



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

Processo nº 10510.721056/2011-66
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-003.203 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2014
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente CULTURA INGLESA DE SERGIPE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 04/04/2006 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE IMPONÍVEL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

O art. 195, I, a, da CF, estipula os limites constitucionais do fato gerador das contribuições previdenciárias da empresa, determinando que incidam sobre *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados*”.

No que se refere à contribuição dos segurados, a Constituição “não faz qualquer menção aos seus contornos básicos (art. 195, II), exceto quando estipula no § 11 do art. 201 que *os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.*

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE IMPONÍVEL. LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA.

Dentro dos parâmetros constitucionais estabelecidos, a Lei nº 8.212/1991, em seu art. 11, delimitou a base de cálculo da contribuição das empresas, a qual incide sobre a “remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea a) e dos trabalhadores, que, por sua vez, incide, sobre o seu “salário-de-contribuição” (parágrafo único, alínea b).

REMUNERAÇÃO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. ABRANGÊNCIA CONCEITUAL E LEGISLATIVA.

O conceito de remuneração permite à legislação abarcar rubricas como vencimento, soldo, subsídios, *pro labore*, honorários ou qualquer outra espécie de retribuição que “remunere”, de sorte a englobar, nos exatos limites da Lei nº 8.212/91, não só a contraprestação (trabalho efetivamente prestado)

e a disponibilidade (tempo à disposição”), como também quaisquer outras obrigações decorrentes da relação de trabalho, inclusive as interrupções remuneradas do contrato de trabalho e outras conquistas sociais, ressalvadas as regras de inclusão, exclusão e limites descritos nos parágrafos do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

Quanto ao conceito de salário-de-contribuição para empregados e avulsos, a Lei nº 8.212/91 foi generosa em termos extensivos, definindo-o como a remuneração auferida, “assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho” (art. 28 da Lei nº 8.212/91), ressalvadas, igualmente, as regras de inclusão, exclusão e limites descritos nos parágrafos do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

VERBAS “INDENIZATÓRIAS. QUINZE PRIMEIROS DIAS DO AFASTAMENTO POR AUXÍLIO-DOENÇA. SALÁRIO-MATERNIDADE. REMUNERAÇÃO DE FÉRIAS. ADICIONAL DE FÉRIAS.

Diante da moldura constitucional e em razão da amplitude conceitual e legislativa dos conceitos de remuneração e salário-de-contribuição, tanto nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por auxílio-doença ou auxílio-acidente (art. 60, § 3º, da Lei nº 8.213/91), como no salário-maternidade (art. 28, § 2º, da Lei nº 8.212/91) e nas férias (art. 7º, XVII, da CF, e art. 129 da CLT), temos típicas hipóteses de interrupção do contrato de trabalho, razão pela qual, a despeito de inexistir prestação de serviço, há remuneração e, havendo remuneração paga, devida ou creditada, há incidência de contribuições previdenciárias.

ADICIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O caráter remuneratório do adicional de férias é inequívoco, pois trata-se de uma conquista social (art. 7º, XVII, da CF) que nada mais representa senão uma retribuição legal pelo trabalho, de sorte que não haveria razão para se negar o seu caráter remuneratório.

RECURSOS REPETITIVOS. SISTEMÁTICA DO ART. 543 DO CPC. VINCULAÇÃO. ART. 62-A DO RICARF. DECISÕES NÃO TRANSITADAS EM JULGADO.

O STJ, no REsp 1.230.957, julgado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), estabeleceu a não incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração (i) nos 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, (ii) do terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas; e (iii) do aviso prévio indenizado.

Todavia, a vinculação de Conselheiro ao quanto decidido na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do CPC somente ocorre quanto às decisões definitivas de mérito (art. 62-A, do RICARF), o que somente ocorre com o trânsito em julgado das decisões. Em sentido semelhante, são os argumentos contidos na Nota/PGFN/CRJ/Nº 640/2014.

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO.

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.* Art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, e art. 62 do Regimento Interno (Portaria MF nº 256/2009).

SESC. SENAC. PRESTADORAS DE SERVIÇOS.

As empresas prestadoras de serviço são aquelas enquadradas no rol relativo ao art. 577 da CLT, atinente ao plano sindical da Confederação Nacional do Comércio - CNC e, portanto, estão sujeitas às contribuições destinadas ao SESC e SENAC. Precedentes: REsp. n. 431.347/SC, Primeira Seção, Rel. Min Luiz Fux, julgado em 23.10.2002; e AgRgRD no REsp 846.686/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 16.9.2010.

SEBRAE. EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO.

A contribuição social destinada ao SEBRAE tem natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, prescindindo de lei complementar para a sua criação, revelando-se constitucional, portanto, a sua instituição pelo § 3º do art. 8º da Lei 8.029/90, com a redação dada pelas Leis 8.154/90 e 10.668/2003, podendo ser exigidas de todas as empresas contribuintes do sistema SESI, SENAI, SESC, SENAC, e não somente das microempresas e das empresas de pequeno porte. Precedentes recentes do STF: RE 635.682 e RE 382.474, ambos de 2013.

CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. EMPRESAS URBANAS. LEGALIDADE.

Dada a sua natureza de contribuição especial de intervenção no domínio econômico, a contribuição social destinada ao INCRA não foi extinta pela Lei nº 8.212/91. Tal contribuição social ostenta caráter de universalidade e sua incidência não está condicionada ao exercício da atividade rural, podendo ser exigida também do empregador urbano, conforme precedentes do STF e do STJ.

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 do que aquele previsto no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, 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 do colegiado, por maioria de votos, vencido na preliminar o Conselheiro Relator quanto a não conhecer de ofício a retroatividade benigna. Por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, devendo a multa aplicada no Auto de Infração de Obrigação Principal ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449/2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencidos na votação os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20%, em decorrência das disposições introduzidas pela MP nº 449/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96). O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva fará o voto divergente vencedor quanto à multa moratória. Por voto de qualidade em negar provimento ao recurso voluntário, mantendo as contribuições previdenciárias incidentes sobre os quinze primeiros dias do afastamento por auxílio-doença, salário-maternidade, remuneração de férias e adicional de férias, porque o REsp 1.230.957, julgado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), que estabeleceu a não incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração (i) nos 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, (ii) do terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas; e (iii) do aviso prévio indenizado, ainda não transitou em julgado. Vencidos na votação os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, por entender que apenas as rubricas férias e salário-maternidade não integram o salário de contribuição; Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que à exceção do salário-maternidade, as demais verbas não integram o salário de contribuição. Por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que a multa do AIOA CFL 68 DEBCAD 37.323.471-6, seja calculada considerando as disposições do artigo 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 11.941/2009. Vencido o Conselheiro Relator, por não conhecer a matéria de ofício. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva fará o voto divergente vencedor.

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Processo nº 10510.721056/2011-66
Acórdão n.º **2302-003.203**

S2-C3T2

Fl. 372

ARLINDO DA COSTA E SILVA – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Leo Meirelles do Amaral e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo os créditos tributários lançados.

Adotamos trechos do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 302 e seguintes), que bem resumem o quanto consta dos autos:

Trata-se de processo que engloba Autos de Infração (AI) lavrados por descumprimento de obrigações tributárias principal e acessória, identificados a seguir e lavrados em 14/04/2011.

O Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, à fl. 02, apresenta um resumo dos valores apurados.

A tabela abaixo discrimina os Autos de Infração que compõem o processo:

DEBCAD Nº	COMPETÊNCIAS	MATÉRIA	VALOR ATUALIZADO
37.323.472-4	04/2006 a 12/2010	Crédito previdenciário relativo à contribuição da empresa e ao SAT.	RS 221.836,58

DEBCAD Nº	COMPETÊNCIAS	MATÉRIA	VALOR ATUALIZADO
37.323.471-6	04/2006 a 13/2006	Multa por apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.	RS 30.471,40
37.323.474-0	04/2006 a 12/2010	Crédito relativo aos terceiros (Salário Educação, Incra, Senac, Sesc e Sebrae)	RS 46.855,83

No Relatório Fiscal (fls. 42) consta que o período coberto pela ação fiscal foi de 04/2006 a 12/2010.

O referido Relatório Fiscal informa, também, que o crédito de obrigação principal refere-se à contribuição patronal, contribuição para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho-RAT e contribuição de terceiros (Salário Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou

creditadas aos segurados empregados e a parte patronal incidente também sobre a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais.

A multa por apresentar (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias refere-se às competências 04/2006 a 13/2006. A infração encontra-se prevista no art. 32, inciso IV e §§ 3º e 5º, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, combinado com o art. 225, IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

O auditor esclarece que o débito está sendo lavrado devido à exclusão do contribuinte do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006 (Simples Nacional), através do Ato Declaratório Executivo –ADE nº 10, de 05 de abril de 2011, que se encontra apenso a este processo de débito.

Esclarece que a empresa desde 01/11/2000 estava excluída do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, instituído pela Lei nº 9.317/96 Simples Federal, através do Ato Declaratório Executivo ADE Nº 340.044, tendo como situação para a exclusão a atividade da empresa, uma vez que não era permitida a opção ao Simples Federal para empresas que prestavam o serviço ensino de língua estrangeira. No entanto, embora excluída do Simples Federal, a empresa apresentou para as competências 04/2006 a 13/2006 GFIP como optante do Simples e recolheu apenas os valores referentes à contribuição previdenciária dos segurados.

(...)

O crédito foi apurado através dos seguintes **levantamentos**:

EG - para a Parte Patronal, inclusive RAT, e as contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos que têm por base as remunerações dos segurados empregados cujas remunerações foram declaradas em GFIP, entretanto, nessas declarações não foram incluídas como devidas às contribuições da Parte Patronal e às destinadas às Outras Entidades e Fundos, devido ao fato do contribuinte ter se autoenquadrado como optante pelo SIMPLES FEDERAL, constando nesse levantamento as competências **04/2006 a 13/2006**.

GE - para a Parte Patronal, inclusive RAT, e as contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos que têm por base as remunerações dos segurados empregados cujas remunerações foram declaradas em GFIP, entretanto, nessas declarações não foram incluídas como devidas às contribuições da Parte Patronal e às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos, devido ao fato do contribuinte ter se autoenquadrado

como optante pelo *SIMPLES NACIONAL*, constando nesse levantamento as competências **01/2010 a 12/2010**.

PG - para a Parte Patronal que tem por base as **remunerações pagas ao sócio administrador**, cujas remunerações foram declaradas em GFIP, entretanto, nessas declarações não foram incluídas como devidas as contribuições da Parte Patronal, devido ao fato do contribuinte ter se autoenquadrado como optante pelo *SIMPLES FEDERAL*, constando nesse levantamento as competências **04/2006 a 12/2006**.

GP, GP1 e GP2 para a Parte Patronal que tem por base as **remunerações pagas ao sócio administrador**, cujas remunerações foram declaradas em GFIP, entretanto, nessas declarações não foram incluídas como devidas as contribuições da Parte Patronal, devido ao fato do contribuinte ter se autoenquadrado como optante pelo *SIMPLES NACIONAL*, constando nesse levantamento as competências **01/2010 a 12/2010**.

NE - para a Parte Patronal, inclusive RAT, e as contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos que têm por base as remunerações pagas aos empregados, consideradas base de cálculo das contribuições previdenciárias nas **folhas de pagamento, mas não declaradas em GFIP**.

NI e NI2 - para a Parte Patronal que têm por base as remunerações dos **segurados prestadores de serviços pessoas físicas registrados na contabilidade cujas remunerações não foram declaradas em GFIP**.

A base de cálculo das contribuições do Segurado Empregado, da Parte Patronal, inclusive RAT, e a destinada a Outras Entidades e Fundos (Terceiros) é a remuneração auferida pelo empregado destinada a retribuir o trabalho.

Em respeito ao art. 106, inciso II do Código Tributário Nacional, para as competências anteriores a edição da Medida Provisória 449/2008, realizou-se o comparativo entre o valor apurado da multa nos termos da Lei nº 8.212/91 art. 35, inc. II, somado à multa apurada conforme o inciso IV e § 5º, do artigo 32 da Lei nº 8.212/91, que tratavam da aplicação de multa por apresentação de GFIP com informações incorretas antes da publicação da Mediada Provisória 449/2008; contra o valor da multa apurado nos termos do art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, acrescida pela Lei 11.941/09, sendo aplicado o menor valor encontrado para cada competência.

Por não integrarem a multa pelo descumprimento da obrigação acessória, as contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos, apuradas no Auto de Infração nº 37.323.474-0, não participaram do comparativo das multas, sendo aplicada a tais contribuições nas competências anteriores à emissão da MP 499/2008 a multa que era prevista no art. 35, inc. II da Lei nº 8.212/91 (multa de mora), e nas competências posteriores a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (multa de ofício).

O contribuinte foi cientificado pessoalmente dos lançamentos, conforme consta nas capas dos AI (fls.03,04 e 25) e apresentou três peças impugnatórias.

(...)

(destaques nossos)

Como afirmado, as impugnações apresentadas pela recorrente foram julgadas improcedentes, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 321 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese, que:

* não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por auxílio-doença ou auxílio-acidente, assim como salário-maternidade, férias e adicional de férias;

* inexigibilidade da contribuição ao INCRA;

* inexigibilidade de contribuição ao sistema “s” (SESC, SENAC e SEBRAE), pois a recorrente não se enquadra no conceito de empresa mercantil e tampouco pode ser considerada micro-empresa, já que excluída do SIMPLES.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Verbas “Indenizatórias”. Para o enfrentamento da questão relativa à incidência ou não de contribuição previdenciária sobre os valores pagos nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por auxílio-doença ou auxílio-acidente, assim como sobre o salário-maternidade, as férias e o adicional de férias, é preciso investigar sobre os limites de incidência das contribuições previdenciárias. Vejamos.

A base de cálculo das contribuições previdenciárias está definida no art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que estabelece o conceito de salário-de-contribuição e discrimina as verbas que sofrem ou não a incidência da contribuição previdenciária.

Em que pese os limites estabelecidos para a análise da inconstitucionalidade de lei no âmbito administrativo (Súmula CARF nº 2 e art. 62 do RICARF), ousamos afirmar que não se pode dizer que o art. 28 tenha extrapolado os lindes normativos definidos pela Constituição Federal.

Com efeito, conforme já observamos em nossa dissertação de mestrado, “o art. 195, I, a, da CF, estipula os limites constitucionais do fato gerador das contribuições previdenciárias da empresa, determinando que incidam sobre *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados*”.¹ No que se refere à contribuição dos segurados, a Constituição “não faz qualquer menção aos seus contornos básicos (art. 195, II), exceto quando estipula no § 11 do art. 201 que *os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei*. De tal referência extrai-se apenas o elemento da base de cálculo”.²

Assim, pode-se concluir que, fora destes limites da base impositiva do tributo - “folha de salários”, “demais rendimentos” e “ganhos habituais”, sendo que este último não deixa de ser “rendimento”- , “a lei não pode estabelecer a incidência, salvo mediante a instituição de nova fonte de custeio por lei complementar, conforme determinação do art. 195, § 4º, da CF”.³

E, dentro dos mencionados parâmetros constitucionais, a Lei nº 8.212/1991, em seu art. 11, delimitou a base de cálculo da contribuição das empresas, a qual incide sobre a “remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea a) e dos trabalhadores, que, por sua vez, incide, sobre o seu “salário-de-contribuição” (parágrafo único, alínea b). Portanto, temos que adentrar na análise da lei previdenciária para definir o conceito de “remuneração” e de “salário-de-contribuição”.

Entendemos que remuneração “pode ainda abarcar os conceitos de vencimento, soldo, subsídios, pró-labore, honorários ou qualquer outra espécie de retribuição

¹ *A importância da execução de ofício das contribuições previdenciárias no processo do trabalho*. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito), USP, São Paulo, p. 54. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2138/tde-05122012-162954/pt-br.phpest>. Acesso em 19/06/2014.

² *Idem* p. 57. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

³ *Idem* p. 68. Documento assinado digitalmente em 26/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ANDRÉ LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 26/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 22/09/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

que “remunere”⁴, de sorte a englobar, nos limites da Lei nº 8.212/91, não só a contraprestação (trabalho efetivamente prestado) e a disponibilidade (tempo à disposição”), como também outras obrigações decorrentes da relação de trabalho, inclusive as interrupções remuneradas do contrato de trabalho e outras conquistas sociais.

Quanto ao conceito de salário-de-contribuição para empregados e avulsos, a Lei nº 8.212/91 foi generosa em termos extensivos, definindo-o como a remuneração auferida, “assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho” (art. 28 da Lei nº 8.212/91). Note-se que a Lei não falou em “contraprestação” (uma prestação por outra), mas sim em “retribuição”, ressoando a crítica da doutrina trabalhista quanto à definição de salário contida no art. 457 da CLT, que faz uso da expressão “contraprestação” ao invés de “retribuição”. Daí Alice Monteiro de Barros afirmar que:

preferimos conceituar o salário como a retribuição devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, de forma habitual, não só pelos serviços prestados, mas pelo fato de se encontrar à disposição daquele, por força do contrato de trabalho. Como o contrato é sinalagmático no conjunto e não prestação por prestação, essa sua característica justifica o pagamento do salário nos casos de afastamento do empregado por férias, descanso semanal, intervalos remunerados, enfim, nas hipóteses de interrupção do contrato.

(Curso de direito do trabalho. 7ª ed., São Paulo: LTr, 2011, p. 591)

Assim, verifica-se que, quanto ao segurado empregado e avulso, o conceito legal estabelecido é amplo, de forma a abarcar todo e qualquer título que sirva para retribuir a prestação de serviços. Todavia, é preciso ressaltar que a base de cálculo é apurada mediante o cotejamento dos conceitos supradescritos com as regras de inclusão, exclusão e limites descritos nos parágrafos do mesmo artigo. Todas essas regras valem também para a formação da base de cálculo da contribuição das empresas, que é a “remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea *a*, do art. 11 da Lei nº 8.212/1991, bem como art. 22, I e II, da mesma lei).

Assim, tanto nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por auxílio-doença ou auxílio-acidente (art. 60, § 3º, da Lei nº 8.213/91), como no salário-maternidade (art. 28, § 2º, da Lei nº 8.212/91) e nas férias (art. 7º, XVII, da CF, e art. 129 da CLT), temos típicas hipóteses de interrupção do contrato de trabalho, razão pela qual, a despeito de inexistir prestação de serviço, há remuneração e, havendo remuneração paga, devida ou creditada, há incidência de contribuições previdenciárias.

O caráter remuneratório do adicional de férias é inequívoco, pois trata-se de uma conquista social (art. 7º, XVII, da CF) que nada mais representa senão uma retribuição legal pelo trabalho, de sorte que não haveria razão para se negar o seu caráter remuneratório.

Note-se que não se desconhece a recente decisão do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.230.957, na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), que estabeleceu a não incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração (i) nos 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, (ii) do terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas; e (iii) do aviso prévio indenizado. Ocorre que este relator opta por manter o seu entendimento quanto à base impositiva do salário-de-contribuição, tendo em vista não estar ainda vinculado ao decisório, posto que não se trata de decisão definitiva de mérito (art. 62-A, do RICARF).

Em sentido semelhante, são os argumentos contidos na Nota/PGFN/CRJ/Nº 640/2014, cuja ementa é:

Art. 19 da Lei nº 10.522/2002. Pareceres PGFN/CRJ nº 492/2010; PGFN/CRJ nº 492/2011; PGFN/CDA nº 2025/2011; PGFN/CRJ/CDA nº 396/2013. Portaria PGFN nº 294/2010. Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Recurso Especial nº 1.230.957/RS. Recurso representativo de controvérsia. Processo submetido à sistemática do artigo 543-C do CPC

Nota Explicativa para delimitação da matéria decidida e esclarecimentos acerca da aplicação do julgado. Não-inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer.

Sendo assim, entendo que o lançamento deve ser mantido quanto à suposta incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por auxílio-doença ou auxílio-acidente, assim como salário-maternidade, férias e adicional de férias.

INCRA. Quanto à inexigibilidade da contribuição ao INCRA, cumpre relembrar que a investigação a respeito da natureza jurídica da contribuição para o INCRA já foi por demais tormentosa ao longo dos últimos anos, sendo que hoje os tribunais superiores pacificaram entendimento no sentido de que consubstancia contribuição de intervenção no domínio econômico:

VIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. NATUREZA DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÓMICO. LEIS Nº 7.787/89 e 8.212/91. DESTINAÇÃO DIVERSA. EMPRESAS URBANAS. ENQUADRAMENTO.

I - A Primeira Seção do STJ, na esteira de precedentes do STF, firmou entendimento no sentido de que não existe qualquer óbice para a cobrança da contribuição destinada ao INCRA também das empresas urbanas. Precedentes: EDcl no AgRg no REsp nº 716.387/CE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJ de 31/08/06 e EDcl no REsp nº 780.280/MA, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 25/05/06.

II - Este Superior Tribunal de Justiça, após diversos pronunciamentos, com base em ampla discussão, reviu a jurisprudência sobre o assunto, chegando à conclusão que a contribuição destinada ao INCRA não foi extinta, nem com a Lei nº 7.787/89, nem pela Lei nº 8.212/91, ainda estando em vigor.

III - Tal entendimento foi exarado com o julgamento proferido pela Colenda Primeira Seção, nos EREsp nº 770.451/SC, Rel. p/ac. Min. CASTRO MEIRA, Sessão de 27/09/2006. Naquele julgado, restou definido que a contribuição ao INCRA é uma contribuição especial de intervenção no domínio econômico, destinada aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e suas atividades complementares. Assim, a supressão da exação para o FUNRURAL pela Lei nº 7.787/89 e a unificação do sistema de previdência através da Lei nº 8.212/91 não provocaram qualquer alteração na parcela destinada ao INCRA.

IV - Agravo regimental improvido. (STJ; AgRg no AgRg no REsp 894345 / SP; Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO; T1 - PRIMEIRA TURMA; DJ 24/05/2007, p. 331)

(destaques nossos)

Em aditamento ao voto proferido no EREsp 770.451/SC; a Min. Eliana Calmon sublinhou os traços fundamentais da espécie tributária em exame, rememorando magnífico trabalho doutrinário contido na tese apresentada pelo Dr. Luciano Dias Bicalho Camargo, em curso de doutorado da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais, o qual pedimos *venia* para transcrevê-lo.

“As contribuições interventivas têm como principal traço característico a finalidade eleita e explicitada na consequência da norma de incidência tributária.

(...)

Assim, para a perfeita compreensão da norma de incidência tributária das contribuições de intervenção sobre o domínio econômico, especificamente aquelas que se prestam à arrecadação de recursos para o custeio dos atos interventivos, há de se prever uma circunstância intermediária a vincular a hipótese de incidência e a consequência tributária, sem a qual não há de se falar da existência de norma de incidência válida.

Assim, nas contribuições de intervenção sobre o domínio econômico deverá coexistir, para a sua perfeita incidência, os dois núcleos da hipótese de incidência: o "fato do contribuinte", relacionado ao domínio econômico, e os atos interventivos implementados pela União.

(...)

Assim, no caso específico das contribuições para o INCRA, elas somente se mostram válidas na medida em que o INCRA, efetivamente, promove desapropriações para fins de reforma agrária (circunstância intermediária), visando alterar a estrutura fundiária anacrônica brasileira, conforme minudentemente visto no capítulo 3, aplicando-se, assim, os recursos arrecadados na consecução dos objetivos constitucionalmente previstos: função social da propriedade e diminuição das desigualdades regionais.

Saliente-se, por relevante, que as contribuições devidas ao INCRA, muito embora não beneficiem diretamente o sujeito ativo da exação (empresas urbanas e algumas agroindustriais), beneficiam toda a sociedade, por ter a sua arrecadação destinada a custear programas de colonização e reforma agrária, fomentam a atividade no campo, que é de interesse de toda a sociedade (e não só do meio rural), tendo em vista a redução das desigualdades e a fixação do homem na terra.

Não há que se falar da existência de uma referibilidade direta, que procura condicionar o pagamento das contribuições às pessoas que estejam vinculadas diretamente a determinadas atividades e que venham a ser beneficiárias da arrecadação. Ora, o princípio da referibilidade direta, como defendido por vários autores, simplesmente não existe no ordenamento jurídico pátrio, especialmente no que se refere às contribuições de intervenção no domínio econômico. Trata-se de mera criação teórica e doutrinária, sem respaldo no texto da Constituição Federal.

(...)

Com efeito, a exação em tela é destinada a fomentar atividade agropecuária, promovendo a fixação do homem no campo e reduzindo as desigualdades na distribuição fundiária. Consequentemente, reduz-se o êxodo rural e grande parte dos problemas urbanos dele decorrentes.

Não pode ser negado que a política nacional de reforma agrária é instrumento de intervenção no domínio econômico, uma vez que objetiva a erradicação da miséria, segundo o preceituado no §1º do art. 1º da Lei nº 4.504/64 - Estatuto da Terra.

Dessa forma, a referibilidade das contribuições devidas ao INCRA é indireta, beneficiando, de forma mediata, o sujeito passivo submetido a essa responsabilidade”.

(destaques nossos)

Se bem observados os julgados acima, resta claro que, além da definição de sua natureza jurídica, o STJ afastou todas as argumentações relativas à inconstitucionalidade ou à ilegalidade da contribuição ao INCRA, com base na “referibilidade” ou no “benefício direto”, de sorte a se considerar que as empresas urbanas não seriam contribuintes da contribuição ao INCRA. Com efeito, além dos julgados acima do STJ, cumpre mencionar ainda a orientação do STF destacada no AI 761.127-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe de 14.05.2010).

É verdade que ainda encontra-se pendente de análise pela Suprema Corte a recepção da contribuição ao INCRA no período posterior ao advento da Emenda

Constitucional nº 33/2001, que alterou o artigo 149 da Constituição Federal (Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 630.898, Rel Min. Dias Toffoli, Dje de 28/06/2012). Todavia, mesmo neste aspecto particular, a chance de reconhecimento da inconstitucionalidade parece remota, pois a interpretação restritiva que se pretende atribuir ao § 2º, inciso II, alínea a, destoa da inteligência do próprio caput do art. 149, não alterado pela EC nº 33/2001, sendo certo que o próprio STF já fixou a constitucionalidade da contribuição devida ao SEBRAE, qualificada como contribuição de intervenção no domínio econômico (RE 396.266, Relator Min. Carlos Velloso), e da contribuição criada pela LC nº 110/2001, qualificada com contribuição social geral (ADIN 2.556, Relator Min. Moreira Alves), ambas incidentes sobre a folha de salário das empresas, já sob a égide da EC nº 33/2001.

Sendo assim, deve ser mantida a exigência relativamente às contribuições ao INCRA.

SESC. SENAC. Alega a recorrente a inexigibilidade de contribuição ao sistema “s” (SESC, SENAC e SEBRAE), pois a recorrente não se enquadra no conceito de empresa mercantil e tampouco pode ser considerada micro-empresa, já que excluída do SIMPLES.

Primeiramente, analisemos as contribuições sociais destinadas ao SESC e SENAC, que foram instituídas com o advento do Decreto-Lei nº 9.853/46 e do art. 4º do Decreto-Lei nº 8.621/46. Referidos diplomas normativos estabeleceram que:

Decreto-Lei nº 9.853, de 13 de setembro de 1946

Art. 3º - Os estabelecimentos comerciais enquadrados nas entidades sindicais subordinadas à Confederação Nacional do Comércio (art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovado pelo Decreto nº 5.452, de 27 de maio de 1943), e os demais empregadores que possuam segurados no Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Comerciantes, serão obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal ao Serviço Social do Comércio, para o custeio de seus encargos.

Decreto-Lei nº 8.621, de 10 de janeiro de 1946

Art. 4º - Para o custeio dos encargos do SENAC os estabelecimentos comerciais cujas atividades, de acordo com o quadro a que se refere o artigo 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, estiverem enquadrados nas Federações e Sindicatos coordenados pela Confederação Nacional do Comércio, ficam obrigados ao pagamento mensal de uma contribuição equivalente a um por cento (1%) sobre o montante da remuneração paga à totalidade dos seus empregados.

O artigo 240 da Constituição Federal expressamente consignou que:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

A controvérsia surgida pelo questionamento levantado pelas empresas prestadoras de serviços, de que não se enquadrariam na condição de empresas comerciais ou mercantis, bem como por julgarem não estarem enquadradas no plano sindical da Confederação Nacional do Comércio, já foi exaustivamente analisada pelo Superior Tribunal de Justiça:

*TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. Recurso Especial representativo de controvérsia (art. 543-C, do CPC). **CONTRIBUIÇÃO AO SESC E SENAC. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS.***

INCIDÊNCIA.

1. Não merece conhecimento o recurso especial que aponta violação ao art. 535, do CPC, sem, na própria peça, individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incidência da Súmula n. 284/STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

2. As empresas prestadoras de serviço são aquelas enquadradas no rol relativo ao art. 577 da CLT, atinente ao plano sindical da Confederação Nacional do Comércio - CNC e, portanto, estão sujeitas às contribuições destinadas ao SESC e SENAC. Precedentes: REsp. n. 431.347/SC, Primeira Seção, Rel. Min Luiz Fux, julgado em 23.10.2002; e AgRgRD no REsp 846.686/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 16.9.2010.

3. O entendimento se aplica às empresas prestadoras de serviços educacionais, muito embora integrem a Confederação Nacional de Educação e Cultura, consoante os seguintes precedentes: Pela Primeira Turma: EDcl no REsp. 1.044.459/PR; AgRg no Ag 882.956/MG; REsp. 887.238/PR; REsp. 699.057/SE; Pela Segunda Turma: AgRg no Ag 1.347.220/SP; AgRgRD no REsp. 846.686/RS; REsp. 886.018/PR; AgRg no REsp. 1.041.574 PR; REsp. 1.049.228/PE; AgRg no REsp. 713.653/PR; REsp. 928.818/PE.

4. A lógica em que assentados os precedentes é a de que os empregados das empresas prestadoras de serviços não podem ser excluídos dos benefícios sociais das entidades em questão (SESC e SENAC) quando inexistente entidade específica a amparar a categoria profissional a que pertencem. Na falta de

entidade específica que forneça os mesmos benefícios sociais e para a qual sejam vertidas contribuições de mesma natureza e, em se tratando de empresa prestadora de serviços, há que se fazer o enquadramento correspondente à Confederação Nacional do Comércio - CNC, ainda que submetida a atividade respectiva a outra Confederação, incidindo as contribuições ao SESC e SENAC que se encarregarão de fornecer os benefícios sociais correspondentes.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.

(REsp 1255433/SE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/05/2012, DJe 29/05/2012)

Como visto, definiu há muito o STJ (REsp nº 431.347/SC, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 25/11/2002), que as prestadoras de serviços que auferem lucros são, inequivocamente, estabelecimentos comerciais, quer por força do seu ato constitutivo, oportunidade em que elegeram o regime jurídico próprio a que pretendiam se submeter, quer em função da novel categorização desses estabelecimentos, à luz do conceito moderno de empresa.

Ademais, o SESC e o SENAC tem como escopo contribuir para o bem estar social do empregado e a melhoria do padrão de vida do mesmo e de sua família, bem como implementar o aprimoramento moral e cívico da sociedade, beneficiando todos os seus associados, independentemente da categoria a que pertençam. Reconheceu-se, assim, que o acesso aos serviços sociais, tal como preconizado pela Constituição, é um "direito universal do trabalhador", cujo dever corresponsável é do empregador no custeio dos referidos benefícios.

Destarte, a natureza constitucional e de cunho social e protetivo do empregado, das referidas exações, implica em que o empregador contribuinte somente se exonere do tributo, quando integrado noutro serviço social, visando a evitar relegar ao desabrigo os trabalhadores do seu segmento, em desigualdade com os demais, gerando situação anti-isonômica e injusta.

Portanto, a pretensão de exoneração dos empregadores quanto à contribuição compulsória, recepcionada constitucionalmente em benefício dos empregados, encerra arbítrio patronal, mercê de gerar privilégio abominável aos que através da via judicial pretendem dispor daquilo que pertence aos empregados, deixando à calva a ilegitimidade da pretensão deduzida, conforme já decidido por ocasião do já mencionado REsp nº 431.347/SC (Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 25/11/2002).

SEBRAE. Quanto ao SEBRAE, sustenta a recorrente que seria ilegal e inconstitucional a contribuição ao SEBRAE.

Vejamos a disposição legal instituidora do tributo, seguida do Decreto-Lei nº 2.318/1986, que facilita a sua compreensão:

Lei nº 8.029/90

Art. 8º É o Poder Executivo autorizado a desvincular, da Administração Pública Federal, o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa - CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo.

(...)

§3º. Para atender à execução da política de Apoio às Micro e às Pequenas Empresas, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de: (redação dada pela Lei nº 8.154/90)

Decreto-Lei nº 2.318/1986

Art. 1º Fica mantida a cobrança, fiscalização, arrecadação e repasse às entidades beneficiárias das contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, para o Serviço Nacional de aprendizagem Comercial - SENAC, para o Serviço Social da Indústria - SESI, e para o Serviço Social do Comércio - SESC, ficam revogados:

I - o teto-limite a que se referem os artigos 1º e 2º do decreto-Lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.867, de 25 de março de 1981;

II - o artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.867, de 25 de março de 1981.

Dos textos legais retro transcritos, depreende-se que:

- a) realmente, a contribuição para o SEBRAE foi instituída por lei ordinária;
- b) a lei a qualificou como alíquota adicional das contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC, para o Serviço Social da Indústria - SESI e para o Serviço Social do Comércio – SESC;
- c) visa atender à execução da política governamental de apoio às micro e às pequenas empresas.

Interessa-nos, de início, a segunda conclusão, da qualificação da contribuição como alíquota adicional às contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC, para o Serviço Social da Indústria - SESI e para o Serviço Social do Comércio – SESC.

É cediço que o título nominativo de um instituto de Direito não tem o condão de lhe modificar a natureza jurídica. Nessa perspectiva, nada obstante a lei supramencionada tê-la rotulado como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais repassadas ao SESI, SENAI, SESC e SENAC, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que a contribuição para o SEBRAE consubstancia-se numa contribuição de intervenção no domínio econômico, na concepção plasmada no art. 149, *caput*, da Constituição Federal, conforme consignado no julgamento do Recurso Extraordinário RE 396.266/SC, julgado em 2004:

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. C.F., art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º. I. - As contribuições do art. 149, C.F. - contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas - posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, C.F., isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, C.F., decorrente de "outras fontes", é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes: C.F., art. 146, III, a. Precedentes: RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684. II. - A contribuição do **SEBRAE** - Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 - **é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional** às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do D.L. 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do art. 240, C.F. III. - Constitucionalidade da contribuição do SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do § 3º, do art. 8º, da Lei 8.029/90, com a redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003. IV. - R.E. conhecido, mas improvido”.*

(RE 396.266, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 27.2.2004)

Referido julgamento foi rememorado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 635.682, conforme se constata da leitura do voto do Relator, Ministro Gilmar Mendes. Vejamos a ementa do decisório mais recente, que sepultou, de uma vez por todas, a questão relativa à constitucionalidade do tributo:

*Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. **Contribuição para o SEBRAE. Desnecessidade de lei complementar.** 4. Contribuição para o SEBRAE. Tributo destinado a viabilizar a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas. Natureza jurídica: **contribuição de intervenção no domínio econômico.** 5. **Desnecessidade de instituição por lei complementar. Inexistência***

de vício formal na instituição da contribuição para o SEBRAE mediante lei ordinária. 6. Intervenção no domínio econômico. É válida a cobrança do tributo independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte. 7. Recurso extraordinário não provido. 8. Acórdão recorrido mantido quanto aos honorários fixados.(RE 635682, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-098 DIVULG 23-05-2013 PUBLIC 24-05-2013)

(destaques nossos)

O mesmo entendimento foi repetido no Recurso Extraordinário 382.474:

SEBRAE – CONTRIBUIÇÃO – LEI COMPLEMENTAR – DESNECESSIDADE. Não ofende a Constituição a contribuição devida ao Sebrae, sendo inexigível lei complementar.(RE 382474 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 21/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-108 DIVULG 07-06-2013 PUBLIC 10-06-2013)

Considerando-se a sua finalidade de atender à execução da política governamental de apoio às micro e às pequenas empresas, firmou o STF o entendimento de que a contribuição ao SEBRAE ostenta natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, de forma a não se incluir no rol do art. 240 da Constituição Federal, estando, destarte, totalmente desvinculada das contribuições ao SESI/SENAI e ao SESC/SENAC.

Possuindo natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, não lhe alcançam as exigências de lei complementar estipuladas na Constituição Federal para o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária (artigo 146, III, *a*) e para a estipulação de novas fontes de custeio (§ 4º do art. 195 c.c. art. 240, ambos da CF/88). Assim, a lei ordinária resta bastante para a sua instituição.

Ressalte-se, de passagem, que o SEBRAE não presta serviços somente às micro e pequenas empresas, mas a todas as atividades empresariais conexas, atendendo ao bem comum de toda a sociedade. Assim, considerando-se o princípio da solidariedade social que permeia o art. 195, *caput*, da CF/88, por se tratar de contribuição de intervenção no domínio econômico, a contribuição ao SEBRAE deve ser recolhida por todas as empresas, e não apenas pelas micro e pequenas empresas, não existindo, necessariamente, correspondência entre contribuição e prestação, nem tampouco entre o contribuinte e os benefícios decorrentes da exação. Essa questão também restou assentada pelo STF, inclusive nos julgamentos mais recentes referidos acima (RE 63.5682 e RE 382.474, ambos de 2013)

Apreciando a questão da constitucionalidade das contribuições destacadas pela recorrente sob um outro prisma, adite-se que o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, estabelece óbice intransponível aos órgãos de julgamento deste Conselho Administrativo para afastar a aplicação ou deixar de observar normas tributárias inseridas no ordenamento jurídico mediante leis, decretos, tratado ou acordos internacionais sob fundamento de inconstitucionalidade.

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

Autenticado digitalmente em [http://www.receita.fazenda.gov.br/sistemas/assinado](#) digitalmente em 08/09/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 26/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SIL

VA, Assinado digitalmente em 22/09/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, **fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.** (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*

§1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

Não fosse o bastante, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante para as Turmas de Julgamento, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Destarte, não merecem guarida as razões recursais relativas à inconstitucionalidade da contribuição ao SEBRAE.

Pelas razões ora expendidas, CONHEÇO do recurso para, no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva

DA RETROATIVIDADE BENIGNA – AIOA CFL 68.

Malgrado não haja sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à penalidade pecuniária aplicada à infração em exame, em honra ao preceito encartado no art. 106, II, 'c' do CTN.

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

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

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha

sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades 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, de 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, de 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;

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

Autenticado digitalmente em 26/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 08/09/

2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 26/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SIL

VA, Assinado digitalmente em 22/09/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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, em atenção ao princípio da retroatividade benigna encartado no art. 106, II, 'c', do CTN, entendo que deva 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.

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

Muito embora não tenha sido contestada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à penalidade pecuniária decorrente do atraso no recolhimento do tributo devido, a ser aplicada mediante lançamento de ofício.

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

JULIET:

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

William Shakespeare, *Romeo and Juliet*, 1600.

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

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

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico

tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

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

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, referente a fatos geradores ocorridos em competências não fulminadas pela decadência tributária.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante o Auto de Infração de Obrigação Principal, 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*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim

entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

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

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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

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

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

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

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como visto, o regramento da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal a ser aplicada nos casos de recolhimento espontâneo feito a destempo e nas hipóteses de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008, encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, cite-se, incisos I e II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, nessa ordem, agora se encontram dispostos em separado, diga-se, nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, respectivamente, por força dos preceitos inscritos nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

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

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

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

Diante de tal cenário, a contar da vigência da MP nº 449/2008, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício há que ser dimensionalizada de acordo com o critério de cálculo insculpido no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui referida pelos seus genitores com o nome de batismo de “*multa de ofício*”, calculada de acordo com o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

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

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

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

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

Código Tributário Nacional

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

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.

Não é cabível, portanto, efetuar-se 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), pois assim estar-se-ia promovendo 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 Czaczes 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 demonstrado, a norma tributária encartada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96 só se presta para punir o descumprimento de obrigação principal não formalizada mediante lançamento de ofício.

Nos casos de descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, tanto a legislação revogada (art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99), quanto a legislação superveniente (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96) 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, II, 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 houver ocorrido sonegação, fraude ou conluio.

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

- a) Para os fatos geradores ocorridos até novembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada conforme a memória de cálculo exposta no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, observado o limite máximo de 75%, desde que não estejam presentes situações de sonegação, fraude ou conluio, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.
- b) Para os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada de acordo com o critério fixado no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

No caso dos autos, considerando ser de 04/04/2006 a 31/12/2010 o período de apuração do crédito tributário, e considerando não haver sido verificada a presença dos elementos objetivos e subjetivos de conduta que, em tese, qualifica-se como fraude e sonegação, tipificadas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, resulta que a penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser aplicada de acordo com o art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, para as competências até novembro/2008, inclusive, e em conformidade com o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44, I da Lei nº 9.430/96, para as competências a partir de dezembro/2008, inclusive, em atenção ao princípio *tempus regit actum*

CONCLUSÃO:

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

Autenticado digitalmente em 26/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 08/09/

2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 26/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SIL

VA, Assinado digitalmente em 22/09/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 24/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Pelos motivos expendidos, em relação ao Auto de Infração de Obrigação Acessória de Código de Fundamentação Legal nº 68, deve ser concedido PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para que o valor da penalidade pecuniária seja recalculado, tomando-se em consideração as disposições inscritas no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN.

Outrossim, em relação ao Auto de Infração de Obrigação Principal, deve ser concedido PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para que o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal formalizado mediante lançamento de ofício obedeça à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, em honra ao princípio *tempus regit actum* insculpido no art. 144 do CTN, observado o limite máximo de 75%, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c', do CTN.

É como voto.

(assinado digitalmente)

ARLINDO DA COSTA E SILVA – Redator Designado

Declaração de Voto

Conselheiro André Luís Mársico Lombardi

A presente declaração de voto tem o único intuito de aclarar as razões jurídicas pelas quais, na questão preliminar, votei para o não conhecimento de ofício da retroatividade benigna.

Em que pese parte da doutrina atribua o qualificativo judicante ou jurisdicional ao contencioso administrativo⁵, o processo administrativo fiscal continua sendo espécie de processo administrativo.

Ora, sendo o processo administrativo constituído de *uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos*⁶, a prática de cada um destes atos singulares deve se submeter aos mesmos elementos, pressupostos e características das declarações jurídicas desta espécie. Reforçando esta ideia, citamos Hely Lopes Meirelles, que coloca o próprio resultado final do processo administrativo (a coisa julgada administrativa) como um “ato administrativo decisório”.⁷

A partir de tais pressupostos teóricos, entendemos que o ato administrativo praticado no âmbito do processo administrativo fiscal deve obediência às regras de competência próprias de todas as classes de atos administrativos, assim como se submete à avaliação dos demais requisitos de validade dos atos administrativos (motivo, objeto, forma e finalidade).

Por tais razões e considerando ainda que o Decreto nº 70.235/72 estabelece em seu artigo 25 que a competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF circunscreve-se ao julgamento de “recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial”, entendemos que tudo que escape a este restrito espectro de atribuições, incluindo-se toda a matéria não impugnada ou não recorrida, não deve ser apreciado por este Conselho, mesmo que de ordem pública. Anotamos também que nenhuma outra competência extrai-se da lei que altera a denominação dos Conselhos de Contribuintes para CARF (11.941/2009) ou da Portaria Ministerial institui este órgão colegiado (Portaria MF nº 41/2009).

⁵ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 51 e seguintes. E ainda: CONRADO. Paulo César. *Processo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin: 2004, p. 102.

⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 417.

⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*, 32ª ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

Outrossim, do ponto de vista da teoria processual, deve-se reconhecer que, por se tratar de matéria de direito público, quase toda a normatização da matéria tributária é de ordem pública, são normas cogentes⁸, de sorte que, se não houver limitação desse jaez, o processo administrativo fiscal acaba funcionando de “portas abertas”, sem delimitação precisa e definitiva da *quaestio iuris*, tornando sempre obscura a definição de seu objetivo final.

Portanto, matéria não impugnada ou que não tenha sido objeto de recurso, não deve ser conhecida, seja porque foge à competência do órgão (ponto de vista do Direito Administrativo), seja por ser estranha à questão que condiciona a solução do litígio (ponto de vista do Direito Processual).

Note-se que, em nossa compreensão, não estamos negando a existência do mecanismo de autotutela da Administração Pública (revisão de ofício), mas apenas reafirmando que esta deve ser exercida pelo órgão competente, conforme rol de competências definido no Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Portaria MF nº 203/2012).

assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator