



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

**Processo n°** 19515.003963/2010-73  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-002.847 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de novembro de 2013  
**Matéria** Remuneração Indireta: Pro-Labore  
**Recorrente** ALCANCY CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. DISTRIBUIÇÃO AOS SÓCIOS.  
 CARACTERIZAÇÃO COMO *PRO LABORE*.

Incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos pela empresa optante do lucro presumido a título de adiantamento de resultado, quando não restar comprovado que o lucro contábil foi maior que o montante distribuído. Art. 201, § 5º, do RPS/99, aprovado pelo Decreto n° 3.048/99.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

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

JUROS DE MORA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DURANTE PROCESSO ADMINISTRATIVO.

Súmula CARF n° 5: *São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI N° 8.212/91.

As multas previstas anteriormente no artigo 35 da Lei n° 8.212/91 ostentavam natureza mista, punindo a mora e a necessidade de atuação de ofício do aparato estatal (multa de ofício), de sorte que aqueles percentuais devem ser comparados com as disposições hoje contidas no artigo 35-A da Lei n° 8.212/91, para fins de apuração da multa mais benéfica (art. 106, II, c do CTN). Para fatos geradores ocorridos antes da alteração legislativa, aplicam-se as multas então estipuladas no artigo 35 da Lei n° 8.212/91, observado o limite máximo de 75%.

## Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade em dar provimento parcial ao recurso do Auto de Infração de Obrigação Principal, devendo a multa aplicada ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencidos na votação os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96).

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente da Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente da Turma), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e André Luís Mársico Lombardi.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou a impugnação do contribuinte improcedente, mantendo o crédito tributário lançado.

Adotamos trecho do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 181/187), que bem resume o quanto consta dos autos:

*1. O presente processo administrativo é constituído pelo Auto de Infração DEBCAD nº 37.258.519-1, lavrado pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe, relativo à contribuição previdenciária dos segurados contribuintes individuais (sócios), não descontada pela empresa das remunerações pagas aos mesmos, a título de pro labore, nas competências 01/2006 a 12/2006 - não declaradas em GFIP e não recolhidas em época própria.*

*1.1. Importa o crédito no valor de R\$ 80.603,61 (oitenta mil, seiscentos e três reais e sessenta e um centavos), consolidado em 24/11/2010.*

*1.1. O Relatório Fiscal de fls. 88/94, informa que:*

- A ação fiscal foi iniciada em 29/04/2010, data da ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF, onde foi solicitada a apresentação da documentação necessária à verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias.*
- Da documentação apresentada a fiscalização constatou omissão de receitas, por meio das Notas Fiscais de Prestação de Serviços, e a presunção de omissão de receitas decorrentes dos créditos não comprovados do extrato bancário, razão pela qual foi lavrado o AI relativo ao IRPJ e reflexos (processo nº 19515.003387/2010-64) com as infrações de omissão de receitas e presunção de omissão de receitas.*
- Da análise dos extratos bancários fornecidos, durante todo o ano-calendário de 2006, foram identificados lançamentos a débito na conta Unibanco – Ag 7335 – c/c 1046955 com o histórico “PGTO SALÁRIOS”, apesar de não haver empregados na empresa, conforme consulta aos dados constantes da GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social. Como a movimentação financeira não estava integralmente escriturada no Livro Caixa a empresa foi intimada a esclarecer qual o motivo dos pagamentos, a que título eram pagos e os beneficiários. A empresa informou que se tratava de transferências feitas aos sócios a título de distribuição de lucros, não sendo possível, entretanto, a identificação dos valores pagos a cada beneficiário.*

- O Contribuinte entregou a DIPJ 2007, ano-calendário 2006, com opção de tributação pelo Lucro Presumido, mas com valores zerados nos rendimentos e na apuração dos tributos e contribuições;
- Ao comparar o valor do lucro presumido calculado com base na Receita Apurada e os valores pagos aos sócios, identificados nos extratos bancários, constatou a Fiscalização que o Contribuinte distribuiu lucro acima do valor permitido;
- Tendo em vista que **o Contribuinte não apresentou escrituração contábil, que comprovasse que o lucro contábil apurado superava o limite permitido, os valores pagos acima deste limite** foram considerados como pagamento de remuneração a contribuintes individuais – sócios da empresa, a título de “pro labore”, pelo serviço prestado à empresa.
- As remunerações foram apuradas por **aferição indireta**, com base no artigo 33, §§ 3º e 6º, diante da **impossibilidade de identificação dos valores pagos a cada sócio, e considerando-se que a movimentação financeira não estava integralmente escriturada no Livro Caixa, e que não foram apresentados todos os contratos e aditivos com a vinculação do sócio que efetivamente prestou o serviço;**
- Para a determinação da base de cálculo foi calculado o Lucro Presumido (32%) sobre o total das Receitas Apuradas, e deduzidos os tributos correspondentes (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), resultou no total permitido de Lucros a Distribuir. Estes valores foram deduzidos, por trimestre, do total dos lucros distribuídos (valores que constam nos extratos bancários como pagamento de salários), resultando nos Valores Distribuídos a Maior, conforme tabela demonstrativa do item 5.2.2 do Relatório Fiscal.
- Conforme o disposto no artigo 725, do Decreto nº 3000/99 (RIR/99), foi efetuado o reajuste dos Valores Distribuídos a Maior, considerados como pagamento líquido aos contribuintes individuais – sócios, utilizando-se a fórmula de reajustamento da base de cálculo para obtenção do rendimento bruto de acordo com o artigo 20 da Instrução Normativa nº 15/2001. A tabela do item 5.2.4 demonstra o reajuste efetuado;
- O item 7.1 do Relatório Fiscal relaciona os documentos examinados;
- Conforme consta no item 8.3 do Relatório Fiscal, embora o período de apuração auditado seja anterior à edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, foi observado, na aplicação da multa, o princípio da retroatividade benigna, previsto no artigo 106, inciso II, "c" do CTN, comparando-se a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e a imposta pela legislação superveniente, a fim de verificar qual a penalidade menos onerosa ao Contribuinte.

Conforme a planilha comparativa de cálculo constante do ANEXO 4, coluna “MULTA MAIS BENÉFICA”, existem duas situações:

“ANTERIOR” – multa de mora de 24% e Auto de Infração código 68 – competências 02/2006, 03/2006, 05/2006, 06/2006, 08/2006; 09/2006, 11/2006 e 12/2006

“ATUAL” – multa de ofício de 75%, competências 01/2006, 04/2006, 07/2006 e 10/2006.

- O item 10.1 relaciona os demais Autos de Infração lavrados, referentes à contribuições previdenciárias;
- Por não informar a remuneração dos contribuintes individuais – sócios na GFIP, ficou configurada, “em tese”, a prática do crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária, previsto no artigo 337-A, inciso I e III do Código Penal, na redação da Lei nº 9983/2000, motivo pelo qual foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais a ser encaminhada à autoridade competente;

### **DA IMPUGNAÇÃO**

2. A Autuada, depois de ter sido cientificada do Auto de Infração em 27/11/2010 conforme AR fl. 108, impugnou o lançamento, tempestivamente, em 23/12/2010, através do instrumento de fls. 111/115, com juntada de cópia da impugnação interposta nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 19515.003961/2010-84, fls.141/168.

(...)

(destaques nossos)

A 14ª Turma de Julgamento da DRJ do Rio de Janeiro I, como afirmado anteriormente, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado (fls. 179/197).

A recorrente foi intimada da decisão em 26/10/2012 (fls. 200), apresentado Recurso Voluntário em 26/11/2012 (fls. 202/229), no qual alega:

\* a lavratura decorreria do quanto apurado no 19515.003967/2010-51. Portanto, deveria ser reconhecida a conexão;

\* a recorrente, no ano-calendário de 2006, teria submetido seus resultados econômicos ao regime de tributação com base no lucro presumido (artigo 516 e §§, do Decreto nº 3000/99), tendo observado as prescrições legais contidas no art. 10 da Lei nº 9.249/95 e as contidas no artigo 48 da Instrução Normativa nº 93/97, conforme exposto na impugnação interposta no processo administrativo nº 19515.003967/2010-51 e respaldado pelas demonstrações contábeis ali acostadas;

\* discorda da decisão de primeira instância que afirma que o demonstrativo de resultado e balanço patrimonial levantados em 31 de dezembro de 2006 não teria o condão de comprovar o montante do lucro efetivo e que tais documentos constituiriam meros demonstrativos do resultado final da escrituração de cada exercício, de sorte que, somente

através da contabilidade da empresa é que se tornaria possível apurar se o lucro distribuído corresponderia ao lucro efetivo da empresa. Alega que o Código Civil e a Lei das Sociedades Anônimas amparariam a aceitação do demonstrativo de resultado e balanço patrimonial.

\* aduz que, diferentemente do quanto decidido na primeira instância, o fato de a empresa não ter empregados não conduz à conclusão de que a os valores recebidos pelos sócios que excederem ao montante do lucro presumido, sem comprovação de sua natureza, somente pode ser considerado como remuneração pelo trabalho prestado, jamais como remuneração do capital. Também é inexpressivo o fato de o contrato social disciplinar que os sócios teriam direito a uma retirada mensal de *pro labore*, pois trata-se de direito disponível;

\* quanto ao protesto da impugnação por diligência, perícia e juntada de novos documentos, discorda da fundamentação da decisão de primeira instância, aduzindo que, caso se mostrem necessárias, nos termos da Lei nº 9.784/99, devem ser deferidas;

\* requer o afastamento da incidência de juros moratórios equivalentes à Taxa Selic;

\* pleiteia seja suspensa a exigibilidade dos juros moratórios no período compreendido entre a interposição da impugnação e o julgamento do feito fiscal.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

**Conexão.** Alega a recorrente que a lavratura decorreria do quanto apurado no processo nº 19515.003967/2010-51, de sorte que deveria ser reconhecida a conexão entre os processos.

Como já destacado na decisão de primeira instância, o processo nº 19515.003967/2010-51 trata da falta de retenção e recolhimento do IRRF incidente sobre a mesma remuneração paga aos sócios a título de *pro labore*. Portanto, tributo completamente distinto daquele de que tratam os presentes autos.

Em verdade, pelo que consta dos autos, todas as lavraturas, inclusive aquela constante do processo nº 19515.003967/2010-51, decorrem dos fatos apurados no processo nº 19515.003387/2010-64, que trata do IRPJ e reflexos incidentes sobre omissão de receita apurada e sobre os depósitos bancários de origem não comprovada (presunção de omissão de receitas). De novo, tributo de espécie diversa daquela de que versam os presentes autos.

Aliás, cumpre destacar que não se tem notícia de que a recorrente tenha impugnado, no Auto de Infração nº 19515.003387/2010-64, estes fatos originários, dos quais decorreram não só os Autos de Infração relativos às contribuições previdenciárias, mas também o suscitado processo nº 19515.003967/2010-51.

De toda sorte, sendo tributos de natureza diversa, com regulamentações amplamente distintas, mesmo havendo origem fática comum, nada há que justifique ou determine o reconhecimento da conexão entre o processo nº 19515.003967/2010-51 e os Autos de Infração relativos às contribuições previdenciárias. Demais disso, o processo verdadeiramente originário é o de nº 19515.003387/2010-64, que, como visto, trata do IRPJ e reflexos incidentes sobre omissão de receita apurada e sobre os depósitos bancários de origem não comprovada (presunção de omissão de receitas).

**Distribuição de Lucros x Pro-labore.** Como visto, da documentação apresentada à fiscalização durante o procedimento fiscal, apurou-se que a recorrente omitiu receitas descritas em Notas Fiscais de Prestação de Serviços, além de ter omitido as receitas apuradas em depósitos bancários de origem não comprovada (presunção de omissão de receitas). Destes fatos, decorreu, primeiramente, a lavratura do Auto de Infração relativo ao IRPJ e reflexos (processo nº 19515.003387/2010-64).

Ocorre que, da análise dos extratos bancários fornecidos, durante todo o ano-calendário de 2006, foram identificados também lançamentos a débito na conta Unibanco – Ag 7335 – c/c 1046955 com o histórico “PGTO SALÁRIOS”, apesar de não haver empregados na empresa, conforme consulta aos dados constantes da GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social. Como a movimentação financeira não estava integralmente escriturada no Livro Caixa, a recorrente foi intimada a esclarecer qual o motivo dos pagamentos, a que título eram pagos e os beneficiários, sendo informado que se tratava de transferências feitas aos sócios a título de distribuição de lucros, não sendo possível, entretanto, a identificação dos valores pagos a cada beneficiário.

Como a recorrente entregou a DIPJ com opção de tributação pelo Lucro Presumido, mas com valores zerados nos rendimentos e na apuração dos tributos e contribuições, comparou-se o valor do lucro presumido calculado com base na Receita Apurada e os valores pagos aos sócios, identificados nos extratos bancários. De tal cotejamento, apurou-se que a recorrente distribuiu lucro acima do valor permitido. Como a recorrente não apresentou escrituração contábil, que comprovasse que o lucro contábil apurado superava o limite permitido, os valores pagos acima deste limite foram considerados como pagamento de remuneração a contribuintes individuais – sócios da empresa, a título de “pro labore”, pelo serviço prestado à empresa (art. 201, § 5º, do RPS/99).

Importante consignar que as remunerações foram apuradas por aferição indireta, com base no artigo 33, §§ 3º e 6º, diante da impossibilidade de identificação dos valores pagos a cada sócio, e considerando-se que a movimentação financeira não estava integralmente escriturada no Livro Caixa, e que não foram apresentados todos os contratos e aditivos com a vinculação do sócio que efetivamente prestou o serviço.

Em seu recurso, a recorrente aduz que teria submetido seus resultados econômicos ao regime de tributação com base no lucro presumido (artigo 516 e §§, do Decreto nº 3000/99), tendo observado as prescrições legais contidas no art. 10 da Lei nº 9.249/95 e as contidas no artigo 48 da Instrução Normativa nº 93/97, conforme exposto na impugnação interposta no processo administrativo nº 19515.003967/2010-51 e respaldado pelas demonstrações contábeis ali acostadas. Ora, a recorrente entregou a DIPJ 2007 (ano-calendário 2006) com valores zerados nos rendimentos e na apuração dos tributos e contribuições. Como, então, pode ter observado as aludidas prescrições legais? É evidente que não respeito as normas aplicáveis. Ademais, é preciso considerar que não apresentou escrituração contábil que comprovasse que o lucro contábil apurado superava o limite permitido. Por tal razão, não há como se aceitar o demonstrativo de resultado e balanço patrimonial levantados em 31 de dezembro de 2006. Como afirmado na decisão de primeira instância, somente com o exame da contabilidade da empresa é que se torna possível apurar se o lucro distribuído corresponde ao lucro efetivo da empresa.

Também alega a recorrente que o fato de a empresa não ter empregados não conduz à conclusão de que a os valores recebidos pelos sócios que excederem ao montante do lucro presumido, sem comprovação de sua natureza, somente pode ser considerado como remuneração pelo trabalho prestado, jamais como remuneração do capital. Acrescenta que seria inexpressivo o fato de o contrato social disciplinar que os sócios teriam direito a uma retirada mensal de *pro labore*, pois trata-se de direito disponível.

Na realidade, estes argumentos do decisório de primeira instância mostram-se apenas como alegações adicionais, a reforçar o procedimento de aferição indireta e a demonstrar a obscuridade dos procedimentos adotados pela recorrente. Ao final, apenas atestam a esdrúxula situação da empresa não ter nenhuma espécie de mão de obra remunerada

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

Autenticado digitalmente em 04/12/2013 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 04/12/2013 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/12/2013 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 07/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

e o não cumprimento das disposições societárias que estabelecem a remuneração dos sócios pelos serviços prestados.

O fato que, verdadeiramente, importa destacar é apenas um: não foi comprovada a existência de lucro contábil acima do lucro apurado na sistemática do lucro presumido, razão pela qual foram tributados os valores pagos acima deste limite (reajustados nos termos do art. 725 do RIR/99, aprovado Decreto nº 3.000/99).

Vejamos a apuração discriminada no Relatório Fiscal:

Trimestre	1o.	2o.	3o.	4o.	Total
(+) Lucro presumido	R\$42.361,53	R\$44.557,78	R\$44.665,48	R\$41.074,08	R\$172.658,87
(- Tributos Correspondentes					
IRPJ	R\$6.354,22	R\$6.683,66	R\$6.699,82	R\$6.161,11	R\$25.898,81
CSLL	R\$3.812,53	R\$4.010,19	R\$4.019,88	R\$3.696,65	R\$15.539,25
PIS	R\$860,43	R\$905,06	R\$907,25	R\$834,31	R\$3.507,05
CÓFINS	R\$3.971,38	R\$4.177,28	R\$4.187,38	R\$3.850,69	R\$16.186,73
(=) Lucros a distribuir	R\$27.362,97	R\$28.781,59	R\$28.851,15	R\$26.531,32	R\$111.527,03
Lucros distribuídos (constam nos extratos bancários como pagamento de salários)	R\$101.487,45	R\$110.798,59	R\$108.438,30	R\$96.406,22	R\$417.130,56
Valores distribuídos a maior	R\$74.124,48	R\$82.017,00	R\$79.587,15	R\$69.874,90	R\$305.603,53

Como visto, são claros e acertados os critérios utilizados pela autoridade fiscal, não remanescendo nenhuma dúvida quanto à legitimidade do lançamento.

Nesse sentido, já se posicionou a Coordenação-Geral de Tributação da RFB, conforme se depreende da Solução de Consulta nº 76/2010:

**Solução de Consulta nº 76, de 3 de setembro de 2010**

*ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias*

**EMENTA:** SOCIEDADE EMPRESÁRIA. LUCRO DISTRIBUÍDO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. Os valores pagos aos sócios de sociedade empresária a título de lucro ou de antecipação de lucro **não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária se houver escrituração contábil regular por meio dos livros Diário e Razão, com discriminação da remuneração decorrente do trabalho e da proveniente do capital social, independentemente do regime de tributação adotado pelo contribuinte.**

**DISPOSITIVOS LEGAIS:** Constituição Federal, art. 195, I, "a"; Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto Nº 3.048/1999, art. 201, §§ 1º e 5º, art. 225, II e § 13; Instrução Normativa RFB Nº 971/ 2009, art. 57, II, e §§ 5º e 6º.

(destaques nossos)

Portanto, conclui-se que razão nenhuma assiste à recorrente.

**Protesto por provas.** A recorrente, quanto ao protesto feito na impugnação por diligência, perícia e juntada de novos documentos, discorda da fundamentação da decisão de primeira instância, aduzindo que, caso se mostrem necessárias, nos termos da Lei nº 9.784/99, devem ser deferidas.

Primeiramente, deve-se ressaltar que a recorrente não especifica qual prova pretenderia produzir. Portanto, a divagação mostra-se meramente teórica, sem qualquer efeito prático, até porque nenhum documento foi carreado aos autos junto ou após a apresentação do Recurso Voluntário.

Quanto ao acórdão *a quo*, o decisório restringiu-se a ressaltar que a produção de provas deve atender ao artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, que já contempla o princípio da verdade material, excepcionando as situações em que a prova documental deve ser apreciada, mesmo tendo sido apresentada após a impugnação.

Sendo assim, seja porque a argumentação da recorrente está despida de qualquer repercussão concreta, seja porque o decisório, sem analisar qualquer situação fática, limitou-se a apontar a regra jurídica aplicável à situação hipotética, o inconformismo da recorrente deve ser rechaçado.

**Taxa Selic.** A recorrente requer o afastamento da incidência de juros moratórios equivalentes à Taxa Selic. Especificamente quanto à aplicação da Taxa Selic como juros moratórios tem-se a Súmula CARF nº 4:

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

Portanto, não há qualquer viabilidade jurídica para o acatamento, por esta instância recursal, do pleito da recorrente.

**Juros Moratórios. Suspensão da Exigibilidade.** A recorrente pleiteia ainda seja suspensa a exigibilidade dos juros moratórios no período compreendido entre a interposição da impugnação e o julgamento do feito fiscal.

A respeito do tema cumpre citar a Súmula CARF nº 4:

*Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

Portanto, da mesma forma, não há qualquer viabilidade jurídica para o acatamento, por esta instância recursal, do pleito da recorrente.

**Multas. Direito Intertemporal.** Impõe-se a esta instância julgadora analisar questão de ordem pública, referente à retroatividade benigna da multa aplicada.

O art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, na época dos fatos geradores, assim dispunha a respeito das **multas de mora, aplicáveis, inclusive, nas hipóteses de lançamento de ofício:**

**Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).**

**I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:**

a) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) sete por cento, no mês seguinte;

c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

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

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

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

b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;

c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

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

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

**III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:**

a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;

c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

**c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).**

**d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).**

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

(destaques nossos)

Verifica-se dos trechos destacados que a multa prevista anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 era aplicável em diversas situações, inclusive no lançamento de ofício (“créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento”) e com percentuais que avançavam não só em relação ao tempo de mora como também em razão da fase processual ou procedimental (lançamento, inscrição em dívida ativa, ajuizamento da execução fiscal, etc.). Nesse sentido, conclui-se que, a despeito de ser intitulada de multa de mora, **punia não só a prática do atraso, mas também a necessidade de movimentação do aparato estatal** que cumpria o dever de ofício de se mobilizar para compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo, agora, acompanhado da denominada multa de ofício.

Ora, multa de mora pressupõe o recolhimento espontâneo pelo contribuinte e a multa de ofício tem como premissa básica a atuação estatal. Destarte, se o dispositivo reuniu duas hipóteses de naturezas jurídicas distintas, pouco importa a denominação utilizada pelo legislador (“multa de mora”), sendo de se reconhecer, conforme o caso, de que instituto jurídico efetivamente está se tratando.

Isso importa no caso em comento porque os dispositivos legais que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias sofreram profundas alterações pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Pode-se afirmar, de pronto, que a legislação ora vigente faz distinção mais precisa entre multa de mora e multa de ofício, não incidindo no equívoco terminológico da redação vigente à época dos fatos geradores.

É sabido que em razão do que dispõe o art. 144 do CTN, vigora com intensidade no Direito Tributário o princípio geral de direito intertemporal do *tempus regit actum*, de sorte que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Ocorre que, apesar do princípio de direito intertemporal citado, o art. 106, II, ‘c’ do CTN, prevê a retroatividade benigna em matéria de infrações tributárias:

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

(...)

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

(...)

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

Portanto, é preciso reconhecer que se aplica a lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, exceto se nova legislação cominar penalidade menos severa.

Importa-nos aqui, não a multa de mora, que continua prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 61 da Lei nº 9.430/96, mas a multa de ofício, hoje estabelecida no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

**Lei nº 8.212/91:**

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

**Lei nº 9.430/96:**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de*

*pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

(...)

Se cotejarmos os percentuais de multa previstos no antigo artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com o percentual de multa previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, concluiremos que, a princípio, a multa prevista na legislação pretérita, vigente à época dos fatos geradores, é menor e, portanto, mais benéfica que a multa estabelecida na novel legislação.

Sendo assim, entende-se que deveria a autoridade fiscal lançadora ter comparado a multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com a multa hoje prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Se tivesse efetuado tal comparativo, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91.

Todavia, a autoridade fiscal, aplicando o Parecer PGFN CAT nº 443/2009, efetuou comparativo considerando, a soma da sanção decorrente de infração à obrigação principal (recolhimento do tributo) com a sanção decorrente de infração à obrigação acessória (declaração em GFIP), como se ambas tivessem sido substituídas pela multa de ofício ora estipulada no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Assim, foi levada ao equívoco de que a legislação superveniente seria mais benéfica (multa de ofício de 75%) **em algumas competências**.

Como a sanção por descumprimento de obrigação principal e a sanção por descumprimento de obrigação acessória têm natureza distintas, o comparativo sempre deve ser feito entre sanções decorrentes de infrações às obrigações principais ou entre sanções decorrentes de infrações às obrigações acessórias, nunca mesclando ou somando umas e outras.

Como afirmado, se tivesse procedido na forma proposta, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 para todas as competências. E afirma-se “a princípio”, pois, em certas circunstâncias, ainda que eventuais e futuras, os percentuais antes previstos no artigo 35 podem se mostrar mais gravosos, na hipótese de crédito inscrito em dívida ativa, após o ajuizamento da ação fiscal (antigo artigo 35, III, alíneas *c* e *d*, da Lei nº 8.212/91). Portanto, apenas nestas situações específicas é que a aplicação da novel legislação deve prevalecer.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL devendo, à multa pelo descumprimento de obrigação principal, ser aplicadas as disposições do art. 35, II, da Lei nº. 8.212/91, na redação dada pela Lei nº. 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Processo nº 19515.003963/2010-73  
Acórdão n.º **2302-002.847**

**S2-C3T2**  
Fl. 240

---

CÓPIA