



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721793/2011-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.284 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2023
Recorrente ASSOCIAÇÃO PROFISSIONALIZANTE BM&FBOVESPA - APBM&FBOVESPA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

A empresa é obrigada a arrecadar e recolher as contribuições dos segurados contribuintes individuais, descontando-as da respectiva remuneração, sendo que o desconto sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de recolher ou arrecadou em desacordo com a legislação.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA DE OFÍCIO

Para fins de aplicação da penalidade mais benéfica ao contribuinte, as multas de mora e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP devem ser comparadas, de forma individualizada, com aquelas previstas, respectivamente, nos art. 35 e 32 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09.

AÇÃO JUDICIAL DESFAVORÁVEL. INOCORRÊNCIA DA SUSPENSÃO DO CRÉDITO.

Na ausência de suspensão da exigibilidade do crédito, nos termos do artigo 151, IV e V do Código Tributário Nacional, não há que se falar em exclusão da multa aplicada e, muito menos, da exclusão dos juros de mora, não contemplada pelo Art. 63. da Lei 9.430/96.

CO-RESPONSABILIDADE.

O Relatório de Vínculos não tem como escopo incluir os diretores da empresa no pólo passivo da obrigação tributária, mas sim listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, possam ser responsabilizadas na esfera judicial, nos termos do § 3º do art. 4º da Lei n-6.830/80.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDENCIA.

Sendo o crédito tributário constituído de tributos e/ou multas punitivas, o seu pagamento extemporâneo acarreta a incidência de juros moratórios sobre o seu total.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto aos levantamentos C2 e C22, vencidos os Conselheiros Douglas Kakazu Kushiya, Fernando Gomes Favacho e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que deram provimento ao recurso nessa parte. Quanto às demais matérias, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna, no caso de descumprimento de obrigação principal, mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91, e, em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude o inciso IV e § 5º, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91. O Conselheiro Fernando Gomes Favacho manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão 1649.808 14ª Turma da DRJ/SP1, fls. 398 a 420.

Trata de autuação referente a Contribuições Sociais Previdenciárias e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

1. O presente processo administrativo é constituído por três Autos de Infração (AI), lavrados pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe, relativos a contribuições sociais, incidentes sobre a remuneração paga a empregados e contribuintes individuais, no período de 01/01/2007 a 31/12/2007:

- DEBCAD nº 37.352.487-0 AIOP onde foi apurado crédito referente às contribuições devidas à Seguridade Social: parte da empresa e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), previstas no art. 22, incisos I, II e III, da Lei 8.212/91, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, não declaradas em GFIP. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multa, de R\$ 1.642.756,93 (um milhão, seiscentos e quarenta e dois mil setecentos e cinquenta e seis reais e noventa e três centavos), consolidado em 18/11/2011. Os fatos geradores foram incluídos nos levantamentos El - CONTRIB EMPREG N DECL EM GFIP. Cl - Cl NÃO ATLETAS NÃO DECL GFIP, Cu - Cl NÃO ATLETAS NÃO DECL GFIP, C2 - Cl ATLETAS NÃO DECL GFIP e C21 - Cl ATLETAS NÃO DECL GFIP

- DEBCAD nº 37.352.488-9 AIOP - onde foi apurado crédito à contribuição de 11% à Seguridade Social, devida pelos segurados contribuintes individuais, incidente sobre o total de suas remunerações, cuja arrecadação e recolhimento é de responsabilidade da empresa tomadora do serviço, conforme dispõe o artigo 4º da Lei nº 10.666/2003, com nova redação dada pela Lei nº 11.933/2009, e o artigo 216.I, "a", do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, com redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multa, de R\$ 826.137,12 (oitocentos e vinte e seis mil cento e trinta e sete reais e doze centavos), consolidado em 18/11/2011. As remunerações pagas também não foram declaradas em GFIP. Os fatos geradores foram incluídos nos levantamentos Cl - Cl NÃO ATLETAS NÃO DECL GFIP. CII - Cl NÃO ATLETAS NÃO DECL GFIP, C2 - Cl ATLETAS NÃO DECL GFIP e C21 - Cl ATLETAS NÃO DECL GFIP.

- DEBCAD nº 37.352.489-7 AIOP onde foi apurado crédito referente às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos

- Terceiros (FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE).. incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e não declarada em GFIP. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multa, de R\$ 27.356,07 (vinte e sete mil trezentos e cinquenta e seis reais e sete centavos), consolidado em 18/11/2011. Os fatos geradores foram incluídos no levantamento El - CONTRIB EMPREG N DECL EM GFIP

- DEBCAD nº 37.352.490-0 AIOA onde foi apurado o crédito referente à multa aplicada por descumprimento da obrigação acessória prevista no Art.32, inciso IV, e § 5º, da Lei 8.212/91 (omissão de contribuições nas GFIP). A multa aplicada corresponde ao montante de R\$ 137.198,70 (cento e trinta e sete mil cento e noventa e oito reais e setenta centavos).

1.1. O Relatório Fiscal (fls.38/56), informa que:

- O contribuinte apresentou GFIP para o período de 01/2007 a 09/2007, nas quais relacionou segurados empregados e alguns contribuintes individuais que a ele prestaram serviços naquele período. Nas competências 10/2007, 11/2007 e 12/2007, não houve qualquer informação nas GFIP, nem sequer houve entrega de GFIP sem movimentação.

- Em tais GFIP, informou o código FPAS 639, destinado às entidades beneficentes de assistência social, com isenção concedida na forma do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, deixando, assim, de declarar as contribuições previdenciárias patronais previstas nos incisos I, II e III do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, bem como as contribuições destinadas a outras entidades e fundos

- A entidade, entretanto, não reúne as condições previstas no artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 para o gozo do benefício da isenção das contribuições previdenciárias, uma vez que não é reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou municipal (inciso 1), e não é portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos (inciso II).

Para o desenvolvimento de suas atividades a entidade utilizou-se de profissionais sem vínculo empregatício (contribuintes individuais não atletas). Embora o contribuinte tenha informado em GFIP os fatos geradores das contribuições previdenciárias de alguns desses contribuintes individuais, deixou de prestar informações em relação a diversos outros e de recolher as correspondentes contribuições previdenciárias.

Mesmo em relação aos contribuintes individuais informados em GFIP, deixou de declarar naquele documento as contribuições patronais devidas, uma vez que se utilizou do código FPAS 639, destinado às entidades beneficiárias de isenção.

Dentre as atividades empreendidas pela APBM&FBOVESPA para cumprimento de seus objetivos sociais, está o patrocínio de diversos atletas de esportes olímpicos, aos quais são destinadas remunerações mensais definidas em contrato. A relação da Associação com tais atletas é regida por contrato firmado entre as partes, que tem como objeto a admissão dos atletas no Clube de Atletismo BM&F, gerido pela APBM&F, e o patrocínio de suas atividades desportivas. Essa relação torna o atleta sob contrato segurado obrigatório da Previdência Social, na qualidade de contribuinte individual, nos termos do artigo 12, V, "g", da Lei nº 8.212/1991. Contudo, no ano de 2007 o contribuinte não declarou na GFIP os fatos geradores das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas aos atletas e não descontou as contribuições e, tampouco, efetuou os correspondentes recolhimentos.

- As bases de cálculo das contribuições referentes aos segurados empregados foram apuradas por meio das folhas de pagamento e das GFIP, enquanto que as bases de cálculo das contribuições dos segurados contribuintes individuais não atletas foram apuradas na contabilidade da empresa.

- Em relação aos segurados contribuintes individuais atletas, em atendimento ao Termo de Intimação fiscal nº 002, a entidade apresentou à fiscalização uma planilha, discriminada por mês e por beneficiário, com as remunerações pagas. Essa planilha difere das informações prestadas pela empresa na DIRF, referente aos mesmos beneficiários, e, no total, é bastante inferior. Em razão de tal discrepância, para efeito de levantamento do débito, a fiscalização considerou sempre o maior valor entre aqueles informados na DIRF e na planilha, conforme demonstrado no Anexo V (fls. 104/128).

1.2. Consoante consta no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (fls. 233/236), os valores dos recolhimentos feitos por meio de GPS, apresentadas pela empresa, foram considerados pela Fiscalização e abatida a totalidade dos créditos lançados nos levantamentos G1 EMPREGADOS DECL EM GFIP - contribuições declaradas em GFIP, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados; G2 -CONTR INDIV NÃO ATLETAS - contribuições declaradas em GFIP, incidentes sobre as remunerações pagas a trabalhadores autônomos diversos, cuja base de cálculo foi declarada em GFIP com código FPAS incorreto (639- destinado às entidades isentas) .

1.3. Assim, no presente lançamento foram lançadas contribuições incidentes sobre a remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, remunerações estas não declaradas em GFIP e demonstradas no Anexo 1 (fls. 57/100).

1.4. Conforme demonstrado nas planilhas dos Anexos II, III e IV (fls. 101/103), tendo em vista as modificações havidas no ordenamento jurídico introduzidas pela MP 449/2008 - convertida na Lei nº 11.941/2009, e em atenção ao quanto disposto no Código Tributário Nacional, art. 106. II, 'c' que trata da aplicação pretérita de penalidades introduzidas por legislação nova, efetuou a comparação das multas aplicáveis de maneira a aplicá-las da forma mais favorável ao sujeito passivo, resultando, nas competências 01/2007 a 09/2007, a aplicação da multa prevista na legislação vigência à época dos fatos geradores que se demonstrou mais benéfica ao contribuinte (multa de mora de 24%, nos AIOP DEBCAD nº 37.352.487-0 e 37.352.488-9, com a multa prevista no art. Art.32. inciso IV, e § 5º da Lei 8.212/91,

aplicada no AIOA DEBCAD nº 37.352.490-0 . Nas competências 10/2007 a 12/2007 foi aplicada a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996. na redação dada pela Lei n.º 11.488/2007. nos AIOP DEBCAD nº 37.352.487-0 e 37.352.488-9. juntamente com o montante das contribuições previdenciárias devidas .

1.5. Tendo o sujeito passivo deixado de informar como devidas, em GFIP. as contribuições lançadas, o que configura, em tese. a conduta típica prevista no inciso III. do art. 337-A. do Decreto Lei nº 2848/40, razão pela qual foi emitida Representação Fiscal Para Fins Penais - Processo nº 19515.721796/2011-27, juntada por apensação ao presente processo.

DA IMPUGNAÇÃO

2. Devidamente cientificada, em 28/11/2011. a Notificada, dentro do prazo regulamentar (28/12/2011) contestou o lançamento através do instrumento de fls. 275/304, onde alega em síntese:

2.1. que cumpriu todos os requisitos previstos no artigo 14, do Código Tributário Nacional, razão pela qual faz jus ao gozo da imunidade tributária disposta no artigo 195. § 7º, da Constituição Federal, o que fundamenta e justifica a ausência de recolhimento das contribuições sociais disciplinadas pela Lei nº 8.212/91;

2.2. que ajuizou a Ação Ordinária nº 2003.61.00.014513-2, na qual foi deferido pedido de concessão de tutela antecipada, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga aos seus trabalhadores e prestadores de serviço, cuja sentença de mérito lhe foi desfavorável, o que ensejou a interposição do competente recurso de apelação, recebido com efeito suspensivo, que atualmente aguarda julgamento perante o Tribunal Regional Federal da Terceira Região, do que se concluiu que permanece inalterado o reconhecimento do seu direito de gozo da imunidade tributária e. conseqüentemente, da total inexigibilidade do recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores que lhe prestam serviços;

2.3. que as autuações fiscais, além de conterem patente vício de legalidade, estão fundadas em argumentos incompatíveis com a realidade dos fatos e com a legislação em vigor.

Das Preliminares

2.4. que não obstante a vinculação do presente processo administrativo com a Ação Ordinária n.º 2003.61.00.014513-2, não há que se falar em renúncia ao contencioso administrativo federal, tendo em vista que na referida ação judicial busca-se o reconhecimento da imunidade tributária, em conformidade com o disposto no artigo 195, 7º. da Constituição Federal e no artigo 14, do Código Tributário Nacional e, por outro lado,, no presente processo administrativo discute-se não só a ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias. mas também outros temas, tais como: a ilegal cobrança de multa e juros de mora, a ilegal majoração da multa de mora no tempo, a natureza dos pagamentos feitos aos atletas, a multa por descumprimento de obrigação acessória e a inclusão dos diretores no pólo passivo das autuações:

2.5. que toda a argumentação apresentada pela Autoridade Fiscalizadora, para fundamentar o lançamento fiscal, consiste na afirmação de que o valor do patrocínio possui natureza remuneratória e, portanto, sujeitar-se-ia à incidência das contribuições previdenciárias. no entanto, as autuações contemplam outros valores, não havendo, nos autos, qualquer elemento fático que dê suporte à tributação dos valores pagos que não se refiram, exclusivamente, ao patrocínio, o que constitui afronta ao disposto no art. 142, do CTN e aos Princípios da Legalidade, da Ampla Defesa e do Contraditório, razão pela qual. impõe-se a decretação da nulidade do lançamento;

Do Mérito

2.7. que o não recolhimento das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos a segurados empregados e contribuintes individuais decorre da decisão judicial nos autos da Ação Ordinária n.º 2003.61.00.014513-2, razão pela qual o crédito correspondente não pode prosperar, uma vez caracterizada a suspensão do mesmo, nos termos do art. 151, V. do CTN;

2.8. que em relação aos pagamentos de patrocínio aos atletas, cabe salientar que a legislação estabeleceu uma única hipótese em que o patrocínio ensejaria o recolhimento de contribuições previdenciárias. que não está vislumbrada no presente caso, qual seja: aquela prevista no artigo 22, §§ 6º e seguintes da Lei n.º 8.212/91. dirigida somente às associações desportivas que mantêm equipe profissional de futebol;

2.9. que se levarmos em consideração que a Impugnante não mantém equipe de futebol profissional, não está preenchida, no presente caso, a hipótese de incidência de contribuição previdenciária sobre valor relativo a patrocínio, devendo ser destacado que o valor do patrocínio em discussão não é recebido pela Impugnante, mas sim pago por ela a atletas, fato que reforça a ausência de configuração da hipótese de incidência de contribuição previdenciária.

2.10. que o valor do patrocínio é definido discricionariamente pela Impugnante e está relacionado única e exclusivamente às características pessoais do atleta (e não ao que ele executa), diferentemente do que ocorre num típico contrato de prestação de serviços, em que o seu objeto é o fator determinante na definição da remuneração devida.

2.11. que os pagamentos de patrocínio realizados pela Impugnante são totalmente distintos entre os atletas, não obstante eles (os atletas) estejam sujeitos às mesmas diretrizes para fazer jus ao patrocínio.

2.12. que tais fatos corroboram a ausência de vinculação entre o valor do patrocínio e os serviços supostamente prestados pelos atletas, motivo pelo os autos de infração não podem prosperar.

2.13. que caso não se acolham os argumentos acima expostos, fato é que a natureza dos pagamentos realizados pela Impugnante se assemelham, por suas essência e finalidade, ao denominado "direito de imagem", isto porque, conforme disposição expressa dos Contratos de Patrocínio firmados entre a Impugnante e os seus patrocinados, a Impugnante tinha o direito exclusivo de imagem dos atletas;

2.14. que, tendo em vista que a natureza jurídica da cessão de direitos de uso de imagem é eminentemente civil, totalmente destituída de natureza salarial, está fora do alcance da incidência de contribuições previdenciárias. por ausência de disposição legal nesse sentido.

2.15. que estando o crédito tributário com sua exigibilidade suspensa, em virtude de decisão judicial, nos termos do artigo 151, IV e V do Código Tributário Nacional³, não há que se falar em descumprimento de obrigação tributária ou inadimplência, razão pela qual, também descabe, no presente lançamento, a manutenção da multa de ofício e dos juros moratórios.

2.16. que os juros considerados no cálculo do pretense crédito tributário não poderão incidir sobre a multa de mora e a multa punitiva aplicadas, por absoluta ausência de previsão legal., isso porque, o artigo 13, da Lei 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos;

2.17. que as multas relativas ao processo administrativo fiscal previdenciários sofreram relevantes alterações por intermédio da Medida Provisória n.º 449/08, posteriormente

convertida na Lei n.º 11.941/09, visando a unificação da metodologia de cálculo das multas.

2.18 que é incorreto o procedimento adotado pela Agente Fiscal na definição da multa mais benéfica ao contribuinte, conforme determina o art. 106. II. "c" do CTN. devendo ser o mesmo revisto, a fim de se adequar à legislação atualmente em vigor, já que. sem muito esforço de raciocínio, conclui-se que a atual metodologia é mais benéfica;

2.19. que o valor da multa punitiva por descumprimento de obrigação acessória, também em discussão nos autos, foi calculado nos termos do artigo 32, inciso IV, §5º da Lei n.º 8.212/91, no entanto, em 04/12/2008 (ou seja, muito antes da lavratura do presente auto de infração) entraram em vigor as disposições normativas veiculadas pela Medida Provisória n.º 449/08, posteriormente convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, dentre as quais a inovação introduzida pelo art. 32-A da Lei 8.212/91. que deve ser aplicada no presente caso.

2.20. que é ilegal a majoração da multa de mora, pelo decurso de tempo, em percentual superior ao limite de 20%. fixado pelo art. 61. parágrafo 2º, da Lei 9.430/96. conforme dispõe a nova redação dada pela MP nº 449/2008 ao art. 35 da Lei 8.212/91;

2.21. que devem os diretores da Impugnante ser excluídos da "Relação de Vínculos" do presente processo administrativo, já que as únicas hipóteses legais em que pessoas distintas do contribuinte poderiam ser solidariamente responsabilizadas pelo cumprimento de obrigações tributárias, estão previstas nos arts 134 e 135 do CTN, sendo que tais hipóteses não ocorreram no presente caso, não podendo ser presumidas.

DO PEDIDO

3. Pelas razões expostas a impugnante solicitou que:

a) sejam julgados integralmente nulos os autos de infração, tendo em vista a suspensão da exigibilidade do pretensão crédito tributário (artigo 150, IV, do CTN), ou senão, pela ausência de liquidez e certeza dos autos de infração, em flagrante erro cometido para formação da base de cálculo;

b) seja julgada integralmente improcedente a parte dos autos de infração impugnada, uma vez que os argumentos que fundamentam a cobrança são improcedentes:

c) independentemente do acolhimento de um dos pedidos acima, que seja revista a multa e os juros aplicados, adequando-se ao disposto no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional, bem como seja afastada a progressividade da multa de mora aplicada;;

d) por fim, sejam imediatamente excluídas as pessoas arroladas no "Relatório de Vínculos" do pólo passivo da autuação fiscal que seja totalmente acolhida a defesa a fim de que seja decretada a insubsistência do lançamento, com o cancelamento do débito.

É o relatório

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão ao contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

DISCUSSÃO JUDICIAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO. RENÚNCIA

A propositura de ação judicial antes do lançamento implica renúncia ao contencioso administrativo no tocante à matéria em que os pedidos administrativo e judicial são idênticos, devendo o julgamento ater-se à matéria diferenciada.

DESCRIÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. ATO VINCULADO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no lançamento que conta com a enumeração exaustiva dos fundamentos legais e descreve completamente a infração, praticando ato administrativo vinculado em observância a dever de ofício.

O Auto de Infração (AI) que se encontra revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática. bem como os pressupostos de liquidez e certeza, pode ser exigido nos termos da Lei.

Não há cerceamento de defesa quando o Auto de Infração (AI) e seus anexos integrantes são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando estejam discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam as autuações, tendo sido observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS SOBRE MULTA. TAXA SELIC. RETRO ATIVIDADE BENIGNA. INOCORRÊNCIA DA SUSPENSÃO DO CRÉDITO.

A multa, seja ela de ofício, de mora ou por descumprimento de obrigação acessória, é parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do vencimento do crédito.

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 em lei.

Na ausência de suspensão da exigibilidade do crédito, nos termos do artigo 151, IV e V do Código Tributário Nacional, não há que se falar em exclusão da multa aplicada e, muito menos, da exclusão dos juros de mora, não contemplada pelo Art. 63. da Lei 9.430/96.

CO-RESPONSABILIDADE.

O Relatório de Vínculos não tem como escopo incluir os diretores da empresa no pólo passivo da obrigação tributária, mas sim listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, possam ser responsabilizadas na esfera judicial, nos termos do § 3º do art. 4º da Lei n-6.830/80.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS.

Tendo a empresa remunerado segurados empregados e contribuintes individuais com verbas intearantes do salário-de-contribuição previdenciário, torna-se obrigada ao recolhimento das contribuições patronais incidentes sobre tais valores, conforme determina o art. 22, 1, II e III da Lei 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

A empresa é obrigada a arrecadar e recolher as contribuições dos segurados contribuintes individuais, descontando-as da respectiva remuneração, sendo que o desconto sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de recolher ou arrecadou em desacordo com a legislação. Art. 4º da Lei 10666/03 c/c art. 33, § 5º. da Lei 8.212/91.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91.

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - CFL 68.

Prática infração a empresa que não informar em GFIP todos os dados relacionados a fatos geradores, bases de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária, conforme dispõe o art. 32. inciso IV, e § 5º. da Lei 8.212/91.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O interessado interpôs recurso voluntário às fls. 423 a 465, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações.

Por questões didáticas, analisar-se-á as questões recursais em tópicos separados.

1 - PRELIMINARMENTE

1.1 Inexistência de renúncia ao contencioso administrativo, ausência de Concomitância.

Ao discordar do posicionamento da decisão de primeira instância de que existe a concomitância de ações, a recorrente menciona que, tal posicionamento não se sustenta, uma vez que a presente autuação não subsiste independentemente da condição de imune ou isenta da Recorrente, já que eivada de irregularidades que impedem sua permanência.

Segundo os argumentos da recorrente, caso seja proferida decisão final favorável à contribuinte na ação ordinária nº 2003.61.00.014513-2, para reconhecer sua condição de imune à incidência de contribuições previdenciárias, caso seja mantida a autuação, a referida decisão judicial produzirá efeitos no sentido de extirpar a incidência das contribuições sobre quaisquer pagamentos realizados pela recorrente, uma vez que o objeto da ação declaratória é mais abrangente, atingindo os fatos geradores abarcados pela presente autuação; pois, a referida ação declaratória visa obter o reconhecimento da inexistência de relação jurídico-tributária entre a recorrente e a União Federal no que tange à incidência de contribuições previdenciárias.

Para a recorrente, segundo o posicionamento jurisprudencial, bem como pelas demais razões que demonstram os equívocos cometidos pela Fiscalização, os quais impedem a permanência da presente autuação, não há que se falar em concomitância relacionada à ação judicial.

Da análise do resultado da suscitada ação judicial, já transitada em julgado, tem-se que a mesma foi desfavorável às aspirações da recorrente no sentido de que fosse garantida a sua imunidade tributária. Por conta disso, considerando que o argumento basilar da recorrente, é no sentido de que, caso seja proferida decisão final favorável à mesma na ação ordinária nº 2003.61.00.014513-2, para reconhecer sua condição de imune à incidência de contribuições previdenciárias e, que a referida decisão não lhe foi favorável; entendo que não devem ser acatadas suas alegações preliminares calcadas na referida ação judicial.

Portanto, independente da questão relacionada à ação judicial, entendo que foi correta a decisão de primeira instância ao argumentar que o processo administrativo deve prosseguir em relação às matérias diferenciadas, não submetidas ao contencioso judicial, pois a existência de ação judicial à época não deveria prejudicar, o controle da legalidade dos atos administrativos, dentre os quais figura como espécie o lançamento tributário.

2 - DO DIREITO

2.1 - Indevida desconsideração dos contratos de patrocínio

Em suas alegações, a recorrente argumenta que a fiscalização não se desincumbiu de sua obrigação ao optar pela desconsideração dos contratos de patrocínio, pois, para que pudesse desconsiderar os contratos de patrocínio, a mesma deveria ter comprovado que não se tratavam dessa espécie jurídica, mas sim da efetiva contratação de prestador de serviço, enquadrado como contribuinte individual, cujos pagamentos se caracterizariam como remuneração sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias.

No caso, para a recorrente, a fiscalização deveria ter provado que os referidos contratos foram desvirtuados para que tivessem a finalidade exclusiva de divulgar a imagem da recorrente, entretanto, inexistente tal comprovação, até porque não houve simulação e os contratos de patrocínio objeto das autuações são efetivamente válidos e se prestaram à finalidade real para o qual foram celebrados, ou seja, auxiliar no desenvolvimento de atletas amadores. Portanto,

para a recorrente, a fiscalização se ateve somente às obrigações contratuais que estipulam ao atleta o uso dos materiais esportivos fornecidos pela recorrente, desconsiderando completamente todas as demais cláusulas que fortemente caracterizam a tipicidade do contrato pela natureza para a qual foi celebrado.

Através de uma visão geral do recurso da contribuinte, tem-se que o mesmo, limita-se a fazer questionamentos ligados aos efeitos da suspensão do processo e à imunidade pleiteada na ação judicial e também a temas ligados aos contratos de patrocínio relacionados aos atletas patrocinados pela contribuinte. De antemão concordo com o raciocínio levado à termo pela decisão recorrida, que, com base no relatório fiscal, menciona que não houve a tributação apenas sobre a remuneração paga, exclusivamente, a título de patrocínio a atletas, mas também, em relação a remunerações pagas a empregados e alguns profissionais sem vínculo empregatício - contribuintes individuais não atletas, que foram declaradas em GFIP e sobre remunerações pagas a empregados e profissionais sem vínculo empregatício - contribuintes individuais não atletas, que não foram declaradas em GFIP.

No tocante ao argumento de que a fiscalização não se desincumbiu de sua obrigação ao optar pela desconsideração dos contratos de patrocínio, entendo que não assiste razão ao recorrente, pois, a fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal - TVF, fls. 372 a 390, de uma forma bem clara e precisa, termina por elencar os diversos indícios, além dos mencionados pelo recorrente, de que os referidos contratos de patrocínio, conjugados com os demais elementos apresentados, apresentam características da relação de emprego, onde é demonstrado um vínculo de obrigações entre as partes típico das relações entre pessoas jurídicas e trabalhadores autônomos que a elas prestam serviço.

No caso, como bem frisou a fiscalização, enquanto a APBM&F cabe o encargo de remunerar o atleta e proporcionar-lhe condições de treinamento e competição adequadas, cabe a este a contrapartida de divulgar o nome do patrocinador nos eventos públicos de que participar, bem como a cessão dos direitos de uso de sua imagem; relação esta que torna o atleta sob contrato segurado obrigatório da Previdência Social, na qualidade de contribuinte individual, nos termos do artigo 12, V, g da Lei nº 8.212/1991.

Considerando que os argumentos da contribuinte relacionados aos contratos de patrocínio não diferem dos utilizados por ocasião da apresentação de seus recursos administrativos junto ao processo 44021.00057/2007-47, neste item deste recurso da contribuinte, ao concordar com os fundamentos utilizados no referido processo, complementando as minhas razões de decidir, utilizarei a parte pertinente do acórdão 206-00.783, transitado em julgado administrativamente, da SEXTA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, datado de 07 de maio de 2008, o que faço, com a transcrição, dos trechos pertinentes, a seguir apresentada:

No que diz respeito aos contratos de patrocínio, apurados pela fiscalização como pagamentos realizados a pessoas físicas e dessa forma, devidas são as contribuições por tratar-se de segurado obrigatório da previdência social, razão não confiro ao recorrente. Pela análise dos contratos, anexos ao relatório fiscal, resta demonstrado o vínculo entre o atleta e a empresa. As alegações do recorrente de que os valores de patrocínio eram simplesmente repassados, sem qualquer contraprestação, e ainda, visando o acompanhamento de menores e famílias não é suficiente para afastar a incidência de contribuições sobre os pagamentos realizados.

Nos contratos de patrocínio fica clara a prestação de serviços, enquanto atleta participando de corridas, aparecendo em público representando a instituição, tanto que existiam diversas restrições a possibilidade de participação em eventos sem aparecer com os uniformes determinado pela notificada.

Portanto, entendo que agiu certa a fiscalização ao autuar a contribuinte nas situações descritas, haja vista o fato de que os atletas contratados através de contratos de patrocínio, remete aos ditames legais relativos às hipóteses de cobrança de contribuição previdenciária.

2.2 - Contexto legislativo e as atividades desportivas desenvolvidas pela Recorrente

Neste item a recorrente traz o contexto social da qual é revestida, mencionando que é associação civil sem fins lucrativos, de caráter beneficente e filantrópico, constituída em fevereiro de 1996, em São Paulo, onde os programas por ela criados contemplam desde a formação profissional até o desenvolvimento de habilidades conceituais e sociais, mencionando inclusive os pilares Constitucionais e legais, onde é previsto que é dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais e que, os recursos necessários ao fomento das práticas desportivas formais e não-formais referidas na Constituição Federal serão assegurados em programas de trabalhos específicos constantes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além dos provenientes doações, patrocínios e legados.

No caso, entendo que a contribuinte, apesar de ser uma associação civil sem fins lucrativos, de caráter beneficente e filantrópico, não atende aos requisitos para a isenção das contribuições previdenciárias objeto deste processo, como bem demonstrou a fiscalização e também pela negativa de reconhecimento pela decisão judicial impetrada pela contribuinte para tal fim.

2.3 - Inexistência do fato gerador

Nesta parte do recurso, inicialmente serão apresentados as alegações recursais do contribuinte de cada item, para ao final, emitir uma conclusão englobando todos os questionamentos.

2.3.1 - Lançamento pautado em mera presunção

Ao discordar da fiscalização nesta parte do recurso, a contribuinte defende que a Fiscalização partiu de premissa equivocada, pois, não há que se falar em qualquer prestação de serviço à recorrente por parte dos atletas, pois, conforme evidenciado no tópico anterior, a Constituição Federal estabelece como dever do Estado fomentar a prática desportiva a fim de promover e fortalecer a imagem do próprio país, além dos indivíduos que o praticam.

Para a contribuinte, os atletas por ela patrocinados, jamais desenvolvem as práticas esportivas com o intuito de prestar-lhe qualquer tipo de serviço de publicidade, onde, a obrigatoriedade de utilizar uniformes e materiais esportivos fornecidos pela recorrente decorre da vinculação do atleta à agremiação esportiva, Clube de Atletismo BM&F.

2.3.2 - Ausência de prestação de serviços por parte do atleta

A recorrente discorda do posicionamento do fisco ao fundamentar que as obrigações atribuídas aos atletas configurariam a existência de prestação de serviços de "divulgar do nome do patrocinador" à recorrente. No caso, para a recorrente, no intuito de alcançar seus objetivos sociais, a contribuinte mantém um complexo esportivo devidamente aparelhado e contrata preparadores físicos, médicos, técnicos e todo o suporte administrativo necessário e que, são esses profissionais que executam o objeto social da recorrente, que lhe prestam serviços.

2.3.3 - Ausência de previsão legal

Para a recorrente, a única previsão legal para cobrança de contribuições previdenciárias, nas condições estabelecidas pela autuação, caberia somente às associações desportivas que mantêm equipe profissional de futebol e que, por conta disso, estão sujeitas ao recolhimento de contribuição previdenciária sobre a receita bruta decorrente de patrocínio por elas recebido, argumentando inclusive que, se quisesse o legislador que todo e qualquer patrocínio a atletas caracterizasse fato gerador das contribuições previdenciárias, teria incluído tal mandamento no artigo 22 da Lei nº. 8.212/1991, como o fez com as equipes de futebol profissional.

2.3.4 - Ausência de vinculação entre o valor do patrocínio e as obrigações inerentes ao contrato

O recorrente argumenta que o fiscal não se atentou para o fato de que o valor dos patrocínios não possuem qualquer relação com os "deveres" dos atletas; isso porque, a definição dos valores que deverão ser pagos a cada atleta a título de patrocínio pauta-se em dois critérios, que seriam o resultado técnico e a análise da equipe técnica em relação à possibilidade de desenvolvimento de desempenho e que, se a partir daí o atleta se desenvolver a ponto de obter bons resultados e exposição na mídia, tal circunstância é completamente alheia aos critérios adotados para a definição do montante que lhe será pago a título de patrocínio.

2.3.5 - Inexistência de fato gerador de contribuições previdenciárias pelo suposto pagamento de valores a título "Direito de Imagem"

Para o recorrente, tendo em vista que a natureza jurídica da cessão de direitos de uso de imagem é eminentemente civil, totalmente destituída de natureza salarial, está fora do alcance da incidência de contribuições previdenciárias, por ausência de disposição legal nesse sentido, pois, não caberia à Autoridade Fiscal modificar o conceito do direito civil para adequá-lo ao direito tributário quanto à definição de que o uso de imagem se equipararia a verba salarial, com a intenção de fazer incidir as contribuições previdenciárias, em violação ao que dispõe no Código Tributário Nacional no artigo 110.

Nesta parte do recurso, considerando a precisão, objetividade e clareza da decisão recorrida, cujos fundamentos concordo, adoto-a como minhas razões de decidir, o que que faço com a transcrição, a seguir, dos tópicos pertinentes do acórdão em debate:

4.8. No tocante às matérias não submetidas ao contencioso judicial, em que pesem os esforços despendidos pela Impugnante, seus argumentos não merecem prosperar.

4.9. A Impugnante alega que não há nos autos qualquer elemento fático que dê suporte à tributação dos valores pagos que não se refiram, exclusivamente, ao patrocínio concedidos a atletas, o que constitui afronta ao disposto no art. 142, do CTN e aos Princípios da Legalidade, da Ampla Defesa e do Contraditório, razão pela qual, pede.

preliminarmente, a decretação da nulidade do lançamento. Entretanto, tal alegação não tem qualquer cabimento, pois não é condizente com o que se verifica nos autos.

4.10. Consoante a narrativa dos fatos feita no Relatório Fiscal, ao contrário do alegado pela Impugnante, no presente lançamento, não houve apenas a tributação sobre a remuneração paga, exclusivamente, a título de patrocínio a atletas. Pelo contrário, o Relatório Fiscal dispõe, de forma clara e precisa, que além das referidas remunerações (patrocínio a atletas), cujas contribuições correspondentes foram apuradas nos levantamentos C2 - CI ATLETAS NÃO DECL GFIP E C22 - CI ATLETAS NÃO DECL GFIP, também serviram de base para o lançamento as seguintes remunerações:

a) remunerações pagas a empregados e alguns profissionais sem vínculo empregatício (contribuintes individuais não atletas), que foram declaradas em GFIP, com código FPAS 639, sem que a empresa, entretanto, reunisse as condições previstas no art. 55 da Lei 8.212/91 para o gozo da isenção prevista no art. 195. parágrafo 7º da Constituição Federal.

As contribuições correspondentes foram apuradas nos Levantamentos G1 EMPREGADOS DECL EM GFIP e G2 CONTR. INDIV NÃO ATLETAS.

b) remunerações pagas a empregados e profissionais sem vínculo empregatício (contribuintes individuais não atletas), que não foram declaradas em GFIP. As contribuições correspondentes foram apuradas nos Levantamentos E1 CONTRIB EMPREG NÃO DECL EM GFIP, CI - CI NÃO ATLETA NÃO DECL GFIP, CI 1 - CI NÃO ATLETA NÃO DECL EM GFIP

4.11. Também está devidamente informado no Relatório Fiscal que as bases de cálculo (remunerações) das contribuições referentes aos segurados empregados foram apuradas por meio das folhas de pagamento e das GFIP, enquanto que às das contribuições dos segurados contribuintes individuais não atletas foram apuradas na contabilidade da empresa. Em relação aos segurados contribuintes individuais atletas, a Fiscalização considerou como base de cálculo o maior valor entre aqueles informados na DIRF e aqueles apresentados pela empresa, em planilha, durante a auditoria fiscal

(...)

4.21. Assim, diante da improcedência do pedido formulado na Ação Ordinária - Processo nº 2003.61.00.014513-2 e da inexistência de qualquer prova nos autos, sequer da suspensão da exigibilidade do crédito, quanto mais da proibição de se efetuar o lançamento ou da inocorrência da obrigação tributária que deu origem ao crédito, resta claro que não cabe qualquer reparo ao lançamento, no que diz respeito aos créditos referentes às contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais.

4.22. Não merecem acolhida, também, os argumentos da impugnante que tentam excluir os pagamentos feitos aos atletas, a título de patrocínio, da hipótese de incidência da contribuição prevista no art. 22, III, da Lei 8.212/91. Para tanto, a impugnante alega que a única hipótese em que o patrocínio ensejaria o recolhimento de contribuições previdenciárias seria aquela prevista no art. 22. parágrafos 6º e seguintes, da Lei 8.212/91.

4.23. Equivoca-se completamente a impugnante, pois a hipótese prevista no referido dispositivo legal, refere-se à contribuição patronal (empresarial) das associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional correspondente a cinco por cento da receita bruta, decorrentes de espetáculos desportivos, patrocínios, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos. Referida contribuição sobre a receita bruta, para essas associações, substitui as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, previstas nos incisos I e II, do art. 22 da Lei 8.212/91. Ou seja, os clubes

de futebol profissional não contribuem sobre as remunerações pagas a segurados obrigatórios, como a maioria das empresas, mas sim, sobre a sua receita bruta, onde estão incluídos os patrocínios por eles recebidos.

4.24. Por sua vez, a impugnante não é clube de futebol profissional, razão pela qual a sua contribuição patronal, devida à Seguridade Social, incide sobre as remunerações pagas, devidas e creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, nos termos do art. 22, I, II e III, da Lei 8.212/91.

4.25. Por outro lado, os patrocínios recebidos pelos clubes de futebol profissional nada têm em comum com as verbas pagas pela impugnante a atletas, a título de "patrocínio", objeto do presente lançamento. Essas últimas como bem assinalou a fiscalização têm natureza remuneratória, foram pagas pela impugnante a segurados contribuintes individuais - pessoa física (atletas) pela prestação de serviços, enquanto, as primeiras são verbas recebidas pelos clubes (empresas) e não possuem natureza remuneratória.

4.26. Deve ser salientado que tais pagamentos foram realizados a pessoas físicas, cuja atividade econômica é a prática do atletismo, ou seja, estão incluídos no sistema previdenciário brasileiros como segurados obrigatórios, e, portanto, sobre as verbas a eles pagas, em virtude de prestação de seus serviços, devem incidir as respectivas contribuições previdenciárias.

4.27. Por outro lado, pela análise dos contratos, juntados aos autos às fls. 177/224, fica clara a demonstração do vínculo entre os atletas e a impugnante, principalmente nas cláusulas terceira e quarta, onde vêm elencadas as obrigações das partes.

4.28. Observa-se que à Associação, ora impugnante, além de remunerar os atletas e fornecer material esportivo, também cabia aprovar os planos de competições, provas, torneios, campeonatos e quaisquer outras atividades congêneres que o atleta viesse a participar.

4.30. Por sua vez, os atletas são obrigados a cumprir extensa lista de deveres, dos quais aqui cabe destacar os especialmente relacionados com a publicidade, restando demonstrado que a APBM&F utiliza dos serviços dos atletas, de forma exclusiva, para promover e divulgar as marcas das empresas patrocinadoras do seu Clube de Atletismo conforme pode ser constatado nas cláusulas quarta e quinta, onde está disposto que:

a) o atleta deverá utilizar os artigos, materiais esportivos e uniformes fornecidos e/ou aprovados pela APBM&F em competições, premiações, promoções, desfiles, aparições em público e/ou entrevistas à imprensa escrita, falada ou transmitida por quaisquer meios visuais, sempre que estiver representando o Clube de Atletismo BM&F, abstando-se de encobrir, de qualquer forma, o nome e os símbolos neles constantes;

b) o atleta, excepcionalmente, poderá utilizar traje social ou de gala, quando necessário, na hipótese de premiação ou entrevista, desde que tal traje não divulgue outro patrocinador ou empresa concorrentes aos patrocinadores do Clube de Atletismo BM&F;

c) o atleta deverá buscar em suas aparições públicas, referir sua vinculação ao Clube de Atletismo BM&F e aos respectivos patrocinadores, sempre de maneira respeitosa e elogiosa, especialmente quando questionado em público ou pela imprensa;

d) a vinculação do atleta, a qualquer título, a qualquer empresa ou entidade ou a sua participação em eventos promocionais, treinamentos, competições ou quaisquer atividades congêneres, deveria ser precedida de autorização prévia e expressa da APBM&F.

4.31. Assim, pela análise dos contratos acostados aos autos, resta evidente o vínculo econômico entre as partes, havendo contraprestações recíprocas, onde a APBM&F

utiliza dos serviços prestados pelos atletas para obter, por meio da publicidade atrelada aos mesmos, receitas para o desenvolvimento de suas atividades. Os serviços prestados pelos atletas não divulgam apenas a imagem da APBM&F mas, principalmente, das empresas patrocinadoras do Clube de Atletismo BM&F, que têm suas marcas veiculadas nos artigos, materiais esportivos e uniformes utilizados pelos atletas nas competições e demais compromissos públicos.

4.32. A imposição de obrigações e deveres a serem observados pelo atleta (especialmente no âmbito da publicidade que envolve as respectivas atividades) deixa claro que os pagamentos feitos não visam apenas dar condições mínimas necessárias para que o atleta possa desenvolver o desporto nacional. Se assim fosse, poder-se-ia simplesmente oferecer o "auxílio-financeiro", com a única contrapartida de que o atleta apenas se dedicasse e participasse dos treinamentos, que, no final das contas, é o que lhe asseguraria os benefícios da prática esportiva.

4.33. No entanto, ao contrário, a extensa lista de obrigações (repita-se: principalmente voltadas para a publicidade) expõe claramente os objetivos econômicos dos contratos, conforme acima demonstrado, restando evidente a natureza remuneratória das verbas pagas aos atletas..

2.4 - Da Ilegalidade do Lançamento Tributário e do descabimento da cobrança de Multa e Juros de Mora

Segundo o recorrente, existe a impossibilidade de exigência dos créditos tributários ora combatidos, pois, estaria afrontando uma decisão judicial liminar, nos autos do processo 2003.61.00.014513-2 e que por conta disso, seria um absurdo a cobrança de juros e multa de mora, conforme os trechos de seu recurso, a seguir transcritos:

Conforme já exposto, a Recorrente possui decisão liminar proferida nos autos da Ação nº 2003.61.00.014513-2, por meio da qual restou consignado o seguinte:

"(...) defiro o pedido de antecipação dos efeitos da tutela, para suspender a exigibilidade dos créditos tributários objetos das NFLD's., assim como das parcelas vincendas das contribuições para o custeio da Seguridade Social incidentes sobre a folha de salários (inclusive SAT e Terceiros), enquanto a Autora obedecer aos requisitos do art. 14 do CTN."

Assim, estando referida decisão em pleno vigor, à Autoridade Fiscalizadora era vedado lavrar os presentes autos de infração, em conformidade com o que dispõem os artigos 151 e 175, do Código Tributário Nacional.

Rematado absurdo resta ainda mais evidente por conta da cobrança, indevida, de juros e multa de mora, já que totalmente contrária à decisão judicial em vigor.

Isso porque, estando o crédito tributário com sua exigibilidade suspensa nos termos do artigo 151, IV e V do Código Tributário Nacional⁴, não há que se falar em manutenção da multa de ofício e dos juros moratórios.

(...)

Da mesma maneira, não há que se falar em juros *moratórios*, pois não há atraso no recolhimento, visto que até o presente momento, a exação é indevida e inexigível, nos termos da mencionada decisão obtida na esfera judicial.

Os juros de mora, assim definidos por De Plácido e Silva⁷: "São os juros decorrentes da mora, isto é, os que se devem, por convenção ou legalmente, em virtude do retardamento no cumprimento da obrigação. São os juros ditos de *propter moram*, fundados numa demora imputável ao devedor de dívida exigível. Nesta razão, os juros

moratórios se fundam em dois elementos dominantes: a) a existência de uma dívida exigível; b) a demora do não-pagamento dela, imputável ao devedor,"

Desta maneira, a Recorrente não pode ser punida por socorrer-se do Poder Judiciário, sob pena de nada valer a garantia constitucional prevista no artigo 5º, incisos XXXIV e XXXV. A submissão da matéria à apreciação judicial é excludente da mora, não ficando caracterizada a inadimplência por parte da Recorrente.

Os juros possuem natureza indenizatória e são devidos pelo atraso no cumprimento de obrigação exigível.

Conforme já anteriormente debatido, uma vez transitado em julgado a ação judicial, com a respectiva negativa de provimento, em que a contribuinte pleiteava a suspensão ou mesmo a exclusão das exigências tributárias objeto do presente processo, não tem razão para subsistirem os argumentos da recorrente de que era indevida a cobrança das contribuições previdenciárias ou mesmo das multas aplicadas, objeto do presente processo.

2.5 - Necessidade de revisão do valor da multa aplicada, da ilegalidade da majoração da multa pelo decurso de tempo e da Multa GFIP - Necessidade de Revisão do Valor da Multa.

Para a recorrente, não foi aplicada corretamente a nova legislação que trata da retroatividade benigna trazida ao ordenamento jurídico através da lei 11.941/09, pois, deverá ser aplicado ao presente caso a multa estabelecida no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11,941/2009 por ser a atual legislação vigente e mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, "c" do CTN), e não aquela lançada pela Autoridade Fiscal (24%).

Para a recorrente, na remota hipótese de permanência da multa imposta à Recorrente, na razão de 24%, de acordo com a redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, importa demonstrar a completa impossibilidade de exigência da multa majorada no tempo, razão pela qual deverá ser mantida a multa mais benéfica de 20%.

No caso da Necessidade de Revisão do Valor da Multa da GFIP, Para a contribuinte, o valor da multa aplicada, pela suposta ausência de declaração dos valores em GFIP, observou as disposições legais vigentes à época da ocorrência dos fatos, por ser supostamente mais benéficas do que aquelas veiculadas pela Lei n.º 11.941/09.

A contribuinte demonstrou insatisfação em relação à eleição, pela fiscalização, da multa mais benéfica, onde a mesma somou o valor da multa da obrigação acessória com a multa de mora da obrigação principal, confrontando com o resultado aritmético com a soma das multas vinculadas através da lei 11.941/09, conforme os trechos do seu recurso a seguir transcritos:

Para os casos que tratam de multa punitiva decorrente de suposto descumprimento de obrigação tributária acessória, a multa que antes era calculada com base na contribuição previdenciária exigida (limitada a um teto legal) passou a ser de R\$ 20,00 (vinte reais) por cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

Assim, a definição de qual multa deverá ser aplicada - se a nova ou se a antiga - é simples. Em conformidade com o artigo 106, II, V do Código Tributário Nacional a nova multa só alcança fatos pretéritos se for mais benéfica ao contribuinte.

Nesses termos, sem muito esforço de raciocínio, se conclui que a nova metodologia (R\$ 20,00 para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas) é mais benéfica à Recorrente.

Ocorre que a d. Fiscalização definiu qual seria a multa mais benéfica por intermédio do seguinte procedimento: somou o valor da multa punitiva (obrigação acessória) ao valor da multa de mora (obrigação principal) que vigoravam à época da ocorrência dos supostos "fatos geradores" e confrontou o resultado aritmético com a soma das mesmas multas veiculadas pela Lei n.º 11.941/09.

Da análise do Termo de Verificação Fiscal elaborado pela fiscalização, na aplicação da retroatividade benéfica, tem-se o seguinte:

Conforme se verifica no Anexo IV, as multas previstas na legislação da época dos fatos mostraram-se mais benéficas ao contribuinte nas competências 01/2007 a 09/2007, enquanto que aquelas previstas na legislação atual mostraram-se mais benéficas nas competências 10/2007 a 12/2007, o que resultou na aplicação das seguintes penalidades:

✓ Período de 01/2007 a 09/2007 - multa de mora de 24% (obrigação principal), inserida nos AI DEBCAD 37.352.487-0 e 37.352.488-9 e multa pelo descumprimento de obrigação acessória em relação à GFIP inserida no AI DEBCAD nº 37.352.490-0; e

✓ Período de 10/2007 a 12/2007 - multa de ofício de 75%, inserida nos AI DEBCAD 37.352.487-0 e 37.352.488-9.

Apesar dos esforços dispendidos pela fiscalização no sentido de aplicar a retroatividade benéfica nos termos da comparação entre a legislação da época da ocorrência dos fatos geradores e a legislação trazida por ocasião da Lei 11.941/09, entendo que devem ser feitas ajustes no método de aplicação da retroatividade benéfica.

Entendo que assiste razão à recorrente, pois a comparação deveria ter sido feita de forma individualizada.

Portanto, no que diz respeito à aplicação da anterioridade benéfica, mesmo concordando em parte com o direcionamento adotado pelo acórdão recorrido, entendo que assiste razão em parte ao contribuinte, pois, na apuração do valor devido, deve ser acatada a retroatividade benéfica a partir da comparação individualizada do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 32 da Lei 8.212/91.

Como razões de decidir, utilizo-me de parte dos argumentos exarados através do acórdão número 2201-008.973, desta turma de julgamento, datado de 09 de agosto de 2021, cujos trechos pertinentes, transcrevo a seguir:

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN/RFB nº 14/2009

(...)

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos

lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos 4º e 5º 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 na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão "lançamento de ofício", o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf nº 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade de votos, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º. da Portaria PGFN Nº 502/2016). o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AsInt no REsp 1341733.-SC; REsp 1585929 SP. AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1645280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI Nº 11315/2020/ME

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº449, de 2008).

Vale ressaltar que o cancelamento da súmula Carf 119 ainda não foi publicado, o que, por expressa previsão regimental, exigiria a aplicação de seus termos por parte dos membros desta Turma. Entretanto, o cenário em que a súmula em tela foi editada se

mostra absolutamente incompatível com o verificado nesta data e, muito embora os termos da legislação que rege a matéria evidencie que a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Colegiado, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não publicado o cancelamento da Súmula 119 e da não vinculação desta Turma ao Parecer SEI nº 11315/2020, a observação de tal manifestação da PFGN impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da Fazenda.

Portanto, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contranarrativas e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da Lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20% mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, no caso dos autos, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da Lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da Lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já

não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea "c", inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09:

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei:

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

2.6 - Descabimento da cobrança de juros sobre multa

Para a recorrente, ao exigir os juros calculados à taxa Selic sobre a multa de mora no presente processo, a Autoridade Fiscal agiu em evidente afronta ao princípio constitucional da legalidade, o que não pode ser admitido.

No caso da multa de ofício e dos juros de mora, entendo que não assiste razão à recorrente, devendo portanto, serem mantidos, pois, o art. 139 do Código Tributário Nacional estabelece que o “crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

O § 1º do art. 113 do mesmo diploma legal, por sua vez, prevê que a “obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

O mesmo Código Tributário Nacional, em seu art. 61, dispõe 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 e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”.

Além disso, o art. 142 prevê que o crédito tributário é constituído por meio do lançamento, “assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante

do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Tudo isso leva a crer que as multas e juros integram o crédito tributário constituído via lançamento, motivo pelo qual, os mesmos devem ser exigidos no caso de pagamento extemporâneo.

Tem-se também, o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que 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”.

Nesse caso, os débitos decorrem de tributos não pagos nos vencimentos. Se o tributo foi constituído via lançamento por homologação e declarado pelo sujeito passivo, resta cristalino que os juros de mora incidirão apenas sobre o valor principal do crédito tributário (tributo). Contudo, se o tributo foi constituído via lançamento de ofício, a multa de ofício passa a integrar o valor do crédito tributário, e o não pagamento deste implica um débito com a União, sobre o qual deve incidir os juros de mora.

Há decisões administrativas nesse sentido, conforme a ementa transcrita abaixo relativa ao acórdão nº CSRF/04-00.651 proferido pela 4ª Turma da Câmara de Recursos Fiscais em 02/05/2008:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFICIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

- A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Ainda, sobre os juros de mora, existe a súmula CARF nº 4, que reza:

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 são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

2.7 - Inclusão dos diretores no polo passivo

A contribuinte concorda com a informação da decisão recorrida de que a inclusão dos nomes tem caráter apenas informativo, no entanto, demonstra preocupação, pois, não raramente, após o término do processo administrativo instaurado a partir da lavratura de autuação fiscal, em caso de não pagamento do crédito tributário pelo contribuinte que pretende prosseguir com a discussão no âmbito judicial, a Fazenda Pública inscreve o crédito tributário em dívida ativa, fazendo constar o nome dos diretores da pessoa jurídica na certidão de dívida ativa como responsáveis solidários.

No caso, a recorrente requer que seja expressamente consignado que o nome dos diretores não deverão ser incluídos como responsáveis solidários na certidão de dívida que eventualmente vier a ser expedida, exceto após a instauração de processo administrativo por parte da Recorrida para a comprovação de enquadramento nas hipóteses do art. 135 do Código Tributário Nacional.

Apesar dos argumentos do contribuintes e da solicitação de que seja expressamente consignado que o nome dos diretores não deverão ser incluídos como responsáveis solidários na certidão de dívida que eventualmente vier a ser expedida; entendo que não cabe manifestação por parte desta turma de julgamento, haja vista a existência de entendimento sumulado deste CARF que discorre sobre o tema, conforme a transcrição, a seguir, da súmula CARF nº 88:

Súmula CARF nº 88

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

No tocante às decisões administrativas apresentadas pela contribuinte, há que ser esclarecido que as decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem que uma lei lhes atribua eficácia normativa, não se constituem como normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão analisada e vinculam apenas as partes envolvidas naqueles litígios. Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Em relação a decisões judiciais, apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Veja-se o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º):

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

Quanto a entendimentos doutrinários, tem-se que, apesar dos valorosos ensinamentos que possam trazer aos autos, os mesmos não são normas da legislação tributária e, por conta disso, não são de seguimento obrigatório.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo o que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário, para negar provimento ao recurso voluntário quanto aos levantamentos C2 e C22 e, quanto às demais matérias, para dar provimento parcial para determinar a aplicação da retroatividade benigna, no caso de descumprimento de obrigação principal, mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91, e, em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude o inciso IV e § 5º, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita

Declaração de Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho

A par do voto do Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, que após acuradas reflexões manteve a decisão de 1ª instância, ousou discordar especificamente na questão da interpretação quanto a questão da publicidade.

A fundamentação do auto de infração é de que a empresa deixou de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, conforme previsto na Lei n. 8.212/1991, art. 30, inciso I, alínea "a" e/ou dos segurados contribuintes individuais conforme o disposto na Lei n. 10.666/2003, art. 4, *caput* e no Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, art. 216, inciso I, alínea "a".

O ponto em que discordo começa na análise do termo “serviço”, que é o produto resultante de uma obrigação de fazer, do esforço humano, físico ou intelectual, em favor de outro e tendente a produzir como resultado um bem material ou imaterial, mediante contraprestação pecuniária. Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, deve haver relação contratual, bilateralidade, conteúdo econômico, mas também a própria obrigação de fazer (dever de prestar alguma atividade a outrem) e fazer algo até então inexistente, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária (*Tema XXII – Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Delimitação dos serviços tributáveis pelos municípios*. In: *Derivação e Positivção no Direito Tributário*. Volume 2. São Paulo: Noeses, 2013. Página 335).

O elemento central do patrocínio é o fomento, mediante incentivo financeiro para a realização de determinada atividade como esportiva, artística, intelectual etc. Partindo disso,

urge mencionar que os atletas olímpicos (patrocinados) disponibilizam um espaço de propriedade do particular (uso de imagem) para que os patrocinados divulguem suas marcas e ainda recebem uma ajuda financeira a qual é centrada exclusivamente para o fomento da prática esportiva.

Tais atividades não configuram serviço. Prova é de que a lei complementar, que busca justamente dirimir conflitos de competência e regular normas gerais em matéria tributária (art. 146, II e III da Constituição Federal), não inclui patrocínio na lista de serviços a serem tributados pelo Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS). O vínculo entre patrocinador e patrocinado é bilateral, mas não se trata de um *fazer*.

Conforme a Solução de consulta SF/DEJUG nº 6, de 16/03/2021 do departamento de tributação do Município de São Paulo, os serviços que não constam na Lei n. 116/2003 não devem ser passíveis de exigência de ISS:

SOLUÇÃO DE CONSULTA SF/DEJUG nº 6, de 16 de março de 2021 ISS. Associação sem fins lucrativos. Incidência do ISS sobre receita de patrocínio quando houver contraprestação de serviços tributáveis.

O DIRETOR DO DEPARTAMENTO DE TRIBUTAÇÃO E JULGAMENTO, no uso de suas atribuições legais, em especial à vista dos artigos 73 a 78 da Lei nº 14.107, de 12 de dezembro de 2005, e em conformidade com o que consta nos autos do processo administrativo; ESCLARECE: 1. Trata-se de Consulta Tributária formulada por pessoa jurídica de direito privado, constituída na forma de associação civil, que declara não ter fins lucrativos, nos termos do artigo 14 do Código Tributário Nacional – CTN. 2. Informa a consultante que as receitas da entidade são oriundas de mensalidades das entidades filiadas, doações, patrocínios de congressos e seminários, inscrições em cursos, sendo registradas mediante documentação hábil, quando da efetiva entrada dos recursos. 3. A consultante indaga sobre a incidência ou não incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISS, especificamente em relação ao ingresso de recursos a título de patrocínios dos seminários e congressos que organiza. 4. A consultante alega que: 4.1. patrocínio não está previsto no rol de serviços da lista anexa à Lei Complementar Federal nº 116, de 31 de julho de 2003, e que, portanto, seriam ilegais cobranças de ISS a título de patrocínio, desde que os instrumentos formais estejam de acordo com a atividade de "patrocínio puro". 4.2. **o elemento central do acordo de patrocínio seria a disponibilização de um espaço de propriedade do patrocinado para que o patrocinador divulgasse a sua marca.** 4.3. os serviços prestados por associações sem fins lucrativos não seriam tributáveis pelo ISS caso enquadráveis entre aqueles descritos em seus objetivos sociais, sendo que as atividades de organização, promoção e realização de estudos, análises, pesquisas, cursos, congressos, simpósios ou outros tipos de eventos sobre temas, problemas e aspectos relacionados com seus objetivos fazem parte dos objetivos sociais da consultante. **4.4. esta Administração Tributária afirmou, em outras soluções de consulta, que não há incidência de ISS sobre receitas de patrocínio quando não há contraprestação de serviços tributáveis.** 5. **O patrocínio, por si só, não se submete à incidência do ISS. Suas contrapartidas, contudo, se constantes da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116, de 2003, sujeitar-se-ão ao referido imposto municipal.** 6. Os serviços prestados por associações sem fins lucrativos aos seus associados estão fora do campo de incidência do ISS, desde que se enquadrem entre aqueles descritos em seus objetivos sociais. 7. Todos os serviços prestados a terceiros não associados, bem como aqueles estranhos a seus objetivos sociais prestados a associados, submetem-se à incidência do imposto. 8. Portanto, os ingressos de recursos a título de patrocínio poderão sujeitar-se à incidência do ISS sempre que o patrocínio vier acompanhado de contraprestação de serviços tributáveis. 9. Caso o patrocínio seja acompanhado de serviço de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio, o serviço será classificado no subitem

17.25 da lista anexa à Lei Complementar Federal nº 116, de 2003, reproduzido no subitem 17.24 do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, sob o código de serviço 02498 do Anexo 1 da Instrução Normativa SF/SUREM nº 8, de 18 de julho de 2011, descrito como "Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio". 10. Em havendo exploração de estandes ou cessão de espaço físico, o serviço será classificado no subitem 12.08 da Lei Complementar Federal nº 116, de 2003, e da Lei nº 13.701, de 2003, sob o código de serviço 08176, descrito como "Feiras, exposições, congressos e congêneres". 11. Igualmente, incide o ISS sobre o valor recebido a título de patrocínio se forem prestados os serviços previstos no subitem 17.09 da Lista de Serviços do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 2003, sob o código de serviço 07161, descrito como "Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres". Neste ponto, destaca-se o subitem 4.2 da cláusula quarta do contrato de patrocínio apresentado pela consulente, no qual consta a obrigação, da consulente ("patrocinada"), de "responsabilizar-se integralmente pela produção do evento". 12. Assim, se o recebimento de verbas a título de patrocínio configurar contrapartida por serviços prestados pela patrocinada, incidirá o ISS conforme enquadramento de tais serviços na lista constante do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 2003. 13. Comunique-se o teor desta solução de consulta à consulente e, após as providências de praxe, archive-se. Rafael Barbosa de Sousa Diretor do Departamento de Tributação e Julgamento.(g.n)

Também levanto o ponto de que a legislação estabeleceu uma única hipótese em que o patrocínio ensejaria o recolhimento de tal tributo – a qual, não está vislumbrada no presente caso e, se estivesse, não seria passível de afastamento por este Conselho, dada a Súmula CARF n. 2. Está no que dispõe o artigo 22, §§ 6º e seguintes da Lei n. 8.212/1991:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

§ 6º A contribuição empresarial da **associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional destinada à Seguridade Social**, em substituição à prevista nos incisos I e II deste artigo, corresponde a cinco por cento da receita bruta, decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos. (g.n)

É certo que as associações desportivas que mantêm equipe profissional de futebol estão sujeitas ao recolhimento de contribuição previdenciária sobre a receita bruta decorrente de patrocínio por elas recebido, conforme consta no artigo 22 da Lei n. 8.212/1991.

Todavia, se levarmos em consideração que a Recorrente não mantém equipe de futebol profissional, não está preenchida a hipótese de incidência de contribuição previdenciária sobre valor relativo a patrocínio.

Somente as associações desportivas que mantêm equipe profissional de futebol estão sujeitas ao recolhimento de contribuição previdenciária sendo este um critério expresso na legislação. No que fui acompanhado pelos Conselheiros Douglas Kakazu Kushiya e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, divirjo quanto ao específico tema da incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o patrocínio.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho

