



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

Processo n° 15375.000787/2009-75
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-003.360 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março 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: 01/07/1999 a 30/11/2001

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA EXCLUSIVA DO TOMADOR DE SERVIÇOS PELA RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DA NOTA FISCAL OU DA FATURA.

O art. 31 da Lei nº 8.212/1991 impõe ao tomador de serviços a obrigação exclusiva de reter e recolher o valor correspondente a 11% sobre o montante pago ao cedente da mão de obra.

A exigência do valor que deveria ter sido retido deve ser feita tão somente ao tomador de serviços, sendo irrelevante o recolhimento das contribuições previdenciárias pelo prestador 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.

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) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votam em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de decidir 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, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Presentes à sessão de julgamento os Conselheiros MARCELO OLIVEIRA (Presidente), MAURO JOSE SILVA, WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES 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, do qual tomou ciência em 03/04/2003, decorrente da ausência de repasse à Seguridade Social das contribuições previdenciárias retidas quando do pagamento dos serviços por cessão de mão-de-obra, quanto às competências de 07/1999, 11/1999, 12/1999, 01/2000, 03/2000, 04/2000, 06/2000, 07/2000, 09/2000, 10/2000, 11/2000, 01/2001, 02/2001, 04/2001, 05/2001, 06/2001, 07/2001, 08/2001, 09/2001, 10/2001 e 11/2001, conforme se infere do Relatório Fiscal às fls. 46/51.

Em virtude de tal conduta, foi realizado o lançamento no montante de R\$ 49.146,49 (quarenta e nove mil cento e quarenta e seis reais e quarenta e nove centavos).

Às fls. 143, a fiscalização respondeu aos esclarecimentos solicitados pela Seção de Análise de Recursos, informando que foi retificado o lançamento após análise das guias juntadas pela então impugnante.

O contribuinte ofereceu impugnação tempestiva às fls. 107/132. Contudo, foi mantida a autuação pelo acórdão proferido pela Diretoria da Receita Previdenciária em Contagem/MG, às fls. 145/151, cuja ementa assim dispôs:

ACRÉSCIMOS LEGAIS.

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 em parte.

Irresignada, interpôs Recurso Voluntário, sob exame, às fls. 163/175, cujas razões podem ser resumidas às seguintes:

- 1) Não foi comprovada a responsabilidade solidária no caso em comento, já que inexistentes os pressupostos do art. 135, III do CTN.
- 2) 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.
- 3) 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 obrigação exclusiva do tomador de serviços pela retenção dos 11% sobre o valor da nota fiscal ou da fatura

Alega a Recorrente que a autuação em tela deveria ser desconstituída, uma vez que não estariam presentes os requisitos do art. 135 do CTN.

Contudo, confunde-se a empresa, pois se trata de obrigação própria da autuada, e não a título de responsabilidade por fatos de terceiros. A obrigação tributária recai diretamente sobre o próprio tomador de serviços, e é pelo descumprimento de tal obrigação que está sendo autuado.

A redação do art. 31 da Lei nº 8.212/1991 coloca a empresa tomadora dos serviços como responsável com exclusividade pelo recolhimento da contribuição previdenciária referente aos 11% do valor da nota fiscal ou fatura, inexistindo qualquer obrigação do prestador de serviços quanto a este recolhimento.

Cumprе transcrever o dispositivo em referência:

Art. 31. 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.

Na verdade, o prestador de serviços é o sujeito passivo da obrigação tributária referente ao recolhimento da própria contribuição previdenciária, bem como da dos segurados a seu serviço, oportunidade em que poderá deduzir da primeira o valor que lhe foi retido pelo tomador dos serviços (art. 31, §1º da Lei nº 8.212/1991).

A retenção dos 11% sobre o valor da nota fiscal ou fatura não consiste em obrigação tributária da qual o tomador dos serviços seja responsável solidário, hipótese em que se poderia questionar a verificação prévia do pagamento pelo cedente da mão de obra.

Veja-se que a própria Lei nº 8.212/1991, no seu art. 33, §5º, dispõe que “o desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei”.

Ora, a empresa tomadora de serviços está legalmente autorizada a realizar o desconto e efetuar a retenção do cedente da mão de obra, conforme *caput* do art. 31 da Lei nº 8.212/1991, ficando, assim, diretamente responsável pela importância, sendo irrelevante o pagamento ou não pelo prestador dos serviços da contribuição previdenciária.

Este é o entendimento já consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, firmado em sede de recurso repetitivo, consoante se pode constatar da ementa a seguir transcrita:

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FORNECEDOR E TOMADOR DE MÃO-DE-OBRA. ART. 31 DA LEI 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI 9.711/98. 1. A partir da vigência do art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98, a empresa contratante é responsável, com exclusividade, pelo recolhimento da contribuição previdenciária por ela retida do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, afastada, em relação ao montante retido, a responsabilidade supletiva da empresa prestadora, cedente de mão-de-obra. 2. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (REsp 1131047/MA, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 02/12/2010)

Ademais, a obrigação tributária acessória consistente em efetuar a retenção é convertida em obrigação tributária principal, sendo plenamente cabível a exigência de que o tomador do serviço arque com os valores a ela correspondentes.

Neste sentido, ensina o Mestre Fábio Zambitte Ibrahim:

Se a obrigação tributária é descumprida, converte-se em principal, na literalidade do CTN, que se aplica perfeitamente ao caso, pois descumprida a retenção, nessa hipótese somente o tomador de serviço será responsável exclusivo pelos valores devidos, em razão da presunção de recolhimento, prevista no art. 33, §5º da Lei nº 8.212/91, ao qual se remete o próprio art. 31 da mesma Lei.

A retenção é de responsabilidade exclusiva da empresa contratante. Caso esta não efetue a retenção, assumirá este ônus. A lógica é similar ao desconto das contribuições devidas pelos segurados empregados e avulsos: é obrigação das empresas, as quais assumem o ônus.

Por outro lado, a própria empresa efetuou a retenção dos valores, não tendo, contudo, repassado-os à Previdência Social, o que afasta qualquer alegação de ser indevida a retenção em comento.

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

Processo nº 15375.000787/2009-75
Acórdão n.º 2301-003.360

S2-C3T1
Fl. 13

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.

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 12 de março de 2013

Leonardo Henrique Pires Lopes