



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

Processo n° 11065.002304/2009-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-002.193 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2012
Matéria RETENÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente ATENDE BEM - SOLUÇÕES DE ATENDIMENTO, INFORMAÇÃO, COMUNICAÇÃO, INFORMÁTICA, LOCAÇÃO, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/11/2008

Ementa:

RETENÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIÇO DE TRANSPORTE. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO.

No caso de serviço de transporte de passageiros, se, e somente se, as despesas de combustível e manutenção do veículo correrem comprovadamente por conta da contratada e forem discriminadas nas notas fiscais/faturas de prestação de serviço, a base de cálculo da retenção será de no mínimo 30 % (trinta por cento).

MULTA MORATÓRIA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em conformidade com o artigo 35, da Lei 8.212/91, na redação vigente à época da lavratura, a contribuição social previdenciária está sujeita à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso.

O benefício da retroatividade benigna constante da alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN é de ser observado quando uma nova lei cominar a uma determinada infração tributária uma penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração.

Nos casos de lançamento de ofício de tributo devido e não recolhido, o mecanismo de cálculo da multa de mora introduzido pela MP n° 449/08 deve operar como um limitador legal do valor máximo a que a multa poderá alcançar, eis que, até a fase anterior ao ajuizamento da execução fiscal, a

metodologia de cálculo fixada pelo revogado art. 35 da Lei nº 8.212/91 se mostra mais benéfico ao contribuinte, devendo ser aplicado até a competência 11/1998.

A partir da competência 12/2008, há que ser aplicado o artigo 35-A, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941, multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei nº. 8.212 de 1991 para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008.

LIEGE LACROIX THOMASI - Presidente.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

Error! Reference source not found. - Redator designado.

EDITADO EM: 22/01/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), ARLINDO DA COSTA E SILVA, ADRIANA SATO, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, PAULO ROBERTO LARA DOS SANTOS.

Relatório

Adoto o relatório de folhas 128 e ss:

Trata-se de Auto de Infração para a cobrança de obrigação principal- AIOP lavrado sob DEBCAD no 37.088.883-9, consolidado em 08/10/2009, no valor de R\$161.921,23 (cento e sessenta e um mil e novecentos e vinte e um reais e vinte e três centavos) relativo ao período de 01/01/2008 a 30/11/2008 contendo a cobrança de contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio da seguridade social.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 26/29 a fiscalização assevera tratar-se da incidência da retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal de serviço de transporte, contratado pela autuada para locomoção dos seus empregados, com a prestadora de serviço JANIZ TRANSPORTES LTDA (CNPJ 87.788.931/0001-84), mediante cessão de mão de obra.

Esclarece, ainda, a autoridade lançadora que a empresa recolheu a contribuição previdenciária sobre os 30% do valor

da nota, todavia, entendeu que não cabe, no caso, a redução da base de cálculo, porque não se configurou nenhuma das situações de redução previstas nos artigos 149 a 151 da IN SRP 03/2005, em face da falta da expressa previsão contratual, bem como da discriminação de materiais e equipamentos utilizados na prestação do serviço.

Como elementos de prova, anexa às fls. 30/42, cópia do contrato de prestação de serviço firmado entre as partes e da notas fiscais, contendo a retenção para a seguridade social com base de cálculo em 30% do seu valor.

Cientificada do lançamento, a empresa ofertou em 16/11/2009 a impugnação de fls 48/57, onde se insurge contra o lançamento, alegando ter efetuado o recolhimento integral dos valores em época própria e que a fiscalização cometeu equívoco ao considerar como base de cálculo 100% do valor do serviço, defendendo, no caso, o enquadramento da situação no inciso II do art. 150, onde estabelece que a base de cálculo da retenção deve corresponder no mínimo a **“trinta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada”**

Diz a empresa estar “na essência do serviço de transporte, tanto os gastos de combustível com o de manutenção do veículo são intrínsecos à contratação. Ou seja é decorrente da própria natureza do tipo de contrato firmado que as empresas prestadoras do serviço de transporte de pessoas determinem um preço considerando ambos os custos, indicando um preço determinado que remunere a relação comercial.”

Continua sua alegação afirmando que pela leitura de todos os termos do contrato resta claro que a Empresa de transporte se compromete a efetuar o serviço pelo valor da disponibilização de ônibus em absolutas condições de trafegabilidade, por suas próprias expensas, para o qual se compromete a Impugnante com o pagamento do preço fixo avençado. Por óbvio, os valores constantes no contrato em análise levam em consideração os custos que a empresa de transporte considera na determinação do preço a ser praticado, computando o combustível, a manutenção e, por certo, a margem de lucro.

Mesmo assim, ainda que evidente a situação acima esposada, a Impugnante requereu a JANIZ TRANSPORTES que fosse procedida a **alteração do item 5 do contrato de prestação de serviço, para que lá passasse a constar expressamente que as despesas com combustível e manutenção são de responsabilidade da Empresa contratada, o que se deu por meio do adendo contratual assinado em 01 de dezembro de 2007(grifei).**

Aduz que os juros devem ser calculados a partir do vencimento da obrigação, ou seja, que obedeça “o início de computo o **vencimento estabelecido pela Lei 11.488/2007, cujo dia de**

recolhimento se dava no dia 10 de cada mês subsequente ao do fato gerador, previsão distinta daquela apontada no Auto de Infração e que ampara o critério de lançamento”.

Reclama, por fim da multa de mora aplicada, citando o artigo 61 da Lei n. 9430/1996, ressaltando que não foi obedecida a regra do art. 106 II, “d” do CTN que impõe a análise do caso à luz da legislação mais benéfica, no caso a penalidade determinada com as alterações inseridas na Lei n.8.212/1991 pela Lei n. 11.941/2009, onde limita o valor da multa a 20%.

Sustentando suas alegações de defesa, a impugnante acosta aos autos novamente cópia do contrato e das notas fiscais, acrescentando às fls. 69 o aludido termo aditivo, onde complementa o item 05 adicionando como obrigação da contratada as “despesas de combustível, peças, pneus e taxas e licenças”.

Recebida a impugnação, a autoridade julgadora determinou a conversão do julgamento em diligência para que autoridade lançadora manifestasse quanto à apresentação do termo aditivo de fls. 69, bem como pediu que o fisco escorresse, com maiores evidências, que a despesa de combustível e manutenção dos veículos correram por conta da contratante.

Atendendo à solicitação o auditor-fiscal às fls 120/121 dos autos, ratificou o lançamento, sustentando que a falta de discriminação nas Notas Fiscais das despesas com combustível e manutenção dos veículos é motivo determinante para ser mantida a exigência da retenção no montante de cem por centos do valor bruto do serviço, não se aplicando, ao caso, a redução da base de cálculo prevista o art. 150, inciso II, da IN 03/2005, vigente à época.

Registrou o fisco que o lançamento pautou-se na legislação e na documentação anexada aos autos. No tocante ao termo aditivo, ressalta que chama a atenção o fato de ter como data de lavratura 01/12/2007 e, mesmo assim, não ter sido apresentado durante os trabalhos de auditoria ocorridos em 2009.

Para preservar o contraditório e ampla defesa, conforme se vê às fls 123, a manifestação do fisco foi encaminhada para conhecimento da autuada, tendo sido reaberto o prazo de defesa, no entanto, transcorrido o prazo a empresa não compareceu aos autos com novas alegações ou provas.

Em 05 de outubro de 2011, a 5ª Turma da DRJ de Juiz de Fora/MG julgou procedente a autuação realizada [fls. 126/133]:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/11/2008

DEBCAD: 37.088.883-9

*RETENÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.
SERVIÇO DE TRANSPORTE. BASE DE CÁLCULO.
REDUÇÃO.*

*Independentemente de previsão contratual, no caso de
serviço de transporte de passageiros, se, e somente se, as*

despesas de combustível e manutenção do veículo correrem comprovadamente por conta da contratada e forem discriminadas nas notas fiscais/faturas de prestação de serviço, a base de cálculo da retenção será de no mínimo 30 % (trinta por cento)

MULTA DE MORA. LIMITE.

A limitação de multa a 20% (vinte por cento) aplica-se somente quando do adimplemento espontâneo do sujeito passivo, fora do lançamento produzido pela autoridade administrativa.

JUROS. TERMO INICIAL

Os juros de mora começam a fluir da data de vencimento da obrigação tributária principal e não da intimação do auto de infração.

Devidamente intimado do *decisum*, em 21/10/2011, a autuada interpôs recurso voluntário que reiterou os argumentos dispostos na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR

Devidamente intimado do *decisum*, em 21/10/2011 [sexta-feira], a autuada interpôs recurso voluntário tempestivamente em 21/11/2011.

Como ditto acima, trata-se de Auto de Infração para a cobrança de obrigação principal- AIOP lavrado sob DEBCAD no 37.088.883-9, consolidado em 08/10/2009, no valor de R\$161.921,23 (cento e sessenta e um mil e novecentos e vinte e um reais e vinte e três centavos) relativo ao período de 01/01/2008 a 30/11/2008 contendo a cobrança de contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio da seguridade social.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 26/29 a fiscalização assevera tratar-se da incidência da retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal de serviço de transporte, contratado pela autuada para locomoção dos seus empregados, com a prestadora de serviço JANIZ TRANSPORTES LTDA (CNPJ 87.788.931/0001-84), mediante cessão de mão de obra [fl. 26]:

Através da análise da contabilidade e das notas fiscais de serviço emitidas pela prestadora verificou-se que a retenção acima referida foi efetuada com base reduzida a 30% do valor da nota.

serviços entre a prestadora e a ora autuada verificou-se não haver, em nenhum daqueles casos nos quais foi aplicada redução da base de cálculo, discriminação de materiais ou equipamentos utilizados na prestação. Também não houve previsão contratual a justificar tal redução de base.

2.1.4. Desta forma, não ficou configurada nenhuma das situações previstas nos arts 149 a 151 da IN SRP n° 03, de 14/07/2005, e alterações posteriores, a qual permite seja utilizada base reduzida a 30% do valor bruto da nota fiscal para obtenção do valor da retenção no caso de transporte de passageiros, quando houver discriminação na nota fiscal ou previsão contratual de fornecimento de materiais ou equipamentos.

2.1.5. Assim, são devidas as contribuições referidas no item 1.1. aplicadas sobre a diferença de base, isto é, sobre 70% do valor das notas fiscais emitidas pela prestadora JANIZ LTDA.

[Grifo nosso]

Cientificada do lançamento, a empresa ofertou em 16/11/2009 a impugnação de fls 48/57, onde se insurgiu contra o lançamento, alegando ter efetuado o recolhimento integral dos valores em época própria e que a fiscalização cometeu equívoco ao considerar como base de cálculo 100% do valor do serviço, defendendo, no caso, o enquadramento da situação no inciso II do art. 150, onde estabelece que a base de cálculo da retenção deve corresponder no mínimo a **“trinta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada”**.

Disse a empresa estar “na essência do serviço de transporte, tanto os gastos de combustível com o de manutenção do veículo são intrínsecos à contratação. Ou seja é decorrente da própria natureza do tipo de contrato firmado que as empresas prestadoras do serviço de transporte de pessoas determinem um preço considerando ambos os custos, indicando um preço determinado que remunere a relação comercial.”

Continuou sua alegação afirmando que pela leitura de todos os termos do contrato restou claro que a Empresa de transporte se comprometeu a efetuar o serviço pelo valor da disponibilização de ônibus em absolutas condições de trafegabilidade, por suas próprias expensas, para o qual se compromete a Impugnante com o pagamento do preço fixo avençado. Por óbvio, os valores constantes no contrato em análise levam em consideração os custos que a empresa de transporte considera na determinação do preço a ser praticado, computando o combustível, a manutenção e, por certo, a margem de lucro.

Mesmo assim, ainda que evidente a situação acima esposada, a ora Recorrente aditou o contrato com a JANIZ TRANSPORTES, no que tange ao item 5, para que lá passasse a constar expressamente que as despesas com combustível e manutenção são de responsabilidade da Empresa contratada, o que se deu por meio do adendo contratual assinado em 01 de dezembro de 2007 (fl. 62).

De posse dessas informações, a autoridade julgadora determinou a realização de diligência [fls. 113/114] para que autoridade lançadora manifestasse quanto à apresentação do termo aditivo de fls. 69, bem como pediu que o fisco escorasse, com maiores evidências, que a despesa de combustível e manutenção dos veículos correram por conta da contratante.

[fl. 116]:
Em resposta, o fisco aditou o lançamento por meio dos seguintes argumentos

1. Trata-se de hipótese de redução de base de cálculo da retenção instituída pela lei 9711/1998. Para gozá-la deve o contribuinte atender as exigências legais, caso contrário não terá direito à mesma. Vejamos o que diz a norma (Instrução Normativa SRP 03/2005) que disciplina tal redução de base de cálculo:

"Art. 150. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento pela contratada esteja apenas previsto em contrato, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a:

I - cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - trinta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;" (grifamos)

2. O inciso II não pode ser interpretado isoladamente sem atentar-se para aquilo que determina o caput do artigo, conforme pretendeu a impugnante. Ao ler em conjunto as determinações da norma em comento é bastante claro que a redução da base de cálculo da retenção para 30% do valor da nota fiscal (inciso II) somente pode ocorrer se cumpridas as exigências do caput, ao qual cinge-se, por óbvio, o inciso. Sendo assim para ter direito à redução da base de cálculo ali determinada deve o contribuinte comprovar através de discriminação na nota fiscal da contratada o valor dos materiais ou equipamentos utilizados.

3. Salientamos que o percentual de 30% referido é o percentual mínimo aplicável sobre o valor da nota fiscal. Assim, por exemplo, se o valor dos materiais/equipamentos discriminados na nota fiscal ultrapassarem a 70%, a base considerada será de 30%. Por outro lado, se o valor dos materiais/equipamentos discriminados na nota fiscal corresponderem a menos de 70%, a base de cálculo aplicável corresponderá a valor "superior" a 30%, até o limite de 100%. Desta forma, a base de cálculo reduzida somente se justifica com a discriminação na nota fiscal dos valores de materiais e/ou equipamentos utilizados, caso contrário, a base de cálculo definida pela legislação é de 100% do valor bruto da nota fiscal.

4. No presente caso tal discriminação nas notas fiscais não ocorreu conforme provado e documentado pela auditoria fiscal às folhas 32 a 42, nas quais constam cópias das notas fiscais emitidas pela contratada.

[...] 7. *Em nenhum ponto da legislação referente a este tema há autorização para que no caso de serviços nos quais usualmente . as despesas são custeadas pela contratada, o contribuinte possa, se não comprovar tais despesas, usufruir da redução de base.*

8. *Ao contrário, no presente caso, há notas fiscais emitidas e nas mesmas não há qualquer discriminação de materiais o que indica que tais despesas não correram por conta da contratada.*

9. Se as despesas não foram comprovadas, pelo contrário as notas fiscais emitidas pela contratada (fls 32 a 42) não discriminam qualquer material ou equipamento, com todo respeito ao julgador, não pode o auditor pressupor ali onde a lei e os fatos não permitem.

10. *Se o auditor não procedesse ao levantamento do débito estaria autorizando uma redução de base de cálculo num caso onde o contribuinte não comprovou fazer jus à mesma. A prova segundo a legislação seria a discriminação de tais despesas na nota fiscal. A qual não ocorreu.*

11. *Quanto ao termo aditivo, chama a atenção o fato de ter sido assinado em 01/12/2007 e não ter sido apresentado durante os trabalhos de auditoria os quais ocorreram em 2009. Porém mesmo que aceitássemos o seu conteúdo, conforme já referido, a legislação é clara no sentido de que deve haver na nota fiscal discriminação das despesas incorridas pela contratada para fazer jus a redução de base de cálculo em questão.*

[Grifo nosso]

Apesar de intimado do resultado da diligência e adição do lançamento, a Recorrente restou silente.

Dito isso, entendo que:

(i) não houve discriminação das despesas com combustível e de manutenção dos veículos no contrato e/ou nas NFs;

(ii) apesar de intimado da adição do auto de infração, a Recorrente não apresentou qualquer documento comprobatório das despesas realizadas;

(iii) art. 31, da Lei n. 8.212/91 disciplina que

*A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, **deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher**, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.*

Nesse sentido, apesar de entender que o *mens legis* da norma é evitar o excesso de arrecadação e ser evidente a realização de despesas pela Contratada [combustível e manutenção], entendo que, no caso, deveria a tomadora de serviços ter pelo menos demonstrado por meio de provas indiciárias as despesas.

Ausente as provas que refutariam a afirmação do fisco, entendo pelo procedência da autuação, no que tange ao fato gerador.

DA MULTA DE OFÍCIO

Argumenta com razão o Recorrente ser é indevida a multa de ofício de 75% sobre tributo recolhido fora do prazo, referente a fatos geradores ocorridos em data anterior à vigência da Lei nº 11.941/2009.

Conforme enaltecido no tópico que a este antecede, vigora no Direito Tributário o princípio *tempus regit actum*, nos termos assinalados no 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.

Acontece que as normas jurídicas 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. 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 derrogadas.

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 multa de ofício de 75%,

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, de 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, de 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, 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)

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

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

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

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

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

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

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 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, de 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, de 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. nº 2.200-2 de 24/08/2001

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.

Nessa perspectiva, o regramento da penalidade pecuniária a ser aplicada ao recolhimento espontâneo feito a destempo e ao 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, o art. 35 da Lei nº 8.212/91, agora se encontram dispostos em separado, respectivamente nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, 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.

Dispensando um enfoque, exclusivamente, ao lançamento de ofício, que é a matéria posta em apreciação no vertente caso, observamos que a novel legislação severizou a penalidade a ser aplicada ao descumprimento total ou parcial da obrigação tributária principal.

Com efeito, enquanto que a legislação anterior previa multa pecuniária variando de 24% a 50%, em função da fase processual em que se encontrar o correspondente Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário, a legislação atual prevê, em qualquer caso, a multa de ofício no valor fixo de 75%, circunstância que demonstra que a novel legislação sempre se mostrará mais gravosa ao sujeito passivo do que a legislação então revogada.

Ocorre que 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 de abril de 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 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 acessória, 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, no caso, o exame da retroatividade benigna deve adstringir-se ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação principal, 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, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária acessória. *Cada macaco no seu galho.*

A análise da lei mais benéfica não pode superar tais condições de contorno, pois, como já afirmado alhures, trata-se de obrigação principal que é absolutamente independente de qualquer obrigação acessória a ela associada.

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, *in casu*, o descumprimento de obrigação principal, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos

termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre a multa derivada do somatório previsto na alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea 'b' do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

De outro eito, mas trigo de outra safra, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Mostra-se flagrante que a alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação

acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, 'c' do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

Há que se reconhecer que as penalidades acima apontadas são autônomas e independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, in fine, do art. 97 do CTN.

É mister ainda destacar que o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, apenas se refere ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não produzindo qualquer menção às penalidades administrativas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, assim como não o faz o remetido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

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 as disciplinas acerca da imposição de penalidades pelo descumprimento de obrigações acessória e principal encontram-se previstas 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. 35-A da Lei nº 8.212/91 um tratamento mais gravoso ao contribuinte, inexistindo 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.

Assim, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, deve-se observância aos comandos inscritos no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Processo nº 11065.002304/2009-10
Acórdão n.º 2302-002.193

S2-C3T2
Fl. 8

Na sequência, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, incide a regra estampada nos artigos 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

CONCLUSÃO

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a multa ser aplicada na forma do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores, para as competências até 11/2008. A partir da competência 12/2008, há que ser aplicado o artigo 35-A, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941, multa de ofício.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator