prática e o que emerge de documentos ou acordos, deve-se dar preferência ao primeiro, isto é, ao que sucede no terreno dos fatos*”.

Em trabalho primoroso, Mauricio Godinho Delgado leciona que “*No Direito do Trabalho deve-se pesquisar, preferentemente, a prática concreta efetivada ao longo da prestação de serviços, independentemente da vontade eventualmente manifestada pelas partes na respectiva relação jurídica. A prática habitual – na qualidade de uso - altera o contrato pactuado, gerando direitos e obrigações novos às partes contratantes, respeitada a fronteira da inalterabilidade contratual lesiva*” (DELGADO, Mauricio Godinho. Curso de Direito do Trabalho, 2ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p.207) .

No caso *sub examine*, o Hospital Santa Júlia Ltda, na condição de sócia ostensiva da SCP Santa Júlia & Médicos Associados, celebrava os contratos com clientes, planos de saúde, etc. emitia as faturas e assumia a parte negocial perante os terceiros. Já na realidade dos fatos, o atendimento aos clientes particulares do Hospital e pacientes de planos de saúde, era realizado, diretamente, pelos sócios participantes da SCP em foco, o que é vedado expressamente pela Lei nº 10.406/2002.

Nesse sentido:

REsp 168028 / SP

Rel. Min. CESAR ASFOR ROCHA

T4 - QUARTA TURMA

DJ 22/10/2001, pag. 326

COMERCIAL. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE PARA COM TERCEIROS. *SÓCIO OSTENSIVO*.

Na sociedade em conta de participação o sócio ostensivo é quem se obriga para com terceiros pelos resultados das transações e das obrigações sociais, realizadas ou empreendidas em decorrência da sociedade, nunca o sócio participante ou oculto que nem é conhecido dos terceiros nem com estes nada trata.

Hipótese de exploração de flat em condomínio.

Recurso conhecido e provido.

No caso presente, os assim denominados “*médicos associados*” nada mais são do que prestadores de serviços à SCP, auferindo sua remuneração não pelos frutos do capital investido na sociedade, mas, sim, em razão e na proporção direta dos serviços prestados, na condição de médicos, ao Hospital Santa Julia, para a realização do objeto social deste.

2.2. DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS

O Autuado pondera que a Fiscalização presumiu que os valores distribuídos pela SCP aos médicos sócios participantes eram rendimentos do trabalho e não distribuição de lucros;

Presumiu, não. Está provado nos autos e até admitido pelo Recorrente.

Hodiernamente, considera-se “*Empresa*” o exercício organizado de atividade econômica, na forma de unidade econômico-social, integrada por elementos humanos, materiais, técnicos e logísticos, visando à produção ou a circulação de bens ou de serviços mediante o emprego de fatores de produção - no sistema capitalista, capital, mão-de-obra, insumo e tecnologia -, objetivando a geração de lucro.

A função social primária da empresa é, pois, a geração de lucro para seus proprietários e acionistas, remunerando o capital que investiram na estruturação da pessoa jurídica e no desenvolvimento a contento de seu objeto social.

Por outro lado, a função social secundária imediata da empresa consiste na geração de empregos e pagamento de salários, contribuindo assim para o desenvolvimento social dos seus empregados e dependentes, além de contribuir para o Estado Social através do pagamento de tributos e outros encargos sociais.

O lucro é, portanto, o produto do capital investido na empresa por seus proprietários/investidores, enquanto que a remuneração é a contrapartida pelo trabalho realizado pelo elemento humano da empresa na realização do seu objeto social e na consecução do lucro do capital.

Estruturar uma empresa implica, portanto, a articulação dos fatores de produção adequados (capital, mão-de-obra, insumos e tecnologia) que viabilizem a oferta no mercado consumidor, a preços e qualidade competitivos, dos bens/serviços que se pretenda produzir.

Nos casos das Sociedades em Conta de Participação, o fornecimento do fator de produção consistente no trabalho é competência e atribuição reservada com exclusividade, por força de lei, ao sócio ostensivo, que exerce em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade a atividade constitutiva do objeto social da SCP, sendo vedado, expressamente que o sócio oculto tome parte nas relações da sociedade com terceiros.

De outro canto, observe-se que o lucro líquido da empresa em cada exercício somente é calculado após a dedução das despesas e dos custos da entidade, aqui incluídos os custos dos serviços/mercadorias vendidos, a remuneração dos empregados, a depreciação do ativo imobilizado, eventuais prejuízos acumulados, os tributos e demais encargos sociais, as participações estatutárias, etc.

Diga-se, ainda, que o lucro líquido do exercício pode ter uma diversidade de destinações, a serem definidas pela diretoria da empresa, dentre elas a reserva de lucros, o investimento na própria empresa, bem como a distribuição aos seus sócios/acionistas.

Nessa perspectiva, a pessoa física pode auferir da empresa lucro distribuído, remuneração ou ambos simultaneamente. A diferenciação de tais rubricas encontra-se umbilicalmente associada à natureza da fonte da receita recebida: Se for decorrente, exclusivamente, do capital investido na empresa, trata-se de lucro distribuído. Por outro viés, se o capital auferido tiver como origem o trabalho realizado pela pessoa na realização do objeto social da empresa, tratar-se-á, então, de remuneração.

Na prática, inexistente dificuldade em tal discernimento. Basta hipoteticamente suprimir o trabalho realizado pela pessoa física na consecução do objeto social da sociedade. A importância que deixar de ser vertida a essa pessoa corresponderá, assim, à parcela do trabalho que o sujeito dedicou à empresa. Ao revés, a fração que ainda é devida à pessoa, independentemente do eventual labor físico ou intelectual por ela realizado, representará a remuneração do capital por ela investido.

Em suma:

Resultado econômico do trabalho realizado = Remuneração.

Resultado econômico do Capital investido = Lucro distribuído.

Em regra, o sócio participa dos lucros e das perdas na proporção das suas respectivas quotas sociais, salvo estipulação em contrário no contrato social, mas sempre em função da participação do sócio no lucro gerado pelo capital. Corrobora tal entendimento as disposições do art. 1007, segunda parte, do Código Civil que estatui que mesmo sócio cuja contribuição consista em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas da empresa.

Economizando saliva: Na distribuição dos lucros da empresa, *rectius*, no aquinhoamento dos rendimentos do capital investido pelos sócios, haverá sempre uma relação biunívoca entre as cotas sociais e o percentual de cada sócio no montante dos lucros distribuídos, sendo que *default* legal prega pela estrita proporcionalidade.

Código Civil

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

Art. 1.008. É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.

Art. 1.009. A distribuição de lucros ilícitos ou fictícios acarreta responsabilidade solidária dos administradores que a realizarem e dos sócios que os receberem, conhecendo ou devendo conhecer-lhes a ilegitimidade.

A desproporcionalidade permitida pela lei aplica-se somente, e tão somente, sobre os rendimentos do Capital (lucro da pessoa jurídica), não se espraiando sobre os rendimentos do trabalho.

Note-se, ainda que o inciso VII do art. 997 do Código Civil determina, expressamente, que o contrato social contenha cláusula específica determinando a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas da sociedade, sendo ineficaz em relação a terceiros qualquer pacto separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato.

Código Civil

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

I - nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se pessoas naturais, e a firma ou a denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas;

II - denominação, objeto, sede e prazo da sociedade;

III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;

IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la;

V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços;

VI - as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições;

VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Parágrafo único. É ineficaz em relação a terceiros qualquer pacto separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato.

No caso em apreço, o parágrafo primeiro da cláusula oitava do contrato social prevê que o resultado líquido apurado ao final do período será distribuído entre as sócias na proporção das suas respectivas participações, **salvo estipulação em contrário em documento próprio, firmado entre as partes, no momento de prestação de contas mensal com deliberação e distribuição antecipada.**

CLÁUSULA OITAVA – Os resultados auferidos pela SCP ora constituída serão apurados através de demonstrativos contábeis e/ou demonstrativos financeiros suplementares e rateados mensalmente, após deliberação do Comitê Gestor, caso o mesmo venha a ser objeto de constituição, e na sua ausência, pela própria sócia ostensiva, face à liberação de recursos dos seus clientes (Convênios ou Particulares).

Parágrafo Primeiro: O resultado líquido apurado ao final do período, em consonância com o previsto na legislação do Imposto de Renda e demais normas da legislação tributária aplicáveis, quanto ao período mensal ou trimestral, será distribuído entre as sócias na proporção das suas respectivas participações, salvo estipulação em contrário em documento próprio, firmado entre as partes, no momento de prestação de contas mensal com deliberação e distribuição antecipada, ocasião em que, por consenso unânime e expressa anuência das partes, os resultados

auferidos pela SCP poderão ser distribuídos em proporção diversa das participações constantes na integralização e dos Termos de Adesão dos Sócios 'participantes no patrimônio especial, obedecendo ao critério de desempenho e a produtividade individual dos profissionais em suas respectivas áreas de atuação.

*Parágrafo Segundo: A **SÓCIA PARTICIPANTE** que, intimada pela **SÓCIA OSTENSIVA**, nos termos do parágrafo anterior, a efetuar a devolução dos valores recebidos indevidamente ou a maior que os devidos, e não o fizer no prazo de 1º (dez) dias, autoriza desde já a própria **SÓCIA OSTENSIVA** a emitir letras de cambio contra a sócia inadimplente, onde a mesma figurará como beneficiária e emitente do valor em excesso, tendo por vencimento 30 (trinta) dias depois de expirado o prazo de 10 (dez) dias da intimação, autorizando, ainda, a livre negociação deste título no mercado.*

*Parágrafo terceiro: De comum acordo entre as partes, **SÓCIA OSTENSIVA e SOCIAS PARTICIPANTES**, a distribuição de lucros ou resultados, poderá ocorrer mensalmente após o encerramento das operações relativas ao respectivo período, com a competente apuração dos resultados, descontando-se as despesas originárias, sejam elas de ordem administrativas ou tributárias, e de conformidade com o cômputo do desempenho de forma individualizada de cada participante, distribuindo-se as parcelas correspondentes, e a comprovação do pagamento acontecer por intermédio de crédito em conta corrente bancária indicada pelo beneficiário, fazendo às vezes de recibo.*

Ora ... Ora ...

O art. 996 da Lei nº 10.406/2002, dispõe que se aplica à sociedade em conta de participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples.

Código Civil Brasileiro

Art. 996. Aplica-se à sociedade em conta de participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples, e a sua liquidação rege-se pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual.

Nessa vertente, o art. 997 do Código Civil, localizado topograficamente no capítulo reservado à Sociedade Simples, estatui expressamente que o contrato de constituição da sociedade mencionará obrigatoriamente, a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas da sociedade, sendo ineficaz em relação a terceiros, aqui incluído o Fisco, qualquer pacto separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato.

Código Civil Brasileiro

SUBTÍTULO II **Da Sociedade Personificada**

CAPÍTULO I **Da Sociedade Simples**

Seção I
Do Contrato Social

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

I - nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se pessoas naturais, e a firma ou a denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas;

II - denominação, objeto, sede e prazo da sociedade;

III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;

IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la;

V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços;

VI - as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições;

VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Parágrafo único. É ineficaz em relação a terceiros qualquer pacto separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato.

No presente episódio, o contrato de constituição da SCP dispõe, num primeiro momento, “o resultado líquido apurado ao final do período [...] será distribuído entre as sócias na proporção das suas respectivas participações”, para, em seguida ressaltar a possibilidade de “estipulação em contrário em documento próprio, firmado entre as partes, no momento de prestação de contas mensal com deliberação e distribuição antecipada”.

Ora, tal pacto em apartado é ineficaz perante terceiros, por força do Parágrafo Único do art. 997 do Código Civil, aplicado subsidiariamente às Sociedades em Conta de Participação conforme previsão assentada no art. 996 desse mesmo Diploma Legal.

Isso porque o art. 997 acima cita determina que o contrato de constituição deve mencionar, obrigatoriamente, a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas, sendo ineficaz perante terceiros, aqui inserido o Fisco, qualquer pacto em separado.

Nessa perspectiva, para fins de tributação, a remissão da estipulação da participação nos lucros a “documento próprio, firmado entre as partes, no momento de prestação de contas mensal com deliberação e distribuição antecipada” fere o disposto no inciso VII do art. 997 c.c. art. 996 ambos do Código Civil.

Da inteligência das disposições inscritas no art. 997 da Lei nº 10.406/2002 deflui que, de fato, a participação dos sócios nos lucros da empresa pode ser desproporcional às cotas de cada um dos sócios, desde que tal participação desproporcional venha explicitada no Contrato Social, como assim determina o seu inciso VII, sendo ineficaz perante terceiros qualquer pacto em separado.

Portanto, não estando presente no contrato social o mecanismo de participação nos lucros, vale para fins de tributação a regra geral: a distribuição será proporcional às cotas de cada sócio.

No caso em exame, todavia, as provas dos autos são pródigas em demonstrar que os valores auferidos pelos sócios – segurados contribuintes individuais – a título de “*distribuição de lucros*” decorreram, única e exclusivamente, do trabalho por eles realizado na consecução do objeto social da empresa, inexistindo qualquer interrelação com o eventual valor investido no capital social da sociedade, a propósito, ínfimo.

Consoante resenha assentada no informa o Relatório Fiscal, a empresa, de fato, remunera seus sócios pelos trabalhos médicos a ela prestados, partilhando os resultados entre eles na proporção da produção de cada um, de acordo com o seu desempenho pessoal.

O próprio contrato social da SCP é prova irrefutável de tal desvio, ao estipular que “*os resultados auferidos pela SCP poderão ser distribuídos em proporção diversa das participações constantes na integralização e dos Termos de Adesão dos Sócios Participantes no patrimônio especial, obedecendo ao critério de desempenho e a produtividade individual dos profissionais em suas respectivas áreas de atuação*”.

Aqui, se hipoteticamente suprimirmos o trabalho realizado por cada sócio na consecução do objeto social da sociedade, a importância que ele iria receber a título de “*distribuição de lucros*” seria exatamente igual a ZERO, o que demonstra insofismavelmente tratar-se de remuneração pela prestação de serviços médicos ao Hospital Santa Julia, e não de rendimentos do capital investido.

Trata-se, portanto, de rendimento do trabalho, e não do capital investido pelo sócio. Ou seja, tem natureza jurídica de *REMUNERAÇÃO*, e não de lucro da empresa, independentemente da denominação que o Autuado dê à rubrica ora em debate.

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.

Aqueles que operam com profissionalismo no ramo do Direito têm o perfeito conhecimento que o *nomem iuris* de um instituto jurídico não possui o condão de lhe alterar ou modificar sua natureza jurídica.

Na hipótese ora em estudo, os sócios auferem seus rendimentos única e exclusivamente em função direta da magnitude da prestação de serviços médicos realizada na empresa – REMUNERAÇÃO -, e não em razão do capital investido por cada um dos Sócios Ocultos na realização do empreendimento social – DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.

Nessa prumada, assentado que as verbas auferidas pelos sócios têm natureza jurídica de remuneração, e que os sócios em destaque são qualificados como segurados contribuintes individuais, a contribuição da empresa será de 20% sobre o sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, a essa categoria de segurados que lhe prestem serviços, a teor do inciso III da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876/99).

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição dos segurados contribuintes individuais, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo trabalhador durante o mês, a qualquer título, em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade profissional.

Por força de lei, nas Sociedades em Conta de Participação a atividade constitutiva do objeto social da SCP é exercida única e exclusivamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, sendo expressamente vedado aos sócios participantes tomarem parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, *in casu*, os clientes do hospital e dos planos de saúde. Estes apenas participam dos resultados econômicos do empreendimento.

Nessa prumada, a prestação de serviços médicos de sua especialização pelo assim denominado “*médico associado*” ao Hospital Santa Julia não se dá em razão de sua condição de sócio da SCP, pois tal é vedada, mas, sim, na condição de trabalhador alheio ao quadro societário, recebendo REMUNERAÇÃO pelos serviços efetivamente prestados, e não distribuição de lucros decorrente do capital investido, conforme demonstrado na Planilha Demonstrativa dos Valores Pagos pela Prestação de Serviços a fls. 178/248.

Em reforça a tal assertiva, registre-se que os ganhos auferidos por cada profissional médico são diretamente proporcionais ao trabalho por ele realizado no cumprimento do objeto social do Hospital Santa Júlia: TRABALHOU MUITO, GANHA MUITO; TRABALHOU POUCO, GANHA POUCO; NÃO TRABALHOU, NÃO GANHA.

“*guess that's the name of the game*” (Elton John/Bernie Taupin – *Sweet painted lady*)

Não procede, portanto, a alegação de que *“a distribuição de resultados é perfeitamente possível, no caso, de acordo com a proporção da quota parte ideal do capital social constituído no âmbito da SCP, sendo que a adoção de sistemática diversa, no caso, de acordo com a produtividade, a qual não pode ser confundida com remuneração, é lícita desde que previamente acordada entre os sócios”*.

A uma, porque não houve distribuição de resultados de acordo com a quota parte de cada um;

A duas, porque os sócios investidores não podem tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros;

A três, porque a adoção de sistemática diversa é lícita desde que descrita expressamente no contrato, sendo ineficaz perante terceiros qualquer pacto estipulado em separado. No caso, não há no contrato qualquer estipulação expressa diversa da regra geral;

A quatro, porque os valores auferidos correspondem, diretamente, ao trabalho realizado por cada médico na execução da atividade fim do Hospital Santa Julia. Tais valores são, portanto, rendimentos exclusivos do trabalho e não rendimentos do capital investido. Trata-se, portanto, de remuneração, não de distribuição de lucros.

Das provas dos autos exsurge que os sócios participantes ingressaram na SCP não como investidores (capital social de R\$ 20.000,00 divididos entre quase 235 sócios participantes, no período de apuração), mas, tão somente, para prestar serviços médicos de sua especialização ao Hospital Santa Julia e deste receber a remuneração correspondente aos serviços efetivamente prestados.

Dessarte, demonstrado que as atividades e os negócios desenvolvidos pela SCP em questão ostentam aspectos fáticos diferentes e distintos daqueles que se encontram registrados nos seus documentos de constituição, restando amplamente comprovado que os sócios participantes da SCP prestavam efetivamente serviços médicos de sua especialidade aos clientes particulares e de planos de saúde do Sócio Ostensivo, e deste recebiam remuneração proporcional aos serviços prestados, camuflada sob o apodo de *“distribuição de lucros”*, tais valores, sob o prisma da primazia da realidade dos fatos sobre a formalidade dos atos, devem ser qualificados segundo sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos exclusivos do trabalho executado por segurado contribuinte individual a empresa, e não como *“lucros distribuídos”*, eis que não guardam qualquer relação com o valor efetivamente investido por cada sócio participante na alavancagem do objeto social da SCP.

O Recorrente alega que no caso em tela, não há relação de emprego, pois os médicos associados realizam suas atividades com completa liberdade profissional, havendo pessoalidade, não eventualidade e onerosidade, mas não existindo subordinação.

Mas em nenhum momento houve-se por vislumbrada qualquer relação de emprego.

Ao contrário: Conforme consignado no item III do Termo de Verificação de Infração, “*O fato gerador, neste caso, é a prestação de serviços por pessoa física sem vínculo empregatício ...*”

Com efeito, os sócios participantes assim denominados “*médicos associados*” foram qualificados, para os fins exclusivos de tributação previdenciária, não como segurados empregados, mas, sim, como segurados contribuintes individuais, haja vista a inexistência da relação de emprego constatada pela Fiscalização.

Não procede, igualmente, a alegação de que o Auto de Infração encontra-se eivado de nulidade, uma vez que o Auditor Fiscal não buscou apurar o quanto dos lucros efetivamente distribuídos estariam supostamente acima da correspondente fração ideal, a justificar a incidência de contribuições previdenciárias.

As provas dos autos são pródigas na demonstração e comprovação de que todos os valores auferidos pelos assim denominados “*médicos associados*” advinham, exclusivamente, do trabalho médico por eles realizados nas dependências do Hospital Santa Julia.

Mostra-se valioso, neste momento, trazer a lume que os atos administrativos, assim como seu conteúdo, gozam de presunção legal *iuris tantum* de legalidade, legitimidade e veracidade.

Na arguta visão de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a presunção de veracidade e legitimidade consiste na “*conformidade do ato à lei. Em decorrência desse atributo, presume-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei*” (Direito Administrativo, 18ª Edição, 2005, Atlas, São Paulo). Ainda de acordo com a citada autora, “*A presunção de veracidade diz respeito aos fatos. Em decorrência desse atributo, presume-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração.*” (op. cit. pág. 191). Dessarte, a aplicação da presunção de veracidade tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo ao particular comprovar de forma cabal a inocorrência dos fatos descritos pelo agente público, ou circunstância que exima sua responsabilidade administrativa, nos termos dos art. 333, inciso I do Código de Processo Civil.

Deflui da interpretação sistemática dos dispositivos encartados nos artigos 19, II da CF/88 e 364 do CPC que os fatos consignados em documentos públicos carregam consigo a presunção de veracidade atávica aos atos administrativos, ostentando estes fé pública, a qual não pode ser recusada pela Administração Pública, devendo ser admitidos como verdadeiros até que se produza prova válida em contrário.

Constituição Federal de 1988

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - recusar fé aos documentos públicos;

(...)

Código de Processo Civil

Art. 364. O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o tabelião, ou o funcionário declarar que ocorreram em sua presença.

A Suprema Corte de Justiça já irradiou sem em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, sendo extremamente convergente a jurisprudência dela promanada, como se pode verificar nos julgados a seguir alinhados, cujas ementas rogamos vênias para transcrevê-las.

AgRg no RMS 19918 / SP

Relator(a) Ministro OG FERNANDES

Órgão Julgador T6 - SEXTA TURMA

Data da Publicação/Fonte: DJe 31/08/2009

MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO CONTRA ATO ADMINISTRATIVO CASSATÓRIO DE APOSENTADORIA. CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO SOBRE A QUAL PENDE INCERTEZA NÃO RECEPCIONADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO.

EXTINÇÃO DO MANDAMUS DECRETADO POR MAIORIA. VÍNCULO FUNCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO ATRAVÉS DOS ARQUIVOS DA PREFEITURA. MOTIVO DE FORÇA MAIOR. INCÊNDIO. EXISTÊNCIA DE CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO EXPEDIDA PELA PREFEITURA ANTES DO SINISTRO. DOCUMENTO PÚBLICO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

1. Esta Corte Superior de Justiça possui entendimento firmado no sentido de que o documento público merece fé até prova em contrário. No caso, o recorrente apresentou certidão de tempo de serviço expedida pela Prefeitura do Município de Itobi/SP - a qual comprova o trecho temporal de 12 anos, 3 meses e 25 dias relativos ao serviço público prestado à referida Prefeitura entre 10/3/66 a 10/2/78 - que teve firma do então Prefeito e Chefe do Departamento Pessoal e foi reconhecida pelo tabelião local.

2. Ademais, é incontroverso que ocorreu um incêndio na Prefeitura Municipal Itobi/SP em dezembro de 1992.

3. Desse modo, a certidão expedida pela Prefeitura de Itobi, antes do incêndio, deve ser considerada como documento hábil a comprovar o tempo de serviço prestado pelo recorrente no período de 10/3/66 a 10/2/78, seja por possuir fé pública - uma vez que não foi apurada qualquer falsidade na referida certidão -, seja porque, em virtude do motivo de força maior acima mencionado, não há como saber se os registros do recorrente foram realmente destruídos no referido sinistro.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

EREsp 265552 / RN

Relator(a) Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA

Órgão Julgador S3 - TERCEIRA SEÇÃO

Data da Publicação/Fonte: DJ 18/06/2001 p. 113

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PREVIDENCIÁRIO. REVISÃO DE BENEFÍCIO. LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

PLANILHA APRESENTADA PELO INSS EM QUE CONSTA PAGAMENTO ADMINISTRATIVO DAS DIFERENÇAS RECLAMADAS. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

"As planilhas de pagamento da DATAPREV assinadas por funcionário autárquico constituem documento público, cuja veracidade é presumida." (REsp 183.669)

O documento público merece fé até prova em contrário. Recurso que merece ser conhecido e provido para excluir da liquidação as parcelas constantes da planilha, apresentada pelo INSS e não impugnada eficazmente pela parte ex-adversa, prosseguindo a execução por eventual saldo remanescente.

Embargos conhecidos e acolhidos.

Nessa prumada, existindo no mundo jurídico um ato administrativo comprovado por documento público, passa a militar em favor do ente público a presunção de legitimidade e veracidade das informações nele assentadas. Como prerrogativa inerente ao Poder Público, presente em todos os atos de Estado, a presunção de veracidade subsistirá no processo administrativo fiscal como meio de prova hábil a comprovar as alegações do órgão tributário, cabendo à parte adversa demonstrar, ante a sua natureza relativa, por meio de documentos idôneos, a desconformidade com a realidade dos assentamentos em realce.

Configurando-se o Auto de Infração como um documento público representativo de Ato Administrativo formado a partir da manifestação da Administração Tributária, levada a efeito através de agentes públicos, não há como se negar a veracidade do conteúdo.

O Órgão Julgador de 1ª Instância, de forma fundamentada e devidamente consignada em seu acórdão, apreciando as alegações de defesa e os elementos de prova contidos nos autos, já havia rechaçado a pretensão do Autuado ao fundamento de que a efetiva natureza dos valores pagos pelo Sujeito Passivo Hospital Santa Julia Ltda. aos segurados contribuintes individuais era de remuneração pelos serviços prestados.

Nada obstante, mesmo ciente de que seu pedido houvera sido denegado em razão da carência da comprovação material do Direito alegado, o Recorrente quedou-se inerte no sentido de suprir a falta em destaque, retornando à carga, agora em grau de Recurso Voluntário, formulando exatamente os mesmos argumentos de defesa, como que não acreditando nos fundamentos aduzidos pela *DRJ/BEL*, sem fazer acostar aos autos qualquer elemento de convicção, tão menos indícios de prova material, com aptidão a demonstrar que, contido nos valores pagos aos segurados em questão havia parcela correspondente à distribuição de lucros.

Mas assim não se sucedeu. Optou, a seu risco, por exortar asserções totalmente alheias aos fundamentos objetivos do presente lançamento, gravitando ao redor dos reais motivos ensejadores do lançamento tributário que ora se opera, apoiando-se única e exclusivamente na fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, as quais se mostraram insuficientes para elidir a imputação que lhe fora infligida pela fiscalização previdenciária, não obtendo sucesso, assim, em desincumbir-se do encargo que lhe pesava e se lhe mostrava contrário, eis que não produziu os meios de prova hábeis a contrapor o conjunto probatório trazido à balha pela Fiscalização.

Assim, havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor desta presunção.

Não procede, portanto, a alegação de que “o Auditor Fiscal não buscou apurar o quanto dos lucros efetivamente distribuídos estariam supostamente acima da correspondente fração ideal, a justificar a incidência do Imposto de Renda ou mesmo das contribuições previdenciárias”.

A obrigação de discriminar cada parcela é, pois, da própria empresa e não da Fiscalização, a teor das obrigações acessórias assentadas no art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

II - prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

Por derradeiro, o Recorrente alega ter havido dupla tributação dos rendimentos da SCP, os quais já serviram de composição da base de cálculo de contribuições ao PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

Aduz que “os valores recolhidos aos cofres públicos pela SCP, através de sua sócia ostensiva, deveriam ser considerados todos indevidos ou a maior, pois não teriam natureza de rendimentos de serviços prestados pela SCP, mas rendimentos dos sócios participantes”.

Sem razão.

De acordo com o art. 991 do Código Civil, a atividade constitutiva do objeto social da SCP é exercida única e exclusivamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os sócios ocultos, somente, dos resultados correspondentes.

Adite-se que se obriga perante os terceiro, *in casu*, os clientes particulares do Hospital e dos planos de saúde, tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Diante de tais dispositivos, deflui por decorrência lógica que todos os serviços prestados aos clientes particulares do Hospital e dos planos de saúde são realizados exclusivamente pelo Hospital Santa Julia, o qual é, também, o titular de todos os rendimentos decorrentes dos serviços médicos por ela executados em favos dos terceiros, como assim prevê a Lei e como assim encontra-se estipulado na cláusula sexta do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação, a fls. 341/353.

Tal receita, de titularidade exclusiva do sócio ostensivo, é empregada para fazer frente aos custos e despesas do Hospital, dentre tais despesas, as remunerações dos profissionais médicos que efetivamente lhe prestam serviços, sem vínculo empregatício.

Sobre tais remunerações, incidem portanto as contribuições previdenciárias a cargo da empresa e a cargo dos segurados, conforme estatuído nos artigos 21 e 22, III da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 21. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

§1º Os valores do salário-de-contribuição serão reajustados, a partir da data de entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Lei nº 9.711/98).

§2º É de 11% (onze por cento) sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal do salário-de-contribuição a alíquota de contribuição do segurado contribuinte individual que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado, e do segurado facultativo que optarem pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição. (Incluído pela Lei Complementar nº 123, de 2006).

§3º O segurado que tenha contribuído na forma do § 2º deste artigo e pretenda contar o tempo de contribuição correspondente para fins de obtenção da aposentadoria por tempo de contribuição ou da contagem recíproca do tempo de contribuição a que se refere o art. 94 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, deverá complementar a contribuição mensal mediante o recolhimento de mais 9% (nove por cento), acrescido dos juros moratórios de que trata o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§ 4º A contribuição complementar a que se refere o § 3º deste artigo será exigida a qualquer tempo, sob pena de indeferimento do benefício. (Incluído pela Lei Complementar nº 128/2008)

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados

contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876/1999).

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

(...)

§5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

Vale lembrar que a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia dois do mês seguinte ao da competência, sendo certo que o desconto de contribuição legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com a Lei.

Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003.

Art. 4ª Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia dois do mês seguinte ao da competência.

§1ª As cooperativas de trabalho arrecadarão a contribuição social dos seus associados como contribuinte individual e recolherão o valor arrecadado até o dia quinze do mês seguinte ao de competência a que se referir.

§2ª A cooperativa de trabalho e a pessoa jurídica são obrigadas a efetuar a inscrição no Instituto Nacional do Seguro Social - INSS dos seus cooperados e contratados, respectivamente, como contribuintes individuais, se ainda não inscritos.

§3ª O disposto neste artigo não se aplica ao contribuinte individual, quando contratado por outro contribuinte individual equiparado a empresa ou por produtor rural pessoa física ou por missão diplomática e repartição consular de carreira estrangeiras, e nem ao brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo.

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

O Recorrente argumenta que deve ser revisada a multa de mora aplicada, de modo a reduzir o percentual da multa para 20%.

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

Autenticado digitalmente em 26/03/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 26/03/

2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 28/03/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 31/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não lhe confiro razão.

Conforme já elucidado anteriormente, o *nomem iuris* de um instituto jurídico não possui o condão de lhe alterar ou modificar sua natureza jurídica.

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

Ilumine-se 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.

Com efeito, 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).

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 9.876/99).

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 reparcelamento, 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 reparcelamento 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 nos Autos de Infração de Obrigação Principal nº 51.312.167-9 e 51.312.169-5, referentes a fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro a dezembro/2008.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante os Autos de Infração de Obrigação Principal acima indicados 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 até o organismo cognitivo mais rudimentar em existência – o computador – consegue, sem margem de erro, com uma simples instrução *IF – THEN – ELSE unchained*, determinar 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*:

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.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

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 pena 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 cogitar, 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.

O Recorrente defende 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.

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), quer se promover *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).

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.

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.

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, como é o presente caso, 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) preveem 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%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio, em que tal percentual é duplicado.

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 tenha havido 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.

Não merece reparos, portanto, neste específico particular, a penalidade a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício cominada nos presentes autos.

2.4. DO AUTO DE INFRAÇÃO CFL 68.

O Recorrente alega que deve ser aplicado o art. 106, II, 'a' e 'c' do CTN para cancelar o Auto de Infração nº 37.312.166-0.

Se nos antolha que as aulas de Direito Tributário eram ministradas no último tempo do turno da noite das sextas-feiras chuvosas, vésperas de feriado.

Primeiramente, no que tange à obrigação acessória de declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil mediante GFIP, todos os dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS, a MP nº 449/2008 não deixou de definir a infração a tal dispositivo como infração. Apenas cominou-lhe outra penalidade.

De outro eito, o Recorrente precisa ser apresentado, com a máxima urgência e com requintes de intimidade, ao preceito inscrito no art. 144 do CTN.

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 impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

Ao contrário da tese esposada pelo Recorrente, o preceito insculpido no art. XL do art. 5º da CF/88 tem sua aplicação restrita ao Direito Penal, conforme expressamente consignado no texto constitucional, não se aplicando ao Direito Tributário. Este possui regras próprias insculpidas no Código Tributário Nacional – CTN, que não se confundem com o direito penal.

Constituição Federal de 1988

TÍTULO II

Dos Direitos e Garantias Fundamentais

CAPÍTULO I

DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

*XL - a **lei penal** não retroagirá, salvo para beneficiar o **réu**;*

TÍTULO VI

Da Tributação e do Orçamento

CAPÍTULO I

DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Seção I

DOS PRINCÍPIOS GERAIS

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (grifos nossos)

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (grifos nossos)

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

O princípio jurídico *tempus regit actum*, acima 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.

No caso presente, conforme já mencionado, a MP nº 449/2008 não deixou de definir como infração a violação à obrigação assentada no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91.

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades decorrentes da não entrega de GFIP ou de sua entrega contendo incorreções foram alteradas pela Lei nº 11.941/2009, produto da conversão da Medida Provisória nº 449/2008. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Lei federal revogou os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, fazendo introduzir no bojo desse mesmo Diploma Legal o art. 32-A, *ad litteris et verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no §3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009). (grifos nossos)*

§1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

§2º Observado o disposto no §3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

§3 A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

Originariamente, a conduta infracional consistente em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores era punível com pena pecuniária correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91. A Medida Provisória nº 449/2009, convertida na Lei nº 11.941/2009, alterou a memória de cálculo da penalidade em tela, passando a impor a multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omissas, mantendo inalterada a tipificação legal da conduta punível.

A multa acima delineada será aplicada ao infrator independentemente de este ter promovido ou não o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, a teor do inciso I do art. 32-A acima transcrito, fato que demonstra tratar-se a ora discutida imputação, de penalidade administrativa motivada, unicamente, pelo descumprimento de obrigação instrumental acessória. Assim, a sua mera inobservância consubstancia-se infração e implica a imposição de penalidade pecuniária, em atenção às disposições estampadas no art. 113, §3º do CTN.

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 22/04/2010

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 legal 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 acessórias, 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 o exame da retroatividade benigna deve se adstringir ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, 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 acessória, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária principal. *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 acessória que é absolutamente independente de qualquer obrigação principal.

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, *in casu*, o descumprimento de determinada obrigação acessória, 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 8.212/991, 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.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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.

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)

(...)

§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.

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 a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista 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. 32-A da Lei nº 8.212/91 um

benefício ao contribuinte, verifica-se a incidência do preceito encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN, devendo ser observada a retroatividade benigna, sempre que a multa decorrente da sistemática de cálculo realizada na forma prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 cominar ao Sujeito Passivo uma penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência da infração.

Assim, tratando-se o presente caso de hipótese de entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, se e somente se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

2.5. DA JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS

A legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o *forum* apropriado para a contradita aos termos do lançamento concentra-se na fase processual da impugnação, cujo oferecimento instaura a fase litigiosa do procedimento.

No âmbito do Ministério da Fazenda, a disciplina da matéria em relevo foi confiada ao Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16 assinala, categoricamente, que o instrumento de bloqueio deve consignar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de instruir a peça de defesa com todas as provas documentais, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em seu parágrafo primeiro.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:** (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§5º **A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.** (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)

Avulta, nesse panorama jurídico, que o Recorrente não tem que protestar pela produção de provas documentais no processo administrativo fiscal. Tem sim, por disposição legal, que produzir as provas de seu direito, de forma concentrada, já em sede de impugnação, colacionadas juntamente na peça de defesa, sob pena de preclusão.

Nos termos expressos da lei, a juntada de novos documentos no Processo Administrativo Fiscal depende de requerimento da parte interessada à autoridade julgadora do lançamento ou do recurso, mediante petição escrita na qual reste demonstrado, com

fundamentos idôneos e comprovados, a impossibilidade de sua apresentação no momento próprio e oportuno, por motivo de força maior, ou que os documentos se refiram a fato ou a direito superveniente, ou ainda, que se destinem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, pesando em desfavor do Recorrente o ônus da devida comprovação.

Nesse contexto, na hipótese de o Autuado não lograr comprovar efetivamente a ocorrência de qualquer das hipóteses autorizadoras previstas no aludido §5º do art. 16 do citado Decreto nº 70.235/72, a autorização de juntada de novas provas ou a apreciação de documentos juntados em fase posterior à impugnação representaria, por parte deste Colegiado, negativa de vigência à Legislação tributária, providência que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Da análise de tudo o quanto se considerou no presente julgado, pode-se asselar categoricamente que a decisão de primeira instância não demanda, alfim, qualquer reparo, ressalvada a incidência da retroatividade benigna, exclusivamente, quanto ao cálculo da multa aviada no Auto de Infração nº 37.312.166-0, CFL 68.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo mediante o Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.312.166-0, CFL 68, ser recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor da multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.