



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

Processo nº 10580.730957/2011-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-003.572 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de janeiro de 2015
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente CIALSALVADOR LANÇAMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE A REMUNERAÇÃO DE CORRETORES.

No caso de compra e venda de imóveis com a participação de corretores, ainda que todas as partes do negócio acabem usufruindo dos serviços de corretagem, a remuneração é devida por quem contratou o corretor, ou seja, em nome de quem atua. Nesse sentido, ensina Orlando Gomes que se “somente uma das partes haja encarregado o corretor de procurar determinado negócio, incumbe-lhe a obrigação de remunerá-lo”. E ainda, “entre nós, quem paga usualmente a comissão é quem procura os serviços do corretor” (GOMES, Orlando. Contratos. 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 382).

É legítimo que, após a prestação dos serviços no interesse de uma das partes, haja estipulação de cláusula de remuneração, por se tratar de direito patrimonial, disponível. No entanto, tal prerrogativa não significa dizer que não houve ainda a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, pois o crédito jurídico do corretor decorre de sua prévia prestação de serviços, ainda que a quitação seja perpetrada, posteriormente, por terceiro (adquirente).

Para fins de incidência das contribuições previdenciárias, em cada caso, é preciso verificar quem são as partes da relação jurídica, para se saber quem é o credor e o devedor da prestação de serviços e, conseqüentemente, da remuneração (crédito jurídico), pouco importando de onde sai o dinheiro, podendo nem mesmo haver transação financeira como sói ocorrer com as prestações *in natura* (utilidades).

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.

Tendo a multa de ofício natureza jurídica penalidade tributária, ela integra o conceito de crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, sujeitando-

se aos juros moratórios referidos nos artigos 161 do CTN e 61 da Lei nº 9.430/96.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI Nº 8.212/91.

As multas previstas anteriormente no artigo 35 da Lei nº 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 nº 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 nº 8.212/91, observado o limite máximo de 75%.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias. No período anterior à Medida Provisória nº 448/2009, aplica-se o artigo 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, salvo se a multa no hoje prevista no artigo 32-A da mesma Lei nº 8.212/91 for mais benéfica, em obediência ao artigo 106, II, do CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 69. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com omissões ou contendo informações inexatas, incompletas ou incompletas relativas a dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias. No período anterior à Medida Provisória nº 448/2009, aplica-se o artigo 32, IV, § 6º, da Lei nº 8.212/91, salvo se a multa no hoje prevista no artigo 32-A da mesma Lei nº 8.212/91 for mais benéfica, em obediência ao artigo 106, II, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que as penalidades aplicadas nos Autos de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD 37.333.978-0, lavrado no Código de Fundamento Legal 68 e DEBCAD 37.333.987-9, lavrado no Código de Fundamento Legal 69, sejam recalculadas, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor da multa assim calculado se mostrar menos gravoso à recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN. Quanto ao mérito, restou decidido que no caso de compra e venda de imóveis com a participação de corretores, ainda que todas as partes do negócio acabem usufruindo dos serviços de corretagem, a remuneração é devida por quem contratou o corretor, ou seja, em nome de quem atua. Para fins de incidência das contribuições previdenciárias, em cada caso, deve-se verificar quem são as partes da relação jurídica, para se saber quem é o credor e o devedor da prestação de serviços e, conseqüentemente, da remuneração (crédito jurídico), pouco importando de onde sai o

Processo nº 10580.730957/2011-15
Acórdão n.º **2302-003.572**

S2-C3T2
Fl. 5.371

dinheiro, podendo nem mesmo haver transação financeira como sói ocorrer com as prestações in natura (utilidades).

(assinado digitalmente)
LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), ARLINDO DA COSTA E SILVA, ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI e LEO MEIRELLES DO AMARAL.

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 trecho do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 5.254 e seguintes), que bem resume o quanto consta dos autos:

Do lançamento.

Trata-se de processo que agrupa Autos de Infração (AI) lavrados por descumprimento de obrigação tributária principal e acessória, consolidados em 04/10/2011.

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

DEBCAD Nº	COMPETÊNCIAS	MATÉRIA	CÓDIGO LEVANTAMENTO	VALOR TOTAL (R\$)
AIOF 37.333.998-4	01/2008 a 12/2008	descumprimento de obrigação principal: não recolhimento de contribuições previdenciárias (empresa – 20% sobre a remuneração do contribuinte individual)	CN - Contribuintes Individuais; CN2 - Contribuintes Individuais	1.577.291,88
AIOF 37.333.999-2	01/2008 a 12/2008	descumprimento de obrigação principal: contribuições dos segurados contribuintes individuais (11%), não descontadas das remunerações destes.	CN - Contribuintes Individuais; CN2 - Contribuintes Individuais; FN - Folha de pagamento; FN2 - Folha de Pagamento	381.277,43
AIOA 37.333.978-0 (CFL 68)	01/2008 a 11/2008	descumprimento de obrigação acessória: apresentar a empresa o documento a que se refere o art. 32, inc. IV, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.		117.381,11
AIOA 37.333.987-9 (CFL 69)	01/2008 a 11/2008	descumprimento de obrigação acessória: apresentar a empresa o documento a que se refere o art. 32, inc. IV, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.		1.676,84

(...)

Segundo o auditor fiscal Ivan Kertzman, a operação de venda de imóveis e a comissão de venda dos lançamentos imobiliários, recebida pelas imobiliárias e pelos corretores de imóveis envolvidos se dá da seguinte forma:

a) A pessoa física compradora do imóvel é obrigada no ato da compra a desmembrar os valores pagos à construtora, à

imobiliária e aos corretores pessoa física envolvidos na venda (o corretor, o supervisor, o gerente e o diretor da imobiliária):

b) Somente o valor pago à construtora é considerado como valor fiscal do imóvel. O valor da comissão não integra o valor do imóvel.

Assim, **o negócio jurídico delineado nessa formação provoca grande evasão fiscal.** As seguintes consequências podem ser notadas:

a) **A construtora deixa de registrar como valor da venda do imóvel, o valor da comissão** paga pela pessoa física à imobiliária e aos próprios corretores. O correto seria que a construtora registrasse como valor do imóvel o efetivo valor pago pelo comprador, somando-se o valor da comissão, e que o valor total fosse pago diretamente à construtora. A comissão de venda deveria ser repassada da construtora (vendedora) para a imobiliária (intermediária), uma vez que se trata de comissão de venda.

b) Com essa formação **a imobiliária registra o faturamento apenas do valor recebido diretamente do comprador pessoa física, que corresponde à cerca de 50% da comissão total paga na operação.** Como mencionado, a outra metade é paga diretamente pelo comprador aos corretores ligados à imobiliária. Se a operação fosse realizada da forma correta, a imobiliária deveria faturar 100% da comissão contra o vendedor, ou seja, contra a construtora. Como resultado, a imobiliária vem deixando de registrar como receita cerca de 50% das comissões. O valor deste faturamento omitido, por outro lado, representaria, na sua maior parte, custo de remuneração dos contribuintes individuais (corretores de imóveis), pois a comissão deveria ser recebida pela imobiliária e repassada aos corretores.

c) **Os corretores deixam de declarar os valores recebidos como remuneração pelos seus serviços, para fins de recolhimento de Imposto de Renda Pessoa Física.** Como a imobiliária não contabiliza os valores pagos aos corretores de imóveis, também deixa de declarar os valores pagos aos corretores de imóveis na Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte.

d) Assim, a imobiliária omite receita, reduzindo a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e demais tributos que tem como base o faturamento; deixa de recolher as contribuições patronais e arrecadar a contribuição pessoal dos valores pagos aos corretores de imóveis junto à Previdência Social além de não descontar o imposto de renda na fonte.

(...)

Intimada através do Termo de Intimação Fiscal nº 01 de 15/08/2011, a detalhar a forma de contabilização das receitas com venda/aluguel de imóveis e os pagamentos aos corretores, a empresa se negou a prestar esclarecimentos.

Dado que a empresa não contabiliza os pagamentos aos corretores de imóveis em seus livros contábeis, nem prestou esclarecimentos sobre o pagamento aos corretores de imóveis, foi utilizado como base de cálculo para esse levantamento as planilhas fornecidas pela própria empresa durante a diligência efetuada pelo auditor fiscal da Receita Federal do Brasil, Ivan Kertzman. Por deixar a empresa de prestar à RFB esclarecimentos sobre os pagamentos efetuados aos corretores de imóveis, foi lavrado o AI 51.007.908-3, com código de fundamentação legal 35.

(...)

Nessa planilha, fica claro que para cada empreendimento imobiliário, corresponde o pagamento de corretagem aos próprios corretores de imóveis, aos supervisores, aos gerentes e aos diretores das imobiliárias.

Segundo informações da funcionária da empresa, senhora Edvânia Maria Santos Brito, o pagamento aos corretores de imóveis é realizado pela própria imobiliária, após verificação do cadastramento junto à Prefeitura Municipal de Salvador e respectivo recolhimento do Imposto sobre Serviços.

Em relação à contribuição pessoal do contribuinte individual de 11%, foi observado o limite mensal de contribuição (...)

(...)

Como a empresa não efetuou o desconto da contribuição do segurado contribuinte individual, a responsabilidade pelo pagamento foi atribuída à empresa, conforme previsão do art. 4º da Lei nº 10.666, de 08/05/2003, e o §5º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

A empresa não entregou a documentação relacionada a seguir, solicitada mediante Termo de Início de Procedimento Fiscal, de 20/06/2011, sujeitando-se, em tese, ao Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória com CFL Código de Fundamentação Legal 23.

Informação em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arq. Dig. da SRP atual ou em vigor à época de ocorrência dos fatos geradores.

Dos autos de infração por descumprimento de obrigação acessória e da aplicação da multa de ofício de acordo com a Lei nº 11.941/2009.

(...) para o período de apuração anterior à data da edição da MP nº 449, fez-se necessário verificar qual a penalidade menos onerosa ao contribuinte; se a oriunda da legislação ao tempo da prática ou da legislação atual.

Para todas as competências de 01/2008 a 11/2008, a multa menos severa foi a anterior a MP nº 449/2008: autos de infração por descumprimento de obrigação principal, com multa

de mora de 24%; e autos de infração por descumprimento de obrigação acessória com Código de Fundamentação Legal CFL 68 e 69.

As competências posteriores a 11/2008 tiveram a aplicação da metodologia definida pela MP nº 449/2008, com auto de infração por descumprimento de obrigação acessória CFL 78, com a multa de ofício de 75%.

AI nº 37.333.978-0 (CFL código de fundamentação legal 68).

A empresa apresentou Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, infringindo assim, ao disposto na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 32, inciso IV, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, combinado com o art. 225, inciso IV, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

A empresa deixou de declarar nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) os valores referentes à folha de pagamento, constantes do levantamento FN – Folha de pagamento não declarada em GFIP; e os valores referentes aos levantamentos CN – Contribuintes Individuais, notadamente as contribuições incidentes sobre as quantias pagas aos corretores de imóveis.

Os valores não declarados nas GFIP estão detalhados nos Relatórios de Lançamentos, anexos ao presente processo, e discriminados no auto de infração com Código de Fundamentação Legal 68.

(...)

AIOA 37.333.987-9 (CFL código de fundamentação legal 69).

A empresa apresentou Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, infringindo, assim, ao disposto na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 32, inciso IV e § 6º, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, combinado com o art. 225, IV e § 4º do Decreto 3.048, de 06 de maio 1999.

As GFIP do período de 01/2008 a 11/2008 foram apresentadas com erro de informação nos campos: CNAE Fiscal preponderante e CNAE Fiscal.

(...)

Na mesma ação fiscal, foram também lavrados outros autos de infração, insertos no processo nº 10580.730958/2011-60, dentre os quais destacam-se os que seguem:

*Foi lavrado o **AI nº 51.007.9083, com código de fundamentação legal 35**, no valor de R\$ 15.244,30, por deixar a empresa de prestar à RFB esclarecimentos, por escrito, à respeito da forma de contabilização das receitas com venda/aluguel de imóveis e com relação aos pagamentos dos corretores de imóveis, solicitados pela fiscalização, mediante Termo de Intimação Fiscal nº 1, recebido pelo contribuinte em 15/08/2011.*

A empresa também não entregou a documentação relacionada a seguir, solicitada pela fiscalização mediante Termo de Início de Procedimento Fiscal, de 20/06/2011, sujeitando-se ao auto de infração por descumprimento de obrigação acessória CFL 23.

Informação em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arq. Dig. da SRP atual ou em vigor à época de ocorrência dos fatos geradores.

Pela infração cometida (não apresentação de arquivos e sistemas no prazo estabelecido), deveria ser aplicada multa de 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de 1% (um por cento) dessa.

No entanto, caso a empresa, durante o período auditado, tenha em alguma competência, a aplicação do Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória CFL 78, a multa relativa ao AIOA CFL 23 não deve ser aplicada, substituindo-se a sua aplicação pelo agravamento em 50% (multa agravada não atendimento à fiscalização) da multa de 75%, atingindo o percentual de 112,5%.

Ou seja, o AIOA com CFL 23 não deve ser emitido, caso, em relação a uma mesma fiscalização, não sejam apresentadas informações em meio digital e haja lançamento de ofício com multa agravada nos termos do inciso II do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, independentemente do período ao qual se refere o lançamento de ofício contemplar ou não a totalidade do período para o qual não foram apresentadas informações em meio digital.

Das impugnações.

A empresa CIASALVADOR LANÇAMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA foi cientificada deste lançamento (AI 37.333.998-4, AI 37.333.999-2, AI 37.333.978-0 e AI 37.333.987-9), pessoalmente, em 28/10/2011. O sujeito passivo apresentou impugnações em 25/11/2011, aduzindo, em síntese, o que se relata a seguir.

(...)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 5.317 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese, que:

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

Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

* nulidade por não ter a fiscalização relacionado no CD entregue no final do procedimento fiscal o demonstrativo da base de cálculo da contribuição previdenciária apurada;

* não houve apuração do limite de contribuição a cargo do segurado;

* na venda de qualquer imóvel novo, há sempre um contrato de corretagem celebrado entre o adquirente, as imobiliárias e os corretores autônomos, no qual o adquirente obriga-se a pagar comissão à imobiliária e aos corretores. “No caso específico da recorrente, após a concretização da venda, é celebrado um contrato de intermediação (de corretagem) que contém um anexo denominado “Carta Proposta” (doc. 03 acostado à impugnação), em que estão relacionados os valores de comissão devidos pelo comprador a cada um dos corretores envolvidos na venda, assim como o valor que cabe à pessoa jurídica”. O contrato de corretagem comporta a transferência do ônus do pagamento da comissão para o comprador. Assim, houve lançamento contra quem não realizou o fato gerador da contribuição previdenciária. Os valores nunca transitaram no caixa da empresa;

* quanto aos fatos geradores anteriores à MP nº 449/2008, deve ser aplicada multa de 20% prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 (retroatividade benigna). Quanto aos fatos geradores posteriores, não cabe o agravamento da multa pela falta de entrega dos arquivos magnéticos no padrão MANAD;

* não incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Nulidades. Demonstrativo da Base de Cálculo. Alega a recorrente nulidade por não ter a fiscalização relacionado no CD entregue no final do procedimento fiscal o demonstrativo da base de cálculo da contribuição previdenciária apurada.

De acordo com o que consta dos autos, os valores das remunerações pagas aos corretores (contribuintes individuais) constam do Relatório de Lançamentos – RL do AI 37.333.9984, parte integrante do Relatório Fiscal (Vide os elementos elencados no Relatório Fiscal Documentos Anexos), bem como, o nome dos contribuintes individuais e o nº do contrato a que se referem. Os valores das remunerações constantes do RL correspondem aos valores das bases de cálculo registradas no DD – Discriminativo do Débito, por competência. Ademais, tais valores foram extraídos das planilhas fornecidas pela própria recorrente.

Consta dos autos recibo de arquivos entregues ao contribuinte, confirma o recebimento do Relatório Fiscal (REFISC) pelo contribuinte, e por conseguinte do seu anexo, Relatório de Lançamentos, o qual informa as bases de cálculo e as contribuições previdenciárias objeto do presente lançamento, razão pela qual fica afastada a alegação da recorrente de cerceamento de defesa.

Incidência. Contribuição. Remuneração de Corretores. Aduz ainda a recorrente que na venda de qualquer imóvel novo, há sempre um contrato de corretagem celebrado entre o adquirente, as imobiliárias e os corretores autônomos, no qual o adquirente obriga-se a pagar comissão à imobiliária e aos corretores. “No caso específico da recorrente, após a concretização da venda, é celebrado um contrato de intermediação (de corretagem) que contém um anexo denominado “Carta Proposta” (doc. 03 acostado à impugnação), em que estão relacionados os valores de comissão devidos pelo comprador a cada um dos corretores envolvidos na venda, assim como o valor que cabe à pessoa jurídica”. O contrato de corretagem comporta a transferência do ônus do pagamento da comissão para o comprador. Assim, houve lançamento contra quem não realizou o fato gerador da contribuição previdenciária. Os valores nunca transitaram no caixa da empresa;

Do que consta dos autos, verifico que os Contratos de Coordenação e Intermediação de Vendas de Imóveis (fls. 4836/4852 e 4863/4867) constituem prova material de que a corretagem dos imóveis é realizada pela recorrente, mediante a prestação de serviços de corretores (pessoas físicas).

Nos aludidos instrumentos, os serviços da recorrente são contratados para a “a comercialização das unidades autônomas do empreendimento”. A recorrente fica responsável pela coordenação das vendas em caráter de exclusividade”, sendo que a intermediação decorrerá dos serviços realizados pela recorrente “e demais empresas imobiliárias por ela cadastradas”. A recorrente tem obrigação de “destacar e manter enquanto durar o presente, uma equipe própria com atuação voltada à comercialização dos imóveis”, tal equipe capacitará “todos os corretores de imóveis que vierem a intermediar imóveis”, (...) informando claramente sobre todas condições técnicas e comerciais pertinentes às

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

Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRÉ LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/

02/2015 por ANDRÉ LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

vendas”, sendo que “o treinamento deverá ser ministrado e repetido de forma rotineira, de modo que todos os envolvidos nas vendas, estejam sempre aptos a prestar informações de forma clara e precisa”. Como se vê, há uma contratação prévia por parte da vendedora, que repassa toda a intermediação, em caráter exclusivo, à recorrente, que realiza os serviços contratados mediante seus colaboradores. Ora, a intermediação é realizada em função dos interesses da recorrente ou do adquirente do imóvel, que sequer escolhe quem e como deverá ser atendido?

Os contratos ainda especificam que, durante a fase de vendas, deverá a recorrente “manter equipe própria de corretores de imóveis com atuação na comercialização dos imóveis”, competindo “supervisionar todos atendimentos e vendas que vierem a se efetivar, auxiliando os corretores de imóveis e clientes interessados, usando de todos os meios necessários para que sejam sanadas e esclarecidas todas e quaisquer dúvidas decorrentes”. Deve ainda “cadastrar todos os interessados em adquirir imóveis” (...) “notadamente os visitantes” (...), de sorte que se retornar no “prazo de até 30 (trinta) dias para a aquisição do imóvel a comissão” será paga ao primitivo atendente. Portanto, quem determina o beneficiário da comissão não é o adquirente do imóvel, que nenhum vínculo tem, até então, com os corretores que intermedeiam negócios em nome da recorrente.

Note-se ainda que, a empresa autuada, apesar de intimada a prestar esclarecimentos, por escrito, à respeito da forma de contabilização das receitas com venda/aluguel de imóveis e com relação aos pagamentos dos corretores, mediante Termo de Intimação Fiscal nº 01, de 15/08/2011, não o fez. Este fato ensejou a lavratura do AI 37.333.998-4, AI 37.333.999-2 e AI 37.333.978-0, insertos no presente processo, bem como, do AI 51.007.9083, com código de fundamentação legal 35, inserto no processo nº 10580.730958/2011-60.

Diante da recusa de esclarecimentos e ao constatar que os pagamentos efetuados aos corretores de imóveis não se encontram registrados na contabilidade da empresa, resolveu se utilizar do procedimento excepcional, lançamento por aferição indireta, para apuração da base de cálculo das contribuições sociais, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário. Portanto, se alguma operação não obedecia aos padrões indicados, cumpriria à recorrente ter feito prova adequada de suas afirmações.

Se fossem aceitas as afirmações da recorrente, teríamos que concluir que o contrato de corretagem seria celebrado entre o comprador e os corretores, quando fica claro que, na hipótese em comento, a corretagem é contratada muito antes da própria existência de qualquer comprador e os serviços são formatados para o atendimento dos interesses da recorrente, contratada por vendedores para a realização de tal intermediação, em caráter exclusivo. Assim, o corretor faz a intermediação em prol da recorrente, prestando serviços por ela contratados. Como poderia o adquirente ser o contratante dos serviços de corretagem se ele sequer pode escolher o corretor?

Como afirma a própria recorrente, somente “após a concretização da venda, é celebrado um contrato de intermediação (de corretagem) que contém um anexo denominado “Carta Proposta” (doc. 03 acostado à impugnação), em que estão relacionados os valores de comissão devidos pelo comprador a cada um dos corretores envolvidos na venda, assim como o valor que cabe à pessoa jurídica”. Ou seja, somente após a “concretização”, a recorrente estipula o que, quanto e a quem pagar. É claro que o contrato de corretagem é celebrado entre a recorrente e corretor, já estando praticamente concluído nessa fase e que a tal “Carta Proposta”,

para fins de corretagem, é um mero termo de transferência de responsabilidade pelo pagamento dos serviços em grande parte já finalizados (captação, orientação e convencimento do cliente).

É verdade que ambos acabam usufruindo dos serviços do corretor, mas a remuneração é devida por quem lhe contratou, em nome de quem atua. Nesse sentido, ensina Orlando Gomes que se “somente uma das partes haja encarregado o corretor de procurar determinado negócio, incumbe-lhe a obrigação de remunerá-lo”. E ainda, “entre nós, quem paga usualmente a comissão é quem procura os serviços do corretor” (GOMES, Orlando. *Contratos*. 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 382).

Não se nega que as partes possam estipular cláusula de remuneração, por se tratar de direito patrimonial, disponível. No entanto, tal prerrogativa não significa dizer que não houve ainda a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, pois o crédito jurídico do corretor decorre de sua prévia prestação de serviços, ainda que a quitação seja perpetrada, posteriormente, por terceiro (adquirente).

A prosperar a tese da recorrente, o salário pago com cheque de cliente do empregador deixaria de ser salário. O que se investiga em situações como essas é quem são as partes da relação jurídica, para se saber quem é o credor e o devedor da prestação de serviços e, conseqüentemente da remuneração (crédito jurídico), pouco importando de onde sai o dinheiro.

Assim, para fins de incidência das contribuições previdenciárias, em cada caso, é preciso verificar quem são as partes da relação jurídica, para se saber quem é o credor e o devedor da prestação de serviços e, conseqüentemente, da remuneração (crédito jurídico), pouco importando de onde sai o dinheiro, podendo nem mesmo haver transação financeira como sói ocorrer com as prestações *in natura* (utilidades).

Por fim, cumpre mencionar que, mesmo sob a ótica consumerista, a prática descrita pela recorrente vem sendo questionada quanto à atribuição de tal ônus ao consumidor, caracterizando venda casada em razão de o adquirente não ter a faculdade de abrir mão da contratação do corretor ou mesmo de elegê-lo (ofensa aos artigos 51, IV, e art. 39, I do CDC), como tem decidido a justiça (TJRJ. Processo nº 2008.001.24235. 16ª Câmara Cível. 15 de Setembro de 2008; TJSP. Apelação nº 0001787-47.2011.8.26.0562. 2ª Câmara de Direito Privado, j.13.12.2011; Processo 20120910254374ACJ, 2ª Turma Recursal dos Juizados Especiais do DF Distrito Federal, Publicado no DJE: 15/02/2013; STJ. AResp 350052, Data da Publicação: 08/08/2013).

Asseverou a recorrente que não houve apuração do limite de contribuição a cargo do segurado. Como visto, os valores foram apurados por aferição indireta e houve sim a obediência aos limites de contribuição. Caso haja algum corretor que já tivesse contribuído com algum valor em alguma competência, por atribuição legal, cumpriria à recorrente apresentar esta certificação na condição de responsável (art. 4º da Lei nº 10.666, de 08/05/2003, e o §5º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991).

Destarte, não há como prosperar as alegações da recorrente quanto à não incidência ou incorreção do lançamento.

Juros sobre multa de ofício. Aduz a recorrente que não há incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Vejamos o que determina a legislação a respeito:

Código Tributário Nacional (CTN)

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

Lei nº 9.430/96

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

§ 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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

(destaques sempre nossos)

É sabido que, no Direito, as relações jurídicas obrigacionais pressupõem a existência de credores e devedores (vide nomenclatura classicamente adotada pelos nossos Códigos Civis de 1916 e 2002). Portanto, podemos afirmar que, a cada obrigação, há um correspondente um crédito e um respectivo débito.

No entanto, o Código Tributário Nacional e a legislação tributária em geral atribuem um sentido particular ao crédito tributário, de sorte que ele não surgiria concomitantemente à obrigação tributária (artigo 113, § 1º, do CTN), como se imaginaria em uma relação jurídica de qualquer outro ramo do direito, mas somente com a sua devida formalização, em regra pelo lançamento tributário (artigo 142 do CTN).

Aqui cabe fazer algumas ressalvas. O fato de o Direito Tributário definir a constituição do crédito tributário como uma etapa evolutiva na formação da exigibilidade, liquidez e certeza da obrigação tributária, não impede que reconheçamos a existência de um crédito jurídico, na acepção comum do Direito, até porque não há obrigação sem crédito e débito correspondente, como afirmado anteriormente. Tal concepção apenas representa uma posição garantista do legislador face a eventuais abusos do Estado, até porque o Estado é o único ente de nossa sociedade que pode constituir, unilateralmente, um crédito líquido, certo e, futuramente, exigível. Portanto, a estrutura normativa da obrigação tributária não é excludente do conceito vulgar de crédito (e de débito), apenas devemos estar atentos que este crédito é diferente daquele constituído na forma da legislação tributária.

Pois bem. Estabelece o artigo 142 do CTN que a autoridade administrativa constitui o crédito tributário pelo lançamento e que este inclui a obrigação tributária principal e, ser for o caso, a “penalidade cabível”. Ora, sendo a multa é penalidade, é inequívoco que a multa de ofício faz parte do crédito tributário e, assim, inclui-se na referência que o artigo 161 do CTN faz à incidência de juros de mora.

Quanto ao conceito de débito, referido pelo artigo 61 da Lei n. 9.430/96, pode-se afirmar, após a prévia incursão nos conceitos gerais do Direito, que o débito corresponderá à obrigação não paga no vencimento. Este inadimplemento, no Direito Tributário, pode ocorrer sem formalização da exigência pela autoridade administrativa (crédito jurídico na acepção geral do Direito ou mera obrigação tributária, como afirmado anteriormente); ou com a formalização da exigência, seja pela autoridade administrativa, seja por ato do contribuinte (crédito tributário constituído).

Em ambos os casos, teremos o débito, sendo que na hipótese de formalização pela autoridade administrativa, o débito será integrado pelo tributo e também pela penalidade (multa de ofício), nos termos do já referido artigo 142 do CTN. Ademais, a previsão do *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é ampla, incluindo qualquer débito decorrente de tributos não recolhidos.

Repetimos aqui o julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), mencionado na decisão *a quo*:

Acórdão CSRF/0400.651, de 18/09/2007

JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. Recurso não provido.

(...)

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

(...)

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

(...)

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e

contribuições, entendendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

(...)

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9439/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

(...)

(grifos nossos)

Outra não é a conclusão que se extrai da Súmula CARF nº 4, que também faz referência à incidência ampla, de todos os “débitos tributários”:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Por fim, é bom que se ressalte que a matéria encontra-se pacificada no STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012)

Demonstrada a legalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conclui-se ser improcedente o inconformismo da recorrente.

Multa. Retroatividade Benigna. Obrigação Principal. Aduz a recorrente que, quanto aos fatos geradores anteriores à MP nº 449/2008, deve ser aplicada multa de 20% prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 (retroatividade benigna).

Consta dos autos que foi procedida a comparação das multas, sendo que a legislação anterior é mais benéfica ao contribuinte em todas as competências. Portanto, no período de 01/2008 a 11/2008, sobre as contribuições lançadas nos Autos de Infração por descumprimento de obrigação principal, foi aplicada a multa de mora de 24%, prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991. Tal percentual está correto por se tratar de lançamento de ofício. A multa invocada pela recorrente, trata de multa de mora.

A confusão se deve à antiga redação do artigo 35 da Lei nº 8.212/91. Com efeito, o art. 35 da Lei nº 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 nº 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 nº 9.876, de 1999).

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

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

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

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

b) quinze por cento, após o 15º 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 15º 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 nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) 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:

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.

Como visto, equivoca-se a recorrente ao pretender comparar os percentuais de multa previstos no antigo artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com a multa de mora que continua prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 (nova redação) c.c. artigo 61 da Lei nº 9.430/96. Aqui se trata de lançamento de ofício, razão pela qual o lançamento não merece qualquer reparo.

Multa. Fatos Geradores posteriores à MP446/2008. Quanto aos fatos geradores posteriores à MP 446/2008, aduz a recorrente que não cabe o agravamento da multa pela falta de entrega dos arquivos magnéticos no padrão MANAD.

Não assiste razão à recorrente, pois tendo deixado de prestar os esclarecimentos, no prazo marcado de intimação, agiu corretamente a fiscalização ao agravar, em 50%, a multa de ofício, aplicada sobre os valores lançados na competência 12/2008, nos AI 37.333.998-4 e 37.333.999-2; e nas competências 01/2009 a 12/2010, nos AI 51.007.917-2 e 51.007.915-6.

Por conseguinte, a multa aplicada no AI com CFL 35 só alcança as competências em que não houve lançamento de ofício com multa agravada nos termos do inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, alcança apenas o período de 01/2008 a 11/2008, anterior à vigência da MP nº 449/2008. No período de 01/2008 a 11/2008, sobre as contribuições lançadas nos Autos de Infração por descumprimento de obrigação principal, foi aplicada a multa de mora de 24%, prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991. Portanto, não há *bis in idem* para este período.

Na mesma ação fiscal, também, caberia a lavratura de AI com Código de Fundamentação Legal CFL 23, por deixar a empresa de entregar a documentação solicitada pela fiscalização, mediante Termo de Início de Procedimento Fiscal, recebido pelo contribuinte em 20/06/2011.

No entanto, como a recorrente teve nas competências 12/2008, 01/2009 a 12/2010 lançamento de ofício com multa agravada nos termos do inciso II do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não foi lavrado o AI com CFL 23.

Assim, todos os critérios adotados encontram-se claros e coerentes.

Multa. Retroatividade Benigna. Obrigações Acessórias (CFL 68 e CFL 69). Quanto às obrigações acessórias, no entanto, há que se reconhecer que a retroatividade benigna não foi aplicada de maneira adequada.

Ocorre que a autoridade fiscal, a fim de apurar a multa mais benéfica, fez um somatório da multa moratória de vinte e quatro por cento pelo descumprimento da obrigação principal mais as multas pelo descumprimento da obrigação acessória (CFL's 68 e 69) e comparou-as com a multa de ofício de 75% da novel legislação mais a multa de obrigação acessória hoje prevista no artigo 32-A, I, da Lei nº 8.212/91. Ou seja, misturou a legislação relativa à obrigação acessória com as disposições legais pertinentes aos acréscimos legais da obrigação principal. Vejamos nosso entendimento:

Apurado o descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer/não fazer), compete à autoridade fiscal lavrar Auto de Infração, aplicando a penalidade correspondente, que se converterá em obrigação principal, na forma do § 3º do art. 113 do CTN.

No presente caso, as obrigações acessórias correspondem:

* ao dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento definido em regulamento (GFIP), TODOS os dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS (CFL 68); e

* ao dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento definido em regulamento (GFIP), dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias (CFL 69).

Ao deixar de informar fatos geradores de contribuições previdenciárias, a recorrente infringiu:

* o artigo 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91; e o artigo 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 (CFL 68); e

* o artigo 32, IV, § 6º, da Lei nº 8.212/91; e o artigo 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 (CFL 69).

Entretanto, as multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212, já na redação da Lei nº 11.941/2009, nestas palavras:

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:

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

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.

§ 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.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

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

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Como afirmado, no caso em tela, o Fisco ao aplicar a multa fez um somatório da multa moratória de 24% pelo descumprimento da obrigação principal mais as multas pelo descumprimento da obrigação acessória (CFL's 68 e 69) e comparou-as com a multa de ofício de 75%. Mas, quanto à aplicação de multa nos Autos de Infração de obrigação acessória, nosso entendimento é que, à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei n.º 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

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)

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430; porém, se apesar do pagamento, não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei nº 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei nº 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei nº 9.430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

Portanto, a multa prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício.

Ocorre que pode ocorrer de o contribuinte não ter recolhido o tributo e tampouco ter declarado em GFIP. Nessa situação, temos duas infrações distintas e, conseqüentemente, duas penalidades de natureza diversa: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e, por não ter declarado em GFIP, a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. Acrescente-se que a lei, ao tipificar essas infrações em dispositivos distintos, denota estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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.

Destarte, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, § 5º e § 6º, com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Processo nº 10580.730957/2011-15
Acórdão n.º **2302-003.572**

S2-C3T2
Fl. 5.381

Pelas razões ora expendidas, CONHEÇO do recurso para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo as penalidades aplicadas nos AIOA's 37.333.978-0 (CFL 68) e 37.333.987-9 (CFL69) serem recalculadas, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor da multa assim calculado se mostrar menos gravoso à recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator