



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

Processo nº 15375.000576/2009-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.269 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de janeiro de 2013
Matéria Cessão de mão de obra
Recorrente HOSPITAL E MATERNIDADE SANTA RITA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/1999

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA COM O PRESTADOR DE SERVIÇOS. ART. 31 DA LEI 8.212/1991 COM A REDAÇÃO DA LEI 9.528/1997.

O art. 31 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação inicial, impunha ao tomador de serviços a obrigação solidária de recolher as contribuições devidas em razão dos serviços prestados, não comportando benefício de ordem.

Não comprovado o recolhimento prévio pela prestadora de serviços, não pode ser elidida a responsabilidade do tomador dos serviços.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS.

Súmula do Segundo Conselho de Contribuintes diz que é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

RELATÓRIO DE CORRESPONSÁVEIS E VÍNCULOS. SUBSÍDIO PARA FUTURA AÇÃO EXECUTÓRIA. PREJUÍZO AOS DIRETORES. RELATÓRIO DE CORRESPONSÁVEIS E VÍNCULOS. SUBSÍDIO PARA FUTURA AÇÃO EXECUTÓRIA. PREJUÍZO AOS DIRETORES. ROL MERAMENTE INFORMATIVO.

Os relatórios de Corresponsáveis e de Vínculos são partes integrantes dos processos de lançamento e autuação e servem de base para, a despeito do disposto no art. 135 do CTN, atribuir a sujeição passiva em futura ação executiva aos ali nominados. Esses relatórios são suficientes para se atribuir responsabilidade pessoal, conforme farta jurisprudência do STJ.

A Súmula 88 do CARF dispõe que a Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária

às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

É flagrante o prejuízo aos diretores com a sua inclusão na relação de corresponsáveis, independentemente da prática de qualquer ato previsto no art.135 do CTN, razão pela qual o rol de corresponsáveis somente pode ser mantido pelo sua finalidade meramente informativa.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação tributária punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, "c" do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete e Marcelo, que votam em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de determinar que a Relação de Co-Responsáveis (CORESP), o "Relatório de Representantes Legais (RepLeg) e a Relação de Vínculos (VÍNCULOS), anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros MARCELO OLIVEIRA (Presidente), MAURO JOSE SILVA, ADRIANO GONZALES SILVERIO, WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD lavrado em face do HOSPITAL E MATERNIDADE SANTA RITA S/A, referente às contribuições previdenciárias pertinentes a parte do segurado, a cota patronal, bem como as designadas para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GIL-RAT, devidas pela empresa em epígrafe, na qualidade de responsável solidário, conforme se infere do Relatório Fiscal às fls. 38/46.

O relatório narra, ainda, que o crédito em comento é oriundo da responsabilidade solidária da ora Recorrente devido aos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra pela empresa Serviços Avançados de Diagnóstico Ltda., tendo sido o referido crédito apurado através da análise de notas fiscais/faturas devidamente lançadas na contabilidade.

Em virtude de tal conduta, foi lançada a contribuição previdenciária no montante de R\$ 4.168,49 (quatro mil cento e sessenta e oito reais e quarenta e nove centavos).

O contribuinte ofereceu impugnação tempestiva às fls. 76/118, bem como a Serviços Avançados de Diagnóstico Ltda. também o fez, às fls. 119/132.

Elaborado Relatório Complementar às fls. 137 retificando o período do débito expresso no relatório fiscal de 01/1996 a 12/1998 para 01/1999, foi reaberto o prazo pertinente à impugnação. Dessa forma, a Recorrente apresentou impugnação complementar às fls. 140/153.

Contudo, foi mantida a autuação pelo acórdão proferido pela Diretoria da Receita Previdenciária em Contagem/MG, às fls. 158/169, cuja ementa assim dispôs:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. ACRÉSCIMOS LEGAIS.

O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta lei, em relação aos serviços prestados. Nos termos do artigo 31, da Lei 8.212/91.

As contribuições sociais em atraso, arrecadas pelo INSS, estão sujeitas aos acréscimos legais, nos percentuais definidos pela legislação (artigos 34 e 35 da Lei 8.212/91 e alterações).

Lançamento Procedente

Irresignada, interpôs Recurso Voluntário, sob exame, às fls. 175/189, cujas razões podem ser resumidas às seguintes:

- 1) O relacionamento da recorrente com sua respectiva prestadora de serviços não caracteriza cessão de mão-de-obra, invalidando a responsabilização solidária.

- 2) A responsabilidade solidária atribuída pela Lei nº 8.212/1991, só deve ser considerada quando devidamente comprovada a impossibilidade do cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte originário. Dessa forma, certifica-se que a notificação fundamentou-se em presunção fiscal.
- 3) Inexistência de comprovação do fato gerador de tributo praticado com excesso de poder, infração da lei ou violação do contrato social, por parte dos diretores da ora Recorrente, configurando ilegitimidade da inclusão dos referidos diretores como corresponsáveis.
- 4) É imprescindível que a situação completa da empresa prestadora de serviço seja examinada no Banco de Dados do INSS, pois, caso a dívida já tenha sido paga ou assumida pelo devedor principal, sejam os valores retirados do processo administrativo em comento, para que não sofra a base de cálculo a tributação.
- 5) Ilegalidade do lançamento tributário referente à aplicação do percentual de 40% sobre as notas fiscais/fatura para aferição de mão-de-obra, devendo os valores lançados, quanto às competências anteriores ao início da vigência da Ordem de Serviço INSS/DAF nº 176/97, ser excluídos da NFLD arguida.
- 6) Requer a nulidade do emprego da taxa Selic para correção dos débitos, haja vista as vicissitudes que lhe tiram qualquer legalidade.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo tempestivo, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Do Mérito

Da configuração da cessão de mão-de-obra

Os fatos geradores objeto da presente autuação ocorreram quando ainda estava em vigor o disposto no art. 31 da Lei nº 8.212/1991 com a redação dada pela Lei 9.528/1997, segundo o qual:

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

§ 1º Fica ressalvado o direito regressivo do contratante contra o executor e admitida a retenção de importâncias a este devidas para garantia do cumprimento das obrigações desta Lei, na forma estabelecida em regulamento.

§ 2º Exclusivamente para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com atividades normais da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

§ 3º A responsabilidade solidária de que trata este artigo somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura.

§ 4º Para efeito do parágrafo anterior, o cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento.

A configuração da cessão de mão-de-obra depende, conforme dispositivo legal, da configuração dos seguintes requisitos:

- 1) Serviço colocado à disposição do contratante;
- 2) Realização dos serviços nas dependências do contratante ou de terceiros;
- 3) Serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade da empresa.

Ora, o contrato de cessão de mão-de-obra tem por objeto a obtenção da própria mão-de-obra para a realização de determinada finalidade. Em outras palavras, a mão-de-obra contratada é a razão nuclear da conclusão do contrato, ao contrário das relações de empreitada, nas quais a mão-de-obra é meio para a concretização de obra ou tarefa desejada pelo contratante.

Sabe-se que a empreitada é “o contrato em que uma das partes (empreiteiro) se obriga, **sem subordinação ou dependência**, a realizar certo trabalho para a outra (dono da obra), com material próprio ou por este fornecido, mediante remuneração global ou proporcional ao trabalho executado.” (PEREIRA, 2006).

Trata-se, portanto, de contrato oneroso e bilateral, e que, ainda, possui a característica de ser limitado no tempo, pois a empreitada deve ter início, meio e fim. É contratação que já nasce destinada a morrer, quando atinge o fim pactuado pelas partes.

O contrato de cessão de mão-de-obra, por sua vez, tem objeto diferente, o qual, conforme já afirmado, consiste na disponibilização contínua da própria mão-de-obra, em sentido amplo, contratada para realização de um determinado serviço necessário ao salutar e adequado funcionamento da empresa contratante.

A título de exemplo, destaca-se a seguinte situação: uma empresa terceiriza seu serviço de limpeza predial, e, para tal, contrata determinada prestadora de serviço. A prestadora, por sua vez, irá disponibilizar, para a contratante, certo número de pessoas, com o objetivo de realizar o serviço de limpeza, de maneira que o objeto do contrato é a força de trabalho, isto é, a própria mão de-obra para que esta fique à disposição da contratante, ou seja, sob o seu poder de comando.

Nesse contexto, é valente destacar que a determinação da disponibilidade como requisito para a caracterização do conceito de cessão de mão-de-obra demonstra a atenção do legislador para a lógica que rege a relação contratual em comento. Ora, como o objeto do contrato de cessão consiste na obtenção da própria mão-de-obra pelo contratante, é mais do que esperado, para não dizer óbvio, que deverá aquela ficar à disposição deste para a realização do serviço contratado.

Também é necessário, para que seja considerada cessão de mão-de-obra, que a prestação dos serviços seja realizada de forma contínua, nas dependências da contratante ou nas de terceiros, relacionada ou não a sua atividade fim.

A caracterização da continuidade dos serviços deve ser analisada sob a ótica da empresa, isto é, a partir da consideração de se os serviços prestados importam, ou não, para o desenvolvimento da sua atividade. Diz-se contínuo o serviço de que a empresa depende constantemente, de modo que a mão-de-obra empregada não será utilizada apenas um vez ou por um período determinado de tempo.

Dessa forma, inexistente continuidade quando o serviço contratado destina-se ao atendimento de uma necessidade específica da empresa para determinado momento, não restando configurado, portanto, nestes casos, o conceito de cessão de mão-de-obra previsto §2º do artigo 31 da Lei 8.212/91.

Se o caráter contínuo na prestação relaciona-se com a essencialidade do serviço contratado para o andamento regular das atividades da empresa, pode-se afirmar que a continuidade do serviço é uma consequência lógica da colocação da mão-de-obra contratada à disposição do contratante.

Todavia, a verificação da efetiva prestação continuada do serviço contratado demanda uma análise metódica a partir das peculiaridades do caso concreto, uma vez que, embora seja pressuposto da caracterização da continuidade prevista no §2º do artigo 31 da Lei 8.212/91, a não utilização única, eventual ou por um determinado período de tempo da mão-de-obra contratada, não se pode olvidar que o negócio jurídico contratual realizado entre as partes poderá ser extinto pelas várias formas de extinção de contratos previstas em nosso ordenamento jurídico, por exemplo, o advento do termo final do prazo entre elas convencionado.

Ora, o contrato movimenta-se na direção indicada por seu fim, ou seja, a satisfação do interesse do contratante. No caso da cessão de mão-de-obra, considerada dentro da ótica do direito previdenciário, essa faceta teleológica é verificada na colocação da mão-de-obra contratada à disposição do contratante para a execução de um serviço essencial à empresa de forma não eventual.

Assim, não resta caracterizada a continuidade, para fins de cessão de mão-de-obra, à luz da legislação vigente na época da ocorrência dos fatos geradores quando, por exemplo, em um contrato de prestação de serviços com prazo de duração de 12 meses, o obreiro responsável pela manutenção das instalações elétricas da empresa contratante apenas procede com a execução do serviço diante de um problema pontual nas referidas instalações ou limita-se a ir às dependências da contratante uma única vez no mês.

Nesse contexto, portanto, não há que se falar em dever de retenção, uma vez que a prestação do serviço pela mão-de-obra contratada se deu, neste caso, de maneira preponderantemente eventual, o que contraria a melhor interpretação do conceito de continuidade previsto no §2º do artigo 31 da Lei 8.212/91.

Reitere-se que a verificação da continuidade, ou não, na prestação do serviço pela mão-de-obra contratada não pode se dar, unicamente, à luz do prazo de duração do contrato firmado entre as partes, visto que o estabelecimento de um termo final é uma característica comum à celebração de grande parte dos negócios jurídicos, em especial, as relações contratuais.

Assim, deve o caráter contínuo do serviço contratado ser analisado a partir de considerações fáticas, dentro da perspectiva pragmática, considerando-se, sobretudo, a sua maneira de execução, no mundo fenomênico, pela mão-de-obra contratada, isto é, de forma contínua e não-eventual.

Destarte, para efeitos previdenciários, a expressão “*serviços contínuos*”, relaciona-se, intrinsecamente, com a realização de atividades consideradas de necessidade contínua pela empresa contratante, razão pela qual carecem de mão-de-obra que fique a sua disposição para a execução do serviço tido como necessário.

Todavia, não é requisito para a configuração da continuidade legalmente exigida a contratação constante de uma determinada empresa, como também não é necessário que sejam sempre os mesmos funcionários os responsáveis pela prestação dos serviços contratados.

O que se exige, portanto, é a disponibilização contínua da própria mão-de-obra, em sentido amplo, contratada para realização de um serviço, e não a do prestador ou de determinado trabalhador, razão pela qual podem ser, por exemplo, efetuadas trocas do próprio prestador ou dos trabalhadores envolvidos, desde que seja mantido, na essência, o serviço anteriormente prestado, restando caracterizada, portanto, a continuidade legalmente exigida.

Do pressuposto acima destacado, pode-se afirmar, ainda, que existe outro requisito, não expressamente previsto no artigo 31 da Lei 8.212/91, necessário à configuração do conceito previdenciário de cessão de mão-de-obra, qual seja, a impessoalidade na execução do serviço contratado, uma vez que a realização deste não leva em conta a pessoa do responsável pela sua execução, como é típico nas relações empregatícias.

E diferente não poderia ser, pois, consoante o já afirmado, a cessão de mão-de-obra tem por objeto apenas a obtenção da própria mão-de-obra para a realização de determinada finalidade, não se considerando, portanto, as qualificações pessoais do prestador de serviços, o qual pode, por uma série de razões, ser intermitentemente substituído por outro trabalhador ao longo da concretização dos serviços pactuados.

Destarte, pode-se afirmar que o contrato de cessão de mão-de-obra tem por característica a fungibilidade pessoal dos responsáveis pela concretização dos serviços contratados, uma vez que não se leva em consideração a pessoa do obreiro, tendo por conteúdo exclusivo a colocação de prestadores de serviços sob o poder de comando da pessoa contratante para a execução, em suas dependências ou nas de terceiros, de serviços contínuos relacionados ou não com a atividade-fim da empresa.

Quanto ao local de execução, o art. 31 da Lei 8.212/91 deixa claro que os serviços contratados devem ser prestados nas dependências da empresa contratante ou nas de terceiros, compreendendo estas os locais indicados pela contratante, que não sejam seus próprios e que, também, não pertençam à empresa contratada.

Pois bem.

No caso dos autos, a autuação decorreu do não recolhimento da contribuição devida pela tomadora de serviços médicos prestados através de cessão de mão-de-obra, que eram realizados na própria empresa tomadora, configurando-se, portanto, a exigência quanto ao local da prestação.

Quanto à continuidade na prestação dos serviços, verifica-se que os serviços de exames de cateterismo cardíaco são intimamente relacionados à atividade da empresa. Embora os serviços prestados não precisem ter vinculação à atividade fim, os serviços prestados por um Hospital dependem constantemente da realização desses serviços, tanto que a empresa Serviços de Diagnósticos Avançados foi contratada por diversos períodos.

A localização da empresa prestadora de serviços, no mesmo endereço da tomadora, reforça a caracterização dessa relação de continuidade.

Se não bastassem tais elementos suficientes para configurar a cessão de mão-de-obra, a própria empresa tomadora dos serviços efetuou a retenção nos meses subsequentes, quando foi alterado art. 31 da Lei nº 8.212/1991 pela Lei nº 9.711/1998, que passou a exigir a retenção de 11% do valor da nota fiscal ou recibo de prestação de serviços nas hipóteses de cessão de mão-de-obra, o que representa reconhecimento pela própria empresa da natureza dos serviços prestados.

Assim, verificada a ocorrência da cessão de mão-de-obra no período autuado, fica a tomadora dos serviços responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias em relação aos serviços que lhe foram prestados, somente se eximindo da obrigação caso comprovasse que o prestador recolheu previamente as contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura (art. 31, §3º da Lei nº 8.212/1991).

Da cobrança da Taxa SELIC

Entendo ser possível e correta a aplicabilidade da Taxa SELIC nos casos de atraso no pagamento de importâncias devidas ao INSS, haja vista sua previsão legal estar devidamente fundamentada no art. 58, inc. II do Decreto nº 2.173/97, consoante se pode observar:

Art. 58. Para o pagamento de valores das contribuições e demais importâncias devidas à seguridade social, arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e não recolhidas até a data de seu vencimento, inclusive dos débitos objeto de parcelamento, incidirão: [...]

II - juros de mora:

- a) um por cento no mês do vencimento;*
- b) equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC nos meses intermediários;*
- c) - um por cento no mês do pagamento;*

Além do mais, ressalto que recentemente o Segundo Conselho aprovou a Súmula nº 03 que assim dispôs sobre a matéria:

“SÚMULA Nº 3 - É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.”

Relembre-se, mais uma vez, no que tange à alegada inconstitucionalidade da taxa, o entendimento de que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência com a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário (Constituição Federal, art. 102, I, “a” e III, “b”, art. 103, § 2º; Emenda Constitucional nº 3/93; Código de Processo Civil -, arts. 480 a 482).

Da Exclusão dos Corresponsáveis

Quanto à solicitada exclusão dos diretores, cabe esclarecer que a relação de corresponsáveis anexada aos autos pela Fiscalização, no meu particular entendimento, tem como escopo garantir a possibilidade de inclusão dos diretores da empresa no pólo passivo da obrigação tributária numa futura execução fiscal, e não simplesmente listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, poderão ser responsabilizadas na esfera judicial, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa.

O prejuízo aos corresponsáveis é imediato, pois com o exaurimento do contencioso administrativo, o débito lançado será imediatamente inscrito no CADIN, em nome do autuado e também de todos os corresponsáveis listados na relação anexa ao Auto de Infração.

No caso da pessoa jurídica contribuinte, ela é quase sempre a responsável pelas suas obrigações tributárias, pois ela, além de ser o sujeito da relação jurídica tributária, tem também, na maioria das vezes, o dever legal de pagar o tributo.

Contudo, a lei prevê que, quando houver inadimplemento da pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos pode ser transferida para seus diretores, gerentes ou responsáveis, sob determinadas condições.

É o que determina o comando do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – (...)

II – (...)

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Pelo referido comando, esta responsabilidade só poderá ser transferida para a pessoa do sócio administrador, para o diretor responsável ou para o representante legal capaz. Além disso, esta transferência só poderá acontecer quando houver prova de que estes praticaram qualquer um dos atos irregulares descritos no *caput* do artigo.

Encerrado o processo administrativo com a confirmação da procedência da dívida e não havendo pagamento, será emitida a Certidão da Dívida Ativa, que fundamentará a execução fiscal. Nela deve constar o nome do responsável pelo pagamento e, caso se tenha apurado alguma irregularidade capaz de imputar aos sócios diretores ou ao representante legal a responsabilidade pelo pagamento, deverá conter a respectiva indicação, posto que nossos tribunais só aceitam a citação dos corresponsáveis cujos nomes estejam mencionados na CDA, e só nessa hipótese, poderá constar o nome do corresponsável.

Sim, pois parte-se do pressuposto de que, como a CDA tem presunção de certeza e liquidez, estando o nome do sócio administrador, do diretor ou do representante nela incluído, presumir-se-á, da mesma forma, que houve uma apuração de responsabilidade no processo administrativo, que garantiu o direito de defesa do incluído.

No entanto, no âmbito das execuções fiscais de contribuições previdenciárias, até a revogação do art. 13, da Lei n. 8.620/93, o chamamento dos corresponsáveis ocorria de imediato, independentemente de restarem infrutíferas as tentativas de localização de bens da própria empresa ou da prova da prática de algum dos atos previstos no art. 135 do CTN.

Nesse aspecto, o Superior Tribunal de Justiça, tem farta jurisprudência determinando que se o nome do corresponsável estiver inscrito na CDA, tal fato é suficiente para a sua sujeição passiva solidária, cabendo ao corresponsável apenas via embargos à execução (cuja oposição é imprescindível a penhora), fazer contraprova à sua condição de sujeito passivo.

Ressalte-se ainda, que mesmo depois da publicação da Lei 11.941/09, que revogou o art. 13 da Lei 8.620/93, que permitia a responsabilização solidária do corresponsável independentemente da prática de qualquer fato previsto no art. 135 do CTN, o próprio STJ já sinaliza em recentes julgados, que muito embora tenha havido a revogação do dispositivo

acima mencionado, ainda assim constando o nome na CDA é cabível a sua inclusão no polo passivo da execução fiscal até que seja feita prova em contrário.

Para encerrar qualquer controvérsia, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais editou a Súmula 88, que assim dispõe:

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Logo, resta claro o prejuízo aos corresponsáveis com a sua inclusão na relação anexa ao presente Auto de Infração, independentemente da prática de qualquer ato previsto no art.135 do CTN, pois essa relação servirá de base para uma futura inscrição do débito em dívida ativa.

Por esta razão é que o rol constante do auto de infração tem finalidade meramente informativa, não atribuindo qualquer responsabilidade às pessoas ali arroladas.

Da multa aplicada

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

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.

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - 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.

Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - 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.

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

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.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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;

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.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação

dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996) aplicando-lhe a que for mais benéfica.

Da Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para que seja aplicada aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2008, a penalidade prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, caso seja mais benéfica para o contribuinte, afastando nesse período toda e qualquer aplicação de multa de ofício, bem como para que seja esclarecido que o rol de corresponsáveis constante do auto de infração tem finalidade meramente informativa, não atribuindo responsabilidade às pessoas lá indicadas.

É como voto.

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2013

Leonardo Henrique Pires Lopes