



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

Processo n° 35954.001257/2005-15
Recurso n° 150666 Voluntário
Acórdão n° **2301-002.516 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de janeiro de 2012
Matéria Terceiros
Recorrente UNIÃO NORTE DO PARANÁ DE ENSINO S/C LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de Apuração: 01/02/2003 a 01/12/2003

PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL. ART. 38, PARÁGRAFO ÚNICO DA LEI 6.830/1980 E ART. 216, 3º DA LEI Nº 8.213/1991.

A propositura de ação judicial pelo contribuinte anteriormente ou posteriormente a autuação, cujo objeto seja o mesmo da discussão administrativa, acarreta na renúncia à instância administrativa, conforme determina o artigo 38, parágrafo único da Lei 6.830/1980 e o art. 216, §3º da Lei nº 8.213/1991.

EXCLUSÃO DOS CORRESPONSÁVEIS. PREJUÍZO AOS SÓCIOS GERENTES.

É flagrante o prejuízo aos sócios gerentes com a sua inclusão na relação de corresponsáveis, independentemente da prática de qualquer ato previsto no art.135 do CTN.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

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

Revogado o dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, deve ser comparada à penalidade nesta prevista (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), para que retroaja, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso voluntário, nas preliminares, para afastar a responsabilidade dos administradores da recorrente, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira que votou em dar provimento parcial para deixar claro que o rol de co-responsáveis é apenas uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo Fisco, já que, posteriormente, poderá servir de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em manter a aplicação da multa. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Damiao Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva e Leonardo Henrique Pires Lopes..

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD da qual foi intimada UNIAO NORTE DO PARANA S/C LTDA em 01/09/2004, referentes à apuração e constituição do crédito relativo a contribuições devidas ao SESC - Serviço Social do Comércio, exigível e sem o correspondente recolhimento, sendo-lhe cobrado, para fins de regularização, o montante de R\$ 29.620,31 (vinte e nove mil, seiscentos e vinte reais e trinta e um centavos).

O fato gerador das contribuições refere-se a pagamento de remunerações a segurados empregados. Todavia, em virtude de sua exigibilidade encontrar-se sub-judice conforme ação de Mandado de Segurança nº 2000.70.01.003346-6 impetrada pela Recorrente, decorreu a presente Notificação apartada das demais contribuições sociais devidas à Seguridade Social e outras entidades e fundos, dada a discussão judicial acerca da exigibilidade da contribuição objeto do presente lançamento.

Conforme o Relatório Fiscal (fls. 41 e seguintes), o presente lançamento refere-se aos fatos geradores praticados pelo Instituto de Pesquisas Educacionais, Tecnológicas e Científicas - IPETEC, organização governamental sem fins lucrativos, em decorrência da remuneração paga a professores e ministrantes de cursos de pós-graduação administrados pela Recorrente.

Afirma o relatório que, embora a figurante no contrato de prestação de serviços educacionais seja o IPETEC, a essência da atividade, dada sua natureza conexa, é, na verdade, da Recorrente, pois todas as atividades são realizadas sob conta e risco do nome daquela. O IPETEC, portanto, não existiria por si só. Destarte, dado o caráter das atividades desenvolvidas, a tributação fruto dos fatos geradores praticados pelo IPETEC seria devida pela Recorrente.

Conforme descreve o relato do Fisco, o IPETEC supostamente paga valores a título de doação a outra entidade sem fins lucrativos, qual seja, a CENTRAL CIDADÃ, a qual paga como bolsas de estudos aos professores e ministrantes, destinatários finais das atividades desenvolvidas pela Recorrente.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou impugnação (fls. 136 e seguintes), afirmando não dever qualquer tributo à Seguridade Social ou a terceiros, pugnando pela total improcedência da Notificação de Lançamento de Débito – NFLD, tendo Órgão Julgador de primeira instância decidido pela improcedência do pleito formulado, conforme ementa a seguir transcrita:

NOTIFICAÇÃO. ISENÇÃO. REQUISITOS LEGAIS. ARTIGO 55 DA LEI 8.212/91: REMUNERAÇÃO EXTRA-FOLHA. SALÁRIO-DECONTRIBUIÇÃO. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS. SESC. LEGALIDADE. TAXA SELIC. MULTA DE MORA. LEGALIDADE.

Somente será isenta das contribuições sociais previstas nos artigos 22 e 23 da Lei n. 0 8.212/91, a entidade que preencher cumulativamente todos os requisitos estabelecidos nos incisos do artigo 55 da mesma lei. Ainda, a isenção deverá ser requerida junto ao Instituto Nacional do Seguro Social, conforme expressamente previsto no § 10 do referido dispositivo legal. Com base no Princípio da Primazia da Realidade dos Fatos, não importa sob que título determinado fato foi contabilizado, importando sim sua real destinação. Portanto, o pagamento de salário, ainda que contabilizado como outra rubrica, caracteriza-se como salário-de-contribuição. As empresas prestadoras de serviços estão incluídas dentre aquelas que devem recolher, obrigatoriamente, contribuição para o SESC. A sociedade civil com fins lucrativos, que se dedica à prestação de serviços em caráter profissional, que aufera lucros, tem índole empresarial e natureza comercial. Esta assertiva é corroborada pela moderna classificação contida no art. 966 da

Lei n.º 10.406/2002 (Novo Código Civil). É lícita a utilização da Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia — SELIC, para o cálculo dos juros incidentes sobre as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS.

Inexiste caráter de confisco, se a multa decorre de previsão legal e é fixada nos parâmetros da legislação vigente à época da exação.

LANÇAMENTO PROCEDENTE

Não satisfeita com a decisão proferida, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (2277 e seguintes), alegando em suma:

- a) Nulidade da decisão recorrida, em virtude da ausência de instrução processual adequada.
- b) Regularidade dos repasses efetivados às organizações da sociedade civil de interesse público e a inexistência de impedimento dos Beneficiários.
- c) A ilegalidade dos critérios observados pelo INSS, quando da fixação do salário-de-contribuição.
- d) A ausência de fato jurídico tributável necessário à lavratura de notificação fiscal de lançamento de débito.
- e) A irregularidade na base de cálculo da contribuição dos Segurados.
- f) A imunidade da recorrente.
- g) Inconstitucionalidade e ilegalidade da Exigência da contribuição ao SESC em relação à Recorrente.
- h) A incorreta aplicação de sanção e juros de mora, a qual, conforme seu entendimento, apresentaram, no caso concreto, caráter confiscatório;
- i) A exigência de juros excessivos pela taxa SELIC e impossibilidade da aplicação cumulativa desta e de outras taxas para fins de atualização de juros moratórios;
- j) A ilegitimidade das pessoas relacionadas como co-obrigadas;
- k) A representação fiscal para fins penais.

Assim, vieram os autos a este Conselho de Contribuintes por meio de Recurso Voluntário.

A Secretaria da Receita Previdenciária apresentou Contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade do presente recurso, passo ao seu exame.

Da renúncia à via administrativa

Consta dos autos a impetração pela autuada de mandado de segurança destinado a questionar a exigibilidade do lançamento relativo às contribuições devidas ao SESC objeto do presente processo.

Verifica-se, assim, uma hipótese de renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa, a teor do disposto no art. 126, §3º, da Lei no 8.213/91 combinado com o art. 307 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99:

Art. 126. Das decisões do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS nos processos de interesse dos beneficiários e dos contribuintes da Seguridade Social caberá recurso para o Conselho de Recursos da Previdência Social, conforme dispuser o Regulamento.

(...)

§ 3º A propositura, pelo beneficiário ou contribuinte, de ação que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo importa renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20.11.98).

O art. 38, parágrafo único da Lei nº 6.830/1980 traz dispositivo semelhante:

Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

O fundamento de tais dispositivos legais é evitar decisões conflitantes entre o órgão administrativo e o judicial. O Princípio da Tutela Jurisdicional Absoluta, previsto no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal, veda que sejam afastadas da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. Quem se sentir ameaçado ou violado em seus direitos pode recorrer ao judiciário e este não pode eximir-se da apreciação e solução da matéria.

Tal entendimento, inclusive, já foi sumulado por este Conselho de Contribuintes, conforme dispõe a Súmula Nº 1 do CARF, a seguir transcrita:

SÚMULA Nº 1 do CARF: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade

processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Sobrepondo-se suas decisões às soluções na esfera administrativa sobre a mesma matéria, seria inócuo um julgamento por este colegiado que, após a decisão judicial, observaria o afastamento da solução proposta.

Assim, se a parte apresentou a matéria na sua defesa e recurso e também ingressou com ação judicial, deve ser reconhecida a renúncia ao contencioso administrativo, que deve ficar limitada, evidentemente, à matéria que lhes forem idênticas.

No caso dos autos, a autuada impetrou mandado de segurança para ver reconhecido judicialmente a improcedência do lançamento referente às contribuições devidas ao SESC.

Diante disso, não há razão para se conhecer do presente Recurso, dado o fato de a Recorrente já ter interposto ação judicial discutindo a exigibilidade da contribuição objeto do Auto de Infração em face dela lavrado.

Da Exclusão dos Corresponsáveis

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

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

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

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

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

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

II – (...)

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

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

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

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

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

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

Ressalte-se ainda, que mesmo depois da publicação da Lei 11.941/09, que revogou o art. 13 da Lei 8.620/93, que permitia a responsabilização solidária do corresponsável independentemente da prática de qualquer fato previsto no art. 135 do CTN, o próprio STJ já sinaliza em recentes julgados, que muito embora tenha havido a revogação do dispositivo acima mencionado, ainda assim constando o nome na CDA é cabível a sua inclusão no polo passivo da execução fiscal até que seja feita prova em contrário.

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

Da Exclusão dos Corresponsáveis

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

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

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

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

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

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

I – (...)

II – (...)

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

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

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

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

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

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

Ressalte-se ainda, que mesmo depois da publicação da Lei 11.941/09, que revogou o art. 13 da Lei 8.620/93, que permitia a responsabilização solidária do corresponsável independentemente da prática de qualquer fato previsto no art. 135 do CTN, o próprio STJ já sinaliza em recentes julgados, que muito embora tenha havido a revogação do dispositivo acima mencionado, ainda assim constando o nome na CDA é cabível a sua inclusão no polo passivo da execução fiscal até que seja feita prova em contrário.

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

Da multa aplicada

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

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

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

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

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

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

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

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

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

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

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

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

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

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

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

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

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

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o

pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Dos Juros e Multa

Quanto à solicitada exclusão dos juros e multa, salientamos que os mesmos vêm determinados pela legislação previdenciária:

Nesse sentido, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 dispõe que a contribuição social previdenciária está sujeita à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso, *verbis*:

“Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

(..)”

Não possui natureza de confisco a exigência da multa moratória, conforme prevê o art. 35 da Lei nº 8.212/1991. Não recolhendo na época própria o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

Os juros estão disciplinados no artigo 34, da Lei nº 8.212/91:

“Art. 34. *As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97. A atualização monetária foi extinta, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/95, conforme a Lei nº 8.981/95. A multa de mora esta disciplinada no art. 35 desta Lei)”*

A propósito, convém mencionar que o Segundo Conselho de Contribuintes aprovou a SÚMULA Nº 3, em 18 de setembro de 2007, nos seguintes termos:

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

Nesse contexto, correta a aplicação da taxa SELIC como juros de mora, com fulcro no artigo 34, da Lei nº 8.212/91, e bem assim da multa moratória, nos termos do artigo 35, do mesmo Diploma Legal.

Quanto à atualização monetária, ressalto que foi extinta para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/1995, conforme a Lei n.º 8.981/95.

Assim, é devida a contribuição levantada pelo fisco e, não sendo recolhida até a data do vencimento, fica sujeita aos acréscimos legais na forma da legislação de regência.

Da Conclusão

Ante o exposto, diante da sua renúncia à via administrativa, conheço EM PARTE do Recurso Voluntário do contribuinte, e na parte conhecida, dou-lhe PARCIAL PROVIMENTO apenas para determinar, conforme o caso, a aplicação, da penalidade mais benéfica, cotejando-se as redações anterior e atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, e para que seja reconhecido o caráter meramente indicativo da relação de corresponsáveis anexada aos autos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de janeiro de 2012

Leonardo Henrique Pires Lopes