



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

**Processo n°** 10580.721378/2012-62  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-003.123 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de abril de 2014  
**Matéria** Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento  
**Recorrente** CASCADURA INDUSTRIAL S/A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**ÔNUS DA PROVA.**

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei n° 9.784/99.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI N° 8.212/91.

As multas previstas anteriormente no artigo 35 da Lei n° 8.212/91 ostentavam natureza mista, punindo a mora e a necessidade de atuação de ofício do aparato estatal (multa de ofício), de sorte que aqueles percentuais devem ser comparados com as disposições hoje contidas no artigo 35-A da Lei n° 8.212/91, para fins de apuração da multa mais benéfica (art. 106, II, c do CTN). Para fatos geradores ocorridos antes da alteração legislativa, aplicam-se as multas então estipuladas no artigo 35 da Lei n° 8.212/91, observado o limite máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que a multa seja aplicada observando as disposições do artigo 35, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores para as competências até 11/2008, inclusive; vencidas as Conselheiras Bianca Delgado Pinheiro e Maria Anselma Coscrato dos Santos, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96).

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Maria Anselma Coscrato dos Santos, Arlindo da Costa e Silva, Bianca Delgado Pinheiro 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 o crédito tributário lançado.

Adotamos trecho relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 466 e seguintes), que bem resume o quanto consta dos autos:

*Trata-se de processo que agrupa os Autos de Infração (AI) lavrados por descumprimento de obrigações tributárias principais, sob os seguintes DEBCAD n.º: 37.360.708-3, 37.360.710-5 e 37.360.712-1, consolidados em 07/02/2012.*

*A ação fiscal foi autorizada através do MPF n.º 05.1.01.00.201100744, iniciada através do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF em 22/09/2011 (ciência pessoal nesta data, fl. 159) e encerrada em 07/02/2012 com a lavratura Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (TEPF).*

*A tabela abaixo apresenta um resumo dos Autos de Infração que compõem o processo sob julgamento:*

DEBCAD Nº	COMPETÊNCIAS	MATÉRIA	CÓDIGO LEVANTAMENTO	VALOR TOTAL
37.360.708-3	01/2008 a 12/2008	Contribuições previdenciárias, parte patronal, incidentes sobre as remunerações de empregados e contribuintes individuais não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).	CI e CI2- Contrib Seg Contrib Individual e SE e SE2- Contrib de Segurado Empregado.	R\$1.624.807,66
37.360.710-5	01/2008 a 12/2008	Contribuições previdenciárias parte dos segurados empregados e contribuintes individuais, incidentes sobre suas remunerações não declaradas em GFIP.	CI e CI2- Contrib Seg Contrib Individual e SE e SE2- Contrib de Segurado Empregado.	R\$242.477,57
37.360.712-1	01/2008 a 12/2008	Contribuições sociais devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), incidentes sobre as remunerações de empregados não declaradas em GFIP.	SE e SE2- Contrib de Segurado Empregado.	R\$17.841,15

*Informa ainda a Fiscalização que os fatos geradores dos AI referem-se a diversos pagamentos de remunerações feitos pelo Contribuinte nas competências de 01/2008 a 12/2008 a segurados empregados e contribuintes individuais, em desacordo com o disposto na legislação em vigor, ocorrendo com tal prática em recolhimentos a menor em favor da Previdência Social.*

*Pontua a Fiscalização que o Contribuinte manteve, durante o período fiscalizado, uma **intensa movimentação de transações com sua empresa controlada (CASCADURA INDUSTRIAL***

**BAHIA LTDA. CNPJ: 03.255.228/0001-10), e de retiradas relativas a pagamento de despesas pessoais dos seus diretores, acionistas e seus familiares, sem computar estes itens como fatos geradores de contribuições previdenciárias.**

*O Relatório Fiscal traz várias planilhas que elencam, de forma individualizada por nome, competência e valor, os diversos pagamentos durante o ano de 2008, considerados pela fiscalização como remuneração de segurados contribuintes individuais não declarados em GFIP e inclusos nos Autos de Infração como fato gerador de contribuições previdenciárias.*

*Além das planilhas constantes do corpo do Relatório Fiscal, alguns fatos geradores de contribuições previdenciárias não foram declarados ou foram declarados a menor em GFIP. A relação detalhada foi anexada ao Relatório Fiscal do qual passou a fazer parte integrante.*

*Constam dos autos Termos (fls. 416417) que informam a apensação dos processos 10580.721381/2012-86 e 10580.721438/2012-47 a este que é considerado como principal. Em 31 de maio de 2012, o processo de nº 10580.721436/2012-47 foi desapensado, conforme Termo à fl. 463.*

*O Autuado foi cientificado dos lançamentos por via pessoal em 07 de fevereiro de 2012, conforme assinaturas apostas nas folhas de rosto dos AI integrantes dos autos. Em 08 de março de 2012, apresenta impugnação, alegando, em síntese, o que se relata a seguir.*

(...)

(destaques nossos)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 525 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese:

\* é indevida inclusão de valores pagos a título de previdência privada mensalmente paga pela autuada (art. 28, § 9º, p, da Lei nº 8.212/91), mesmo com o reconhecimento de que tal benefício é pago apenas em favor de alguns membros da empresa, visto que disponível a todos;

\* os valores relativos ao cartão corporativo não representam remuneração indireta dos dirigentes da empresa ou de outros contribuintes individuais, mas despesas desta;

\* insubsistência da multa de 75% em decorrência das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

**Previdência Privada e Cartão Corporativo. Ônus da Prova.** Alega a recorrente que é indevida inclusão de valores pagos a título de previdência privada mensalmente paga pela atuada (art. 28, § 9º, *p*, da Lei nº 8.212/91), mesmo com o reconhecimento de que tal benefício é pago apenas em favor de alguns membros da empresa, visto que disponível a todos. No que tange aos valores relativos ao cartão corporativo, aduz que não representam remuneração indireta dos dirigentes da empresa ou de outros contribuintes individuais, mas despesas desta.

Quanto aos valores de previdência privada, a recorrente limitou-se a apresentar cópia do contrato do plano de previdência (fls. 442/448), não constando dos autos qualquer prova de que o programa de previdência privada foi disponibilizado a todos os funcionários e dirigentes. Sendo assim, não comprovou que os valores gozam da isenção prevista no art. 28, § 9º, *p*, da Lei nº 8.212/91.

Raciocínio semelhante aplica-se para os valores lançados relativamente ao cartão corporativo, pois a recorrente apenas anexou cópias de faturas, nas quais constam gastos com alimentação, combustível, passagens aéreas, hotéis e gastos pessoais dos diretores. Mesmo lhe sendo oportunizada a apresentação de esclarecimentos sobre os gastos, a recorrente ficou-se inerte, razão pela qual os valores foram considerados como remuneração indireta dos contribuintes individuais.

Assim, pode-se afirmar que as alegações da recorrente resumem-se a afirmações vagas, que se encontram despidas de qualquer documento de suporte preciso. Em razão de estarem desacompanhadas das devidas comprovações, ensejam a aplicação do aforismo jurídico “*allegatio et non probatio, quasi non allegatio*”. Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

No processo administrativo, há norma expressa a respeito:

**Lei nº 9.784/99:**

**Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei**

(destaques nossos)

Portanto, embora alegue que as despesas são operacionais, como não há comprovação de tal alegação nos autos, nada há que se retificar quanto às bases lançadas.

**Multas. Direito Intertemporal.** A recorrente discorda da aplicação da multa de 75% para algumas competências.

Com efeito, o art. 35 da Lei n° 8.212/1991, na época dos fatos geradores, assim dispunha a respeito das **multas de mora, aplicáveis, inclusive, nas hipóteses de lançamento de ofício:**

*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 n° 9.876, de 1999).*

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

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

*b) sete por cento, no mês seguinte;*

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

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).*

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

*a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*

*b) quinze por cento, após o 15° dia do recebimento da notificação;*

*c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*

*d) vinte e cinco por cento, após o 15° dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).*

*c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).*

*d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).*

**III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:**

*a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;*

*b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;*

*c) quarenta 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;  
d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

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

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 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. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 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. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

(destaques nossos)

Verifica-se dos trechos destacados que a multa prevista anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 era aplicável em diversas situações, inclusive no lançamento de ofício (“créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento”) e com percentuais que avançavam não só em relação ao tempo de mora como também em razão da fase processual ou procedimental (lançamento, inscrição em dívida ativa, ajuizamento da execução fiscal, etc.). Nesse sentido, conclui-se que, a despeito de ser intitulada de multa de mora, **punia não só a prática do atraso, mas também a necessidade de movimentação do aparato estatal** que cumpria o dever de ofício de se mobilizar para compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo, agora, acompanhado da denominada multa de ofício.

Ora, multa de mora pressupõe o recolhimento espontâneo pelo contribuinte e a multa de ofício tem como premissa básica a atuação estatal. Destarte, se o dispositivo reuniu duas hipóteses de naturezas jurídicas distintas, pouco importa a denominação utilizada pelo legislador (“multa de mora”), sendo de se reconhecer, conforme o caso, de que instituto jurídico efetivamente está se tratando.

Isso importa no caso em comento porque os dispositivos legais que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias sofreram profundas alterações pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Pode-se afirmar, de pronto, que a legislação ora vigente faz distinção mais precisa entre multa de mora e multa de ofício, não incidindo no equívoco terminológico da redação vigente à época dos fatos geradores.

É sabido que em razão do que dispõe o art. 144 do CTN, vigora com intensidade no Direito Tributário o princípio geral de direito intertemporal do *tempus regit actum*, de sorte que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Ocorre que, apesar do princípio de direito intertemporal citado, o art. 106, II, ‘c’ do CTN, prevê a retroatividade benigna em matéria de infrações tributárias:

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

(...)

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

(...)

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

Portanto, é preciso reconhecer que se aplica a lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, exceto se nova legislação cominar penalidade menos severa.

Importa-nos aqui, não a multa de mora, que continua prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 61 da Lei nº 9.430/96, mas a multa de ofício, hoje estabelecida no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

**Lei nº 8.212/91:**

*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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

**Lei nº 9.430/96:**

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

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

(...)

Se cotejarmos os percentuais de multa previstos no antigo artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com o percentual de multa previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, concluiremos que, a princípio, a multa prevista na legislação pretérita, vigente à época dos fatos geradores, é menor e, portanto, mais benéfica que a multa estabelecida na novel legislação.

Sendo assim, entende-se que deveria a autoridade fiscal lançadora ter comparado a multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com a multa hoje prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Se tivesse efetuado tal comparativo, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91.

Todavia, a autoridade fiscal, aplicando o Parecer PGFN CAT nº 443/2009, efetuou comparativo considerando, a soma da sanção decorrente de infração à obrigação principal (recolhimento do tributo) com a sanção decorrente de infração à obrigação acessória (declaração em GFIP), como se ambas tivessem sido substituídas pela multa de ofício ora estipulada no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Assim, foi levada ao equívoco de que a legislação superveniente seria mais benéfica (multa de ofício de 75%) **em algumas competências.**

Como a sanção por descumprimento de obrigação principal e a sanção por descumprimento de obrigação acessória têm natureza distintas, o comparativo sempre deve ser feito entre sanções decorrentes de infrações às obrigações principais ou entre sanções decorrentes de infrações às obrigações acessórias, nunca mesclando ou somando umas e outras.

Como afirmado, se tivesse procedido na forma proposta, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 para todas as competências. E afirma-se “a princípio”, pois, em certas circunstâncias, ainda que eventuais e futuras, os percentuais antes previstos no artigo 35 podem se mostrar mais gravosos, na hipótese de crédito inscrito em dívida ativa, após o ajuizamento da ação fiscal (antigo artigo 35, III, alíneas *c* e *d*, da Lei nº 8.212/91). Portanto, apenas nestas situações específicas é que a aplicação da novel legislação deve prevalecer.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL devendo, à multa pelo descumprimento de obrigação principal, ser aplicadas 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 n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive.

(assinado digitalmente)  
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

CÓPIA