



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

Processo n° 15504.011101/2009-59
Recurso n° 002.353 Voluntário
Acórdão n° **2302-002.353 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de fevereiro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente FREDERICO DE ARAUJO MILTON
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

ESCREVENTE E AUXILIARES DE CARTÓRIO. LEI N° 8.935/94.

Os escreventes e os auxiliares de cartório, somente permanecem vinculados a Regime Próprio de Previdência Social - RPPS e, por conseguinte, excluídos do Regime Geral de Previdência Social - RGPS, se cumulativamente houverem sido contratados até 20/11/1994, se forem titulares de cargo público de provimento efetivo e desde que não tenham feito a opção de que trata o artigo. 48 da Lei n° 8.935/94.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 60 DA AGU.

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia, a teor da Súmula n° 60 da Advocacia Geral da União, de 08/12/2011, em atenção às disposições insculpidas na alínea 'b' do inciso II do §6° do art. 26-A do Decreto n° 70.235/72, inserido pela Lei n° 11.941/2009.

RFFP. CABIMENTO.

A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1° e 2° da Lei n° 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

O crédito decorrente de contribuições previdenciárias não integralmente pagas na data de vencimento será acrescido de juros de mora, de caráter irrelevável, seja qual for o motivo determinante da falta, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC a que se

refere o artigo 13 da Lei 9.065/95, incidentes sobre o valor atualizado, nos termos do art. 161 do CTN c.c. art. 34 da Lei nº 8.212/91.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela por ela 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa de mora deve ser recalculada, levando-se em consideração as disposições do art. 35 da Lei nº 8.212/91 para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449/2008, e os valores pagos a título de vale-transporte devem ser excluídos do lançamento em obediência à Súmula nº 60, da Advocacia Geral da União – AGU, de 08/12/2011, publicada no DOU em 09/12/2011, pág.32.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Adriana Sato, André Luis Mársico Lombardi, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

Data da lavratura do AIOP: 07/07/2009.

Data da Ciência do AIOP: 10/07/2009

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, tendo por objeto as contribuições previdenciárias a cargo da empresa destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas às seguradas empregadas Maria Eugênia Baptista de Oliveira Milton e Ângela Maria de Araújo Silva e sobre as verbas despendidas pelo cartório a título de transporte para segurados empregados, fornecidas em desacordo com a legislação vigente, não recolhidas nos prazos e formas previstas na lei, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 46/66, e anexos a fls. 74/385

Informa a Autoridade Lançadora que a presente ação fiscal houve-se por instaurada visando à constituição dos créditos apurados em ação fiscal pregressa N° 06.1.01.00-2009-00509-9, realizada no cartório BELO HORIZONTE CARTÓRIO PARTIDOR E DISTRIBUIDOR, CNPJ 19.177.450/0001-82. Em consonância com a natureza da atividade de serviço notarial do Cartório em questão, o presente Auto de Infração é ora lavrado na pessoa do Tabelião titular durante o período fiscalizado, a saber, o Sr. FREDERICO DE ARAUJO MILTON, CEI nº 33.140.01072/08, conforme disposições do Art. 20 da Lei 8.935/94 c.c. Art. 15, parágrafo único da Lei nº 8.212/91.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 416/450.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 560/575, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 25/03/2011, como assim atesta o documento a fl. 604.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 606/640, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Que a Receita Federal não possui competência legal para a caracterização de vínculo empregatício;
- Que as senhoras Maria Eugênia e Ângela Maria não são empregadas do Recorrente;
- Que o Recorrente mantém a Sra. Maria Eugênia, sua mãe, com os lucros do cartório, tendo sempre transferido determinada quantia mensal à sua progenitora, a qual, por um equívoco administrativo, era contabilizada como "quota parte". Aduz que o tratamento contábil dado à doação não foi a mais feliz, sobretudo face a nomenclatura utilizada;
- Que certidão expedida pela Corregedoria de Justiça do Estado de Minas Gerais atesta que a Sra. Angela Maria de Araújo Silva é escrevente do Cartório e nessa condição não poderia ser empregada do impugnante;
- Que não há a configuração, em tese, de crime de sonegação de contribuição previdenciária tipificado no artigo 337-A, inciso I, do Código Penal;

- Que os juros devem incidir apenas sobre o valor de tributo e não sobre a multa;
- Que os juros SELIC são indevidos, sendo aceitáveis, quando muito, juros de 1% ao mês;

Ao fim, requer o cancelamento do Auto de Infração.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 25/03/2011. Havendo sido o recurso recebido pelo órgão fazendário em 26/04/2011, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA COMPETÊNCIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Pondera o Recorrente que a RFB não possui competência legal para a caracterização de vínculo empregatício.

Nesse estreito particular, é perfeita a compreensão do Recorrente. De fato, não possui a RFB competência legal para estabelecer vínculo trabalhista formal entre empresa e trabalhadores.

Ocorre, todavia, que o caso ora em estudo não trata, de forma alguma, da caracterização de vínculo trabalhista entre o Recorrente e as pessoas físicas arroladas pela fiscalização. Trata-se, outrossim, a todo saber, da caracterização da condição de segurado empregado, esta sim, contida no *portfolio* de competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Com efeito, muito embora semelhantes em alguns pequenos aspectos, as legislações trabalhista e previdenciária não se confundem. Tendo como assentada tal premissa, fácil é perceber que o segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social - RGPS

qualificado com “segurado empregado” não é aquele definido no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, mas, sim, a pessoa física especificamente conceituada para fins previdenciários no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em seguimentos rememorados a seguir para facilitar a compreensão da questão posta em debate.

Consolidação das Leis do Trabalho - CLT

Art. 3º Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Parágrafo único. Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

b) aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, definida em legislação específica, presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços de outras empresas;

c) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em sucursal ou agência de empresa nacional no exterior;

d) aquele que presta serviço no Brasil a missão diplomática ou a repartição consular de carreira estrangeira e a órgãos a ela subordinados, ou a membros dessas missões e repartições, excluídos o não brasileiro sem residência permanente no Brasil e o brasileiro amparado pela legislação previdenciária do país da respectiva missão diplomática ou repartição consular;

e) o brasileiro civil que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio;

f) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior, cuja maioria do capital votante pertença a empresa brasileira de capital nacional;

g) o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 8.647, de 13.4.93)

i) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999)

j) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 10.887, de 2004).

II - como empregado doméstico: aquele que presta serviço de natureza contínua a pessoa ou família, no âmbito residencial desta, em atividades sem fins lucrativos;

Olhando com os olhos de ver, avulta que os conceitos de “*empregado*” e “*segurado empregado*” presentes nas legislações trabalhista e previdenciária, respectivamente, são plenamente distintos. Esta qualifica como “*segurado empregado*” não somente os trabalhadores tipificados como “*empregados*” na CLT, mas, também, outras categorias de laboristas. De outro eito, determinadas categorias de trabalhadores tidas como “*empregados*” pela CLT podem não ser qualificadas como segurados empregados para os fins colimados pela lei de custeio da Seguridade Social.

Exemplo emblemático do que acabamos de expor é o caso dos empregados domésticos. Malgrado este trabalhador seja qualificado como *empregado* pela Consolidação Laboral, para a Seguridade Social, tal segurado não integra a categoria de “*segurado empregado*”, art. 12, I da Lei nº 8.212/91, mas, sim, a de “*segurado empregado doméstico*”, art. 12, II da Lei nº 8.212/91, uma classe absolutamente distinta da de “*segurado empregado*”, com regras de tributação distintas e completamente diversas daquelas aplicáveis aos “*segurados empregados*”.

Dessarte, mostra-se irrelevante para fins de custeio da seguridade social o conceito de “*empregado*” estampado na Consolidação das Leis do Trabalho. Prevalecerá, sempre, para tais fins, a conformação dos segurados obrigatórios abrigada nos incisos do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Portanto, para os fins do custeio da Seguridade Social, serão qualificados como segurados empregados, e nessa qualidade se subordinando empregador e segurados às normas encartadas na Lei nº 8.212/91, as pessoas físicas que prestarem serviços de natureza urbana ou rural à empresa, aqui incluídos os órgãos públicos por força do art. 15 da Lei nº 8.212/91, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

Não se deve olvidar que, tal qual no ramo do Direito do Trabalho, aplica-se igualmente no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade sobre a Forma, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições ajustadas numa determinada relação jurídica e as verificadas em sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em assentamentos públicos, documentos ou acordos, prevalece a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

No dizer de Américo Plá Rodrigues: “*em matéria de trabalho importa o que ocorre na prática, mais do que aquilo que as partes hajam pactuado de forma mais ou menos solene, ou expressa, ou aquilo que conste em documentos, formulários e instrumentos de controle. Ou seja, o princípio da primazia da realidade significa que, em caso de discordância entre o que ocorre na prática e o que emerge de documentos ou acordos, deve-se dar preferência ao primeiro, isto é, ao que sucede no terreno dos fatos*”.

Em trabalho primoroso, Mauricio Godinho Delgado leciona que *“No Direito do Trabalho deve-se pesquisar, preferentemente, a prática concreta efetivada ao longo da prestação de serviços, independentemente da vontade eventualmente manifestada pelas partes na respectiva relação jurídica. A prática habitual - na qualidade de uso - altera o contrato pactuado, gerando direitos e obrigações novos às partes contratantes, respeitada a fronteira da inalterabilidade contratual lesiva”* (DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*, 2ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p.207).

Registre-se, por relevante, que o eventual lançamento das contribuições sociais ancoradas na caracterização de segurado empregado, tendo por fundamento a primazia da realidade sobre a forma, não possui o condão de estabelecer qualquer vínculo empregatício entre os trabalhadores em destaque e a empresa. Tampouco detém o auditor fiscal notificante competência para tanto. A questão é meramente tributária não irradiando qualquer espécie de efeito sobre a esfera trabalhista da empresa notificada.

A fiscalização tão somente constata a ocorrência de fatos geradores, em relação aos quais não houve o correto recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, e, em conformidade com os ditames legais, no exercício da atividade plenamente vinculada que lhe é típica, procede ao lançamento das exações devidas pelo Sujeito Passivo, sem promover qualquer vínculo trabalhista entre os trabalhadores e a empresa.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela parte.

3.1. DOS CARTÓRIOS

O Recorrente alega que as senhoras Maria Eugênia e Ângela Maria não são suas empregadas. Aduz que a Sra. Maria Eugênia, sua mãe, é mantida com os lucros do cartório, tendo sempre transferido determinada quantia mensal à sua progenitora, a qual, por um equívoco administrativo, era contabilizada como "quota parte". Aduz que o tratamento contábil dado à doação não foi a mais feliz, sobretudo face a nomenclatura utilizada.

As alegações esposadas pelo Recorrente encontram-se divorciadas das provas dos autos.

3.1.1. DO REGIME JURÍDICO

Logo de plano, mostra-se auspicioso destacar que o art. 236 da Constituição Federal dispõe que os serviços notariais e de registro serão exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

*Art. 236. Os serviços notariais e de registro são exercidos **em caráter privado**, por delegação do Poder Público. (grifos nossos)*

§1º - Lei regulará as atividades, disciplinará a responsabilidade civil e criminal dos notários, dos oficiais de registro e de seus prepostos, e definirá a fiscalização de seus atos pelo Poder Judiciário.

§2º - Lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro.

§3º - O ingresso na atividade notarial e de registro depende de concurso público de provas e títulos, não se permitindo que qualquer serventia fique vaga, sem abertura de concurso de provimento ou de remoção, por mais de seis meses.

A delegação é um dos mais eficientes instrumentos da assim denominada *administração privada associada de interesses públicos*, pois permite que determinadas atividades de interesse público, que são privativas do Estado, sejam executadas pelo particular, em regime de direito privado. Tem-se, portanto, que o exercício das atividades notarial e registral implica verdadeiro *munus público*, uma vez que se trata de serviço delegado pelo Poder Público aos particulares.

Os oficiais de registro e os notários, para desempenharem as suas funções, podem contratar escreventes e auxiliares, sendo todos empregados celetistas, a teor do art. 20 da Lei nº 8.935/94, que Regulamenta o art. 236 da Constituição Federal, dispondo sobre os serviços notariais e de registro.

Encontra-se a Lei nº 8.935/94 em estreita conformidade com o art. 2º da CLT, o qual estatui que empregador é aquele que assume os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação dos serviços, muito embora exista, no âmbito das atividades notarial e registral, submissão às normas da Corregedoria de Justiça, conforme art. 23 da Lei Complementar nº 59/2001, as quais detêm a função única fiscalizatória. Isto não descaracteriza a figura do empregador, pessoa física, tampouco, a relação de trabalho existente nas referidas atividades, cabendo, assim, ao tabelião titular assinar a CTPS, assalariar, etc.

Lei nº 8.935, de 18 de novembro de 1994.

*Art. 20. Os notários e os oficiais de registro poderão, para o desempenho de suas funções, contratar escreventes, dentre eles escolhendo os substitutos, e auxiliares **como empregados**, com remuneração livremente ajustada e **sob o regime da legislação do trabalho**. (grifos nossos)*

§1º Em cada serviço notarial ou de registro haverá tantos substitutos, escreventes e auxiliares quantos forem necessários, a critério de cada notário ou oficial de registro.

§2º Os notários e os oficiais de registro encaminharão ao juízo competente os nomes dos substitutos.

§3º Os escreventes poderão praticar somente os atos que o notário ou o oficial de registro autorizar.

§4º Os substitutos poderão, simultaneamente com o notário ou o oficial de registro, praticar todos os atos que lhe sejam próprios exceto, nos tabelionatos de notas, lavrar testamentos.

§5º Dentre os substitutos, um deles será designado pelo notário ou oficial de registro para responder pelo respectivo serviço nas ausências e nos impedimentos do titular.

Mostra-se indiscutível, portanto, que os notários e os registradores são os responsáveis pelas obrigações trabalhistas decorrentes da relação de trabalho no âmbito das atividades notarial e registral.

Quanto à questão inerente ao regime previdenciário, cumpre trazer à balha, de molde a fornecer sustentação jurídica à *opinio iuris* que ora se erige, que o *caput* do art. 40 da CF/88, a contar da promulgação da Emenda Constitucional nº 20/1998, reserva os Regimes Próprios de Previdência Social, exclusivamente, aos servidores públicos titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 40 - Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98)

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41/2003)

Ora, sendo a atividade notarial e de registro exercida em caráter privado, mediante delegação do Poder Público, e que os escreventes e auxiliares admitidos após a vigência da Lei nº 8.935/94 são contratados pelos notários e oficiais de registro na qualidade de empregados e sob o regime da legislação do trabalho, não demanda áurea mestria concluir que tais trabalhadores são, compulsoriamente, vinculados ao Regime Geral de Previdência Social, ficando empregador e segurado sujeitos às obrigações estabelecidas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

O entendimento acima exarado encontra amparo nas disposições inscritas na alínea 'o' do inciso I do art. 9º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, conforme a seguinte transcrição:

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I- como empregado:

(...)

o) o escrevente e o auxiliar contratados por titular de serviços notariais e de registro a partir de 21 de novembro de 1994, bem como aquele que optou pelo Regime Geral de Previdência Social, em conformidade com a Lei nº 8.935, de 18 de novembro de 1994;

Também a lei nº 8.935/94 não se descuidou de assinalar, com todos os pingos e letras, que os notários, oficiais de registro, escreventes e auxiliares são segurados obrigatórios do RGPS, sendo-lhes assegurada a contagem recíproca de tempo de serviço em sistemas diversos, assim como os direitos e vantagens previdenciários adquiridos até a data da sua publicação.

Lei nº 8.935, de 18 de novembro de 1994.

Art. 40. Os notários, oficiais de registro, escreventes e auxiliares são vinculados à previdência social, de âmbito federal, e têm assegurada a contagem recíproca de tempo de serviço em sistemas diversos. (grifos nossos)

Parágrafo único. Ficam assegurados, aos notários, oficiais de registro, escreventes e auxiliares os direitos e vantagens previdenciários adquiridos até a data da publicação desta lei. (grifos nossos)

No caso específico dos escreventes e os auxiliares de cartório contratados até 20/11/1994, data de início da vigência da Lei nº 8.935/94, somente continuaram vinculados ao Regime Próprio de Previdência Social - RPPS e, por conseguinte, excluídos do Regime Geral de Previdência Social - RGPS, aqueles que, à época da promulgação da lei em tela, já eram titulares de cargo público de provimento efetivo e desde que não tenham feito a opção de que trata o art. 48 da Lei nº 8.935/1994.

Lei nº 8.935, de 18 de novembro de 1994.

Art. 48. Os notários e os oficiais de registro poderão contratar, segundo a legislação trabalhista, seus atuais escreventes e auxiliares de investidura estatutária ou em regime especial desde que estes aceitem a transformação de seu regime jurídico, em opção expressa, no prazo improrrogável de trinta dias, contados da publicação desta lei.

§1º Ocorrendo opção, o tempo de serviço prestado será integralmente considerado, para todos os efeitos de direito.

§2º Não ocorrendo opção, os escreventes e auxiliares de investidura estatutária ou em regime especial continuarão regidos pelas normas aplicáveis aos funcionários públicos ou pelas editadas pelo Tribunal de Justiça respectivo, vedadas novas admissões por qualquer desses regimes, a partir da publicação desta lei.

Cabe ressaltar que, ao dispor sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União,

dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal, a Lei nº 9.717/98, já parametrizada pelo novo regime jurídico imposto pela EC nº 20/98, estabeleceu como requisito essencial para a vinculação a Regime Próprio de Previdência Social que o segurado seja servidor público titular de cargo efetivo do ente estatal respectivo.

Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998

Art.1.º Os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal deverão ser organizados, baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, observados os seguintes critérios:

(...)

V- cobertura exclusiva a servidores públicos titulares de cargos efetivos e a militares, e a seus respectivos dependentes, de cada ente estatal, vedado o pagamento de benefícios, mediante convênios ou consórcios entre Estados, entre Estados e Municípios e entre Municípios;

Anote-se que até o advento da promulgação da EC nº 20/1998 os servidores de qualquer categoria poderiam ser vinculados a Regime Próprio de Previdência Social, independentemente de serem contratados na condição de Servidor Efetivo, Comissionado, Celetista ou sob Regime Especial.

Nada obstante, sob o regime da EC nº 20/98, a vinculação a RPPS ficou restrita, com exclusividade, aos servidores públicos titulares de cargos efetivos e, sendo direcionados, compulsoriamente, para o Regime Geral de Previdência Social os demais servidores públicos e trabalhadores regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho.

Tal limitação houve-se por observada pela Lei Complementar Estadual nº 64/2002, que estabeleceu como segurado vinculado ao Regime Próprio de Previdência Social do Estado de Minas Gerais os notários, registradores, escreventes e auxiliares admitidos até 18 de novembro de 1994, desde que não optantes pela contratação segundo a legislação trabalhista, de que trata o art. 48 da Lei nº 8.935/94.

Lei Complementar Estadual nº 64, de 25/03/2002

Art. 3º - São vinculados compulsoriamente ao Regime Próprio de Previdência Social, na qualidade de segurados, sujeitos às disposições desta lei complementar:

(...)

V- o notário, o registrador, o escrevente e o auxiliar admitido até 18 de novembro de 1994 e não optante pela contratação segundo a legislação trabalhista, nos termos do art. 48 da Lei Federal nº 8.935, de 18 de novembro de 1994;

VI- o notário, o registrador, o escrevente e o auxiliar aposentado pelo Estado.

§1º- O servidor que exercer, concomitantemente, mais de um cargo remunerado sujeito ao Regime Próprio de Previdência Social terá uma inscrição correspondente a cada um deles.

§2 - O servidor desvinculado do serviço público estadual perde a condição de segurado.

Entende-se por *Servidor Titular de Cargo Efetivo* aquele servidor investido em cargo público, mediante prévia aprovação em concurso público de provas ou de provas e títulos, submetido ao regime estatutário, nos termos do art. 37, inciso II da CF/88. Como visto, no Direito Administrativo, o termo *efetivo* costuma adjetivar não o servidor, mas, sim, o cargo público a ser ocupado em caráter de permanência pelo servidor. Nesse viés, a designação "*servidor em provimento efetivo*" faz menção à situação do servidor público, integrante de quadro permanente da Administração Pública.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19/98)

I - os cargos, empregos e funções públicas são acessíveis aos brasileiros que preencham os requisitos estabelecidos em lei, assim como aos estrangeiros, na forma da lei; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19/98)

II - a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19/98)

De outro canto, entende-se como *Servidor Estável* o servidor público após três anos de efetivo exercício em cargo de provimento efetivo, na forma do art. 41, *caput* da CF/88, assim como o servidor público admitido de forma diversa das previstas no art. 37 da Constituição Federal que, na data de sua promulgação (05/10/1988), encontrava-se em exercício há pelo menos cinco anos continuados, na forma do art. 19 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 41. São estáveis após três anos de efetivo exercício os servidores nomeados para cargo de provimento efetivo em virtude de concurso público. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19/98)

§1º O servidor público estável só perderá o cargo: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19/98)

I- em virtude de sentença judicial transitada em julgado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19/98)

II- mediante processo administrativo em que lhe seja assegurada ampla defesa; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19/98)

III- mediante procedimento de avaliação periódica de desempenho, na forma de lei complementar, assegurada ampla defesa. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19/98)

§2º Invalidada por sentença judicial a demissão do servidor estável, será ele reintegrado, e o eventual ocupante da vaga, se estável, reconduzido ao cargo de origem, sem direito a

indenização, aproveitado em outro cargo ou posto em disponibilidade com remuneração proporcional ao tempo de serviço. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19/98)

§3º Extinto o cargo ou declarada a sua desnecessidade, o servidor estável ficará em disponibilidade, com remuneração proporcional ao tempo de serviço, até seu adequado aproveitamento em outro cargo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19/98)

§4º Como condição para a aquisição da estabilidade, é obrigatória a avaliação especial de desempenho por comissão instituída para essa finalidade. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19/98)

Conforme antes aludido, o art. 19 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT estatui que os servidores públicos civis da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, da administração direta, autárquica e das fundações públicas, em exercício na data da promulgação da Constituição, há pelo menos cinco anos continuados, ou seja, admitidos antes de 05/10/1983, e que não tenham sido admitidos na forma regulada no art. 37, da Constituição, são considerados estáveis no serviço público.

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

Art. 19. Os servidores públicos civis da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, da administração direta, autárquica e das fundações públicas, em exercício na data da promulgação da Constituição, há pelo menos cinco anos continuados, e que não tenham sido admitidos na forma regulada no art. 37, da Constituição, são considerados estáveis no serviço público.

§1º - O tempo de serviço dos servidores referidos neste artigo será contado como título quando se submeterem a concurso para fins de efetivação, na forma da lei.

§2º - O disposto neste artigo não se aplica aos ocupantes de cargos, funções e empregos de confiança ou em comissão, nem aos que a lei declare de livre exoneração, cujo tempo de serviço não será computado para os fins do "caput" deste artigo, exceto se se tratar de servidor.

§3º - O disposto neste artigo não se aplica aos professores de nível superior, nos termos da lei.

Note-se que a Constituição Federal estabelece um discrimen entre servidor efetivo e servidor estável. *Servidor Titular de Cargo Efetivo* é aquele investido em cargo público, mediante prévia aprovação em concurso público de provas ou de provas e títulos e submetido ao regime estatutário, nos termos do art. 37, II da CF/88. Servidor estável pode ser ou o servidor público, após 03 anos de efetivo exercício em cargo de provimento efetivo, na forma do art. 41, *caput* da CF/88, ou o servidor admitido na forma do art. 19 do ADCT.

Deflui da conjugação dos dispositivos constitucionais retro mencionados que servidor ocupante de cargo efetivo pode ainda não ser servidor estável, da mesma forma que o

servidor estável pode ser servidor não efetivo. São duas situações completamente distintas e inconfundíveis.

Cumpra registrar, igualmente, que somente podem ser vinculados a Regime Próprio de Previdência Social os servidores efetivos, estáveis ou não, não existindo espaço para os servidores estáveis, mas não-efetivos.

Nesse contexto, os escreventes e auxiliares nomeados antes da Lei nº 8.935/94 que, ao tempo da EC nº 20/98, eram e continuaram sendo servidores titulares de cargo público de provimento efetivo, em virtude da não opção pelo Regime Celetista prevista no art. 48 daquela lei federal, subsistem suas filiações ao Regime Próprio *in pulpito*.

Todavia, se à época da publicação da citada Emenda Constitucional, tais servidores não detinham titularidade de cargo público em provimento efetivo, mesmos que fossem estáveis nos termos do art. 19 do ADCT, ou por outro lado, se à época da promulgação da Lei nº 8.935/94, os servidores, mesmo sendo titulares de cargo efetivo, tenham optado pelo regime celetista na forma assentada no art. 48 da Lei dos Cartórios, eles devem ser considerados, em qualquer caso, segurados obrigatórios do RGPS, na categoria de segurados empregados, e, nessa qualidade, sujeitos, empregador e empregado, às obrigações constantes na Lei nº 8.212/91.

Aliado às normas constitucionais e legais retro transcritas, o art. 13 da Lei nº 8.212/91, sufragando a seletividade ora em foco, estabelece que os servidores civis ocupantes de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral de Previdência Social, desde que estejam formalmente amparados por regime próprio de previdência social.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 13. O servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral de Previdência Social consubstanciado nesta Lei, desde que amparados por regime próprio de previdência social. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

§1º Caso o servidor ou o militar venham a exercer, concomitantemente, uma ou mais atividades abrangidas pelo Regime Geral de Previdência Social, tornar-se-ão segurados obrigatórios em relação a essas atividades. (Incluído pela Lei nº 9.876/99).

§2º Caso o servidor ou o militar, amparados por regime próprio de previdência social, sejam requisitados para outro órgão ou entidade cujo regime previdenciário não permita a filiação nessa condição, permanecerão vinculados ao regime de origem, obedecidas as regras que cada ente estabeleça acerca de sua contribuição. (Incluído pela Lei nº 9.876/99).

Nos termos do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, configura-se Regime Próprio de Previdência Social, para os fins colimados na Lei de Custeio da Seguridade Social, aquele que assegura a seus beneficiários, pelo menos, aposentadoria e pensão por morte.

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art. 10. O servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da União, Estado, Distrito Federal ou Município, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos, nesta condição, do Regime Geral de Previdência Social consubstanciado neste Regulamento, desde que amparados por regime próprio de previdência social.

§1º Caso os servidores referidos no caput venham a exercer, concomitantemente, uma ou mais atividades abrangidas pelo Regime Geral de Previdência Social, tornar-se-ão segurados obrigatórios em relação a estas atividades.

§2º Entende-se por regime próprio de previdência social o que assegura pelo menos aposentadoria e pensão por morte. (grifos nossos)

No que pertine à natureza Jurídica, Hely Lopes Meirelles, em memorável estudo doutrinário (*in* Direito Administrativo Brasileiro, 23ª ed., Malheiros Editores, SP, 1998), realçou as notas características da natureza jurídica do serviço notarial e de registro, assim apontando: “*O Governo e a Administração, como criações abstratas da Constituição e das leis, atuam por intermédio de suas entidades (pessoas jurídicas), de seus órgãos (centros de decisão) e de seus agentes (pessoas físicas investidas em cargos e funções)*”. As serventias notariais e de registro não são Pessoas Jurídicas. Tal afirmação torna-se inequívoca pela análise da relação jurídica existente entre o titular da Serventia e o Estado ou mesmo porque a organização é regulada por lei e os serviços prestados ficam sujeitos ao controle e fiscalização do Poder Judiciário. O cartório não possui personalidade jurídica, a qual só se adquire com o registro dos atos constitutivos na Junta Comercial ou no Registro Civil das Pessoas Jurídicas. Com efeito, o art. 3º da Lei nº 8.935/94 definiu o notário, ou tabelião, e oficial de registro, ou registrador, como *profissionais do direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial e de registro.*

De outro beiral, a Lei nº 8.935/94 limitou-se a dispor sobre a responsabilidade pessoal dos titulares de serviços notariais e de registro, não reconhecendo qualquer personalidade jurídica para os cartórios.

Lei nº 8.935, de 18 de novembro de 1994.

Art. 3º. Notário, ou tabelião, e oficial de registro, ou registrador, são profissionais do direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial e de registro.

Art. 22. Os notários e oficiais de registro responderão pelos danos que eles e seus prepostos causem a terceiros, na prática de atos próprios da serventia, assegurando aos primeiros direito de regresso no caso de dolo ou culpa dos prepostos.

Dos termos da lei se extrai que tanto o cartório quanto a função de titular de cartório carecem de ilegitimidade passiva “*ad processum*”, não detendo capacidade de ser parte em juízo. Por outro viés, a legitimidade “*ad causam*” passiva pertence, exclusivamente, à pessoa física do titular da serventia e não ao cartório de notas ou registro. Assim, a responsabilidade dos titulares da serventia é pessoal, em função da delegação dos serviços que é feita em seu nome, mediante aprovação em concurso público.

Tal característica houve-se muito bem captada por Ivan Ricardo Garisio Sartori (*in* Responsabilidade civil e penal dos notários e registradores, Revista de Direito Imobiliário nº 53, Ano 25, jul-dez/2002. Pag. 108): "*Ainda no tocante à parte civil, oportuno lembrar que o cartório não tem personalidade jurídica e, portanto, não pode ser parte em ação judicial, mas sim o próprio titular dos serviços*".

De fato, nos termos da lei, os cartórios extrajudiciais configuram-se como instituições administrativas, não possuindo personalidade jurídica e desprovidos de patrimônio próprio, não se caracterizando, assim, como empresa ou entidade, o que afasta sua legitimidade passiva *ad causam* para responder por eventuais débitos tributários. Por se tratar de serviço prestado por delegação do Estado, apenas a pessoa do titular do cartório possui legitimidade para responder por eventuais créditos previdenciários os quais devem ser lançados diretamente em nome da pessoa física que efetivamente ocupava o cargo à época dos fatos jurígenos tributários – Princípio *tempus regit actum*.

Nesse particular, ouvimos das plenárias da Corte Superior de Justiça que os cartórios não possuem personalidade jurídica, tampouco capacidade judiciária, não sendo sequer pessoa formal, circunstância que implica a lavratura do auto de infração diretamente no nome da pessoa física do Titular da Serventia, conforme se depreende da ementa do Recurso Especial nº 911.151/DF adiante transcrita, como de fato assim se sucedeu no caso que ora se cuida.

REsp 911.151 / DF

Rel. Min. Massami Uyeda

Órgão Julgador: T3 - Terceira Turma

DJe 06/08/2010

RECURSO ESPECIAL - CARTÓRIO EXTRAJUDICIAL - TABELIONATO - INTERPRETAÇÃO DO ART. 22 DA LEI N. 8.935/94 - LEI DOS CARTÓRIOS - AÇÃO DE INDENIZAÇÃO - RESPONSABILIDADE CIVIL DO TABELIONATO - LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM - AUSÊNCIA - RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

1. O art. 22 da Lei n. 8.935/94 não prevê que os tabelionatos, comumente denominados "Cartórios", responderão por eventuais danos que os titulares e seus prepostos causarem a terceiros.

2. O cartório extrajudicial não detém personalidade jurídica e, portanto, deverá ser representado em juízo pelo respectivo titular.

3. A possibilidade do próprio tabelionato ser demandado em juízo, implica admitir que, em caso de sucessão, o titular sucessor deveria responder pelos danos que o titular sucedido ou seus prepostos causarem a terceiros, nos termos do art. 22 do Lei dos Cartórios, o que contrasta com o entendimento de que apenas o titular do cartório à época do dano responde pela falha no serviço notarial.

4. Recurso especial improvido.

No mesmo sentido:

REsp 545.613/MG

Rel. Min. Cesar Asfor Rocha

Órgão Julgador: T4 - Quarta Turma

DJ 29/06/2007 p. 630

PROCESSO CIVIL. CARTÓRIO DE NOTAS. PESSOA FORMAL. AÇÃO INDENIZATÓRIA. RECONHECIMENTO DE FIRMA FALSIFICADA. ILEGITIMIDADE PASSIVA.

O tabelionato não detém personalidade jurídica ou judiciária, sendo a responsabilidade pessoal do titular da serventia. No caso de dano decorrente de má prestação de serviços notariais, somente o tabelião à época dos fatos e o Estado possuem legitimidade passiva. Recurso conhecido e provido.

3.1.2. DAS SEGURADAS EMPREGADAS

No caso sobre o qual agora no debruçamos, ao examinar as folhas de pagamento, livro-caixa e demais documentos trabalhistas e previdenciários apresentados pelo Cartório, a fiscalização constatou pagamentos mensais efetuados a pessoas físicas (Maria Eugênia Baptista de Oliveira Milton e Ângela Maria de Araújo Silva), engalanados com todos os ornamentos característicos de remuneração, a saber, frequência mensal e de mesmo valor, reajustados na mesma época e com o mesmo índice, décimo terceiro salário pago no mês de dezembro, com este mesmo rótulo, desconto de IRRF nos índices próprios de pessoa física previstos no Regulamento do Imposto de Renda, valendo citar que tais pagamentos não se houveram por declarados nas GFIP correspondentes, tampouco as respectivas contribuições previdenciárias houveram-se por recolhidas na forma e nos prazos legalmente estabelecidos.

Questionado a respeito dos pagamentos em questão, o Sr. José Carlos Cerqueira Silva, Oficial-Substituto do Cartório, argumentou que as beneficiárias em questão eram familiares do Tabelião e que não estariam sujeitas ao Regime Geral de Previdência Social, uma vez que já contribuíam para o Instituto de Previdência dos Servidores do Estado de Minas Gerais - IPSEMG.

No caso, mediante Termo de Início de Procedimento Fiscal — TIPF, a fls. 38/40, a fiscalização intimou o Cartório a apresentar as pastas funcionais de todos os escreventes, prepostos e demais auxiliares ou empregados que prestaram serviços remunerados no período de 01/2005 a 12/2005, incluindo documentação completa relativa à situação previdenciária para o caso daqueles admitidos antes de 21/11/1994 e que optaram por permanecer vinculados ao Regime Próprio de Previdência Social do Estado de Minas Gerais, nos termos do Art. 48 da Lei 8.935 de 19/11/94.

Apesar de formalmente intimado, mediante termo próprio, em relação à Sra. Maria Eugênia Baptista de Oliveira Milton, o Recorrente não logrou apresentar qualquer documento para o exame da fiscalização.

De outro eito, em relação à Sra. Ângela Maria de Araújo Silva, foi apresentada cópia de ato originário da Corregedoria de Justiça o Estado de Minas Gerais, datado de 19/10/88, nomeando-a para "*exercer as funções de escrevente juramentada*" no Cartório Partidor e Distribuidor. No entanto, na documentação apresentada não consta o ato de nomeação provendo a segurada em cargo público de caráter inequivocamente efetivo, e, portanto, não pode ser considerada amparada por regime próprio de previdência social, condição *sine qua non* para a exclusão do Regime Geral de Previdência Social, conforme disposto no art. 13 da Lei nº 8.212/91.

um equívoco administrativo, era contabilizada como "quota parte". Ponderou que o tratamento contábil dado à doação não foi a mais feliz, sobretudo em razão da nomenclatura utilizada.

Tal alegação, por si só, não se sustenta.

Em relação à Sra. Ângela Maria de Araújo Silva, as provas dos autos, conjugadas com a legislação que rege a matéria, demonstram tratar-se de escrevente, segurada obrigatória do RGPS na qualidade de segurada empregada, não havendo logrado o Cartório produzir qualquer prova em sentido diverso.

No que pertine à Sra. Maria Eugênia Baptista de Oliveira Milton, a alegação de que os pagamentos apurados pela fiscalização tratam-se de doações não poderia ser mais melancólica.

A uma, porque não houve qualquer demonstração, muito menos a necessária comprovação, de que tais pagamentos tratavam-se, em realidade, de doações, não podendo ser olvidado que, nos termos do §3º, *in fine*, do art. 33 da Lei nº 8.212/91, sucedeu-se a inversão do ônus da prova.

Inexiste nos autos qualquer comprovação de que os valores pagos às pessoas físicas em destaque não se houberam por excluídos da apuração dos lucros do Cartório.

A duas, porque o art. 32, II da Lei nº 8.212/91 determina, de forma expressa, que a empresa é obrigada a lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

No caso de que ora se cuida, o Cartório atuado efetuou mensalmente, pagamentos em dinheiro às pessoas físicas em apreço, em valores fixos mês a mês, reajustados na mesma época e pelo mesmo índice para ambas as seguradas, os quais foram lançados não como *doações*, mas, sim, como *quota de participação*.

A três, porque sobre doações auferidas por pessoas físicas não há incidência de imposto de renda, nos termos do art. 6º, XVI da Lei nº 7.713/88, *in verbis*:

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas:

(...)

XVI - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança;

Com efeito, se tais pagamentos fossem representativos de doações não haveria motivo para o Recorrente ter efetuado, em cada mês, retenção do Imposto de Renda na fonte, conforme registros nos assentamentos contábeis, circunstância que sufraga o entendimento da Fiscalização de que os pagamentos efetuados mensalmente referiam-se a remunerações.

A quatro, porque foram pagas às Pessoas físicas de Maria Eugenia Baptista de Oliveira Milton e Ângela Maria de Araújo Silva, no mês de dezembro de 2005, importâncias a título de “13º Salário” no mesmo valor dos demais pagamentos mensais, deste sendo descontados os valores pagos antecipadamente sob o rótulo de “primeira parcela de 13º salário”, bem como “IRRF sobre 13º salário”.

Ora, o décimo terceiro salário constitui-se num direito trabalhista instituído pelo art. 1º da Lei nº 4.090/62, e previsto expressamente no inciso VIII do art. 7º da CF/88, sendo devido pelo empregador, no mês de dezembro de cada ano, a todo empregado, independentemente da remuneração a que fizer jus naquele mês.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

VIII - décimo terceiro salário com base na remuneração integral ou no valor da aposentadoria

Lei nº 4.090, de 13 de julho de 1962.

Art. 1º - No mês de dezembro de cada ano, a todo empregado será paga, pelo empregador, uma gratificação salarial, independentemente da remuneração a que fizer jus.

§1º - A gratificação corresponderá a 1/12 avos da remuneração devida em dezembro, por mês de serviço, do ano correspondente.

§2º - A fração igual ou superior a 15 (quinze) dias de trabalho será havida como mês integral para os efeitos do parágrafo anterior.

§3º - A gratificação será proporcional: (Incluído pela Lei nº 9.011, de 1995)

I- na extinção dos contratos a prazo, entre estes incluídos os de safra, ainda que a relação de emprego haja findado antes de dezembro; e (Incluído pela Lei nº 9.011, de 1995)

II- na cessação da relação de emprego resultante da aposentadoria do trabalhador, ainda que verificada antes de dezembro. (Incluído pela Lei nº 9.011, de 1995)

A todo saber, tal direito trabalhista não é devido a prestadores de serviços sem vínculo empregatício, muito menos a beneficiários de doações, sob esse rótulo, mas tão somente a empregados, donde se conclui que as seguradas em questão eram consideradas pelo Cartório autuado como suas empregadas.

A cinco, porque a alínea ‘b’ do §1º do art. 27 da Lei nº 8.313/91 veda expressamente doações a parente do doador até o terceiro grau.

Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991

Art. 27. A doação ou o patrocínio não poderá ser efetuada a pessoa ou instituição vinculada ao agente.

§1º Consideram-se vinculados ao doador ou patrocinador:

a) a pessoa jurídica da qual o doador ou patrocinador seja titular, administrador, gerente, acionista ou sócio, na data da operação, ou nos doze meses anteriores;

b) o cônjuge, os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, e os dependentes do doador ou patrocinador ou dos titulares, administradores, acionistas ou sócios de pessoa jurídica vinculada ao doador ou patrocinador, nos termos da alínea anterior;

c) outra pessoa jurídica da qual o doador ou patrocinador seja sócio.

§2º Não se consideram vinculadas as instituições culturais sem fins lucrativos, criadas pelo doador ou patrocinador, desde que devidamente constituídas e em funcionamento, na forma da legislação em vigor. (Redação dada pela Lei nº 9.874/99)

Por outro lado, não procede a alegação de que a Sra. Maria Eugenia Baptista de Oliveira Milton, por ter à época 87 anos e problemas de saúde, não tinha condições de trabalhar.

Em primeiro lugar, inexistente na iniciativa privada qualquer impedimento ao labor em razão da idade avançada. Vejam que o Dr. Oscar Niemayer possui hoje quase 105 anos e ainda se encontra em plena atividade laboral.

Em segundo lugar, além das meras alegações, inexistente nos autos qualquer indício de prova material de que a Sra. Maria Eugênia não reunia, à época dos fatos geradores, condições de saúde para trabalhar.

Ademais, sendo o empregador o próprio filho da segurada em tela, nada impede que este pague regularmente o salário da empregada e releve as faltas da segurada em realce, por motivos de saúde.

Também não merece ouvidos a alegação de que os pagamentos ora em debate consubstanciavam-se em doações, as quais, por um equívoco administrativo, eram contabilizadas como "quota parte", e que o tratamento contábil dado às doações referidas não foi o mais feliz, sobretudo face a nomenclatura utilizada.

Não mais feliz, todavia, foram as tentativas de justificação dos pagamentos em palco.

Já tendo ultrapassado, há muito, a linha divisória dos 50 anos, este Relator já não mais acredita em Papai Noel, em coelhinho da páscoa ou em Saci Pererê. À agnosia declarada deste Conselheiro soma-se o fato de que as aludidas *doações* houveram-se por realizadas pelo Cartório, enquanto instituição, como se este fosse um ser dotado de elevado altruísmo.

Ora, se o filho Frederico de Araújo Lima desejasse de fato efetuar doações mensais à sua genitora, o fizesse à conta de seu patrimônio próprio, como despesa pessoal sua, na qualidade e condição de filho, e não à conta do Cartório, como despesa deste, lançada mensalmente como *cota parte*, com 13º salário, desconto de Imposto de Renda na fonte, etc.

O órgão julgador de 1ª Instância já repeliu, por semelhantes razões, as alegações deduzidas pelo Recorrente, em sede de defesa administrativa.

A qualificação da Sra. Ângela Maria como segurada empregada e a descaracterização de doação dos pagamentos efetuados à Sra. Maria Eugenia já foram devidamente exposta ao conhecimento do Recorrente através da Decisão de 1ª Instância ora guerreada, assumindo o contribuinte a postura de incrêdo aos seus fundamentos. Aproveitando a oportunidade concedida para atacar a tese e espancar as razões sobre as quais se escorou o órgão *a quo* no juízo negativo de acolhimento da impugnação, retorna à carga o sujeito passivo a formular as mesmas alegações, tão bem apreciadas na decisão recorrida, mas, novamente, sem a indispensável comprovação apoiada em indícios de provas materiais.

Nesse contexto, mesmo ciente de que seu pedido houvera sido negado em razão da carência da comprovação material do Direito alegado, nas oportunidades em que teve de intervir, formalmente, nos autos, o Recorrente quedou-se inerte no sentido de produzir as provas necessárias à elisão do lançamento tributário que ora se edifica, optando e limitando-se a verter alegações repousadas no vazio, apoiando-se única e exclusivamente na fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, gravitando ao redor dos reais motivos ensejadores da negativa de provimento ora discutida, não logrando se desincumbir, dessarte, do ônus que lhe era avesso.

Não merece reparos, contudo, exclusivamente em relação à matéria ora discutida, a decisão proferida pelo Órgão Julgador de 1ª Instância.

3.2. DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

Pondera o Recorrente não ter ocorrido a configuração, em tese, de crime de sonegação de contribuição previdenciária tipificado no artigo 337-A, inciso I, do Código Penal;

O clamor acima postado não merece abrigo.

O art. 66 do Decreto-lei nº 3.688, de 3 de outubro de 1941 - lei das contravenções penais – qualifica como “*Omissão de Comunicação de Crime*” o comportamento perpetrado por servidor público consistente na não comunicação à autoridade competente de conduta que represente, em tese, crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública.

DECRETO-LEI Nº 3.688 - DE 3 DE OUTUBRO DE 1941

OMISSÃO DE COMUNICAÇÃO DE CRIME

Art. 66. Deixar de comunicar à autoridade competente:

I - crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública, desde que a ação penal não dependa de representação;

II - crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício da medicina ou de outra profissão sanitária, desde que a ação penal não dependa de representação e a comunicação não exponha o cliente a procedimento criminal:

Pena - multa.

Calcando nas mesmas teclas, o art. 16 da Lei nº 8.137/90, a qual define os crimes contra a ordem tributária, estatui que qualquer pessoa, aqui incluídos, por óbvio, os agentes públicos, poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nessa lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990

Art. 16. Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público, nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Parágrafo único. Nos crimes previstos nesta Lei, cometidos em quadrilha ou co-autoria, o co-autor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.080, de 19.7.1995)

Nessa perspectiva, revela-se a Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP mera peça processual de informações, coletadas no curso da ação fiscal, a ser elaborada pelo agente público sempre que se deparar com conduta que represente, em tese, crime contra a ordem tributária, devendo conter, dentre outros elementos, exposição minuciosa do fato e os elementos caracterizadores do ilícito; indícios de prova material do ilícito ou qualquer outro documento sob suspeição que tenha sido apreendido no curso da ação fiscal; cópia autenticada do auto de infração e de termos fiscais lavrados; termos lavrados de depoimentos, declarações, perícias e outras informações obtidas de terceiros, utilizados para fundamentar a constituição do crédito tributário ou a apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento; a qualificação completa das pessoas físicas responsáveis; a qualificação completa da pessoa ou das pessoas físicas a quem se atribua a prática do delito, mesmo que o fiscalizado seja pessoa jurídica; A identificação completa, se for o caso, da pessoa jurídica autuada, cópia dos contratos sociais e suas alterações, ou dos estatutos e atas das assembleias; qualificação completa das pessoas que possam ser arroladas como testemunhas; cópia das declarações de rendimentos, relativas ao período em que se apurou ilícito, da pessoa ou das pessoas físicas representadas e da pessoa jurídica envolvida, no caso de crime contra a ordem tributária; etc.

No âmbito da legislação previdenciária, o art. 616 da IN SRP nº 3/2005 impõe ao auditor fiscal o dever funcional de formalizar a RFFP sempre que este, no exercício de suas atribuições institucionais, tiver conhecimento da ocorrência de comportamento omissivo ou comissivo que configure, em tese, crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça, bem como qualquer contravenção penal.

Art. 616. Por disposição expressa no art. 66 do Decreto-Lei nº 3.688, de 1941 (Lei de Contravenções Penais), o AFPS formalizará RFFP sempre que, no exercício de suas funções internas ou externas, tiver conhecimento da ocorrência, em tese, de: (Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)

I- crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça;

II - contravenção penal.

Parágrafo único. Considera-se, nos termos do Decreto-Lei nº 3.914, de 1941 (Lei de Introdução ao Código Penal e à Lei de Contravenções Penais):

I - crime, a infração penal a que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa;

II - contravenção, a infração penal a que a lei comina isoladamente pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente.

Art. 617. São crimes de ação penal pública, dentre outros, os previstos nos arts. 15 e 16 da Lei nº 7.802, de 1989, alterada pela Lei nº 9.974, de 2000, nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.137, de 1990, nos arts. 54 a 56, 60 e 61 da Lei nº 9.605, de 1998, e os a seguir relacionados, previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 1940 (Código Penal): (Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)

I - homicídio culposo simples ou qualificado, com previsão nos §§ 3º e 4º do art. 121;

II - exposição ao risco, com previsão no art. 132;

III - a apropriação indébita previdenciária, com previsão no art. 168-A;

IV - o estelionato, com previsão no art. 171;

V - a falsificação de selo ou de sinal público, com previsão no art. 296;

VI - a falsificação de documento público, com previsão no art. 297;

VII - a falsificação de documento particular, com previsão no art. 298;

VIII - a falsidade ideológica, com previsão no art. 299;

IX - o uso de documento falso, com previsão no art. 304;

X - a supressão de documento, com previsão no art. 305;

XI - a falsa identidade, com previsão nos arts. 307 e 308;

XII - o extravio, a sonervação ou a inutilização de livro ou documento, com previsão no art. 314;

XIII - o emprego irregular de verbas ou rendas públicas, com previsão no art. 315;

XIV - a prevaricação, com previsão no art. 319;

XV - a violência arbitrária, com previsão no art. 322;

XVI - a resistência, com previsão no art. 329;

XVII - a desobediência, com previsão no art. 330;

XVIII - o desacato, com previsão no art. 331;

XIX - a corrupção ativa, com previsão no art. 333;

XX - a inutilização de edital ou de sinal, com previsão no art. 336;

XXI - a subtração ou a inutilização de livro ou de documento, com previsão no art. 337;

XXII - a sonegação de contribuição social previdenciária, com previsão no art. 337-A.

Art. 618. São contravenções penais, entre outras: (Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)

I - recusar dados sobre a própria identidade ou qualificação, com previsão no art. 68 do Decreto-lei nº 3.688, de 1941 (Lei das Contravenções Penais);

II - deixar de cumprir normas de higiene e segurança do trabalho, com previsão no § 2º do art. 19 da Lei nº 8.213, de 1991.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, apreciando pedido de concessão de liminar postulado na ADIn nº 1.571, proclamou que o art. 83 da Lei 9.430/96 não estipulou uma condição de procedibilidade da ação penal por delito tributário. Consignou o STF que tal dispositivo dirigiu-se apenas a atos da administração fazendária, prevendo o momento em que a *notitia criminis* acerca de delitos contra a ordem tributária, descritos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 deveriam ser encaminhada ao Ministério Público. (Informativo STF nº 64, 17-28 mar. 97, p. 1 e 4).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (grifos nossos)

Parágrafo único. As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

Ao contrário do tipo penal previsto no art. 2º, I, da Lei 8.137/90, consoante clássica diferenciação, pertence à categoria denominada delito formal, isto é, descreve o resultado naturalístico (supressão de pagamento de tributo), mas não o exige para a consumação formal do delito, os delitos previstos no art. 1º da Lei 8.137/90 são qualificados como crimes materiais, havendo a necessidade de se aguardar a decisão administrativa, para somente então poder ser intentada a ação penal. Dessarte, não havendo Notificação Fiscal ou Auto de Infração válido e/ou definitivo, não se pode dar, em tese, por caracterizado o crime, nem sequer excogitar sua materialidade, pois o artigo 142 do CTN estatui ser competência privativa da autoridade administrativa a constituição do crédito tributário pelo lançamento;

Por outro lado, o artigo 5º, inciso LV, da CF, garante, ademais, a todo e qualquer contribuinte o direito de impugnar o lançamento tributário; Ademais, o art. 34 da Lei 9.249/95 concede ao sujeito passivo a alternativa de pagar o tributo devido e seus acessórios

antes da denúncia, para ver extinta a punibilidade dos crimes descritos nos artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137/90;

Nesse contexto, o Pretório Excelso, por maioria, acolheu e aprovou proposta de edição da Súmula Vinculante nº 24, com o seguinte teor: “*Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*”.

Diante desse quadro, constitui-se dever funcional do auditor fiscal a elaboração, ainda no curso da ação fiscal, da Representação Fiscal para Fins Penais, sempre que, no exercício de suas atribuições institucionais, tiver conhecimento da ocorrência de comportamento omissivo ou comissivo que configure, em tese, crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça, bem como qualquer contravenção penal.

A representação acima referida, instruída com os elementos de prova e demais informações pertinentes, constituir-se-á de autos apartados e permanecerá sobrestada no âmbito da administração tributária até decisão definitiva na esfera administrativa que pautar pela procedência total ou parcial do lançamento, quando, então, poderá ser encaminhada ao órgão do Ministério Público, para a devida instauração da persecução penal.

Cumprido ressaltar, por relevante, que a prestação da RFFP ao Ministério Público não consubstancia-se em hipótese de quebra de sigilo fiscal, conforme se depreende dos termos insculpidos no art. 198, §3º, I do CTN:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:
(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Assim esculpido o arcabouço legislativo/jurisprudencial, podemos afirmar inexistir qualquer irregularidade da formalização da RFFP em destaque, eis que o seu encaminhamento ao Ministério Público somente se dará após o Trânsito em Julgado administrativo da NFLD em julgo, mesmo assim, na estrita hipótese da procedência total ou parcial do lançamento levado a efeito pela Autoridade Lançadora.

3.3. DA TAXA DE JUROS

Argumenta o Recorrente que os juros SELIC são indevidos, sendo aceitáveis, quando muito, juros de 1% ao mês, e que estes devem incidir apenas sobre o valor de tributo e não sobre a multa.

Razão não lhe assiste.

A Constituição Federal de 1988 outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, nas cores desenhadas em seu art. 146, III, 'b', *in verbis*:

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar do crédito tributário, já no âmbito infraconstitucional, o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN, topograficamente inserido no Capítulo que versa sobre a Extinção do Crédito Tributário, estabeleceu que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis:

Código Tributário Nacional

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

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Saliente-se que o percentual enunciado no parágrafo primeiro acima transcrito será o aplicável se a lei não dispuser de modo diverso. Ocorre que a lei de custeio da seguridade social disciplinou inteiramente a matéria relativa aos acessórios financeiros do crédito previdenciário em constituição e de forma distinta, devendo esta ser observada em detrimento do percentual previsto no §1º do art. 161 do CTN.

Nesse sentido já se manifestou o Tribunal Regional Federal da 4ª Região ao proferir, *ipsis litteris*: “Na esfera infraconstitucional, o Código Tributário Nacional, norma de caráter complementar, não proíbe a capitalização de juros nem limita a sua cobrança ao patamar de 1% ao mês. pois o art. 161, §1º desse diploma legal prevê que essa taxa de juros somente será aplicada se a lei não dispuser de modo contrário. Assim, não tendo o Código Tributário Nacional determinado a necessidade de lei complementar, pode a lei ordinária fixar taxas de juros diversas daquela prevista no citado art. 161, §1º do CTN, donde se conclui

que a incidência da SELIC sobre os créditos fiscais se dá por força de instrumento legislativo próprio (lei ordinária) sem importar qualquer afronta à Constituição Federal” (TRF- 4ª Região, Apelação Cível 200471100006514, Rel. Álvaro Eduardo Junqueira; 1ª Turma; DJ de 15/06/2005, p. 552).

Com efeito, as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social estão sujeitas não só à incidência de multa moratória, como também de juros computados segundo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, nos termos do art. 34 da Lei nº 8.212/91 que, pela sua importância ao deslinde da questão, o transcrevemos a seguir, com a redação vigente à época da lavratura do presente débito.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

A matéria relativa à incidência da taxa SELIC já foi bater à porta da Suprema Corte de Justiça, que firmou jurisprudência no sentido de sua legalidade, consoante ressaí do julgado a seguir ementado:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. JUROS MORA TÓRIOS. TAXA SELIC. CABIMENTO.

1. O artigo 161 do CTN estipulou que os créditos não pagos no vencimento serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1%, ressalvando, expressamente, em seu parágrafo primeiro, a possibilidade de sua regulamentação por lei extravagante. o que ocorre no caso dos créditos tributários, em que a Lei 9.065/95 prevê a cobrança de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais (art. 13).

2. Diante dai previsão legal e considerando que a mora é calculada de acordo com a legislação vigente à época de sua apuração, nenhuma ilegalidade há na aplicação da Taxa SELIC sobre os débitos tributários recolhidos a destempo, ou que foram objeto de parcelamento administrativo.

3. Também , há de se considerar que os contribuintes têm postulado a utilização da Taxa SELIC na compensação e repetição dos indébitos tributários de que são credores. Assim, reconhecida a legalidade da incidência da Taxa SELIC em favor dos contribuintes, do mesmo modo deve ser aplicada na cobrança do crédito fiscal diante do princípio da isonomia.

4. Embargos de divergência a que se dá provimento. STJ - EREsp nº 396.554/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI; 1ª SEÇÃO; DJ 13/09/2004; p. 167.

Em reforço a tal assertiva jurisdicional, ilumine-se o Enunciado da Súmula nº 03 do Segundo Conselho de Contribuintes, vazado nos seguintes termos:

SÚMULA CARF 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.

Dessarte, se nos afigura correta a incidência de juros moratórios à taxa SELIC, haja vista terem sido aplicados em conformidade com o comando imperativo fixado no art. 34 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 161 *caput* e §1º do CTN, em afinada harmonia com o ordenamento jurídico.

A propósito, repise-se que, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pela Lei nº 8.212/91 plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo, portanto, todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Cumpre ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009

Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Assim emoldurado o quadro jurídico, avulta encontrar-se impedida esta Corte Administrativa de apreciar tal rogativa e reformar a Decisão Recorrida, ao argumento de ilegalidade da aplicação da taxa Selic como juros moratórios, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

É de suma importância ser destacado que os juros moratórios lançados no vertente Auto de Infração incidiram, tão somente, sobre o valor consolidado do tributo devido, mas não sobre a multa moratória, como assim entende o Recorrente.

3.4. DO VALE TRANSPORTE

Malgrado não tenha sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas despendidas pelo sujeito passivo a título de vale-transporte.

Nos exatos termos do art. 22, I da Lei nº 8.212/91, como regra geral, incide contribuição previdenciária sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, salvo as exceções taxativamente previstas no art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91.

Em justa conformidade com o art. 5º do Decreto nº 95.247/87, que regulamenta a Lei nº 7.418/85, o vale-transporte não pode ser pago em dinheiro aos empregados, caso contrário não teríamos um vale. As únicas hipóteses em que o pagamento em dinheiro é permitido vêm previstas no parágrafo único do referido dispositivo legal. O escopo de tal proibição foi, no exercício do válido poder regulamentar do Executivo, impedir que o vale-transporte fosse utilizado para fins diversos do transporte do trabalhador da residência para a empresa e vice-versa, desvirtuando seu caráter social. Assim, apenas o vale-transporte pago nos termos da Lei nº 7.418/1985 está isento da contribuição previdenciária, como se observa no disposto no art. 28, §9º, 'f' da Lei nº 8.212/1991.

No caso em tela, o empregador não efetuou o desconto de 6% do salário básico do empregado, e este benefício não estava previsto no Acordo ou Convenção Coletiva. Tal parcela configurar-se-ia, portanto, autêntico salário, sendo, nessa condição, base de cálculo da contribuição social da empresa sobre a folha de salários, como bem determinou a fiscalização.

Nessa perspectiva, ante a ausência de previsão na legislação do vale-transporte e na legislação previdenciária, o pagamento habitual e em pecúnia de verbas a título de vale transporte não estaria albergado pela norma isentiva, sendo irrelevante que tal acréscimo remuneratório tenha advindo de acordo com convenção coletiva de trabalho, tendo em vista que tais atos não podem dispor em sentido contrário à lei.

Efetivamente, o Superior Tribunal de Justiça comungava o entendimento de que o pagamento habitual e em dinheiro do vale-transporte não estaria abraçado pela regra da não incidência de contribuições previdenciárias, compondo assim o conceito de Salário de Contribuição para todos os fins, uma vez que se configuraria inobservância da legislação de regência, bem como no sentido de que o artigo 5º do Decreto nº 95.247/87 não desbordaria dos limites da Lei nº 7.418/85, porque apenas teria instituído um modo de conceder o benefício que evitaria o desvio de sua finalidade.

Ocorre que, recentemente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 478.410/SP, da relatoria do Min. Eros Grau, publicado em 14/5/2010, decidiu pela inconstitucionalidade da cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago em dinheiro a título de vale-transporte, inaugurando precedente que restou assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA.

1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.

2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.

3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.

4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado.

5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação, não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor.

6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente

aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa.

Recurso Extraordinário a que se dá provimento.

Diante de tal cenário, reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal a inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o benefício do vale-transporte, concedido em pecúnia ou em ticket, fez-se necessária a revisão da jurisprudência da Corte Superior de Justiça, que passou a se manifestar na forma assentada nos seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VALE-TRANSPORTE. PAGAMENTO EM PECÚNIA. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. REVISÃO. NECESSIDADE.

1. O Supremo Tribunal Federal, na assentada de 10.03.2010, em caso análogo (RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau), concluiu que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, já que, qualquer que seja a forma de pagamento, detém o benefício natureza indenizatória. Informativo 578 do Supremo Tribunal Federal.

2. Assim, deve ser revista a orientação pacífica desta Corte que reconhecia a incidência da contribuição previdenciária na hipótese quando o benefício é pago em pecúnia, já que o art. 5º do Decreto 95.247/87 expressamente proibira o empregador de efetuar o pagamento em dinheiro.

3. Recurso especial provido." (REsp 1180562/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/08/2010, DJe 26/08/2010).

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. AUXÍLIO-CRÉCHE. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. AUXÍLIO-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. NÃO-INCIDÊNCIA. ENTENDIMENTO DO STF. REALINHAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2. O acórdão de origem consignou que a parte não comprovou os gastos com o auxílio-creche nem a idade dos beneficiários. Rever tal entendimento demanda reexame da matéria fático-probatória, vedado em Recurso Especial (Súmula 7/STJ).

3. Em razão do pronunciamento do Plenário do STF, declarando a inconstitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas referentes a auxílio-transporte, mesmo que pagas em pecúnia, faz-se necessária a revisão da jurisprudência do STJ para alinhar-se à posição do Pretório Excelso.

4. Recurso Especial parcialmente conhecido e, em parte, provido. (REsp 1.194.788/RJ, Rel. Ministro HERMAN

BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/08/2010, DJe 14/09/2010)

Na mesma esteira, a Advocacia Geral da União – AGU fez publicar a pag. 32 do Diário Oficial da União de 09/12/2011 a súmula nº 60, de 08/12/2011, que desonerou a rubrica em foco da incidência da contribuição previdenciária, mesmo quando paga em pecúnia, ostentando o seguinte enunciado:

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba.

Nesse contexto, não deve persistir, portanto, o lançamento tributário em relação às contribuições previdenciárias incidentes, exclusivamente, sobre os valores equivalentes ao vale-transporte pago em pecúnia aos segurados empregado, em atenção às disposições insculpidas na alínea ‘b’ do inciso II do §6º do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, inserido pela Lei nº 11.941/2009.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

(...)

§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009) (grifos nossos)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

Nesse contexto, portanto, não deve persistir o lançamento tributário em relação às contribuições previdenciárias incidentes, exclusivamente, sobre os valores referentes à parcela relativa ao vale-transporte não descontados dos segurados empregados.

3.5. DA PENALIDADE PECUNIÁRIA PELO NÃO RECOLHIMENTO

Muito embora não tenha sido impugnada pelo sujeito passivo, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à lei aplicável à penalidade pecuniária a ser impingida ao sujeito passivo em razão do não recolhimento tempestivo das contribuições previdenciárias objeto do lançamento ora em debate.

Urge, de plano, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo 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.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado 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, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas 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 derogadas.

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.

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. *Lé com lé, cré com cré.*

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 *pari passu* no terreno, 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.

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 a ambos pela Lei nº 11.941/2009.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, *in casu*, o art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Outrossim, devem, igualmente, ser extirpadas do lançamento as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores referentes à parcela relativa ao vale-transporte não descontados dos segurados empregados.

É como voto.

Processo nº 15504.011101/2009-59
Acórdão n.º **2302-002.353**

S2-C3T2
Fl. 666

Arlindo da Costa e Silva

CÓPIA